



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO, REGULAÇÃO E POLÍTICAS
PÚBLICAS**

ALINE DE CARVALHO BARROS

**SEPARAÇÃO DE PODERES, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O CONTROLE DAS
POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS ISENTIVAS NOS TRIBUNAIS
SUPERIORES**

**BRASÍLIA
2022**

ALINE DE CARVALHO BARROS

**SEPARAÇÃO DE PODERES, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O CONTROLE DAS
POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS ISENTIVAS NOS TRIBUNAIS
SUPERIORES**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Direito, Regulação e Políticas Públicas da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Direito e Políticas Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Roberta Simões Nascimento

BRASÍLIA
2022

Barros, Aline de Carvalho.

Separação de poderes, legalidade tributária e o controle das políticas públicas tributárias isentivas nos tribunais superiores. Barros, Aline de Carvalho. ISBN:xxxxxxxxxxxxxx

Brasília, 2021.

XXX p. : il. Princípio da separação dos poderes; sistema de freios e contrapesos; Políticas públicas tributárias; Extrafiscalidade; Isenção fiscal; Princípio da legalidade tributária; Controle judicial.

Dissertação de Mestrado. Programa de Mestrado Profissional em Direito, Regulação e Políticas Públicas da Faculdade de Direito. Universidade de Brasília, Brasília.

É concedida à Universidade de Brasília permissão para reproduzir cópias desta dissertação e emprestar ou vender tais cópias, somente para propósitos acadêmicos e científicos. O autor reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte desta dissertação de mestrado pode ser reproduzida sem a autorização por escrito do autor.

Assinatura

ALINE DE CARVALHO BARROS

**SEPARAÇÃO DE PODERES, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O CONTROLE DAS
POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS ISENTIVAS NOS TRIBUNAIS
SUPERIORES**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Direito, Regulação e Políticas Públicas da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Direito e Políticas Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Roberta Simões Nascimento

Data de aprovação:

Banca Examinadora

Profa. Dra. Roberta Simões Nascimento
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – FD/UnB

Profa. Dra. Martha Toribio Leão
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie/SP

Prof. Dr. Valcir Gassen
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – FD/UnB

DEDICATÓRIA

Dedico a presente dissertação a todos que me encorajaram a seguir, mesmo diante das mais diversas atribulações.

“Caminante, no hay camino, se hace camino al andar”. Antonio Machado.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, à minha orientadora, Dra. Roberta Simões Nascimento, pela acolhida e pela motivação. Com sua calma e inteligência, fez-me chegar aonde eu mesma não imaginava alcançar.

À minha família, minha mãe Alice, meus irmãos Davi e Sarah, meu cunhado Anderson e ao meu sobrinho Thomas, por serem a base de tudo que sou e tenho. Ao meu pai, Edigar, que não está mais aqui, agradeço por sempre ter me incentivado a estudar, me mostrando, desde criança, que os estudos são mesmo a maior herança que um pai pode deixar ao filho.

Ao meu amor, Luiz, pela paciência, pelo cuidado e pelas palavras de estímulo nos momentos em que a ansiedade e o desânimo insistiam em falar mais alto.

Aos meus amigos e amigas, por serem um alento durante a caminhada solitária que é a construção de uma dissertação de mestrado.

Por fim, gostaria de agradecer ao Superior Tribunal de Justiça pela iniciativa de proporcionar aos seus servidores a oportunidade de obter o título de mestre pela Universidade de Brasília, o que, para mim, enquanto brasiliense, é um grande orgulho.

RESUMO

O trabalho tem como objetivo investigar o controle judicial de políticas públicas tributárias efetivadas por meio de isenção fiscal, verificando se os acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça selecionados observaram ou não o princípio da separação dos poderes na sua concepção dinâmica, ou seja, de acordo com o mecanismo de *checks and balances* de raiz norte-americana, e da legalidade tributária. Para tanto, analisou-se a evolução do Estado Constitucional e da teoria da separação dos poderes de Montesquieu e o papel do Poder Judiciário no controle das políticas públicas. Em seguida, enfrentou-se a questão relativa às políticas públicas tributárias isentivas e a intervenção judicial nesse campo, com a verificação da relação entre tributação, extrafiscalidade e políticas públicas, do conceito de isenção fiscal e sua submissão aos princípios e limites constitucionais ao poder de tributar, e por fim, discorreu-se sobre o princípio da legalidade tributária e o “dogma do legislador negativo” de Hans Kelsen. Na última parte do trabalho, investigou-se como o STF e o STJ examinam as questões de políticas públicas tributárias isentivas que lhe são submetidas à luz do princípio da separação dos poderes e da legalidade tributária. Então, constatou-se que o exame das medidas isentivas pelos Tribunais Superiores tem como limite a própria lei concessiva, da qual deve se inferir o objetivo socialmente relevante pelo *policy maker*, analisando-se se esse é justificável constitucionalmente. Então, a pesquisa demonstra que, caso assim proceda, o Poder Judiciário exerce controle das políticas públicas tributárias isentivas atendendo à repartição dinâmica dos poderes e à legalidade tributária.

Palavras-Chave: Princípio da separação dos poderes; sistema de freios e contrapesos; Políticas públicas tributárias; Extrafiscalidade; Isenção fiscal; Princípio da legalidade tributária; Controle judicial; Limites.

ABSTRACT

The objective of this work is to investigate the judicial control of public tax policies carried out through tax exemption, verifying whether the judgments of the Brazilian Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice observed or not the principle of separation of powers in its dynamic conception, according to the North American checks and balances mechanism, and the legality of taxation. In order to do it, the evolution of the Constitutional State and Montesquieu's theory of separation of powers and the role of the Judiciary in the control of public policies were analyzed. Then, the issue related to tax exemption public policies and judicial intervention in this field was faced, with the verification of the relation between taxation, extrafiscality and public policies, the concept of tax exemption and its submission to the constitutional principles and limits to taxation, and finally, the principle of legality of taxation and the “dogma of the negative legislator” by Hans Kelsen were discussed. In the last part of the work, it was investigated how the Brazilian Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice examine the issues of tax-exempt public policies that are submitted to them, regarding the principle of separation of powers and tax legality. Thereby, it was found that the examination of the exemption measures by the Superior Courts has as its limit the concessive law itself, from which the socially relevant objective by the policy maker must be inferred, analyzing whether this is constitutionally justifiable. Therefore, the research demonstrates that, in that matter, the Judiciary controls the tax-exempt public policies taking into account the dynamic distribution of powers and the legality of taxation.

Keywords: Separation of powers principle; checks and balances system; Tax Public Policy; Extrafiscality; Tax-exempt; Tax legality; Judicial control; Limits.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. SEPARAÇÃO DE PODERES NO ESTADO CONSTITUCIONAL E FREIOS E CONTRAPESOS NAS POLÍTICAS PÚBLICAS DO ESTADO	17
1.1. Evolução do Estado de Direito e atual concepção do princípio da separação de poderes	17
1.2. Mecanismo de freios e contrapesos entre os poderes	25
1.3. O atual papel do Poder Judiciário nas políticas públicas: criar, controlar e fomentar	32
2. POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS, ISENÇÃO, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E CONTROLE JUDICIAL.....	41
2.1. A relação entre tributação, extrafiscalidade e as políticas públicas a cargo dos Poderes Executivo e Legislativo	41
2.2. A isenção como instrumento de política pública tributária	52
2.3. O princípio da legalidade tributária e o dogma do legislador negativo.....	66
3. ANÁLISE DE ACÓRDÃOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ACERCA DE POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS EFETIVADAS POR MEIO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	82
3.1. Recurso Extraordinário 592145/SP - Da isenção de IPI sobre as saídas de produtos ocorridas na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência da Amazônia – SUDAM	85
3.2. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4033/DF – Da isenção de contribuição sindical às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional “Supersimples”	88
3.3. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6025/DF, Recurso Especial 1814919/DF e Recurso Especial 1116620/BA – Da isenção de imposto de renda a aposentados acometidos por moléstia grave (artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988)	92
3.4. Recurso Especial nº 1353111/RS – Da isenção de COFINS sobre receita derivada de mensalidade pagas pela prestação de serviço de ensino a entidade educacional	102
CONCLUSÃO.....	107
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	113

INTRODUÇÃO

O controle judicial das políticas públicas é uma pauta que ganhou destaque no Brasil a partir da Carta Política de 1988, com a instituição de um Estado Democrático de Direito, trazendo a ampliação do rol de direitos e garantias fundamentais e o alargamento da jurisdição constitucional, com a expansão das competências do Poder Judiciário e o papel do Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição.

Em razão disso, questionam-se reiteradamente os limites da atuação do Poder Judiciário em face da teoria da separação dos poderes, um dos pilares do Estado Constitucional contemporâneo e idealizado primordialmente por Montesquieu para restringir os poderes absolutos do monarca, pregando a divisão estática dos poderes estatais e que evoluiu para uma concepção dinâmica, de cooperação e controle recíproco entre Executivo, Legislativo e Judiciário, consubstanciada no sistema de freios e contrapesos norte-americano.

Especialmente na seara tributária, a eventual interferência judicial esbarra no sistema tributário constitucional, cuja base principiológica primordial consiste no princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, I, da Constituição da República, pelo qual se veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Ademais, quando se trata de concessão de isenção tributária, a restrição constitucional revela-se ainda maior, ante o disposto no artigo 150, § 6º, que exige lei específica para tanto e pode ser entendido como limite formal ao poder de isentar, que se justifica em razão das consequências e da natureza da isenção, de modo que a especificidade da lei contrabalançaria os atributos de generalidade e abstração das leis.

De fato, considerando que a concessão de isenções implica na desoneração de tributos, naturalmente decorre que tal “poder de tributar *a contrario*” deve obediência aos mesmos princípios que regem a instituição de tributos. Dessa forma, a utilização de isenções como instrumento de política pública tributária pressupõe, além do atendimento do princípio da legalidade qualificado nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição (isto é, veiculação mediante lei específica), a observância, em especial, do princípio da igualdade ou isonomia, no sentido de que a instituição de isenções não ser arbitrária, discriminando aleatoriamente as situações contempladas, e, também, da capacidade contributiva, pelo qual o ônus tributário deve ser distribuído de acordo com o que o contribuinte consegue suportar.

Dito com outras palavras, o poder de isentar não pode ser compreendido como um “cheque em branco”. Por mais que haja alguma discricionariedade no uso desse instrumento, as isenções precisam atender a certos pressupostos formais e materiais com vistas à justa

tributação. Exatamente porque, como se acaba de afirmar, a concessão de isenções representa uma espécie de “outro lado da moeda” do poder de tributar – isto é, as isenções se relacionam de modo inseparável da instituição de tributos –, o manejo desse instrumento precisa atentar para a legitimidade das finalidades buscadas ao se formular a política pública tributária efetiva por meio da medida isentiva. Isso significa que os objetivos a serem alcançados com a política devem ser relevantes para a sociedade e constitucionalmente justificáveis. Além disso, o órgão responsável por sua implementação não poderá se afastar dos fins definidos politicamente expressos ou extraíveis da norma tributária isentiva, a menos que, muito excepcionalmente, apresente justificativa adequada.

Levando em conta a configuração constitucional quanto às exigências da legalidade tributária instituir tributos e conceder isenções, vislumbra-se que a instituição de tributos e a respectiva desoneração – isto é, utilização da tributação como política pública (ou como instrumento de política pública, para a corrente que assim o prefere) – ficam condicionadas às referidas formalidades pelo legislador ou pelo *policy maker*.

Com isso, quais são as consequências para o controle judicial dessas políticas tributárias? Seria correto afirmar que o art. 150, § 6º, da Constituição impede a ampliação judicial de uma isenção, diante de uma inconstitucionalidade parcial (em que a lei deixou de contemplar uma categoria em violação ao princípio da igualdade)? Em que medida o dogma do “legislador negativo”, extraído da teoria de Hans Kelsen acerca da atuação dos Tribunais Constitucionais, constitui efetivo e legítimo obstáculo à apreciação, pelas Cortes de Vértice brasileira, especialmente o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, da constitucionalidade e legitimidade das políticas públicas tributárias efetivadas por meio de concessão de isenções fiscais?

Desde logo, fica clara a impossibilidade de que uma decisão judicial venha a instituir tributos e, quanto a esse ponto, parece não existir controvérsia à luz da teoria e da jurisprudência nacionais. Nada obstante, quando a análise se volta para o controle sobre a concessão de isenções, como se vê, a questão se torna controvertida, formando-se ao menos duas posições quando do controle de leis isentivas.

A primeira posição consiste na utilização da noção kelseniana de “legislador negativo” como barreira à ingerência do Poder Judiciário nas políticas fiscais desenhadas na norma legal, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes, pois, de acordo com a teoria de Hans Kelsen, a atuação dos Tribunais Constitucionais limita-se a extirpar a lei inconstitucional do sistema jurídico vigente, extrapolando o âmbito de sua competência institucional o ato de

interpretar e concretizar princípios constitucionais abertos, como os direitos e garantias fundamentais.

A segunda corresponde à nova feição da separação dos poderes, consubstanciada no sistema de freios e contrapesos desenvolvido nos Estados Unidos da América, pelo qual os poderes do Estado devem atuar de forma harmônica e independente, em colaboração e controle recíprocos, o que possibilita ao Poder Judiciário, quando provocado a julgar demandas referentes a políticas públicas isentivas e a partir da norma por meio da qual foi concedida a isenção fiscal e do arcabouço jurídico-constitucional concernente ao sistema tributário nacional, examinar a constitucionalidade e a legitimidade desse instrumento fiscal, extraindo a intenção legislativa e avaliando a coerência da finalidade buscada pelo *policy maker*, além de verificar, a depender do caso, a devida implementação da política pelos órgãos responsáveis.

Com efeito, o problema de pesquisa é se, desde um ponto de vista conceitual, o Poder Judiciário, em especial o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar demandas envolvendo políticas públicas tributárias efetivadas por meio de outorga de isenção fiscal, extrapola os limites do sistema de *checks and balances*, ou seja, se a atuação judicial ao efetuar o controle dessas políticas, invade o campo de competência dos demais poderes, considerando a referida modelagem constitucional do princípio da legalidade tributária.

Além disso, trata-se de investigar também como, empiricamente, os Tribunais Superiores têm procedido no julgamento dessas questões tributárias. Com o aumento da judicialização das políticas públicas, particularmente após a promulgação da Constituição de 1988, o Poder Judiciário passou a atuar mais ativamente nas diversas fases do ciclo das políticas, desde a montagem da agenda, formulação, tomada de decisão política, até a implementação e avaliação. Busca-se, então, com esse trabalho, avaliar como as políticas públicas tributárias isentivas são enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça e até que ponto essas Cortes de Vértices avançam nas etapas do ciclo dessas políticas, as quais devem obediência ao princípio da legalidade tributária.

Efetivamente, o interesse no tema se justifica, em primeiro lugar, em razão da aparente falta de controvérsia quanto às normas constitucionais que trazem limitações ao poder de tributar, tradicionalmente alçadas como direitos fundamentais dos contribuintes. Quem olha só para a estabilidade do sistema constitucional tributário, no entanto, não enxerga a elevada litigiosidade desse ramo do direito dos tribunais. As lides em matéria tributária que chegaram ao Superior Tribunal de Justiça corresponderam a quase 10% (dez por cento) de todo o acervo

da Corte, em 2021, de acordo com consulta feita ao respectivo sítio eletrônico¹. Essa porcentagem também é encontrada ao checar os dados informados pelo Supremo Tribunal Federal no dia 26 de janeiro de 2022².

Em segundo lugar, como consequência dessa judicialização, torna-se necessário compreender a potencialidade das políticas públicas tributárias; a forma como vêm sendo instituídas, em especial, as isenções; e como vem se dando o respectivo controle judicial e como este pode ser compreendido no contexto da separação de poderes e da legalidade estrita em matéria tributária, uma vez que essas políticas têm o condão de induzir o comportamento dos contribuintes, colaborando com o desenvolvimento econômico, social e cultural da sociedade brasileira, e também de realizar a justiça fiscal, enquanto meio de equilibrar desigualdades e de redução de dificuldades experimentadas por certos cidadãos. O impacto causado por políticas tributárias isentivas na sociedade e como essas são enfrentadas pelo Poder Judiciário revela-se, então, um dos motivos pelos quais o tema surgiu o interesse pela temática.

Em terceiro lugar, trata-se de estudo que vem preencher lacuna nos escritos sobre a matéria, na medida em que não existem pesquisas voltadas para articular a judicialização em torno das leis isentivas como o controle judicial de uma política pública, o que atrai a necessidade de análise da forma (no caso, lei em sentido estrito), mas também da substância, isto é, das categorias contempladas em concreto pelo instrumento das isenções.

Nesse contexto, o objetivo geral da pesquisa é o de apresentar as peculiaridades que envolvem o estabelecimento e controle judicial das políticas públicas tributárias à luz da Constituição da República de 1988, dentro do contexto da moderna compreensão (dinâmica) da separação de poderes e da legalidade tributária. Adicionalmente, almeja-se esclarecer a evolução do princípio da separação de poderes a partir do desenvolvimento do Estado moderno, do Estado liberal, passando pelo Estado Social e chegando ao Estado Democrático de Direito, esmiuçando o atual papel do Poder Judiciário na estrutura estatal e sua intervenção nas políticas públicas. Busca-se, ainda, avaliar a concessão de isenções fiscais como meio de efetivação de políticas públicas tributárias, em especial à luz do princípio constitucional da legalidade tributária, e, por fim, identificar acórdãos emanados da Primeira Seção do STJ e do Tribunal Pleno do STF que tratem de isenção fiscal e investigar, nos votos apresentados pelos Ministros componentes desses órgãos colegiados, como o princípio da separação dos poderes na sua

¹ Endereço eletrônico de consulta ao “Relatório Estatístico” do STJ do ano de 2021: <https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=371>.

² Endereço eletrônico de consulta ao acervo atual do STF: <http://portal.stf.jus.br/estatistica/>.

concepção dinâmica e da legalidade tributária foram enfrentados pelas referidas Cortes de Vértice.

Para dar conta da pesquisa proposta, o trabalho se divide em três capítulos.

No primeiro, será analisada a teoria da separação dos poderes do Estado Constitucional e o mecanismo de freios e contrapesos nas funções do Estado, em que será apresentada a evolução do Estado de Direito e a atual concepção do princípio da separação dos poderes, passando pelo exame do sistema de freios e contrapesos entre os poderes desenvolvido nos Estados Unidos da América e chegando no atual papel do Poder Judiciário nas políticas públicas, de criação, controle e fomento dessas.

Essa parte do trabalho explica que a judicialização das políticas públicas, enquanto ação coordenada estatal para o atingimento de finalidades públicas socialmente relevantes (conceito importante para o enquadramento da isenção como instrumento de política pública tributária), decorre da evolução da sociedade, cuja complexidade demandou uma mudança no modelo de Estado e na organização dos Poderes, em que o Poder Judiciário passou a atuar de forma positiva, colaborando ativamente com a efetiva concretização dos objetivos, princípios e direitos fundamentais expressos na Constituição Federal por meio da interferência judicial nas diversas etapas do ciclo da política pública.

Já no capítulo seguinte, o estudo será direcionado às políticas públicas tributárias, à isenção, ao princípio da legalidade e ao controle judicial das políticas isentivas, com o enfrentamento da relação entre tributação, extrafiscalidade e as políticas públicas a cargo dos Poderes Legislativo e Executivo; da isenção como ferramenta de política pública tributária e, então, do princípio da legalidade tributária e do dogma do “legislador negativo” enquanto parâmetros da atuação judicial.

Aqui, pretende-se expor, a partir da análise do papel da tributação para o financiamento do Estado, que deixa de ser mera fonte de receita para configurar verdadeiro instrumento de realização de fins valiosos para a sociedade, com efeitos extrafiscais, o enquadramento de medidas tributárias extrafiscais como política pública. No ponto, foi adotada a noção de que a tributação, no Estado Constitucional, tem função essencialmente extrafiscal, pois não se concebe que os valores arrecadados possam ser utilizados para outros fins que não sejam públicos e justificados constitucionalmente. Porém, sob o aspecto finalístico, a norma tributária pode ser fiscal, quando almeja, por exemplo simplificar o sistema de arrecadação, ou extrafiscal, relacionado com o alcance de objetivos específicos decorrentes da imposição ou desoneração fiscal, quais sejam, a indução de comportamento ou a realização da justiça fiscal.

Assim, estar-se-á diante de política pública tributária quando o instrumento fiscal, como a isenção, for apto, por si só, a alcançar os fins estabelecidos pelo *policy maker*.

Em sequência, analisando o conceito de isenção tributária e sua integração no sistema geral do direito tributário, verifica-se que a medida isentiva submete-se aos mesmos princípios e limites constitucionais do poder de tributar, especialmente ao princípio da legalidade tributária previsto nos artigos 150, inciso II, e 150, § 6º, da Constituição Federal, e que o Poder Judiciário, ao ser provocado a controlar as políticas públicas tributárias efetivadas por meio de isenção, apesar do dogma do “legislador negativo” derivado da teoria de Hans Kelsen, não usurpa a competência dos demais poderes ao interpretar a lei isentiva e, a partir dela, destacar as finalidades pretendidas com a política pública e avaliar se essa se adequa aos ditames constitucional. Da mesma forma, quando estiver diante de leis isentivas compostas por expressões vagas ou indeterminadas, o julgador deve, por exercício hermenêutico, concretizar as disposições legais, tendo como norte os objetivos extraídos da norma tributária. Essa abordagem mostra-se relevante pois demonstra a coerência com a concepção contemporânea do princípio da separação dos poderes, observando, ainda, o princípio da legalidade tributária, uma vez que o julgador parte da própria lei para extrair o sentido pretendido pelo *policy maker* ao construir a política e resolver o problema público que lhe deu origem.

No último capítulo serão avaliados seis acórdãos, três do Supremo Tribunal Federal e três do Superior Tribunal de Justiça, selecionados porque neles foram enfrentadas as temáticas deste trabalho: políticas públicas tributárias isentivas. No Recurso Extraordinário nº 592145/SP, relativas à isenção de IPI sobre as saídas de produtos ocorridas na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência da Amazônia – SUDAM. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4033/DF, referente à isenção de contribuição sindical às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional “Supersimples”. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6025/DF, no Recurso Especial nº 1814919/DF e no Recurso Especial nº 1116620/BA, alusivo à isenção de imposto de renda a aposentados acometidos por moléstia grave (artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988). Por fim, o Recurso Especial nº 1135111/RS, concernente à isenção de COFINS sobre receita derivada de mensalidade pagas pela prestação de serviço de ensino a entidade educacional. Nesse contexto, será investigado, nos votos condutores, vogais e divergentes, como essas Corte Superiores atuam frente a essas políticas, à luz do princípio da separação dos poderes na sua dimensão dinâmica e da legalidade tributária.

Dessa forma, a presente dissertação busca descrever, sob a perspectiva do mecanismo de *checks and balances* norte-americano e do princípio da legalidade tributária, como o STJ e

o STF vêm se posicionando nas hipóteses em que são provocados a se manifestar sobre demandas que envolvam políticas públicas efetivadas por meio da concessão de isenção fiscal.

1. SEPARAÇÃO DE PODERES NO ESTADO CONSTITUCIONAL E FREIOS E CONTRAPESOS NAS POLÍTICAS PÚBLICAS DO ESTADO

Neste capítulo primeiro, será enfrentada, inicialmente, a evolução da teoria da separação dos poderes desenvolvida pelo Barão de Montesquieu até o sistema de freios e contrapesos adotado pelos Estados Unidos da América, inovação inserida na Constituição de 1787 embasada nas ideias dos *founding father*, ou federalistas, pelo qual o Poder Judiciário deixa de ser mero aplicador automático das disposições legais para intervir ativamente na consecução dos direitos assegurados constitucionalmente levados à sua apreciação. Em seguida, será analisado o atual papel do Poder Judiciário nas políticas públicas, que perpassa pelo exame do desenvolvimento do Estado, da modificação da aceção acerca das funções de cada um dos poderes e da relação entre esses, de acordo com as mudanças na concepção de separação de potestades e no reconhecimento da força normativa da Constituição, que reivindica a concretização de seus ditames.

1.1. Evolução do Estado de Direito e atual concepção do princípio da separação de poderes

A proposta, aqui, consiste em explicitar a atual concepção do princípio da separação dos poderes, partindo de uma noção estanque para um conceito dinâmico, com a análise da teoria clássica de Montesquieu e de sua trajetória de acordo com o desenvolvimento do Estado de Direito.

Cabe, de início, destacar que o poder político estatal, enquanto manifestação da capacidade do Estado de realizar ou impor a realização de determinado objetivo, é uno e soberano, porém composto de centros ativos de funções que lhe são essenciais, a saber, as funções legislativa, executiva e jurisdicional (GRAU, 2008, p. 236). Esses centros ativos, ou órgãos estatais, são comumente denominados de “poderes”, nomenclatura a ser utilizada nesse trabalho, sendo que a divisão do poder soberano do Estado nesses órgãos, ou “separação dos poderes”³, constitui um dos alicerces principiológicos do Estado constitucional (MOISES, 2013, p. 107).

Quanto ao nascedouro da doutrina da separação dos poderes, admite-se como origem remota a Grécia antiga, especialmente a obra “Política” de Aristóteles, em que o filósofo tratou

³ Para Dirley da Cunha Júnior, “o fenômeno da separação de Poderes não é senão o fenômeno da separação das funções estatais, que consiste na forma clássica de expressar a necessidade de distribuir e controlar o exercício do Poder político entre distintos órgãos do Estado” (2010, p. 267).

da estrutura das autoridades administrativas e judiciárias, bem como dos poderes políticos, esses, divididos em magistraturas deliberativas, executivas e judiciárias, (ARISTÓTELES, 1998, pp. 325-345), e a Roma de Políbio e Cícero.

Já as origens próximas estariam na *rule of law* inglesa, princípio segundo o qual o direito se desenvolve a partir do processo judicial, construído pelos Tribunais, que, a partir do século XVII, em razão da complexidade social demandante de correspondente regulação jurídica, perdeu parte de sua atribuição de criadora do direito para o Parlamento, sendo possível falar, então, “de uma função legislativa em sentido próprio, autônoma em relação à função jurisdicional” (PIÇARRA, 1989, pp. 44-46).

Entre os séculos XVII e XVIII, com o enfraquecimento do regime absolutista e a disseminação dos ideais revolucionários, foram retomadas as discussões acerca da teoria separação de poderes, sendo John Locke⁴, na Inglaterra, com sua obra “Dois tratados sobre o governo civil”, e o Barão de Montesquieu, na França, em “O espírito das leis”, as principais referências.

O nobre francês, em sua obra publicada em 1748, inspirado nas ideias de Locke, contribuiu para a estrutura do Estado moderno⁵, com o aperfeiçoamento da teoria da separação dos poderes, proposta como princípio geral e essencial à devida organização estatal (TABORDA, 2013, p. 64).

Com efeito, considerando a análise da Constituição da Inglaterra, o filósofo defendeu que a liberdade política, enquanto “tranquilidade de espírito que provém da opinião que cada qual tem de sua segurança” (BORGES *et al*, 2014, p. 230) e dependente da atuação estatal para que um cidadão não tema o outro, decorre da limitação do poder, por ser essa a única medida capaz de afastar o abuso do poder.

Ademais, baseou-se na ideia de que a liberdade estaria ligada à legalidade, uma liberdade por meio da lei ou “liberdade normativa” (PIÇARRA, 1989, p. 90) para desenvolver sua concepção sobre a separação dos poderes, em sintonia, portanto, com os preceitos liberais efervescentes à época.

⁴ John Locke, embora admitisse a separação dos poderes, defendia a supremacia do Poder Legislativo em relação aos demais poderes, os quais seriam ministeriais e, por isso, subordinados àquele, podendo ser trocados ou deslocados à conveniência do Parlamento, aspecto enfrentado sob ótica diversa na doutrina de Montesquieu (FACHIN; SAMPAR, 2020, pp. 169-171). Ressalte-se, por oportuno, que o filósofo inglês ignorava a existência do Poder Judiciário e, apesar de visualizar como poderes estatais o Poder Legislativo, Executivo, Federativo e o Discrecional ou Prerrogativa, na verdade, propôs uma separação dual - Legislativo e Executivo - e não tríplice entre os poderes (GRAU, 2008, p. 228).

⁵ Para Clèmerson Merlin Clève, “O Estado Moderado constitui modo específico de organização, que se consolida com o processo de derrocada da sociedade feudal, e, mais do que isso, com a crescente concentração de poder nas mãos do príncipe, concentração operada com o auxílio da noção de soberania recém-elaborada por juristas e teóricos.” (2011, pp. 23-24).

Nessa perspectiva, no capítulo VI do Livro XI de “O espírito das leis”, o célebre autor propôs uma divisão funcional e orgânica⁶ do poder político estatal⁷ em três principais, “suscetíveis de serem atribuídos separadamente a classes de titulares que constituem, por si mesmos, no Estado, três autoridades primordiais e independentes” (TABORDA, 2013, 64), encarregados de controlar ou limitar os demais (CLÈVE, 2011, p. 26).

Para Montesquieu, pelo Poder Legislativo, são editadas leis para certo tempo ou para sempre e são corrigidas ou ab-rogadas aquelas em vigor. Já o Poder Executivo está relacionado à política externa e promoção da segurança, declarando a paz ou a guerra, enviando ou recebendo embaixadas, mantendo a segurança e evitando invasões. Por fim, tem-se o Poder Judiciário, ou o Poder Executivo das coisas que dependem do direito civil, que abriga a função de punir crimes e de julgar litígios entre particulares (2020, p. 230).

Ensina Nuno Piçarra que “as funções estaduais parecem, pois, resumir-se à edição de leis e à sua execução pela força pública, directamente ou, mediante a intervenção dos tribunais” (1989, p. 93), sendo a função legislativa, exclusivamente soberana e criadora, a peça essencial do Estado de Direito em formação, enquanto a função executiva era subordinada e essencialmente aplicadora. A função jurisdicional, por sua vez, estava limitada à aplicação automática das regras legalmente previstas e a sentença seria mera reprodução dessas, não tendo o juiz qualquer autonomia decisória.

Com base nessas ideias, ocorreram as revoluções burguesas, com a ruptura do sistema absolutista e o surgimento do Estado liberal constitucional, em que a lei e a constituição, e não mais as pessoas, regem as relações sociais, políticas e econômicas. Nesse sentido, Paulo Bonavides assevera (2010, p. 43):

[...] a premissa capital do Estado Moderno é a conversão do Estado absoluto em Estado constitucional; o poder já não é de pessoas, mas de leis. São as leis, e não as personalidades, que governam o ordenamento social e político. A legalidade é a máxima de valor supremo e se traduz com toda energia no texto dos Códigos e das Constituições.

O Estado de Direito⁸ desenvolveu-se, assim, amparado no princípio da legalidade, da liberdade individual e da igualdade formal e encontrou, na doutrina da separação de poderes,

⁶ Emerson Garcia explicita que o princípio da separação dos poderes deve ser analisado sob o enfoque não apenas funcional, pois tal concepção não impediria o exercício de mais de um poder por um único órgão, mas também orgânico, “que busca sistematizar o exercício de poder por distintos órgãos” (2005, p. 130), ideia defendida por Montesquieu.

⁷ Segundo Clèmerson Merlin Clève, “o poder político é indivisível, teoricamente, porque o seu titular é o povo que não o divide, senão que, em face da ação do Poder Constituinte, confere o exercício a diferentes órgãos encarregados de exercer distintas tarefas ou atividades, ou ainda, diferentes funções” (2011, p. 31).

⁸ Nesse trabalho, será adotada a classificação de José Afonso da Silva (2002, pp. 112-122) quanto à evolução do Estado, a saber, Estado de Direito, Estado Social de Direito e Estado Democrático de Direito.

um de seus fundamentos primordiais, dado que o modelo idealizado por Montesquieu tinha como objetivo resolver questão política, ou seja, seria utilizado como instrumento para salvaguardar a liberdade contra o absolutismo, com o escopo de proteger o valor político. Após, evoluiu para “critério jurídico de organização do poder” (TABORDA, 2013, p. 74) e sua transformação em princípio trouxe um significado não apenas organizatório, mas também teleológico a serviço dos direitos fundamentais de liberdade e segurança individuais (PIÇARRA, 1989, p. 145).

Nessa seara, vale destacar a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, a qual, no artigo 16, dispõe expressamente que uma sociedade sem separação de poderes não tem constituição.

Então, partindo da concepção de Montesquieu de que a liberdade está atrelada aos ditames da lei, o Poder Legislativo passou a ser o principal centro de poder e encontrou suporte no ideário democrático de que o parlamento é composto por representantes do povo, titular do poder soberano (PIÇARRA, 1989, p. 162).

Todavia, vale observar que a distribuição da potestade estatal também tem como objetivo assegurar o pluralismo dos centros de poder cujas decisões são autônomas, sendo necessária a limitação do poder pelo poder, razão pela qual, com vistas a controlar a divisão dos poderes políticos, foram promulgadas as constituições escritas (HESSE, 1991, p. 10), apesar de, nesse momento, suas disposições terem reduzido valor normativo e os direitos fundamentais ali estampados serem vistos como normas programáticas (BARREIROS, 2010, p. 395).

Com efeito, as cartas constitucionais liberais protegiam os direitos fundamentais relacionados, principalmente, à liberdade econômica e à liberdade dos proprietários, bases do sistema capitalista de produção, o que levou ao aumento da desigualdade social e ao desenvolvimento do Estado Social de Direito⁹, fulcrado nos direitos fundamentais sociais e na intervenção estatal, em que o princípio da separação dos poderes “é postergado devido à atenuação dos limites entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo, que aquela [intervenção estatal] necessariamente acarreta” (PIÇARRA, 1989, p. 187).

⁹ Paulo Bonavides, ao discorrer sobre as categorias do Estado Social, trata da “Revolução do Estado Social” e delimita, de forma sucinta, suas características, a saber: “é a revolução pluralista, democrática, que não derrama sangue nem acende labaredas, inspirada menos na referência indivíduo do que no valor pessoa humana, enquanto princípio cuja inserção não se pode separar do grupo ou da categoria coletiva. Ocorre sob a égide de uma liberdade que tanto há de ser material como também formal, ficando, porém fora do alcance e do golpe intruso de uma vontade eventualmente usurpadora, como é a vontade do Estado, quando se move além do raio de limitações que só a Constituição pode traçar com legitimidade.” (2010, p. 380).

Aliás, nesse momento histórico, entre o século XIX e início do século XX, a teoria de Montesquieu sofreu duras críticas baseadas, essencialmente, na questão de soberania e do imobilismo (ABRAMOVAY, 2012, p. 18-23). A problemática relacionada à soberania popular estava na inviabilidade de sua divisão, por ser a nação uma coletividade unificada, sujeita de poderes e direitos e independente do Estado, e na impossibilidade de se separar soberania e sociedade. Assim, a separação de poderes estatal dissociada da soberania popular seria um conceito meramente político, incompatível com o Estado de Direito instalado pós-Revolução Francesa. Já o imobilismo político consiste na possibilidade de aqueles que compõem esses poderes valer-se desse sistema de separação de potestades para retardar a evolução do Estado Liberal para o Estado Social, além do fato de que Montesquieu, ao construir sua teoria, teria se preocupado com a manutenção do *status quo*.

Entretanto, esses pensamentos foram sendo desconstruídos conforme o papel e a organização do Estado se modificavam.

No início do século XX, com o fortalecimento do *Welfare state*¹⁰, tem-se uma nova forma de relacionamento entre Estado e sociedade, em que os direitos fundamentais sociais são inseridos nas constituições, exigindo uma efetiva ação estatal com vistas à persecução da justiça social (BRANCO, 2009, p. 267) e, também, à intervenção direta na economia.

Aqui, vale destacar a importância da separação dos poderes como pressuposto para a proteção dos direitos fundamentais no Estado constitucional.

Na lição de Nuno Piçarra, o próprio conceito de direitos fundamentais envolve a divisão das potestades e sua validade está adstrita à divisão do poder estatal em vários centros (1989, p. 192-193):

[...] os direitos fundamentais são os direitos humanos garantidos por cada Estado aos seus cidadãos, mediante uma estrutura institucional de ‘poderes separados’, em que um deles, pelo menos, possa manter, repor ou reconstituir o direito violado por algum ou alguns dos outros poderes.

A validade dos direitos fundamentais é espaço-temporalmente limitada. Estes só serão direitos subjectivos, com todos os corolários jurídicos que tal qualidade lhes confere, onde e enquanto se mantiver uma certa organização do poder estadual que garanta que este não venha a ter carácter absoluto ou ilimitado, por nenhum dos pólos ou centros em que se estrutura, ter a capacidade de, por si só, subverter nesse sentido a organização. Pressuposto primordial dos direitos fundamentais perante o Estado é, pois, a divisão do seu poder por vários centros dotados de competências específicas, de modo a que nenhum possa suprimir tais direitos sem antes ter subvertido a ordenação de competências constitucionais.

¹⁰ Na linha de Clément Clève, “A crise recorrente do capitalismo, o sufrágio universal, as reivindicações da classe operária, as revoluções socialistas, a passagem da empresa individual para a coletiva e da concorrência para o oligopólio, a emergência da sociedade de massas e a conseqüente urbanização pela qual passou o mundo, esses dados todos, somados a outros, concluíram por forçar o nascimento de um novo tipo de Estado” (2011, p. 40).

Além disso, constata-se uma modificação na percepção sobre as funções estatais, ainda que mantendo a mesma estrutura clássica da separação dos poderes, onde o Poder Executivo, apesar do incremento da atividade criativa do juiz, teve maior destaque.

A edição de um maior número de leis que necessitavam da regulamentação para sua aplicabilidade e o fato de a função executiva ser exercida sobre coisas momentâneas (GRAU, 2008, p. 230-231) fizeram com que o Poder Executivo ampliasse seu âmbito de atuação.

Ademais, a adoção da técnica legislativa das cláusulas gerais permitiu que o Poder Judiciário pudesse adequar a norma ao caso concreto, exercitando um juízo hermenêutico, de interpretação da lei, e não mais exercendo uma função meramente mecanicista, inanimada e invisível, como defendia Montesquieu (CUNHA JUNIOR, 2010, p. 272).

Então, com o fim da Segunda Grande Guerra Mundial, mais uma vez, houve a alteração da perspectiva estatal com o Estado Democrático de Direito, cujo pilar é a Constituição, com elevado grau de normatividade, à qual foram acrescidos novos direitos e garantias fundamentais, em especial, o princípio da dignidade da pessoa humana (BONAVIDES, 2010, p. 53).

Em relação à vinculação do ordenamento jurídico aos ditames constitucionais, Nuno Piçarra afirma (1989, p. 253):

Sabido que a constituição do Estado de Direito contemporâneo vincula juridicamente todo o poder estadual, que ela própria funda originariamente, fica excluída a possibilidade de a função política ser considerada juridicamente livre e constitucionalmente desvinculada, pois todo e qualquer *acto* estadual carece de habilitação constitucional.

Nesse momento constitucional, o princípio da separação dos poderes se afasta ainda mais de sua origem liberal, enquanto base à inação estatal, e se torna instrumento de proteção das novas categorias de direitos fundamentais (MEDEIROS, 2008, p. 204). Com isso, preserva seu destaque entre os pilares principiológicos do Estado e torna-se mais fluido, amparado na independência e na harmonia entre legislativo, executivo e Judiciário, não havendo exclusividade no desempenho das funções a que cada um dos poderes corresponde, mas predominância no seu exercício (CUNHA JUNIOR, 2010, p. 277-278).

Na mesma toada, pode-se acrescer a essa ideia renovada da divisão das potestades estatais a concepção de que não há mais falar em especialização funcional, controle recíproco ou fracionamento, mas em profissionalismo e capacidades institucionais, atuação positiva dos poderes públicos e diálogo e cooperação entre os poderes (MORGADO, 2011, p. 89).

Ainda sobre a transformação da relação entre os poderes, afirma Pedro Vieira Abramovay (2012, p. 32):

A relação entre os Poderes não pode ser vista como fruto de atribuições expressas, predefinidas e impermeáveis. A única maneira de o princípio da separação de Poderes conviver com a democracia e exercer a sua principal função de combater o arbítrio é a de um permanente ambiente de diálogo constitucional [...].

A mudança material¹¹ do referido postulado, então, possibilitou a repartição dinâmica dos poderes, os quais atuam de forma coordenada e colaborativa entre si, interferindo limitada e secundariamente na função dos demais, de acordo com a Constituição e sem sacrifícios à função típica¹², com a finalidade de proteger a liberdade e realizar o bem comum (CUNHA JUNIOR, 2010, p. 279).

Nessa perspectiva e com “o reconhecimento da força normativa da constituição, da expansão da jurisdição constitucional e dos novos contornos assumidos pela interpretação constitucional” (BARREIROS, 2010, p. 106), o Poder Judiciário passa a ter a incumbência de guardião da Constituição e ascende institucionalmente.

É importante destacar, por oportuno, que o conteúdo do princípio da separação dos poderes varia de acordo com a realidade de cada país e seu ordenamento jurídico, sendo, nas palavras de Dirley da Cunha Junior, “um princípio constitucional concreto” (2010, p. 281), o que se demonstra com a análise das diferentes feições desse no ordenamento inglês, francês, norte-americano e, ainda, brasileiro.

Nessa linha, não se mostra interessante analisar essa teoria de acordo com os valores de uma sociedade já ultrapassada, mas na esteira das atuais demandas sociais (FREIRE JÚNIOR, 2004, p. 37).

No Brasil, em especial após a Constituição de 1988, a separação dos poderes obteve maior proteção ao ser incluída no seletorol das cláusulas pétreas, preconizado nos incisos do § 4º de seu artigo 60, as quais asseguram a imutabilidade de valores caros e indispensáveis à sociedade e à própria Carta (BRANCO, 2006, p. 252-253).

Tal previsão, entretanto, não impede a adoção de uma concepção contemporânea daquele princípio com vistas a adequá-lo às mudanças dos papéis exercidos pelos poderes,

¹¹ Quanto à alteração material do princípio da separação dos poderes: “Apesar do princípio da separação dos poderes fazer-se o mesmo em sentido formal, estando positivado da mesma maneira que fazia constar nas primeiras constituições liberais, seu sentido material foi alterado.” (BORGES *et al*, 2021, p. 36.366).

¹² Sobre a distinção entre função típica e atípica dos poderes estatais, destaco o ensinamento de José dos Santos Carvalho Filho: “os Poderes estatais, embora tenham suas funções normais (**funções típicas**), desempenham também funções que materialmente deveriam pertencer a Poder diverso (**funções atípicas**), sempre, é óbvio, que a Constituição autorize.” (2006, p. 2 – grifos no original).

contanto que mantido o núcleo essencial, a atuação imparcial e a independência desses (MEDEIROS, 2008, pp. 203-204).

Fabiano Gonçalves Carlos (2016, p. 169), ao tratar da separação dos poderes enquanto cláusula pétrea, anota o seguinte:

Torna-se imprescindível sustentar uma leitura renovada do princípio da separação dos poderes, franqueada a arranjos institucionais menos ortodoxos e dotados de maior plasticidade, desde que preservados os valores essenciais do princípio, que, atualmente, transcendem à preocupação de conter o exercício do poder político em nome da liberdade. Hoje, ao se falar na cláusula pétrea da separação de poderes, deve se evitar uma concepção excessivamente rígida da cláusula, que impossibilite a adaptação institucional dos organismos do Estado às novas exigências das sociedades contemporâneas.

Diante disso, o Poder Judiciário brasileiro, em especial o Supremo Tribunal Federal, no exercício da função jurisdicional que lhe é típica, tem o dever constitucional de observar tanto os limites de sua própria atuação quanto a correta interpretação do princípio da separação nas demandas em que a discussão judicial envolver a análise de vulneração dessa cláusula pétrea, o que também implica dar a esse preceito roupagens mais alinhadas com a nova visão acerca do fracionamento de funções entre os poderes, ligada ao equilíbrio entre os anseios sociais e à organização estatal mais voltada à concretização dos direitos fundamentais.

Cumprе salientar que o modelo judicial adotado no Brasil se inspirou no *judicial review* norte-americano, onde, desde de sua origem, impera a supremacia da Constituição e o controle jurisdicional de constitucionalidade das leis, dando à doutrina da separação de poderes de Montesquieu contornos diversos por meio do sistema do *checks and balances*, em que há um controle e fiscalização recíprocos, além de atuação coordenada entre todos os poderes do Estados (BARREIROS, 2010).

O sistema de freios e contrapesos desenvolvido nos Estados Unidos da América (EUA), apesar de assimilar a divisão de funções do Estado entre Legislativo, Executivo e Judiciário, não admite esse último como um poder nulo, composto por juízes mero aplicadores da letra fria da lei, mas como órgão que cria o próprio direito por meio da jurisprudência e tem a incumbência de proteger os princípios e direitos fundamentais previstos constitucionalmente.

Essa é uma das características do *checks and balances*, que será melhor abordado a seguir.

1.2. Mecanismo de freios e contrapesos entre os poderes

A realidade social e o momento histórico de cada país permitem um novo olhar acerca da divisão de poderes do Estado, motivo por que o sistema de freios e contrapesos norte-americano, mesmo inspirado na ideia de Montesquieu, revela-se fundamentalmente distinto desta.

Carlos Eduardo Reis Fortes Rego explicita que a diferença entre as duas abordagens reside no fato de que a teoria francesa se apoia exclusivamente na separação dos poderes, enquanto a norte-americana está amparada na limitação dos poderes por meio de controles recíprocos, sem superposição entre eles, sendo separados e, ao mesmo tempo, vinculados entre si (2017, p. 119-120).

Já Cíntia Morgado, ao enfrentar a questão, afirma que, apesar de as ideias liberais estarem essencialmente amparadas na supremacia da lei, nos Estados Unidos da América não se observou a noção de que o Poder Legislativo se destacaria dos demais poderes, pois tinha uma percepção diferente acerca da função jurisdicional, por ser o Poder Judiciário guardião da Constituição, além de haver certa desconfiança em relação ao Parlamento, tendo em vista os abusos cometidos pelo Poder Legislativo inglês na condução da relação com os Estados Unidos enquanto colônia. Nessa perspectiva, a autora conclui que “todos os Poderes estariam no mesmo patamar, porque submetidos à Constituição, o que contribuiu para o surgimento de técnicas de interferência equilibrantes entre os Poderes (2011, p. 67).

Fabiano Gonçalves Carlos, por sua vez, assevera que as duas doutrinas, na verdade, são complementares, uma vez que ambas têm por escopo preservar a liberdade individual por meio da regulação recíproca entre poderes do Estado (2016, p. 161)¹³.

Com efeito, Montesquieu, no desenvolvimento da teoria da separação dos poderes, estava inserido em uma monarquia e tinha como objetivo limitar os poderes absolutos do rei. Nessa perspectiva, apesar de não adotar a supremacia do Poder Legislativo, como defendeu abertamente John Locke, o filósofo francês admitia a lei como instrumento principal de proteção da liberdade.

No Estado liberal, então, tem-se a função legislativa como a principal, por se ajustar melhor à democracia representativa, a partir da qual as questões fundamentais do Estado eram

¹³ Nessa mesma linha, destaca-se os ensinamentos de José Alfredo de Oliveira Baracho: “A teoria constitucional franco-americana vê na separação das funções formais a melhor garantia do exercício legal do poder do Estado, dando em consequência a liberdade política dos cidadãos. Os poderes formam entre si uma rede em que se entrelaçam uns com os outros, influenciando-se mutuamente como regulador. A formação normal das funções opera-se pelo sistema de *checks and balances*” (1982, p. 118).

equacionadas, e que deveria ser exercida por um órgão constitucionalmente estruturado de forma a impedir abusos, considerando uma postura baseada na ideia de equilíbrio, limitação e controle recíproco entre os poderes.

Em uma monarquia mista, como a inglesa e a francesa pós-Revolução, para que essa concepção fosse observada, far-se-ia necessário o compromisso entre rei, nobreza e representantes do povo a fim de que uma lei fosse editada pelo Parlamento. “A balança dos poderes mais não é, pois, do que o esquema da monarquia mista aplicado ao novo arranjo orgânico-funcional que tem por centro o legislativo” (PIÇARRA, 1989, p. 80). Ou seja, o ponto de equilíbrio desse sistema continuava a ser o Legislativo, porém, sendo essencial a participação do titular do Poder Executivo (*King in Parliament*), verificando-se, precipuamente, a dualidade política e estrutural do poder soberano do Estado, dividido entre Rei e Parlamento (PIÇARRA, 1989, p. 83), o que decorria da própria forma de organização estamental ou estratificada da sociedade¹⁴.

Já a doutrina de *checks and balances*, como variação da balança dos poderes, estava inserida e tinha como fundamento “uma sociedade politicamente homogênea ou nivelada, que vise o mesmo objectivo: a limitação ou moderação do poder político, a partir da sua estruturação plural” (PIÇARRA, 1989, p. 83).

A construção do Estado constitucional norte-americano, fundada nas ideias dos *founding fathers*, também chamados de federalistas, baseou-se na concepção de que os membros da sociedade estão em igualdade jurídica e política, possibilitando que a assembleia legislativa fosse composta por grupos e classes com diferentes interesses, em constante choque (PIÇARRA, 1989, p. 181).

Para evitar que as minorias ficassem sem seus interesses protegidos ou considerados no momento de decisão ou de edição das normas, incluiu-se o veto do Presidente eleito, excluída a figura do monarca, mecanismo compreendido no princípio da separação dos poderes em nome no princípio democrático¹⁵. Aqui, tanto os titulares do Poder Legislativo quanto do Executivo

¹⁴ De acordo com Nuno Piçarra, “o povo, em Montesquieu, não é senão um estamento, contraposto à nobreza e ao rei, que com estes deve participar do exercício do poder político, de acordo com o esquema da monarquia mista” (1989, p. 110).

¹⁵ Maren Guimarães Taborda, ao explicar o constitucionalismo norte-americano, anota que James Madison defendia a necessidade de evitar a consolidação da maioria, pois essa seria a facção mais perigosa, por ser apta a crescer e sufocar as demais facções, o que apenas seria possível com a força de um poder federal e pelos instrumentos de representação (2013, p. 77). Quanto à ideia de democracia nos EUA, afirma que “na dimensão política da experiência constitucional americana, foram constituídas as bases da *democracia liberal*, que é uma democracia limitada. Embora afirme o poder do povo, evita a ‘tirania das maiorias’ pela divisão dos poderes e a imposição de limites jurídicos pela corporação de juristas. Daí o sistema político resultado possui como elementos, a experiência da fundação, o governo do povo e a divisão dos poderes (*checks and balances*).” (2013, p. 84).

são eleitos pelo povo, o que afasta a concepção liberal europeia de que o Parlamento exerceria função mais importante¹⁶.

James Madison, em uma das publicações inseridas no compilado chamado “Os artigos federalistas”, argumenta (1993, pp. 349-350):

A que expediente, então, devemos finalmente recorrer para manter na prática a necessária divisão do poder entre os vários braços do governo, como estabelecido na Constituição? A única resposta que pode ser dada é que, uma vez que todas essas medidas externas se mostram inadequadas, deve-se sanar a falha arquitetando de tal modo a estrutura interna do governo que várias partes constituintes possam ser, por suas relações mútuas, instrumentos para a manutenção umas das outras em seus devidos lugares.

(...)

A grande garantia contra uma concentração gradual dos vários poderes no mesmo braço, porém, consiste em dar aos que administram cada poder os meios constitucionais necessários e os motivos pessoais para resistir aos abusos dos outros. As medidas de defesa devem, neste caso como em todos os outros, ser proporcionais ao perigo de ataque.

Assim, a Constituição dos Estados Unidos da América inovou ao adotar o sistema de *checks and balances*, o qual estabelece uma predominância cíclica entre “órgãos funcionalmente diferenciados, todos democraticamente legitimados” (PIÇARRA, 1989, p. 200), e não um equilíbrio entre poderes separados, e, ainda, ao conciliar a vontade política, enquanto legitimadora da lei, e a garantia dos direitos fundamentais individuais, mesmo que, para tanto, tivesse que refutar o interesse da maioria (LIZIERO, 2010, p. 137).

Outro aspecto interessante a ser ponderado ao se analisar o desenvolvimento da doutrina do *checks and balances* é que a estrutura do Estado ianque considera não apenas a separação dos poderes de forma horizontal, entre Legislativo, Executivo e Judiciário, mas também vertical, entre a União e dos Estados, em razão da adoção do federalismo (BERCOVICI, 2001, p. 229). Isso porque, para conseguir a adesão dos Estados independentes para a construção de um Estado nacional, foi essencial que se resguardasse a identidade e autonomia das ex-colônias¹⁷.

¹⁶ Anote-se, nesse ponto, que o Poder Legislativo, em um regime republicano, como proposto pelos Federalistas, inclinar-se-ia a ter um espaço maior, o que seria contornável por intermédio de sua divisão bicameral, Senado e Câmara dos Representantes, esses detentores de funções diferentes e formas específicas de eleição (HAMILTON; MADISON; JAY; 1993, p. 350).

¹⁷ Tanto foi assim que Madison defende expressamente o papel essencial dos governos estaduais e busca demonstrar que a Constituição proposta assegurará a mínima intervenção do governo federal nas questões internas dos Estados: “os membros do governo federal não terão nenhuma ingerência na publicação das constituições estaduais. Os membros e servidores dos governos estaduais, ao contrário, terão papel essencial na efetivação da Constituição federal. A eleição do presidente e do Senado dependerá, em todos os casos, dos legislativos dos vários Estados. E a eleição da Câmara dos Representantes dependerá igualmente da mesma autoridade na primeira vez e, provavelmente, será sempre dirigida pelos servidores, segundo as leis dos Estados.” (1993, p. 320).

Vale destacar, por oportuno, que houve forte oposição dos “antifederalistas” em relação à nova interpretação do princípio da separação dos poderes, pois, para esses, a garantia da independência dos poderes residiria na separação total de suas funções, baseados na ideia de democracia direta, em que o poder tem origem no povo e apenas esse, por meio de seus representantes, no caso o Poder Legislativo, poderia fixar limites para as instituições (LIZEIRO, 2019, p. 141).

No entanto, a noção de freios e contrapesos, com a flexibilização da doutrina de Montesquieu, prevaleceu e, diante do poder soberano do povo e da Constituição, os três Poderes encontram-se no mesmo patamar institucional e as relações entre esses deve ser de paridade (PIÇARRA, 1989, p. 205).

Toni M. Fine (2019, p. 17-18), ao tratar do mecanismo de freios e contrapesos nos Estados Unidos da América, aponta exemplos de atuações limitadoras que cada poder tem sobre o outro. Sobre o Poder Legislativo, indica os atos legislativos recomendados, o poder de veto sobre esses atos e o controle de políticas das agências como meios de interferência utilizáveis pelo Poder Executivo, além da interpretação dos atos do Congresso e a declaração de inconstitucionalidade desses atos como instrumentos judiciais de limitação.

Já em relação ao Poder Executivo, a autora assinala a sobreposição do veto presidencial, o controle orçamentário, a fiscalização das agências administrativas, a confirmação das indicações presidenciais e a ratificação dos tratados internacionais enquanto formas de o Poder Legislativo frear a atuação daquele, bem como a declaração de inconstitucionalidade e de inconsistência de atos do executivo de acordo com sua competência perante a lei como mecanismo de controle judicial.

Por fim, o Poder Judiciário tem a ingerência do Poder Legislativo no que concerne à aprovação de nomeações, ao afastamento de juízes federais, ao julgamento de juízes afastados, ao controle dos salários dos mesmos e do orçamento do Judiciário, ao controle das estruturas das Cortes dos EUA e da sua jurisdição e à promoção da modificação da legislação após a interpretação dada judicialmente e, também, do executivo quanto à nomeação de juízes para as Cortes Federais.

Além da possibilidade de cada poder participar da atividade do outro, a posição do Poder Judiciário dentro da organização estatal dos EUA também se revela uma diferença importante entre a concepção de Montesquieu, em que a função judicial era declaradamente nula, e o modelo de freios e contrapesos (NÚÑEZ; QUINTANA, 2014, p. 157).

Sobre o Poder Judiciário, os federalistas, especificamente nas publicações de Hamilton, defendiam que esse deveria ser exercido por juízes que exibirem bom comportamento, critério

que seria capaz de obstaculizar os abusos e opressões. Apontavam, também, que, por ser o mais fraco dentre os poderes, deveriam ser concedidos instrumentos para que pudesse se proteger dos ataques dos demais, como a vitaliciedade, e sua completa independência mostrar-se-ia indispensável numa sociedade submetida à Constituição limitada, no sentido de que essa fixa parâmetros para o exercício do Poder Legislativo. Além disso, asseveravam que a preservação desses limites deveria ser feita pelos tribunais de justiça, “cuja missão deverá ser declarar nulos todos os atos contrários ao sentido manifesto da Constituição. Sem isso, todas as restrições a direitos ou privilégios particulares equivaleriam a nada” (HAMILTON; MADISON; JAY, 1993, p. 480).

A legitimidade democrática do Poder Judiciário¹⁸ também foi tratada por Hamilton, sob o enfoque de que os tribunais são os intermediários entre o povo e o legislativo, por terem a incumbência de manter este dentro das balizas constitucionais impostas ao desempenho de sua função e de interpretar a Constituição e qualquer ato procedente do poder de legislar, considerando não a intenção dos agentes legislativos, mas do povo (HAMILTON; MADISON; JAY, 1993, p. 481).

O federalista afirmou, ao discorrer sobre a Suprema Corte e sua forma de organização, que ofende o princípio da separação dos poderes admitir, assim como na Inglaterra, que o órgão máximo do Poder Judiciário fosse uma das câmaras componentes do Legislativo, ante a desconfiança de que esse tivesse a disposição de interpretar a lei de modo a reconhecer falha na edição desta, além do fato de os membros do legislativo serem eleitos, cumprindo mandatos temporários, demonstrando um contrassenso ao se ter juízes de graus inferiores vitalícios e, em última instância, com prazo determinado para exercer o cargo (HAMILTON; MADISON; JAY, 1993, p. 495).

Por outro lado, destacou-se que o Poder Judiciário, no exercício de sua função, não pode usurpar a autoridade legislativa, pois, não obstante eventuais erros na interpretação das leis, esse poder não tem força para atingir a ordem do sistema político em razão “das finalidades com que se relaciona e do modo como é exercido, da sua fraqueza relativa e de sua total incapacidade de garantir suas usurpações por meio da força.” (HAMILTON; MADISON; JAY, 1993, p. 496).

¹⁸ Sobre a legitimidade democrática do Poder Judiciário, anota Lucas Sales da Costa: “a legitimação democrática não deriva somente da escolha de membros pelo voto direito dos eleitores, mas também da nomeação para cargos criados por decisão dos representantes, através das leis, como ocorre em Tribunais de cuja composição participam a vontade do Executivo e do Legislativo” (2016, p. 113).

Nessa perspectiva, tem-se que a mudança institucional do Poder Judiciário decorreu não apenas do reconhecimento de sua independência das demais potestades, mas principalmente da atividade interpretativa no caso concreto, com capacidade de criar o próprio direito, nos termos da *common law* e também em razão da validade da lei frente à Constituição.

Com efeito, a tradição da *common law*, em que o juiz também cria o direito (*judge-made law*), e a adoção do federalismo, pelo qual as leis dos Estados Federados podem ser submetidas ao crivo de constitucionalidade perante tribunais do Estado Federal – e o contrário também é permitido, com o objetivo de proteger a unidade dos Estados Unidos da América e, ainda, de evitar invasão do Estado Federal em assuntos de competência estadual –, são indicadas como justificativas para o reconhecimento do sistema de fiscalização jurisdicional da constitucionalidade das leis pelos Estados Unidos da América (PIÇARRA, 1989, pp. 207-208).

Vale salientar que não houve expressa previsão constitucional acerca da possibilidade de controle de constitucionalidade na Constituição norte-americana de 1787 e sua inclusão no ordenamento jurídico dos EUA, inspirada nas ideias expostas por Hamilton, ocorreu com o primeiro exemplo de controle judicial de uma lei devidamente aprovada, em razão de infração à Constituição escrita, no caso *Marbury X Madison*, em 1803 (KELLY, 2018, p. 367).

De acordo com René David (2002, pp. 494-496), nesse julgamento, a Suprema Corte norte-americana estabeleceu o princípio do controle judicial da constitucionalidade das leis, mesmo das federais. John Adams (Partido Federalista), Presidente dos EUA, antes de passar o cargo para Thomas Jefferson (Partido Democrata), nomeou John Marshall como *Chief Justice* da Suprema Corte Americana e Marbury como *Justice of Peace*, o qual teve sua ordem de nomeação aprovada, mas não enviada no Governo de Adams. Madison, já no governo de Jefferson, deixou de enviar a Marbury a ordem de nomeação, fazendo com que esse último provocasse a Suprema Corte por meio de um pleito de *writ of mandamus* para ser nomeado, como permitia o *Judiciary Act* de 1789. Marshall, no exercício da função de *Chief Justice*, elaborou acórdão reconhecendo o direito de Marbury de ser nomeado juiz, não cabendo ao Presidente e ao Secretário de Estado deixar de enviar a ordem de nomeação. No entanto, declarou a inconstitucionalidade do *Judiciary Act*, pois, de acordo com a Constituição, a Suprema Corte não teria competência para aplicar *writ of mandamus*, por ser somente instância de recurso, exceto em hipóteses particulares, nos quais o caso não se enquadrava.

Diego Arguelhes e Thomaz Pereira, ao tratar desse caso emblemático, afirmam que a Suprema Corte estadunidense, ao mesmo tempo em que reconheceu seu poder de verificação da adequação entre as leis e a Carta Constitucional, estabeleceu que a função judicial deve ser

exercida dentro dos limites constitucionais, em atenção ao princípio da separação dos poderes (2019, p. 113).

José Roberto Barroso, por sua vez, anota que a decisão de Marshall seria o “marco inicial do reconhecimento da Constituição como documento jurídico, e do Judiciário como o poder competente para lhe dar cumprimento” (2008, p. 259).

Ademais, as circunstâncias políticas da época levaram o juiz Marshall a construir uma decisão que não causasse um conflito com o Partido Democrata que dominava o Poder Legislativo e o Executivo, resguardando, assim, a autoridade da Suprema Corte como cúpula do Poder Judiciário federal perante os demais poderes e os interesses dos federalistas, uma vez que o ato impugnado foi editado por ele mesmo no exercício do cargo de Secretário de Estado e membro do Partido Federalista (REGO, 2017, p. 133).

Estabelecida a função da Corte Maior federal norte-americana de guardião da Constituição, mostra-se relevante a constatação de que as atribuições dessa instituição ultrapassam o exame de questões meramente jurídicas, sendo também formuladora de políticas públicas nacionais. É o que ensina Carlos Eduardo Reis Fortes do Rego (2017, p. 170):

Dessarte, a Suprema Corte dos Estados Unidos é uma instituição formuladora de políticas públicas nacionais, cuja atuação não é independente dos órgãos políticos ditos majoritários, por outro lado, sua atuação é circunscrita pelos outros Poderes, delimitada pelo consenso político nacional. Além do mais, o tribunal supremo tem a importante atribuição de zelar pela observância dos procedimentos decisórios imprescindíveis à configuração e à preservação de uma sociedade democrática, ou melhor, a Corte deve assegurar as condições para que o ideal democrático possa prevalecer nas decisões coletivas.

Analisando o histórico de decisões da Suprema Corte dos EUA, observa-se que essa tem definido questões relevantes para a sociedade estadunidense, como o avanço dos direitos civis, a consolidação de políticas afirmativas e regulamentação e desregulamentação da economia (REGO, 2017, p. 160)¹⁹, demonstrando a repaginação da função do Poder Judiciário em relação à teoria clássica da separação dos poderes.

Sobre o novo *status* do Poder Judiciário, vale destacar as palavras de Lucas Sales da Costa (2016, p. 202):

¹⁹ Em relação às decisões importantes proferidas pela Corte Suprema ianque, vale destacar o caso *Dred Scott v. Sanford*, de 1857, em que se decidiu que, mesmo os negros livres, não seriam cidadãos norte-americanos, além de assentar que normas federais não poderiam regular a questão da escravidão, de competência estadual, precedente de efeito social negativo. Outra demanda relevante analisada foi o caso *Brown v. Board of Education of Tepaka*, de 1954, com a superação de precedente anterior, concluindo pela inconstitucionalidade da segregação racial nas escolas públicas dos EUA. Observa-se, ainda, o litígio *Lochner v. New York*, de 1905, no qual foram analisadas questões políticas relacionadas à liberdade de contratação e a intervenção estatal no domínio econômico social por meio de leis estaduais (REGO, 2017, pp. 160-164).

[...] entende-se que o Judiciário dos novos tempos, assumindo o papel de inédito relevo, tem de ser acreditado, não só cumprindo com racionalidade consistente sua função institucional, mas, também, permitindo que a sociedade civil confie que tal atuação é legítima e justa o suficiente para ser bem reconhecida como a última instância à qual se recorrer para que sejam dirimidos os conflitos existentes no interior da massa social.

O modelo de constitucionalismo norte-americano, ao admitir como alicerces a supremacia da Constituição, o controle de constitucionalidade, a supremacia judicial e a ativa proteção dos direitos fundamentais (BARROSO, 2008, p. 259), afastou do Poder Judiciário o papel de mero replicador dos ditames da lei, posição defendida por Montesquieu, e incumbiu esse do compromisso não apenas de declarar a nulidade das normas por infringência à Carta Magna, mas também de atuar de forma efetiva na construção de políticas públicas por meio da interpretação constitucional, concretizando os direitos fundamentais, encargo que, como visto, encontra guarida na visão estadunidense da doutrina da separação dos poderes, o sistema de *checks and balances*.

A reestruturação da atribuição do Poder Judiciário, relacionada ao exercício da jurisdição de forma mais prospectiva enquanto “meio de direção e promoção social, de correção de desigualdades e consecução de equilíbrio nas relações socioeconômicas” (COSTA, p. 2016, p. 98) e decorrente da adoção do mecanismo de freios e contrapesos, permite que, quando provocado, aquele possa, além de atuar no controle jurídico das políticas públicas, desempenhando a função típica de julgar litígios, contribuir para sua construção e fomento, valendo-se da contemporânea concepção do princípio da separação dos poderes para imiscuir-se nas atribuições de outro poder estatal, dentro dos limites constitucionais.

1.3. O atual papel do Poder Judiciário nas políticas públicas: criar, controlar e fomentar

Conforme explicitado acima, a concepção norte-americana de supremacia constitucional e de separação dos poderes, adotada por diversos países, permitiu que o Poder Judiciário, enquanto guardião da Constituição, pudesse adentrar o terreno de outros poderes para concretizar os direitos fundamentais, o que, por vezes, acontece contemporaneamente por meio da criação, controle e fomento de políticas públicas, as quais podem ter diversas acepções. Assim, cabe compreender o que são e qual é o papel do Poder Judiciário em relação às políticas públicas.

Howlett, Remesh e Perl propõem uma definição funcional de política pública, com foco nos atores, que atuam com restrições e buscam “compatibilizar objetivos políticos (*policy goals*) com meios políticos (*policy means*) num processo que pode ser caracterizado como

‘resolução aplicada de problemas’” (2013, p. 5). De acordo com os autores, esse processo envolve diversas tomadas de decisão por vários indivíduos e organizações, tanto internos quanto externos ao governo. Há, então, uma dinamicidade no processo de construção de uma política pública, o qual não é estático, mas reinventado a depender do movimento dos atores participantes.

Já Diogo Coutinho compreende as políticas públicas como planos de ação para o futuro, cuja efetividade e eficácia demandam “alguma dose de flexibilidade e revisibilidade (isto é, serem dotados de mecanismos de autocorreção), já que estão em permanente processo de implementação e avaliação” (2013, p. 10). O autor afirma que analisa essa temática “por dentro”, valendo-se dos ensinamentos de Maria Paula Dallari Bucci, ou seja, enquanto uma construção complexa decorrente da prática de atos administrativos.

Também explorando as políticas públicas sob a ótica do direito público, Vanice Lírio do Valle leciona que essas seriam um “instrumento do planejamento do agir estatal, agir esse que é constitucionalmente subordinado, quanto à forma, sim, mas principalmente, quanto à finalidade” (2007, pp. 2-3). Nessa perspectiva, a autora admite que a boa administração constituiria um direito fundamental e, por isso, todo o ciclo das políticas públicas deveria ser desenhado de modo a garantir esse direito.

Por fim, destaca-se o conceito de política pública alcançado por Maria Paula Dallari Bucci (2006, p. 39):

Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e a atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento dos resultados

Na sequência, a autora ainda destrincha a definição dada e ressalta a existência de três elementos essenciais: ação-coordenação, processo e programa. O primeiro está relacionado a uma atitude, um movimento do Poder Público com o objetivo de atingir objetivos sociais mensuráveis e resultados desejáveis, em que essa ação é coordenada, seja entre os Poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, ou no interior aos governos de cada ente federado, devendo ser considerada, ainda, a participação da sociedade civil. Já o segundo corresponde ao processo, ou seja, “sequência de atos tendentes a um fim, procedimento, agregado do elemento contraditório” (BUCCI, 2006, p. 44). O último, por fim, consiste no programa de ação

governamental, cuja utilidade consiste no delineamento geral da política pública, ou seja, o conteúdo dessa, com a individualização das “unidades de ação administrativa” (BUCCI, 2006, p. 40).

Analisando os conceitos referidos, o ponto de contato entre esses é que a política pública constitui um movimento do Poder Público, na forma de ação coordenada, com a finalidade de se alcançar um objetivo ou resultado socialmente relevante.

Para definir o que seria essa questão social a ser objeto de uma política pública, indica-se o entendimento de Leonardo Secchi, o qual enfrenta esse aspecto como “problema público” e expõe que “um problema só se torna público quando os atores políticos intersubjetivamente o consideram problema (situação inadequada) e público (relevante para a coletividade)” (2013, p. 10).

O ciclo de construção de políticas que resolvam determinado “problema político” compõe-se de, essencialmente, cinco fases, quais sejam, a montagem da agenda, formulação, tomada de decisão política, implementação e avaliação (HOWLETT; REMESH; PERL, 2013).

A montagem da agenda ocorre em um momento pré-decisório de reconhecimento do problema a ser abordado ou resolvido pelo governo e que, nesse momento, se destaca do universo de outros existentes na sociedade e passa a ser de interesse público “potencialmente sujeito à ação governamental” (HOWLETT; REMESH; PERL, 2013, p. 104).

John Kingdon assim conceitua agenda (2006, p. 222):

é a lista de temas ou problemas que são alvo em dado momento de séria atenção, tanto da parte das autoridades governamentais como de pessoas fora do governo, mas estreitamente associadas às autoridades. [...] Dentro dos possíveis temas ou problemas aos quais os governantes poderiam dedicar sua atenção, eles se concentram em alguns e não em outros. Assim, o processo de estabelecimento da agenda reduz o conjunto de temas possíveis a um conjunto menor, que de fato se torna foco de atenção.

De acordo com o autor, o estabelecimento da agenda se dá pela identificação de problemas, por política ou por participantes visíveis. O problema remete a uma situação que o Poder Público entende que merece ser modificada²⁰ e se destaca dos demais para ser objeto de política pública por meio de indicadores avaliativos do impacto deste na sociedade, de evento-foco, concernente a um acontecimento concreto que chamou a atenção governamental, ou de *feedback* de programas em andamento. Já a política, ou seu fluxo, traz certas demandas para o

²⁰ Sobre a forma como certa situação é definida como problema nos ensinamentos de John Kingdon (2006, pp. 227-228): “Primeiro, situações que colocam em xeque valores importantes são transformadas em problemas. Segundo, situações se tornam problemas por comparação com outros países ou com outras unidades relevantes. Terceiro, a classificação de uma situação em uma certa categoria ao invés de outra pode defini-la como um certo tipo de problema”.

foco, como a mudança de governo e as novas organizações partidárias no Poder Legislativo e grupos de interesses decorrentes das eleições. Por fim, os participantes “visíveis” são pessoas com destaque na mídia e perante a população, como membros do alto escalão do Poder Executivo e do Legislativo (KINGDON, 2006, pp. 227-230).

Já a formulação de políticas “refere-se ao processo de criação de opções sobre o que fazer a respeito de um problema público” (HOWLETT; REMESH; PERL, 2013, p. 123) e, nesse estágio, há a análise mais detalhada da questão, consequências, custos e benefícios de cada alternativa proposta, o que também pode ser construído juntamente com a formação da agenda.

Aqui, além de apontar o que será feito, o *policy maker*, ou aquele que produz a política pública (*policy making*), examina qual será o melhor caminho para implementar a solução disponível, buscando antever os impactos da política pública proposta na sociedade por intermédio de projeções, predições e conjecturas (SECCHI, 2013, p. 50-51), de meios de informação, de regulamentação ou regulação, de transferência de recursos financeiros (subsídios e desincentivos) e de atuação burocrática mediante reestruturação organizacional (HOWLETT; REMESH; PERL, 2013, pp. 130-152).

Na fase de tomada de decisão (*policy decisions*), a escolha entre as alternativas possíveis para solução do problema público destacado será feita e um curso de ação ou inação estabelecido. A dinâmica de seleção pode considerar o problema para se chegar à opção mais apropriada (modelo racional), ajustar os problemas às soluções e também o contrário por meio de processo de comparações sucessivas limitadas (modelo incremental) ou, ainda, partir da solução para se chegar ao problema a ser resolvido, pois já haveria uma inclinação por uma saída existente (SECCHI, 2013, pp. 53-55).

Howlett, Remesh e Perl expõem que, nessa etapa do ciclo das políticas públicas, há a redução do número de atores políticos envolvidos, limitando-se, essencialmente, àqueles com capacidade e autoridade vinculativa, ou seja, que podem tomar a decisão de modo a que essa seja observada pelos outros e tenham “voz e voto”, pois os demais, especialmente os atores não estatais, teriam apenas “voz”, sem poder de voto (2013, p. 158).

Após a definição da agenda, a formulação de alternativas e a tomada de decisão política, chega a fase de concretização da política pública, ou seja, de colocar em prática os objetivos e as orientações desenhadas nas etapas anteriores.

Esse estágio é o da implementação, em que se verifica a mobilização direta dos recursos financeiros e administrativos para que os resultados pretendidos com a criação da política pública sejam alcançados. Isso provoca a participação de um maior número de atores estatais e

não estatais, como na fase de montagem da agenda, competindo por recursos e pelas rédeas sobre as atividades envolvidas e tornando essa uma das etapas mais difíceis do ciclo político (WU, et al, 2014, pp. 97-98).

A depender da complexidade do problema público a ser resolvido por meio da atuação estatal, existirá um maior número de alternativas de soluções, o que também deixa “margem considerável para que os membros dos subsistemas políticos se furtem ou, de outro modo, deixem de cumprir plenamente as ordens e os planos administrativos” (HOWLETT; REMESH; PERL, 2013, p. 185).

Mostra-se interessante destacar, no ponto, a teoria do agente principal, consistente na dinâmica entre os principais políticos e os agentes administrativos no momento da implementação do plano de ação. Para melhor explicar esse pensamento, os seguintes ensinamentos de Howlett, Remesh e Perl (2013, pp. 187-188):

Os teóricos do agente principal argumentam que muitos esforços bem intencionados conduzidos por governos e cidadãos no sentido de se criar um mundo melhor e mais seguro sucumbiram a essas “realidades” da implementação, em que as ações dos agentes divergem das intenções de seus principais e assim distorcem os *outcomes* políticos. Esse *insight* tem levado não só a uma maior apreciação pelas dificuldades encontradas na implementação das políticas, mas também estimulado tentativas de projetar políticas de qualidade superior, de modo a oferecer uma razoável chance de sucesso na implementação.

[...]

A teoria do *agente principal* apontou as implicações do *design* das estruturas administrativas para a implementação eficaz da política e sublinhou a importância dos mecanismos destinados a garantir a supervisão efetiva dos atores administrativos por parte de seus “patrões” políticos.

A indicação dessa teoria tem como objetivo demonstrar que a fase de implementação de uma política pública revela-se dinâmica e depende de como os políticos e os agentes administrativos se comportam e se relacionam nesse momento do ciclo, o que pode facilitar ou complicar a realização dos objetivos inicialmente estipulados²¹.

Iniciado, então, o funcionamento da política, tem-se o estágio da avaliação e controle, que compreende a análise de seu andamento e eficácia sob a perspectiva dos propósitos, dos

²¹ Sobre a vulnerabilidade da implementação das políticas públicas, anota Xun Wu *et al*: “a implementação é particularmente vulnerável a deficiências na capacidade de coordenação de rede – a habilidade das organizações de trabalhar em conjunto para alcançar um resultado comum. Para a implementação, pode ser necessária uma coordenação entre órgãos e – um desafio ainda maior – entre setores em diversas formas, como na partilha de informação, de recursos e (onde as atividades não se enquadram no escopo tradicional de qualquer organização) na implementação conjunta das tarefas atribuídas. Ainda assim, a coordenação deve superar vários obstáculos comuns, bem estabelecidos na literatura, incluindo as ameaças que os órgãos sentem à sua autonomia por trabalhar em conjunto, bem como a confusão ou o conflito sobre a natureza da tarefa, que decorre de um contexto multissetorial inerentemente complicado de definição de metas.” (2014, p. 110).

meios e das diretrizes fixadas, detectando deficiências e medidas corretivas necessárias ao bom curso daquela.

A partir dos resultados e das recomendações decorrentes da avaliação, existe a possibilidade de se reiniciar o processo de desenvolvimento de outras políticas públicas com o escopo de aperfeiçoar a política já em andamento ou, ainda, de reformulá-la completamente ou revogá-lo, o que é incomum (WU *et al.*, 2014, p. 118).

A avaliação envolve, em regra, agentes administrativos, como os Tribunais de Contas e Controladorias, e políticos, mas também abrange membros não governamentais e a própria população atingida pela política pública implementada. Além disso, o Poder Judiciário tem competência, quando provocado, para avaliar a política em andamento e pacificar conflitos envolvendo a ação estatal e princípios constitucionais (HOWLETT; REMESH; PERL, 2013, p. 211).

Com base na avaliação, chega-se a três conclusões possíveis. A primeira pode ser de que a política está sendo devidamente implementada e, por isso, deve seguir no caminho atual. Outra hipótese é a verificação de deficiências no processo, exigindo, assim, interferências, mudanças no seu andamento ou até a criação de novas políticas públicas. Por fim, o desfecho pode ser a constatação de que a política não atingiu seus objetivos e deve ser finalizada.

Esmiuçadas, assim, as principais etapas do ciclo das políticas públicas, indaga-se qual o atual papel do Poder Judiciário ao julgar litígios envolvendo a temática e a medida de sua atuação nesse processo.

Preconizado na Constituição Federal certo direito fundamental, esse deve ser concretizado, o que se dá mediante a formação de uma política pública correspondente, a qual, enquanto categoria normativa²² e “instrumento do planejamento do agir estatal, agir esse que é constitucionalmente subordinado” (VALLE, 2007, p. 2), comporta a interferência judicial.

Efetivamente, após a redemocratização e a promulgação da Carta de 1988, com a ampliação do leque de direitos e garantias fundamentais, agora explicitados na Constituição, e também das ações de controle de constitucionalidade, como a introdução da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e da Ação de Descumprimento de Preceito Constitucional (ADPF), além da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), o Poder Judiciário passou a ser

²² Vanice Lírio do Valle trata do aspecto jurídico do conceito de políticas públicas e assim dispõe sobre a temática: “consolidada a ideia de constitucionalismo valorativo, em que o agir do poder se tem por finalisticamente orientado, resta claro que o governo se desenvolve, não mais simplesmente *by law*, mas sim *by policies* – entendida a expressão como vetores orientadores da trajetória do exercício do poder no sentido da concretização do querer constitucional. Juridicializa-se, portanto, o discurso das políticas públicas, como instrumento do planejamento do agir estatal, agir esse que é constitucionalmente subordinado, quanto à forma, sim, mas principalmente, quanto à finalidade” (2007, p. 2-3).

cada vez mais provocado a se manifestar para interpretar as leis à luz dos princípios constitucionais.

Inocência Mártires Coelho, ao refutar críticas ao atual papel do Poder Judiciário, assim leciona (2009, pp. 212-213):

Em suma, qualquer crítica a essa legislação judicial, considerando-a ilegítima somente porque os juízes não possuem mandato legislativo, será tão démodé quanto, ironicamente, em nome do princípio democrático, repretinar-se a outorgada Constituição Política do Império do Brasil, para conferir ao parlamento, com exclusividade, a prerrogativa de interpretar as leis e velar na guarda da Constituição. A essa opção esdrúxula, preferimos a reconfortante “saída” de Pietro Sanchís, ao dizer que o Parlamento ostenta uma legitimidade de origem e o juiz uma legitimidade de exercício; que o primeiro se controla por meio da eleição e, o segundo, pela crítica ao seu comportamento.

Nesse panorama, observa-se o fenômeno da judicialização da política, decorrente da mudança do polo de tensão do Poder Executivo para o Poder Judiciário, tendo em vista a ineficiência do Estado em implementar os direitos fundamentais assegurados na Constituição (STRECK; TASSINARI; LEPPER, 2015, p. 56), transformando-se o último em uma nova arena política, em que questões centrais da sociedade são discutidas e “as minorias políticas no âmbito de discussão deliberativa parlamentar têm a possibilidade de ter protegidos seus direitos” (BARBOZA; KOZICKI, 2012, p. 66).

Esse movimento, no entanto, não se confunde com decisionismo ou ativismo judicial, termo que, no Brasil, é utilizado para designar que o Poder Judiciário ultrapassaria sua competência constitucional por meio de conduta institucional negativa (COELHO, 2015, p. 11), situação averiguada apenas quando aquele poder comete uma espécie de “abuso interpretativo” (PAVLOVSKY, 2018, p. 154), invadindo a seara de outro poder e, por consequência, ofendendo, o princípio da separação dos poderes.

Nesse contexto, as políticas públicas podem ser objeto de apreciação judicial e a conclusão alcançada na análise da demanda propicia a ingerência nas etapas do ciclo das políticas por meio de criação, controle e fomento, “com vistas a melhorar o processo democrático existente” (BARBOZA; KOZICKI, 2012, p. 79).

No caso de omissão legislativa ou executiva questionada judicialmente relacionada à ausência de políticas públicas que assegurem certo direito fundamental previsto constitucionalmente, a atuação do Poder Judiciário pode levar a que seja determinada sua criação, impondo-se à administração ou ao legislativo a “obrigação de fazer política pública” (VALLE, 2007, p. 15). Aqui, “o demandante define qual problema deve ser enfrentado e a decisão judicial dá as soluções”(PONTI, org., 2018, p. 186). Um exemplo disso seriam as

decisões proferidas no julgamento de ações civis públicas, interferindo, assim, na primeira etapa do processo das políticas, de montagem da agenda.

Uma outra forma do Poder Judiciário agir nessa fase consiste na indução do desenvolvimento de política pública sem substituir o *policy maker* e, nesse sentido, anota Vanice Lírio do Valle (2007, p. 16):

Outro sentido em que a condução de processo dialógico, a partir de uma investigação jurisdicional quanto à existência em si, de política pública, pode se revelar útil à superação de impasses diz respeito à composição da agenda de atuação da administração. A abertura de uma instância neutra no que toca aos vetores não constitucionalizados determinantes da ação política, pode permitir o ingresso em pauta, de temas não enfrentados por políticas públicas correspondentes, pelas dificuldades de veiculação de parte dos interessados, da própria problemática.

Além disso, a intervenção do Poder Judiciário também se justificada pela inércia daqueles que tinham obrigação de atuar e não o fizeram, sem caracterizar intromissão nas questões políticas e decisões orçamentárias (DIMOULIS; LUNARDI, 2016, p. 253). O Poder Judiciário, então, interfere na fase de avaliação e controle da política ao concluir que a implementação desta não está atendendo aos objetivos traçados pelos *policy makers*, determinando seu cumprimento.

Quanto ao controle das políticas públicas pelo Poder Judiciário *a posteriori*, Maria Paula Dallari Bucci defende que esse deve focar no aspecto material da atividade administrativa de construção de política pública, amparando-se no processo de formação do interesse público e no compromisso da administração pública com esse caminho (2002, p. 280).

Com base nos exemplos acima, verifica-se a importância do Poder Judiciário na concretização dos ditames constitucionais por intermédio da intervenção nas diversas etapas do ciclo das políticas públicas.

De fato, a teoria da separação dos poderes proposta por Montesquieu, enquanto divisão rígida das potestades estatais – Poder Legislativo, Executivo e Judiciário –, evoluiu, alçando à categoria de princípio constitucional, conforme as modificações estruturais ocorridas na sociedade e no próprio Estado: saindo do Estado de Direito, de mínima intervenção, passando pelo Estado Social, de proteção de direitos sociais por meio de ação positiva, chegando ao Estado Democrático de Direito, em que se reconhece a força normativa da Constituição e se incluem novos direitos e garantias fundamentais.

Com a “repaginação” da doutrina clássica francesa a partir do modelo constitucional norte-americano, em que os três Poderes estão no mesmo patamar institucional e limitam-se via controles recíprocos, a separação dos poderes ganha contornos dinâmicos.

Levando em conta a nova realidade estatal, o Poder Judiciário, ao assumir o papel de guardião da Constituição, a qual, a partir do Estado Social, contém direitos fundamentais cuja concretização demanda ações estatais coordenadas por meio das políticas públicas, deixa de ser espectador das questões importantes à sociedade e assume a figura de ator político, dentro do contexto da contemporânea concepção do princípio da separação dos poderes, qual seja, o sistema dos freios e contrapesos, amparado nas atribuições e nas limitações expressas na Constituição, colaborando e controlando essas políticas.²³

Porém, cabe indagar se, nas hipóteses em que a política pública questionada judicialmente baseia-se em medidas tributárias, especialmente na outorga de isenções fiscais, o princípio da separação dos poderes na sua concepção dinâmica, ou seja, sob o sistema de freios e contrapesos, ampara a atuação e o controle do Poder Judiciário. Esse será o tema desenvolvido a seguir.

²³ Independentemente do juízo de valor que se faça sobre essa realidade, e sem pretensões de desviar o objeto de pesquisa, dado que a atuação do Poder Judiciário pode ser determinante na implementação das políticas públicas, é nesse marco que se desenvolve a pesquisa.

2. POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS, ISENÇÃO, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E CONTROLE JUDICIAL

Conforme explicitado no capítulo anterior, a política pública, na sua essência, em termos amplos, constitui um planejamento do Poder Público, na forma de ação coordenada, com a finalidade de se alcançar um objetivo, um estado de coisas desejado ou resultado socialmente relevante.

Tendo em conta essa noção, no presente capítulo será desenvolvida a temática concernente às políticas públicas tributárias, de modo específico, com o enfrentamento da relação entre tributação, extrafiscalidade e políticas públicas a cargo dos Poderes Executivo e Legislativo, para se definir acerca da possibilidade de se admitir a existência de uma verdadeira política pública tributária. Em seguida, a questão debatida será a isenção tributária e sua utilização como instrumento de indução de comportamento e de justiça fiscal. Por fim, o tema tratado será a atuação do Poder Judiciário no controle das medidas isentivas.

2.1. A relação entre tributação, extrafiscalidade e as políticas públicas a cargo dos Poderes Executivo e Legislativo

A partir do conceito de políticas públicas acima destacado, faz-se necessário averiguar qual é a relação destas com a tributação.

A tributação é um fenômeno que envolve a política, enquanto relação entre o poder de exigir ou não contribuição compulsória dos membros da sociedade, a economia, por ser elemento que atinge o comportamento dos agentes econômicos na produção, acumulação e circulação de bens, e o direito, pois demanda a observação de regras relativas ao poder de tributar e sanções impostas no caso de descumprimento (CALIENDO, 2009, p. 7).

Cada sociedade constrói as soluções tributárias específicas, as quais estão submetidas às conjunturas econômicas e sócio-políticas particulares (GASSEN, 2012, p. 58). As escolhas feitas nessa matéria, que moldam a tributação e a atuação do Estado em concreto, representam a chamada “matriz tributária” (GASSEN, 2012; KINCHESCKI, 2016). Mais adiante ficará mais clara a importância dessa noção.

A tributação constitui a “base financeira da grande maioria dos Estados Contemporâneos” (ELALI, 2007, p. 101) e evoluiu conforme o desenvolvimento da sociedade e do Estado.

Em Atenas e posteriormente em Roma, o tributo direto era cobrado do povo estrangeiro e dos escravizados, sendo rejeitado pelos cidadãos, os quais apenas contribuía

excepcionalmente no caso de guerra. Na Idade Média, onde os homens eram, ao menos formalmente, livres, o pagamento de tributo para o senhor feudal, proprietário daquela terra, decorria do cumprimento dos deveres inerentes à aceitação das condições para se viver ali. Com a transformação social ocorrida naquele momento histórico, os feudos foram substituídos pelo Estado e a mudança no modelo de cobrança de tributos e de financiamento público também se verificou (SCHOUERI, 2021, pp. 26-30).

Luís Eduardo Schoueri ensina que, nos primórdios do Estado Moderno, no século XVI, o modelo adotado era o do Estado Patrimonial, o qual gerava os recursos necessários para a sua manutenção, seguindo-se o Estado Policial, em que há maior intervenção estatal na economia, especialmente por meio da tributação. Esse último, foi sucedido pelo Estado Fiscal, caracterizado pela utilização do tributo como principal fonte de receita, em que o particular transfere parte de sua riqueza ao Estado e esse interferia minimamente na economia, na esteira das ideias liberais predominantes na época.

O Estado Fiscal Mínimo, então, foi substituído pelo Estado Social, mais atuante no que concerne à proteção dos direitos fundamentais, demandando a busca por recursos suficientes para concretização desses direitos. Observa-se, então, a mudança de paradigma na concepção de tributação, a qual deixa de ter caráter meramente arrecadatório para assumir funções ligadas aos anseios sociais. Essa transformação torna arcaica a visão tradicional da tributação como essencialmente arrecadatória, passando-se a concebê-la como ferramenta para a realização de outros objetivos socialmente relevantes, o que traz um maior peso à extrafiscalidade dos tributos.

Vale, no ponto, destacar a concepção de Paulo Caliendo quanto ao significado da tributação na sociedade democrática (2009, p. 132):

[...] a tributação significa o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca por recursos necessários à realização dos valores da liberdade e da igualdade. Trata-se de instrumento para alcançar a justiça e não de um mecanismo a ser utilizado para opressão e manutenção da desigualdade social. Verificar o modo como a tributação pode auxiliar na busca de uma sociedade livre e justa é uma tarefa fundamental da sociedade política.

Por fim, explicita Luís Schoueri que o crescimento demasiado da estrutura estatal em razão do acúmulo de responsabilidades constitucionais, especialmente em relação à concretização dos direitos fundamentais, aumentou sobremaneira o tributo cobrado da sociedade, o que teria reduzido a capacidade de desenvolvimento econômico da sociedade e a liberdade daí decorrente, questão amplamente debatida nos dias atuais.

Do contexto histórico acima delineado, extrai-se que a transformação estatal e da sociedade, mormente com o desenvolvimento do Estado Social e do Estado Democrático de Direito, também trouxe profundas alterações no poder de tributar, o qual passa a ter, como assinalado, duas funções: fiscal e extrafiscal. A dimensão de cada uma dessas funções é objeto de controvérsia na literatura, pelo que convém ter um breve panorama.

A fiscalidade corresponde ao clássico objetivo da tributação, ou seja, de arrecadação de receita para o Estado para suprir as necessidades públicas, ante a supremacia do interesse público sobre o particular (GOUVÊA, 2006, p. 40). Essa expressão é “utilizada pela doutrina para definir o emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias” (PACHECO BOMFIM, 2015, p. 27).

Já a extrafiscalidade, na visão de Diego Bomfim, representa “outras funções que podem ser exercidas pela tributação e que não se vinculam diretamente à função arrecadatória” (2015, p. 9). Gilson Pacheco Bomfim, por sua vez, explica esse fenômeno enquanto “a utilização de normas tributárias para obtenção de efeitos econômicos e sociais que transcendem a mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado” (2015, p. 19).²⁴

Sob esse enfoque, tem-se que, atualmente, não se admite a divisão estática entre as funções da tributação, tendo em vista a ampliação das responsabilidades do Estado com a concretização dos direitos fundamentais (BOMFIM, 2015, p. 8), além da exigência fiscal constituir, ao fim, uma forma de interferência estatal na economia, motivo por que “mesmo na fiscalidade, haverá sempre um espaço para a extrafiscalidade” (BUFFON, 2009, p. 219).²⁵

Aliás, Paulo Caliendo afirma que os primeiros teóricos de direito tributário já aceitavam que todos os tributos possuíam efeitos extrafiscais, em maior ou menor intensidade, por influenciarem a conduta dos agentes econômicos (2016, p. 206).

Então, a distinção entre a função fiscal e a extrafiscal da tributação, no contexto do Estado Social e do Estado Democrático de Direito, que exige ações estatais positivas para a concretização dos direitos fundamentais constitucionalmente protegidos e assegurados, não se mostra relevante na atualidade, pois os valores arrecadados por meio dos tributos serão, essencialmente, utilizados para induzir comportamentos, desempenhando “um importante papel de reforma social e desenvolvimento econômico” (RIBEIRO; NUNES; ALMEIDA, 2018, p. 136).

²⁴ Vale destacar, no ponto, que a expressão “norma tributária” corresponde à função normativa da tributação sendo, assim, elemento indispensável à interpretação do direito tributário (BOMFIM, 2015, p. 2).

²⁵ Sobre o tema, Marcus de Freitas Gouvêa explica: “a fiscalidade e a extrafiscalidade não se excluem, senão que se complementam sempre, pois não há fiscalidade (arrecadação) que não importe outras consequências, nem extrafiscalidade que se opere sem a arrecadação de receitas tributárias” (2006, p. 80).

Cabe destacar, por oportuno, que Luís Eduardo Schoueri, a partir dos ensinamentos de Klaus Vogel, ao classificar as normas tributárias de natureza extrafiscal, defende que essas podem ter funções distintas, a saber, distributiva da carga tributária, indutora de comportamentos dos agentes e a simplificadora, relacionada à simplificação da arrecadação, acrescentando que a norma tributária indutora seria a extrafiscalidade em sentido estrito (2015, p. 27).

Sob essa perspectiva, Fabio Canazaro reconhece a extrafiscalidade do tributo quando esse é utilizado para orientar comportamentos dos cidadãos, buscando promover os direitos fundamentais (2015, p. 49).

Já Marcus Gouvêa define extrafiscalidade como sendo um princípio inerente à tributação e ao próprio Direito Tributário, afirmando, nesse sentido, que (2016, p. 80):

A extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele com vistas à realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas. Ainda, a atividade estatal é delimitada pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte. O princípio liga-se à indução e à inibição de comportamentos, mas a isso não se limita: pode-se falar em extrafiscalidade sempre que se verifique fim visado pela tributação que supere a arrecadação de haveres pelo Estado (fiscalidade).

Revela-se interessante, nesse ponto, distinguir a função fiscal e extrafiscal da norma tributária de sua finalidade.

Diego Bomfim, ao discorrer sobre a temática, leciona que a função da norma tributária fiscal seria de mera arrecadação, com a finalidade exclusiva de “distribuir, de maneira igualitária, a carga tributária entre os contribuintes” (2015, p. 15), enquanto a função da norma tributária extrafiscal seria de induzir comportamentos de acordo com as finalidades explicitadas quando da criação do tributo, observado o disposto na Constituição Federal (2015, p. 15).

O autor, então, conclui que a norma tributária fiscal não tem outros fins além da igualdade da distribuição da carga tributária²⁶, enquanto a norma tributária extrafiscal possui finalidades externas “passando a tributação a funcionar como instrumento de atuação estatal no domínio econômico e social” (2015, p. 19).

Essa diferenciação entre função e finalidade da norma tributária mostra-se relevante em razão da necessidade de se identificar que, mesmo quando a tributação tem função fiscal, sua finalidade será extrafiscal, pois busca a distribuição do ônus tributário, o que, de acordo com a

²⁶ A distribuição igualitária da carga tributária será aqui compreendida como o dever de pagar tributo, atinente a todos os membros componentes da sociedade e decorrente da ideia de solidariedade social, denominada “solidariedade pela fiscalidade”, por Marciano Buffon (2015, p. 97).

classificação de Luís Schoueri, também se insere na esfera extrafiscal da norma tributária. Além disso, o Poder Público, ao estruturar o sistema tributário, “conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante” (GASSEN, 2012, p. 29), utilizando-se da extrafiscalidade, no seu espectro finalístico, deve especificar qual o propósito da tributação, ou seja, qual o objetivo constitucional a ser atingido por meio desta.

Efetivamente, apesar de se reconhecer que a fiscalidade e a extrafiscalidade seriam complementares sob o enfoque funcional, pois não se concebe a criação de tributo apenas para arrecadação de recursos, sem que esse importe em outras consequências (GOUVÊA, 2016, p. 80), na ótica finalística, a tributação extrafiscal deve observar o objetivo para o qual foi instituída.

Diante das diversas abordagens acerca da própria conceituação de extrafiscalidade, será utilizada, nesse trabalho, a concepção de que há distinção entre função extrafiscal e finalidade extrafiscal da tributação, em que aquela se refere à extrafiscalidade inerente a todos os valores arrecadados pelo Estado por meio de tributos, posto que utilizados para cumprimento de demandas sociais e econômicas previstas constitucionalmente, enquanto a finalidade extrafiscal está ligada à obtenção de consequências específicas decorrentes da imposição ou desoneração tributária, como a indução de comportamento e a justiça fiscal.

Feitos esses esclarecimentos, cumpre salientar que, revisitando o conceito de política pública admitido nesse trabalho, de que essa corresponde a uma ação coordenada governamental para se atingir um objetivo ou resultado socialmente importante, surge o questionamento sobre se a tributação com finalidade extrafiscal constitui mera ferramenta para consecução de outras políticas públicas ou se essa pode assumir objetivos próprios a serem alcançados, enquanto problema público a ser solucionado ativamente pelo Estado, possibilitando o reconhecimento da política tributária extrafiscal como política pública em si mesma.

Fabrizio Motta, Leonardo Freitas e Gabriel Freitas defendem a relevância da extrafiscalidade da tributação “para que o Estado possa realizar as políticas públicas a que a política normativamente assumiu” (2021, p. 158).

Para Paulo Caliendo, a extrafiscalidade consiste na utilização dos tributos com objetivo diverso da arrecadação, pois “é nesse caso instrumento para políticas sociais, econômicas, culturais e outras desejáveis pelo legislador” (2009, p. 283). E anota, ainda, ao cuidar dos diversos planos de análise da extrafiscalidade, que seria da política tributária o papel de

“verificar quais são as finalidades constitucionais e como encontrar mecanismos para alcançar estas finalidades” (2016, p. 200).

Nesse panorama, a tributação seria apenas o meio de viabilização orçamentária de políticas públicas, ou seja, como forma de arrecadação de receita necessária para que programas e projetos governamentais referentes à efetivação dos direitos fundamentais sejam implementados. Então, para essa perspectiva, não seria a própria tributação uma política pública.

Por outro lado, vale destacar que a política tributária, enquanto matéria de direito público originária da política financeira, que, por sua vez, destacou-se da política econômica, diz respeito às atividades do Estado relacionadas aos tributos e consiste “na verificação da finalidade pela qual será efetivada ou não a imposição tributária” (RIBEIRO, 2008, p. 176).

Maria de Fátima Ribeiro aborda a diferença entre política tributária de caráter fiscal e extrafiscal, em que aquela tem como finalidade a transferência de recursos financeiros do setor privado para o Estado, enquanto esta busca o estímulo ou desestímulo de comportamentos conforme os interesses da sociedade (2008, p. 177).

Sob esse viés, a política tributária extrafiscal tem finalidades sociais e econômicas próprias a serem alcançadas, as quais devem ser aferíveis da lei que a estabelece, podendo ser, assim, extraídas objetivamente do conteúdo normativo, não constituindo mero instrumento de financiamento estatal, o que possibilita enquadrá-la como política pública.

Hugo Rodrigues e Tatiele Kuntz afirmam que, não obstante a tributação seja indissociável das políticas públicas estatais, por constituir a fonte de receita principal do Estado, a imposição ou desoneração fiscal amparada nos preceitos constitucionais seria um instrumento para cumprir a atribuição redistributiva dos tributos e a redução de desigualdades sociais (2018, p. 166), ou seja, com finalidade em si mesma.

Também Melina Lukic trata do tópico e, valendo-se dos ensinamentos de Marc Leroy, entende que a tributação deve ser considerada uma modalidade de política pública (2014, p. 35):

Sobre essa questão, Marc Leroy disse que “a tributação está no cerne da política, proporcionando uma forma original de ação pública na sociedade” (LEROY, 2010, p. 3). Ele acrescenta que o imposto é, ao mesmo tempo, “um instrumento de outras políticas públicas a favor de empresas, categorias sociais e de certos setores” e “um objeto de políticas públicas através da redistribuição de renda oriunda dos impostos, o financiamento de programas públicos (...)”

Nesse quadro teórico, é possível concluir que a política pública tributária consiste em um programa de ação do Poder Público em que se utiliza a tributação com finalidade extrafiscal, ou seja, com o propósito de alcançar objetivos específicos previstos constitucionalmente, mormente no art. 3º da Constituição Federal de 1988, que explicita, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de um sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem de todos.

O “imposto predial e territorial urbano verde” é um exemplo de política pública tributária extrafiscal, em que alguns municípios brasileiros, por meio de redução do IPTU devido, estimula a proteção do meio ambiente pelos contribuintes. Acerca do tema, destaca-se a lição de Ellen Silva, Celso Correia Neto e Júlio Santos (2016, p. 136):

Mediante diversos mecanismos de que dispõe o Estado para tal, o aparato tributário pode e tem sido utilizado, demonstrando que além da simples arrecadação para custear as atividades do Estado, é possível utilizá-lo para induzir ou reprimir condutas de modo a realizar os preceitos constitucionais.

O IPTU Verde é um desses mecanismos e já é realidade em alguns municípios brasileiros, como, por exemplo, Salvador-BA, Goiânia-GO, Camboriú-SC, Ipatinga-MG, São Carlos-SP, dentre outros. Por meio de descontos no pagamento de referido imposto, os municípios têm induzido a prática de hábitos sustentáveis por parte da população como a realização de sistema de captação de água, sistema de reuso de água, utilização de energia eólica, etc.

De outro lado, quando há um plano de preservação e conservação ambiental que necessite de financiamento público, fruto da arrecadação tributária, para ser implementado, está-se diante da função extrafiscal da tributação, porém não há um objetivo específico decorrente da adoção de determinada medida fiscal, ou seja, esse plano não configura uma política pública tributária, mas exclusivamente de proteção do meio ambiente.

Ademais, deixar de considerar a tributação com finalidade extrafiscal como uma política pública em si mesma é menosprezar o potencial dessa ferramenta para alcançar fins e valores caros ao ordenamento jurídico e, ao mesmo, desconsiderar o propósito do Poder Constituinte, que se preocupou em desenhar a política pública ao autorizar, por exemplo, o manejo de alíquotas de impostos de competência da União pelo Poder Executivo, nos termos do artigo 153, § 1º, da Carta da República²⁷, ou, ainda, a mitigação do princípio da uniformidade geográfica da tributação, permitindo a concessão de incentivos fiscais com o objetivo de

²⁷ “§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

promoção do equilíbrio do desenvolvimento regional no País, como prevê a parte final do artigo 151, inciso I, da Constituição Federal²⁸.

Observado, então, que a política tributária com propósito extrafiscal constitui política pública em si mesma, cumpre analisar o envolvimento dos poderes do Estado, Executivo e Legislativo, na sua construção e implementação.

Com efeito, o sistema tributário brasileiro está essencialmente estruturado na Constituição Federal de 1988 e tem como princípio geral a legalidade tributária, a qual está prevista no art. 150, inciso I, e dispõe ser defeso aos entes federados instituir ou majorar tributos sem lei que os estabeleça.

Por constituir limitação ao poder de tributar, na esteira do artigo 146, inciso II, da Carta da República, caberá à lei complementar a regulação desse princípio, no caso, ao Código Tributário Nacional (CTN), o qual foi recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar. O CTN, artigo 97, preconiza que somente a lei poderá estabelecer a instituição, extinção, majoração, redução, definição do fato gerador da obrigação tributária e do sujeito passivo, fixação da alíquota e da base de cálculo dos tributos, além das hipóteses de exclusão e suspensão do crédito tributário.

Nesse panorama, a exigência constitucional de lei formal para a criação e majoração de tributos – e também para a concessão de qualquer tipo de desoneração da obrigação tributária, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal²⁹ – demonstra a necessidade e a essencialidade de atividade legislativa para tanto.

Todavia, isso não impede que o legislador possibilite que o Poder Executivo possa atuar para que surja a obrigação tributária.

Luís Eduardo Schoueri, ao tratar da temática, explicita (2021, p. 317):

Uma coisa é o papel do Poder Executivo na criação do tributo (ou na definição de sua hipótese), que é reservado ao legislador, sem qualquer delegação. Outra situação é o legislador, ao descrever a hipótese tributária, incluir atos da Administração. Estes já não aparecem, nesse caso, em sua função normativa, mas como meros fatos jurídicos

²⁸ “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

²⁹ Ainda quanto ao princípio da legalidade estrita em matéria de política tributária, convém registrar a disposição do artigo 150, § 6º, da Carta Política de 1988, de acordo com o qual “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”

A referida norma constitucional pode ser lida como um limite formal ao poder de isentar, aspecto a ser desenvolvido mais adiante.

que, em conjunto com outros tantos fatos previstos na hipótese, dão por concretizados o fato jurídico tributário.

Ademais, o princípio da legalidade tributária comporta mitigação, também prevista constitucionalmente de modo expresse (SCHOUERI, 2021, p. 336), ante a extrafiscalidade de certos tributos que demandam normas tributárias que induzam certos comportamentos dos contribuintes (SCHOUERI, 2021, p. 335). Essa excepcional flexibilização da legalidade estrita conta com uma justificação de ordem lógica e pragmática³⁰.

De acordo com Diego Bomfim, as normas tributárias extrafiscais de caráter indutor exigem agilidade na sua edição, razão pela qual o uso de cláusulas gerais e preceitos indeterminados possibilitaria uma adequação mais fácil entre a previsão legal e “as necessidades decorrentes das transformações sociais” (2015, p. 147) e observaria a segurança jurídica, não sendo possível “partir da ideia de ineficiência sistêmica do Poder Legislativo” para justificar a transferência de atribuição legislativa para o Poder Executivo³¹.

Entretanto, como aclara Luís Eduardo Schoueri, a própria Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, § 1º, dispõe que, ao Poder Executivo, observadas as condições e os limites expressos na lei, é facultado alterar as alíquotas do imposto sobre a importação, a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, os produtos industrializados e as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

O artigo 177, § 4º, I, “b” da Carta da República, por sua vez, trata da contribuição de intervenção no domínio econômico, relativa à importação ou comercialização de petróleo e derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível e também autoriza o Poder Executivo a reduzir ou restabelecer a alíquota já fixada por lei.

Nesses casos – Diego Bomfim denomina de “regime flexível diferenciado” a autorização prevista constitucionalmente para que o Poder Executivo possa alterar as alíquotas “dos impostos regulatórios” (2015, p. 331) –, verifica-se que o texto constitucional expressamente prevê a ação conjunta do Poder Legislativo e do Executivo, pois a lei traça “as

³⁰ Vale destacar, por oportuno, que o Roque Carrazza adota posicionamento distinto de Luís Schoueri em relação à mitigação do princípio da legalidade tributária, defendendo não haver exceções, pois a previsão do artigo 153, § 1º, da Constituição da República, referente à possibilidade de alteração das alíquotas do imposto sobre a importação, sobre a exportação sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, teria como pressuposto que o legislador prefixou os limites de alíquota a ser observado pelo Poder Executivo, devendo o Poder Executivo adotar motivação de interesse público para modificar da alíquota do tributo (CARRAZZO, 2017, p. 338).

³¹ Sobre a questão, Luís Eduardo Schoueri destaca a Lei nº 10.865/2004 que instituiu a contribuição para PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), que, no seu artigo 8º, §§ 10, 11, 12 e 13, teria previsto a possibilidade de redução das alíquotas para zero, configurando verdadeira concessão de benefícios fiscais sem lei prévia pelo Poder Executivo, ferindo o princípio da separação dos poderes (2021, p. 338).

condições e os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá fixar as alíquotas dos impostos ali referidos” (SCHOUERI, 2021, p. 335) e permite, como no caso do CIDE-combustível, que o Poder Executivo possa reduzir ou restabelecer a alíquota aos patamares legais³².

No sentido da flexibilização do princípio da legalidade tributária, destaca-se o entendimento consubstanciado na seguinte ementa do acórdão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 602917/RS, pelo Tribunal Pleno, submetido ao rito da repercussão geral (Tema 324), em que o Ministro Alexandre de Moraes foi o redator designado para o acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 324. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CÁLCULO. ESTABELECIMENTO DE VALORES PRÉ-FIXADOS (“PAUTAS FISCAIS”). RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. INEXISTÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º DA LEI ORDINÁRIA 7.798/1989.

1. O Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto nos artigos 153, IV e §3º, da Constituição Federal e 46 a 51 do CTN, é de competência da União e incide sobre o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (art. 46, parágrafo único, do CTN).
2. O artigo 146, III, a, da CF/1988 dispõe que compete à lei complementar definir normas gerais acerca da definição de tributos e dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, regulamentou o IPI, definindo que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria.
3. A Lei 7.798/1989, objeto de conversão da Medida Provisória 69, de 19 de junho de 1989, trouxe em seu artigo 3º que o Poder Executivo poderá estabelecer classes de valores a serem pagos a título de IPI, para determinadas bebidas e alimentos.
4. As chamadas “pautas fiscais” estabelecem valores de referência para a base de cálculo do imposto e têm como escopo facilitar a tributação e evitar a evasão fiscal. O Fisco utiliza valores pré-fixados para enquadramento do produto, buscando eliminar a possibilidade de manipulação dos preços da operação.
5. Tal mecanismo, enfim, facilita a fiscalização tributária e evita a sonegação fiscal.
6. A reserva legal no âmbito do direito tributário significa que todos os aspectos da regra matriz da hipótese de incidência tributária, seja os elementos antecedentes da norma (material, temporal e espacial), seja os consequentes (quantitativo e pessoal), devem ser taxativamente regulados por lei em sentido estrito.
7. Entretanto, tanto a doutrina tributária mais moderna, quanto esta CORTE SUPREMA, vêm empregando ideia mais flexível do princípio da legalidade tributária, permitindo, por vezes, o complemento de determinado aspecto da obrigação tributária mediante ato infralegal, desde que a lei trace limites à regulamentação pelo Executivo.
8. Quanto ao tema, veja-se trecho do voto do ilustre Min. DIAS TOFFOLI nos autos do RE 838.284 que, julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 829), fixou a tese de que “Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de

³² Em relação ao imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS - , também há previsão constitucional de que resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente de República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria dos membros da Casa, poderá estabelecer alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação (Artigo 155, § 2º, IV, da Constituição Federal).

fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos”.

9. A Lei 7.798/1989 tratou apenas de regulamentar o que já estava disposto no CTN, conceituando, portanto, o que seria valor da operação para fins de definição da base de cálculo do IPI. A legislação aplicável ao IPI cuidou de trazer todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária, de forma que ao Poder Executivo foi delegada apenas a possibilidade de esmiuçar o conceito de valor da operação para fins de se determinar o valor de IPI a ser pago.

10. Não houve qualquer alteração da base de cálculo; apenas se instituiu uma técnica de tributação que leva em consideração o próprio valor da operação comumente verificada no mercado, em respeito, portanto, ao que determina o CTN.

11. Do mesmo modo, não há falar em usurpação do arquétipo constitucional e legal que regulamenta a matéria. Confirma esse entendimento o disposto no artigo 1º da Lei 8.218/1991, que, ao delegar ao Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento a possibilidade de alterar os valores do IPI, impôs que a alteração deve se dar até o limite que corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável.

12. Assim, a instituição de classes de valores utiliza como parâmetro o preço convencional do produto (valor médio costumeiramente cobrado). Logo, é evidente que o preço do produto não perdeu seu caráter essencial na definição do valor a ser cobrado, o que demonstra a compatibilização da Lei 7.798/1989 com a sistemática do CTN.

13. Recurso extraordinário a que se dá provimento, para julgar improcedente o pedido inicial. Tese de repercussão geral: "É constitucional o artigo 3º da Lei 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI".

Ademais, Hugo Rodrigues e Tatiele Kuntz, ao versar sobre a viabilização de políticas tributárias, destacam a importância da interação entre Poder Legislativo e Poder Executivo, por ser de responsabilidade do primeiro a edição de legislação que desenhe “as linhas gerais da atuação governamental” (2018, p. 166), e, do segundo, a implementação das políticas públicas.

No ponto, vale destacar que tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Executivo têm competência para deflagrar o processo legislativo relativo à concessão de políticas públicas tributárias, em especial as medidas isentivas, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal, aspecto que será enfrentado mais adiante.

Entretanto, convém, nesse momento, apontar para essa possibilidade constitucional, de que o *policy maker* pode ser o legislador ou a Administração Pública, sem deixar de constatar que a política proposta pelo Poder Executivo deve, via de regra, ser aprovada pelo Legislativo, exceção verificada nos casos de uso de medida provisória editada de acordo com as normas constitucionais (artigo 62 da Constituição), sem prejuízo do procedimento para conversão em lei pelo Congresso Nacional, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal ao proferir o seguinte acórdão:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. NOVA REDAÇÃO DADA AO PARÁGRAFO 2º DO ART. 21 DA LEI Nº 8.692/93, PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.520/93. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 62; 150, I, III, B E § 6º; E 236, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória

(cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417). De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417). Ausência de plausibilidade na tese de inconstitucionalidade da norma sob enfoque. Medida cautelar indeferida.

(Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1667, relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, publicado no Diário de Justiça de 21 de novembro de 1997)

Nesse contexto, o reconhecimento da tributação como política pública perpassa pela verificação da finalidade buscada pelo *policy maker*, Poder Legislativo ou Executivo, e pela devida implementação pela Administração Pública, tendo como norte o objetivo constitucional a ser atingido em decorrência da adoção de determinada medida tributária.

Do arcabouço teórico e jurisprudencial exposto, conclui-se que, sob o aspecto finalístico da extrafiscalidade, a tributação não constitui mero instrumento de financiamento de outras políticas públicas, mas efetivo instrumento de política pública à disposição do Estado para a concretização dos anseios sociais e econômicos previstos na sua criação. Ou seja: a política pública tributária é construída para que, a partir da medida fiscal proposta, seja alcançado certo objetivo constitucional.

Diferente disso é o desenho de uma política pública social ou econômica que, para ser implementada, exige o uso da receita decorrente da arrecadação de tributos, exercendo a tributação sua inerente função extrafiscal, sem, no entanto, assumir finalidade extrafiscal específica.

A política pública tributária, nessa ótica, não constitui o meio, mas o fim em si mesma. Ademais, essa não se limita exclusivamente à imposição de tributos e um exemplo disso são as isenções fiscais, medida tributária que não busca a arrecadação de receita para os cofres públicos, mas, essencialmente, estimular o comportamento do contribuinte para que seja atingido determinado objetivo constitucional pretendido pelo *policy maker* ou, ainda, promover a justiça social.

Nesse contexto, a isenção seria um dos instrumentos de que dispõe a política pública tributária (talvez um dos mais importantes, seja pelos bens que protege, seja pelo tipo de incentivo que gera no comportamento dos destinatários), na linha do que se passa a enfrentar na sequência.

2.2. A isenção como instrumento de política pública tributária

Consoante exposto no tópico anterior, a política pública tributária é a ação estatal que, a partir dos diversos instrumentos da tributação ou de outros instrumentos que envolvam a

utilização de recursos financeiros a cargo do Estado (por exemplo, subsídios, incentivos fiscais, empréstimos, financiamentos, etc., e não só a instituição de um tributo), busca resolver determinado problema social com o objetivo de alcançar um estado de coisas ou finalidade prevista constitucionalmente ou proteger algum bem jurídico valioso, para além do propósito estritamente arrecadatório.

Como visto, é possível falar em uma política pública tributária quando presente o propósito estatal em, via ferramentas que envolvem o erário, estimular ou evitar determinadas condutas por parte dos destinatários aos quais a medida está dirigida ou, ainda, promover a justiça social, como ocorre na hipótese de diminuição da carga tributária para amenizar dificuldades experimentadas por determinados contribuintes (BOMFIM, 2015, p. 64).

Nesse sentido, entre tais mecanismos fiscais, podem-se citar adiamentos, deduções, créditos, taxas preferenciais, isenções, etc. (HOWLETT, RAMESH, PERL, 2013, p. 137) e a medida tributária que interessa nesse trabalho são as isenções.

Segundo José Souto Maior Borges, as isenções estão inseridas no poder de tributar, constituindo um poder de tributar ao inverso, e integram o sistema geral do direito tributário, razão pela qual as mesmas limitações ao poder de tributar, previstas na Constituição Federal aplicam-se ao poder de isentar (2001, p. 30).

O conceito de isenção pode ser analisado sob o enfoque doutrinário tradicional ou moderno.

Segundo a concepção tradicional, a isenção é uma dispensa legal do pagamento do tributo, em que não se afasta a incidência tributária tampouco se impede a ocorrência do fato gerador, havendo apenas uma neutralização da eficácia deste último (PAIVA; LIMA, 2019, p. 452), ideia que se encontra consolidada desde a edição do Código Tributário Nacional (CTN), em 1954. Pelo art. 175, I, do CTN, a isenção apenas exclui o crédito tributário.

A corrente doutrinária moderna, mais recente, considera que a isenção está fora do campo da incidência, ou seja, antecede o surgimento da obrigação tributária principal, que se dá com a ocorrência do fato gerador³³.

José Souto Maior Borges filia-se a essa categoria. Na verdade, ele é o responsável por aprofundar os estudos sobre essa nova roupagem à isenção, com suporte nas ideias de Alfredo Becker, aproximando o instituto da isenção tributária com o fenômeno da incidência jurídica

³³ Art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

(PAIVA, 2016, p. 343), e defende que “a isenção configura hipótese de desoneração tributária” (2001, p. 164).

Já para Paulo de Barros Carvalho, a isenção consiste em regra de mutilação da norma de incidência, em que determinados elementos integrantes da norma de incidência são subtraídos pela norma isentiva (2021, pp. 527-530).

Roque Antônio Carrazza, por sua vez, afirma que a isenção configura fato impeditivo da tributação, “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça” (2017, p. 1067).

Vale destacar, por oportuno, que as abordagens dos autores que adotam o conceito moderno indicados não são tão conflitantes para os fins deste trabalho, pois, por fundamentos diversos, na prática todos corroboram a tese de que a aplicação da norma de isenção precede a concretização da hipótese de incidência, ou seja, da norma de tributação³⁴.

Admitida, neste trabalho, a doutrina moderna, de que a isenção consiste na desoneração tributária anterior ao surgimento do próprio tributo, convém uma breve explicação sobre a maneira como esse instrumento se relaciona com a tributação e se insere na ampla categoria de normas indutoras, além de constituir meio de viabilização da justiça fiscal, configurando, portanto, como instrumento da política pública tributária.

Luís Schoueri, no estudo das normas tributárias indutoras enquanto instrumento de intervenção econômica, analisa a intervenção sobre o domínio econômico, os fundamentos e objetivos desta por meio dessa categoria de normas tributárias³⁵.

Para o autor, o domínio econômico constitui parte da atividade econômica que se submete às normas e regulação do setor público (SCHOUERI, 2005, p. 43) e, quanto à intervenção, vale destacar a seguinte definição de Eros Grau (2001, p. 57):

Intervir é atuar em área de outrem: atuação, do Estado, no domínio econômico, área de titularidade do setor privado, é intervenção. Atuação do Estado além da esfera do público – isto é, na esfera do privado – é intervenção. De resto, toda atuação estatal pode ser descrita como um ato de intervenção na ordem social.

³⁴ Sobre o tema, Paulo Barros de Carvalho, ao criticar as linhas adotadas pelos defensores da teoria clássica e, ainda, por Souto Maior Borges e por Roque Carrazza, ressalta que a verificação da isenção se dá no campo normativo e não no plano dos fatos.

³⁵ Vale destacar, por oportuno, que Luís Schoueri, após a edição da obra “Normas tributárias indutoras e intervenção econômica”, em 2005, revisitou as colocações ali expostas, explicitando que não haveria falar em finalidade indutora na norma tributária, mas efeitos indutores desta, posto que, em certa medida, todo tributo teria esse efeito, por ser a tributação levada em consideração para tomada de decisão do contribuinte. Porém, neste trabalho, será admitida a ideia original do referido autor. Acerca da temática *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, pp. 43-50; Leão, Martha Toribio. *Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais*. Revista direito tributário atual, São Paulo, n. 34, p. 303-325, 2015.

Nessa perspectiva, a intervenção pode se dar por direção, em que são impostas medidas por meio de normas cogentes, de efeito imediato, que limitam a liberdade individual (SCHOUERI, 2005, p. 50), ou por indução, pela qual há atuação no campo da formação da vontade do agente econômico por intermédio de incentivo ou desincentivo (SCHOUERI, 2005, pp. 43-44), utilizando-se o Estado de normas dispositivas que demandam mais tempo para modificar a conduta dos destinatários da norma (SCHOUERI, 2005, p. 46)³⁶.

Na intervenção por indução, é possível provocar determinado comportamento com base em estímulos ou desestímulos. Na primeira modalidade, o Estado confere vantagens aos que se enquadrarem nas condições previstas na norma, enquanto, para desestimular as práticas dos agentes, são acrescidos custos por meio da tributação (SCHOUERI, 2005, p. 54).

Essas vantagens seriam as subvenções³⁷, que são definidas, sob o aspecto jurídico, como prestações financeiras do Estado concedidas em que não há necessidade de devolução do valor despendido pelo beneficiário, com o objetivo de direcionamento econômico ou atingir outros objetivos no interesse público (SCHOUERI, 2005, p. 56), admitindo-se, ainda, uma outra forma de subvenção, qual seja, aquela decorrente de renúncia fiscal, na qual estão incluídos os incentivos fiscais, como as isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, créditos tributários, entre outros, em que o Estado deixa de arrecadar para estimular determinado comportamento do beneficiário, sendo a “norma tributária indutora incentivadora” o aspecto jurídico-normativo dos incentivos fiscais (SCHOUERI, 2005, p. 57).

Analisando a questão da subvenção por meio de renúncia fiscal sob o enfoque das funções da tributação, Maria de Fátima Ribeiro, ao tratar dos mecanismos dessa natureza à disposição do Estado, defende que a política tributária não consiste apenas em imposição de tributos, sendo possível a utilização de outros instrumentos fiscais para o atingimento das finalidades estatais (2008, p. 178):

O Estado poderá atender suas finalidades por meio de distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado, na função arrecadatória e na prestação de serviços aos jurisdicionados.

³⁶ Eros Grau, ao discorrer sobre a norma de intervenção por indução, explica que os destinatários desta seriam convencidos a fazer uma opção econômica ligada ao interesse coletivo e social, que ultrapassa a vontade individual (2001, p. 170).

³⁷ É importante esclarecer que a subvenção, sob o enfoque orçamentário, tem outra concepção, conforme explana Gilson Bomfim ao diferenciar incentivos tributários e subvenções: “As subvenções figuram entre as espécies de despesa pública, consistindo no auxílio financeiro, **previsto na peça orçamentária**, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais.” (2015, pp. 67-68 – grifos no original). Tal distinção, no entanto, não será adotada no presente trabalho, em que se admite a concepção de Luís Schoueri, de que os incentivos tributários são espécies de subvenções.

Essas ferramentas relacionadas ao erário, nas palavras da autora, seriam utilizadas “por meio de incentivos fiscais, de isenções entre outros” (RIBEIRO, 2008, p. 176).

Marciano Buffon, por sua vez, afirma que a extrafiscalidade se manifesta tanto por meio da majoração dos tributos quanto na desoneração fiscal, estabelecendo como condição dessa “que tenha os mesmos objetivos visados pela exacerbação da exigência fiscal comentada” (2009, p. 222). Registra, ainda, que a última se materializa por meio da concessão de isenções e benefícios fiscais.

Para Alexandre da Silveira e Fernando Scaff, os incentivos fiscais têm como propósito a indução de comportamentos, sendo espécies do gênero isenção³⁸ (2015, p. 31).

Eduardo de Moraes Sabbag expõe que o incentivo fiscal estaria “situado no espectro jurídico da extrafiscalidade” (2015, p. 91), com o escopo de estimular desenvolvimento econômico de determinada região ou setor de atividade, por meio de redução ou desoneração tributária, acrescentando que a redução de desigualdades sociais orienta-se pela busca da justiça tributária, devendo as concessões de isenções ou de qualquer outra desoneração tributária estarem alinhadas com “uma política efetivamente capaz de estimular a atividade econômica e social nas regiões incentivadas” (2015, p. 123)³⁹.

Entretanto, a inserção dos incentivos fiscais na categoria de subvenção teve como consequência a necessidade de observância de preceitos constitucionais para evitar privilégios, uma vez que as vantagens concedidas para uns têm como consequência o aumento de custos para outros na mesma medida (SCHOUERI, 2005, p. 55).

Com efeito, esses limites constam no artigo 165, § 6º, da Constituição Federal, o qual dispõe sobre o princípio da responsabilidade na renúncia de receita⁴⁰, no artigo 70 e seguintes da Carta da República, em que se determina a fiscalização contábil, financeira e orçamentária mediante controle interno e externo, esse último a ser exercido pelo Poder Legislativo por intermédio dos Tribunais de Contas, federal e estaduais e dos Conselhos de Contas municipais, quanto à aplicação das subvenções e renúncia de receitas, e, também, no artigo 150, § 6º, da

³⁸ Neste trabalho, a isenção será considerada como um tipo de incentivo fiscal, e não o contrário, como defendido por Alexandre da Silveira e Fernando Scaff.

³⁹ Sobre a lição de Eduardo Sabbag, cumpre apontar que o entendimento do autor destoa da linha adotada nesse trabalho, ao afirmar que a renúncia concedida em razão da incapacidade contributiva será considerada fiscal ou extrafiscal se concedido em razão de política econômica. Como explicado no item 1 deste capítulo, a extrafiscalidade da tributação, no aspecto finalístico, está relacionada com os propósitos específicos da medida fiscal adotada, de indução de comportamento ou realização da justiça fiscal.

⁴⁰ Eis a redação do artigo 165, § 6º, da Constituição Federal: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes e isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Constituição de 1988, que dispõe sobre a necessidade de lei específica para a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições no âmbito federal, estadual ou municipal ⁴¹ (SCHOUERI, 2005, p. 59).

Cabe destacar, ainda, as disposições da Lei Complementar n. 101/2000, comumente denominada de “Lei de Responsabilidade Fiscal” (LRF), que, no artigo 14, trata dos requisitos e condições para a concessão e ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que tenha como consequência a renúncia de receita pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (PACHECO BOMFIM, 2015, pp.123-125).

Ademais, na concepção de Luís Schoueri, as normas tributárias indutoras “buscarão, sempre, justificativa na intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico” (2005, p. 194) e exercem “seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando, daí, o ambiente econômico e social” (2005, p. 204).

No ponto, vale destacar que os princípios gerais da ordem econômica previstos no art. 170 da Constituição Federal devem ser interpretados à luz do respectivo art. 3º da Constituição Federal de 1988, o qual explicita, entre outros objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem de todos.

Nesse panorama, considerando a afirmação de Luís Schoueri, as normas tributárias que tiverem como finalidade a adoção de comportamentos que resguardem esses preceitos sociais também podem ser consideradas como indutoras⁴².

O mencionado autor afirma, ainda, que as normas tributárias indutoras podem atuar por meio de agravamento, em que o comportamento indesejado é mais oneroso, com incremento dos custos do destinatário, ou de vantagens, reduzindo a pressão tributária sobre os contribuintes, como a concessão de isenções tributárias⁴³, foco desse trabalho.

⁴¹ Em relação ao ICMS, o referido dispositivo constitucional resguarda a possibilidade de lei complementar regular a forma como os Estados da Federação, por deliberação, poderão conceder e revogar de isenções, incentivos e benefícios fiscais, conforme prevê o artigo 155, § 2º, XII, “g”.

⁴² Quanto ao objetivo relativo à redução das desigualdades sociais e a importância dos incentivos fiscais, assim leciona Ivo Cesar Barreto de Carvalho: “resta transparente que as supramencionadas normas constitucionais estão todas jungidas ao mesmo objetivo fundamental (redução das desigualdades sociais e regionais), tendo em vista o seu caráter conformador da realidade nacional, razão pela qual os incentivos fiscais são medidas que devem ser interpretadas e aplicadas de modo a atender a esse objetivo constitucional” (2015, p. 272).

⁴³ José Souto Maior Borges não admite as normas isentivas como sendo exclusivamente de comportamento ou de conduta, pois essas também seriam normas de estrutura (que tratam da própria produção normativa), na medida em que ambas regulam a conduta humana, diferenciando-se apenas quanto à regulação direta ou indireta do comportamento do destinatário (2001, pp. 376-385).

Ademais, como indicado anteriormente, a política pública tributária, além de induzir comportamentos dos agentes econômicos, também pode ter como fundamento a promoção da justa tributação, a partir da proteção de bens jurídicos valiosos, como a saúde e a educação, por exemplo.

Ao enfrentar a temática, Sérgio Mota explica que a Constituição de 1988 impõe a busca pelas justiças social e tributária⁴⁴. A primeira está relacionada à função social do Estado de propiciar o bem-estar dos cidadãos, inerente à atividade estatal, portanto. Já a justiça tributária envolve a observância dos princípios constitucionais na estruturação do sistema tributário nacional, de modo a formar uma unidade harmônica, o que exige, por consequência, “uma justa repartição da carga tributária entre os contribuintes e a adoção por parte do Estado de uma política tributária redistributiva” (2010, p. 208).

Com efeito, a justiça fiscal está vinculada à ideia de solidariedade social, em que a comunidade partilha obrigações dentro de uma sociedade e, estando inserida no Estado Fiscal, suporta o financiamento deste, contribuindo para a manutenção e desenvolvimento do corpo social (BUFFON, 2009, p. 97).

A solidariedade tributária, nessa perspectiva, pode ser fiscal, concernente ao pagamento de tributos não vinculados, em que o objetivo essencial corresponde à obtenção de receita, ou extrafiscal, para a consecução de finalidade específica no campo social, econômico ou cultural, o que abrange tanto a oneração quanto a redução da carga tributária (BUFFON, 2009, pp. 97-98).

Nesse ponto, acrescenta Marciano Buffon (2009, p. 98):

Isso ocorre porque, seja no caso do agravamento, seja no caso da desoneração fiscal, a presença da ideia de solidariedade é reconhecida, desde que o objetivo visado seja constitucionalmente justificável. No primeiro caso, aqueles que suportam uma tributação mais expressiva estão cumprindo o dever de solidariedade como resto da coletividade; no segundo caso, toda a sociedade divide o ônus decorrente da concessão do benefício fiscal respectivo, de uma forma solidária.

Então, a partir da concepção de que todos os membros da sociedade têm o dever de pagar tributos como forma de contribuição para a comunidade a que pertencem, mas também de atingimento de propósitos específicos legitimados constitucionalmente, é possível conceber

⁴⁴ Sérgio Mota, no artigo referido, afirma haver diferença entre a justiça fiscal e tributária, especialmente quanto à abrangência, sendo esta mais abrangente do que aquela. Entretanto, a compreensão extraída do texto examinado é de que essa distinção não se mostra relevante, uma vez que ambas estão relacionadas à necessidade de equilíbrio na imposição tributária, seja sob o enfoque orçamentário – equilíbrio entre receitas e despesas públicas – ou contributivo do cidadão – equilíbrio entre o dever de pagar a exação e a capacidade desse de arcar com o ônus fiscal. Neste trabalho, então justiça fiscal e tributária serão admitidas como sinônimas.

a realização da justiça fiscal como justificativa suficiente para a elaboração de políticas públicas tributárias, inclusive aquelas que envolvem a outorga de isenções tributárias.

De todo o exposto, verifica-se que a política pública tributária isentiva pode ser formulada com a finalidade pública de induzir o comportamento do agente econômico e, ainda, de promover a justiça fiscal, e conseqüentemente social.

Dito isso e, levando em consideração os objetivos a serem alcançados por meio da concessão de isenção tributária – indução de comportamento e realização da justiça tributária -, cumpre discorrer a respeito do enquadramento dessa medida estatal como incentivo ou benefício fiscal.

Gilson Pacheco Bomfim trata do regime dos incentivos tributários, os quais, na sua acepção, são espécies de desoneração tributária de caráter excepcional, no que concerne à regra geral de incidência do tributo, configurando, assim como os benefícios tributários, “prestações passivas ou atos tributários negativos” (2015, p. 63). Na linha adotada pelo autor, que se vale dos ensinamentos de Luís Schoueri, os incentivos tributários também podem ser enquadrados como normas tributárias indutoras, pois, por meio de tratamento tributários diferenciado, pretende estimular os contribuintes a se comportarem de modo a atender aos interesses estatais (2015, p. 63).

Como exemplo, Pacheco Bomfim aponta a isenção de imposto de renda sobre depósitos de caderneta de poupança, cuja finalidade consiste em estimular o uso dessa aplicação financeira.

Ao abordar os benefícios tributários, o autor afirma que esses não têm o objetivo de estimular condutas do destinatário, “mas sim aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes” (PACHECO BOMFIM, 2015, p. 64), por razões sociais, econômicas, culturais, religiosas ou políticas e, para ilustrar, indica a isenção de imposto de renda concedida aos rendimentos de aposentadora e pensão pagas pela previdência social a maiores de 65 anos.

Nesse panorama, Pacheco Bomfim afirma que as normas tributárias indutoras de comportamentos para atender resultados previstos constitucionalmente seriam denominadas “incentivos tributários” e as situações de extrafiscalidade sem caráter indutor seriam “benefícios fiscais”. A partir desta visão, a depender do objetivo pretendido, a isenção tributária estaria situada em uma ou em outra espécie de desoneração tributária.

A ideia proposta pelo referido autor revela-se especialmente importante ao se analisar os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal que julgam questões

relacionadas à isenção fiscal, às vezes concedida para fins de indução de comportamento e, por outras, para realizar a justiça tributária.

De todo contexto desenhado até aqui, extrai-se que a isenção constitui uma hipótese de desoneração tributária (ou renúncia fiscal, sob o enfoque orçamentário), concedida pelo Poder Público competente para instituir o tributo, que tem como objetivo induzir certo comportamento ou reduzir situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes para a concretização de ditames constitucionais, podendo ser caracterizada como incentivo tributário, no primeiro caso, ou benefício tributário, no segundo. Nos dois casos, vislumbra-se na isenção um claro instrumento da política pública tributária.

Então, partindo da aceção de que a isenção constitui desoneração tributária à qual se aplicam as mesmas limitações constitucionais ao poder de tributar, cabe tecer breves considerações sobre como os princípios tributários dispostos da Carta da República de 1988 orientam as normas isentivas.

Paulo Paiva e Alexandre Lima, ao abordar a temática, destacam que os princípios constitucionais tributários estão organizados de acordo com três valores fundamentais: 1) a segurança jurídica, que abarcaria os princípios da legalidade, da anterioridade ou não surpresa e da retroatividade; 2) a igualdade, relacionada à justiça e abrange os princípios da igualdade ou da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, e da uniformidade geográfica; e, por fim, 3) o valor da liberdade, pertinente aos princípios da não limitação ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos, da não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão da procedência ou destino (2019, p. 456).

Neste trabalho, será dado destaque aos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e, mais profundamente, da legalidade tributária.

O princípio da igualdade tributária está previsto no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal⁴⁵ e, segundo Fábio Canazaro, tem a seguinte conceituação (2015, p. 92):

A igualdade tributária é princípio autônomo previsto no art. 150, II, da CF. Norma que estabelece não apenas um limite ao poder de tributar, mas também um dever de promoção de ideais, como projeção do princípio geral previsto no art. 5º da CF/88, com conteúdo e âmbito de aplicação (significado jurídico) específicos.

⁴⁵ “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 mencionado mandamento constitucional, sob o enfoque formal, corresponde à aplicação uniforme da lei entre os contribuintes, com “paridade de tratamento de acordo com o previsto na legislação, na aplicação do direito” (CANAZARO, 2015, p. 63), enquanto sua dimensão material ou substancial significa que, observadas as desigualdades detectadas no sistema, revela-se possível o tratamento diferenciado, “sem que isso importe na promoção de discriminações arbitrárias” (CANAZARO, 2015, p. 63).

Paulo Caliendo, sobre a temática, destaca o seguinte (2009, p. 283):

o princípio da igualdade em Direito Tributário pode, contudo, admitir situações nas quais é autorizado tratar desigualmente os desiguais, sem ofensa ao princípio, este é o caso da aplicação das regras quanto à extrafiscalidade e do poder de polícia.

Ao enfrentar a questão da igualdade tributária, Martha Toribio Leão assevera que o critério diferenciador inerente a essa, posto que dependente de uma medida de comparação, deve observar a concretização do fim almejado pelo Estado (2015, p. 93), o qual será interno quando o resultado pretendido estiver relacionado à própria pessoa ou situação comparada, como no caso em que a distinção considera a capacidade contributiva do contribuinte, ligada, portanto, à promoção da justiça fiscal. Já as normas indutoras de comportamento, segundo a autora, apresentam fim externo, uma vez que “se constituem como finalidades atribuídas ao Estado, e que possuem uma dimensão extrajudicial, sendo exemplos disso os fins sociais e econômicos” (2015, p. 94).

Conclui, então, que (2015, p. 98):

a igualdade é um critério relacional de justiça, exigindo uma relação congruente e não arbitrária na comparação entre dois ou mais sujeitos, com base em um critério de comparação, que serve de instrumento para a realização de determinada finalidade.

Além disso, cumpre salientar que a violação a esse postulado constitucional ocorre quando há injustificado tratamento diferenciado entre os contribuintes, devendo a distinção ser pertinente com o propósito público constitucionalmente legitimado (LEÃO, 2015, pp. 98-99).

Marciano Buffon afirma que o fato justificador da discriminação deve estar relacionado de modo coerente com o resultado da distinção, não podendo colidir, direta ou indiretamente, com os princípios basilares do Estado Democrático de Direito (2015, p. 117).

Nesse ponto, vale destacar exemplo de mitigação do princípio da igualdade tributária previsto na própria Carta Política de 1988, no artigo 151, inciso I, acerca da vedação da União à instituição de tributo não uniforme em todo o País ou que faça distinção ou preferência em relação aos entes federados, “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Considerando esses pontos de vista, verifica-se que a isenção tributária, para ser legítima, deve observar a igualdade material, que permite a aplicação de tratamento diferenciado desde que justificável a partir de princípios consagrados constitucionalmente, afastando, assim, a regra da generalidade tributária, e, a depender do objetivo da medida - indutora de comportamento ou realizadora da justiça fiscal -, encontra seu critério de diferenciação em fatores externos ou no próprio contribuinte ou situação objeto de comparação, respectivamente.

Nessa linha, situa-se a reflexão de Hugo de Brito Machado Segundo ao tratar dos incentivos fiscais e o princípio da igualdade (2015, p. 213):

Quando se cogita da aplicação do princípio da igualdade, aquele que quer tratar pessoas ou fatos de formas diferentes deve procurar justificar essa decisão com razões capazes de obter um consenso, as quais devem ser hauridas a partir dos demais princípios prestigiados no texto constitucional, que por meio da igualdade, ou das diferenciações nela amparadas, realizam-se.

A capacidade contributiva, por seu turno, consta expressamente no art. 145, § 1º, da Carta Política de 1988⁴⁶, que dispõe, em sua literalidade, acerca da necessidade de observância pelo legislador da capacidade econômica do contribuinte para a instituição de impostos.

Com efeito, não se desconhece a linha doutrinária segundo a qual a capacidade contributiva tem natureza de regra ou parâmetro para a realização da igualdade tributária na instituição dos impostos “quando estes, orientados à função fiscal, tiverem como finalidade apenas a justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes” (BOMFIM, 2015, p. 195) ou, ainda, dupla feição, em que a capacidade contributiva absoluta é regra do ordenamento, sendo, portanto, critério para a comparação de contribuintes e corolário do princípio da igualdade e da solidariedade (SCHOUERI, 2021, p. 371), enquanto a relativa possui carga principiológica, pois deve ser observada pelo legislador ao estabelecer os limites do ônus tributário a ser suportado pelo contribuinte⁴⁷.

⁴⁶ “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”.

⁴⁷ Luís Schouri parte da classificação da capacidade contributiva em absoluta/objetiva e relativa/subjetiva para dirimir a controvérsia acerca da natureza desta. De acordo com o autor, a primeira leva em consideração as situações que indicam a manifestação de riqueza demonstrativas da capacidade contributiva, como, por exemplo, a propriedade de um veículo a evidenciar, objetivamente, a capacidade de arcar com o tributo incidente sobre esse bem. Já o aspecto subjetivo está relacionado com as condições pessoais do contribuinte consideradas pelo legislador para fixar a base de cálculo e a alíquota aplicável sobre essa (2021, pp. 370-371).

Entretanto, neste trabalho, será admitido o valor principiológico da capacidade contributiva.

Corroborando esse entendimento, a lição de Fábio Canazaro, de que a capacidade contributiva constitui um princípio por meio do qual se busca atingir “um estado ideal de igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário” (2015, p. 39), sendo mandamento fundamental do sistema tributário, não obstante seja, em relação à igualdade, um critério de comparação, porém, ainda mantendo sua condição de princípio.

Já Marciano Buffon defende não apenas a carga principiológica da capacidade contributiva, mas a importância desta como fundamento do Estado Democrática de Direito, sustentando que o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal configura regra e não ampara aquele mandamento, o qual encontra base nos princípios basilares e nos objetivos fundamentais previstos nos artigos 1º e 3º da Carta Magna de 1988, pois esses apenas podem ser concretizados “se a carga tributária for dividida de uma forma proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão” (2009, p. 175). Caso contrário, haverá a ampliação das desigualdades sociais, ao invés de redução destas.

Esse autor, inclusive, faz um interessante paralelo entre a evolução do Estado e a capacidade contributiva enquanto princípio, ao ilustrar que, no Estado Liberal, “a tributação deveria ser desigual na medida das desigualdades econômicas” (BUFFON, 2009, p. 179) e, no Estado Democrático de Direito, o tratamento diferenciado deve considerar a finalidade de redução das desigualdades econômicas e também sociais (2009, p. 179).

Tendo em conta o caráter principiológico da capacidade contributiva e sua inerente associação aos princípios da igualdade e da solidariedade e à busca pela redução das desigualdades econômicas e sociais, impõe-se, então, tecer breves considerações acerca da relação daquele postulado com as finalidades extrafiscais da tributação referentes à realização da justiça fiscal e à indução de comportamento, a qual se estabelece de forma distinta.

Quanto à promoção da justa tributação, Marciano Buffon esclarece que o princípio ora em exame pode ser compreendido como consequência daquele valor, pois a observância da capacidade contributiva resulta na repartição do ônus tributário segundo a possibilidade de cada contribuinte (BUFFON, 2009, p. 178).

Na mesma linha, Fábio Canazaro aponta a capacidade contributiva como “instrumento de justiça tributária” (2015, p. 95), uma vez que impõe ao legislador o dever definir o tributo a partir das características daqueles que suportarão a carga fiscal.

Já no que concerne à relação entre normas tributária indutoras - correspondente à extrafiscalidade em sentido estrito, conforme Luís Schoueri - e o postulado da capacidade

tributária, é importante destacar que esse tem como escopo possibilitar a identificação, pelo aplicador da norma indutora: “i) da necessidade de identificação de um conteúdo econômico na tributação; e ii) busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes” (SCHOUERI, 2005, p. 324).

Além disso, o referido princípio deve ser considerado para determinar qual manifestação de riqueza será atingida pela tributação e, ainda, em que medida essa incidência poderá ser feita.

A respeito do assunto, a seguinte reflexão de Martha Leão (2015, p. 113):

Em resumo, a função indutora da norma tributária não poderá servir de justificativa para a tributação de situações que não representem manifestações de riqueza ou que gerem como efeito uma tributação irrazoável, em afronta às garantias de proteção do mínimo existencial ou da vedação de confisco, por exemplo.

Impende destacar, por oportuno, que o princípio da capacidade tributária não constitui a única justificativa para o tratamento diferenciado para determinados contribuintes, motivo por que a adoção de outros critérios constitucionais não ofende esse mandamento, tampouco o princípio da igualdade tributária, como, por exemplo, “a capacidade de o trato diferenciado provocar o desenvolvimento socioeconômico em regiões menos desenvolvidas, reduzindo, assim as desigualdades regionais” (GODOI; GIANNETTI, 2015, p. 391).

Nessa linha, Luís Schoueri anota que os princípios da ordem tributária e da ordem econômica conjuntamente com o postulado da capacidade contributiva devem ser entendidos, de certa forma, numa relação de integração, pois todos constituem reflexo dos valores de justiça e solidariedade (2005, p. 324).

Estabelecendo, então, um paralelo entre o princípio da capacidade contributiva e as isenções fiscais, da mesma forma que se verificou ao se examinar o mandamento da igualdade tributária, a concessão dessas será considerada válida quando os propósitos visados pela norma tributária forem constitucionalmente adequados. Ademais, a adoção justificada de outros critérios constitucionais para a outorga da benesse tributária, via de regra⁴⁸, não viola aquele preceito, ou seja, a imposição desse tratamento diferenciado a pessoas com a mesma capacidade contributiva deve ser entendida como legítima quando a finalidade pública específica a ser alcançada revela-se suficiente para afastar, no caso concreto, o princípio da capacidade contributiva como medida de comparação.

⁴⁸ Martha Toribio Leão, referindo-se aos ensinamentos de Francesco Moschetti, anota que o princípio da capacidade contributiva deve ser sempre observado, mesmo diante da norma tributária indutora de comportamento: “independentemente da importância conferida à finalidade extrafiscal protegida, o fato é que não se poderá prescindir absolutamente da capacidade econômica, já que isso significaria esvaziar aquilo que é o principal fundamento da exação tributária e, em consequência, terminaria por tornar o imposto uma figura desnaturalizada” (2015, pp. 112-113).

Nessa senda, a reflexão de Ivo Cesar Barreto de Carvalho, ao tratar de incentivos fiscais e capacidade contributiva (2015, pp. 274-275):

O simples fato de um contribuinte destinatário do incentivo ter capacidade contributiva igual à de outro contribuinte, não beneficiado com o incentivo, não o invalida, por si só, nem viola necessariamente o princípio da igualdade. Outros critérios legais podem ser utilizados para um “tratamento desigual” na concessão de incentivos fiscais, tais como: geração de empregos pela utilização de mão de obra na própria região, realização de programas socioambientais na comunidade, vocação regional para determinada atividade ou serviço, impactos ambientais daquela atividade ou setor a ser beneficiado, atividades que fomentem a pesquisa e o desenvolvimento de inovação tecnológica, entre outros.

Por fim, o princípio da legalidade tributária, inserido no valor da segurança jurídica e consubstanciado nos artigos 150, inciso I, da Constituição Federal e 97 do Código Tributário Nacional, determina que o regime das isenções está submetido à reserva de lei⁴⁹ (BORGES, 2001, p. 35), tópico que será melhor explorado adiante.

Nesse panorama, as isenções tributárias estão amparadas no ordenamento constitucional brasileiro, desde que observados o procedimento adequado para tanto dentro do próprio sistema tributário (CALIENDO, 2009, p. 284).

Então, uma vez observados os limites constitucionais ao poder de isentar, conclui-se, na linha de Gustavo Mello e Luiz Carlos Simões, que a isenção constitui instrumento de política dirigido a promover e desenvolver os aspectos sociais, econômicos, educacionais e políticos (MACHADO, 2015, pp. 140-141).

Ivo de Carvalho explica a necessidade de coerência nas políticas públicas tributárias referentes a incentivos e benefícios fiscais, “de modo a criar um ambiente plenamente propício ao alcance dos objetivos constitucionais referentes ao desenvolvimento nacional e à diminuição das desigualdades sociais e regionais” (2015, p. 275).

Com efeito, sendo a isenção uma ferramenta de política pública tributária, tem-se que está a cargo dos Poderes Legislativo e Executivo, pois o ciclo da política pública tem diversas fases, permitindo que o Poder Executivo possa atuar para que determinados objetivos estatais possam ser efetivados por meio da isenção.

Sobre o papel desses Poderes na construção da política tributária por meio de benefícios ou incentivos fiscais, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade

⁴⁹ José Souto Maior Borges coloca que as possíveis soluções constitucionais para o regime das isenções seriam a abstenção da regulação do poder de isentar, a proibição da instituição de isenções, o que teria sido previsto na Constituição Federal mexicana, a remessa da questão da regulação das isenções à legislação ordinária e a avocação da determinação dos critérios que devem direcionar o estabelecimento das isenções. Acrescenta o autor que o Brasil teria adotado o terceiro e o quarto método (2001, p. 35).

de enfrentar a questão relacionada à competência para deflagrar o processo legislativo para a concessão dessas medidas, concluindo que a concessão de benefícios fiscais e de isenções tributárias não constituem matérias insertas naquelas de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo, o que autoriza o Poder Legislativo a propor essas medidas tributárias⁵⁰.

Ainda a respeito dessa temática, vale destacar os ensinamentos de Schoubert de Farias Machado acerca do envolvimento tanto do Poder Executivo quanto do Legislativo nas políticas públicas implementadas por meio de incentivos e benefícios fiscais – o que, por certo, pode ser estendido à isenção –, pois a proposta feita pelo primeiro deve ser aprovada pelo segundo, ante a necessidade de observância do princípio da legalidade tributária, devendo-se ter em vista, ainda, as diretrizes estabelecidas na Constituição da República, sujeitas a controle pelo Poder Judiciário.

Assim dispõe o autor acerca do papel desses poderes ao conceder os incentivos fiscais (MACHADO, 2015, p. 532):

Ao concederem incentivos fiscais, Executivo e Legislativo precisam atender às diretrizes traçadas pela Constituição Federal, no sentido positivo de dar cumprimento às normas que estabelecem o dever de o Estado realizar interesses públicos relevantes[...]. Dessa forma, ficam também sujeitos ao controle jurisdicional quanto ao atendimento de tais exigências constitucionais.

Diante de todo o exposto, como afirmado anteriormente, o poder de isentar está submetido aos princípios atinentes ao poder de tributar, destacando-se, aqui, o princípio da legalidade tributária, mormente em razão do já citado artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, que prevê expressamente a necessidade de lei específica para a concessão de isenções.

Nessa ótica, surge o questionamento acerca da viabilização do controle judicial dessas políticas de modo a compatibilizar o princípio da legalidade tributária aplicável às isenções com o sistema de freios e contrapesos, concepção contemporânea do princípio da separação dos poderes, temática que se enfrenta adiante.

2.3. O princípio da legalidade tributária e o dogma do legislador negativo

O princípio da legalidade, contido no rol dos direitos fundamentais, artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, enuncia que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma

⁵⁰ Julgados que tratam da questão: Recurso Extraordinário com Agravo nº 743480/MG, relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, publicado no Diário de Justiça eletrônico de 20 de novembro de 2013; e Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 429/CE, relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, publicado no Diário de Justiça eletrônico de 30 de outubro de 2014.

coisa senão em virtude de lei”. Esse é um dos fundamentos do Estado constitucional, de caráter geral e igualitário na sua essência (CARRAZZA, 2017, p. 280).

No campo tributário, para melhor salvaguardar os direitos dos contribuintes, o referido preceito foi estampado no artigo 150, inciso I, da Carta Política, constituindo um dos alicerces do sistema tributário (CARRAZA, 2017, p. 283).

Diego Bomfim afirma que a legalidade tributária representa o “corolário do regime democrático de representação popular” (2015, p. 135), justificando a expropriação de bens particulares para fins públicos, pois o próprio povo, por meio de seus representantes, permite essa invasão na propriedade.

Para André Elali, a lei, enquanto “instrumento fundamental na adoção das políticas fiscais” (2007, p. 153), assegura as relações jurídicas tributárias, uma vez que apenas por meio daquela são instituídos tributos e concedidos incentivos fiscais hábeis a promover as políticas públicas. O autor anota, ainda, apoiado nos ensinamentos de Humberto Ávila, que a legalidade se relaciona com a noção de previsibilidade e de determinabilidade, os quais são importantes para a concretização da segurança jurídica, princípio assegurado pela legalidade (ELALI, 2007, p. 154).

A relevância desse mandamento para o direito tributário também se configura tendo em vista que a instituição e a majoração dos tributos devem se dar diretamente da lei⁵¹. Não com base na lei, mas pela própria lei, não se admitindo a delegação ao Poder Executivo (CARRAZZA, 2017, p. 284), exceto por expressa autorização constitucional⁵². Ou seja, o Poder Legislativo “determina os rumos da tributação” (CARRAZZA, 2017, p. 284), desde que observados os princípios constitucionais relacionados aos limites ao poder de tributar.

Sobre esse aspecto, mostra-se salutar o exame da divergência doutrinária existente quanto à amplitude do princípio da legalidade tributária: a lei deve explicitar de forma minuciosa e estática a hipótese tributária, sem qualquer abertura ao aplicador da lei para

⁵¹ Vale destacar que, conforme abordado anteriormente, a lei, ao criar o tributo, não apenas afirma que, dali em diante, será feita a cobrança da exação, devendo necessariamente serem descritos todos os seus elementos essenciais (CARRAZZA, 2017, p. 286).

⁵² Sobre o uso de medidas provisórias para instituir tributos, assim explica Roque Carrazza acerca da modificação introduzida pela Emenda Constitucional n. 32/2001: “No que tange especificamente à matéria tributária, as medidas provisórias – sempre com a nova redação dada ao art. 62 da Carta Federal – somente não poderiam instituir os tributos colocados sob reserva de lei complementar (por exemplo, os empréstimos compulsórios). Mais, com exceção dos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, e V, e 154, II, todos os demais tributos só poderiam ser exigidos se a medida provisória que os instituísse houvesse sido convertida em lei até noventa dias antes do término do exercício financeiro, de modo a atender ao disposto no art. 150, III, “c”, da CF” (2017, p. 317). Cumpre salientar que o ilustre professor defende que essa emenda constitucional violaria cláusula pétrea, por ofender o princípio da separação dos poderes ao permitir que o Poder Executivo possa instituir tributo (2017, pp. 317-318).

adequações à realidade social ou há margem para essa adaptação sem que se atinja o referido postulado constitucional?

Segundo Roque Carrazza, “as exigências do princípio da legalidade tributária somente são atendidas quando a lei delimita, concreta e exhaustivamente, o fato tributável” (CARRAZZA, 2017, p. 286), não admitindo, assim, qualquer flexibilização da legalidade em matéria tributária que não esteja expressamente estabelecida na Constituição Federal.

Nessa perspectiva, o autor sustenta que os limites da tributação, pautando-se nas ideias de Pietro Virga, são: 1) a reserva de lei, em que o tributo somente pode ser criado por meio de lei formal; 2) a disciplina de lei, pelo qual todos os elementos fundamentais do tributo instituído devem estar na norma legal; e, 3) os direitos que a Constituição garante, daí extraindo-se que a lei instituidora da exação deve observância aos direitos assegurados na Carta da República (2017, pp. 298-299).

Na mesma via, Diego Bomfim assevera que a legalidade tributária constitui a forma de preservação da segurança jurídica numa economia de mercado, concluindo que a transferência ao intérprete da norma tributária da escolha acerca da definição dos elementos da regra-matriz de incidência do tributo não encontra amparo no sistema tributário desenhado na Carta Política de 1988 (2015, pp. 146-150).

Fábio Zambitte e Gustavo Schwartz assim versam sobre essa vertente doutrinária, que denominam de “paradigma do normativismo-conceitualista” (2020, p. 46):

De fato, a deificação da atividade legislativa, associada à desconfiança na atuação da autoridade administrativa leva à adoção, por essa corrente doutrinária, de um paradigma hermenêutico que parte do pressuposto de que as atividades envolvidas no processo hermenêutico, quais sejam, interpretação e aplicação, seriam compatibilizadas, ocorrendo em momentos distintos e de forma independente. A interpretação se limitaria a um processo cognitivo e consistiria em explicar através de meios puramente lógico-rationais o conteúdo de normas jurídicas já dadas, remontando do texto legislativo, ora à vontade do legislador (*voluntas legislatoris*), ora à vontade da lei (*voluntas legis*).

Por outro lado, Luís Schoueri afirma que o legislador deve definir objetivamente a hipótese tributária, mas o uso das palavras pode guardar em si mesmo certo nível de vagueza, permitindo que o aplicador se depare com uma “área de penumbra” (2021, p. 327). Essa dúvida quanto à correta definição dos elementos que compõem o tributo, de acordo com o autor, poderia, em última escala, ser dada pelo Poder Judiciário.

Acrescenta, nesse particular, que, em razão da complexidade social, o Poder Legislativo pode se valer da técnica legislativa em que se empregam as cláusulas gerais e os conceitos

indeterminados⁵³, o que, de acordo com o autor, já seria corriqueiro em matéria tributária (SCHOUERI, 2021, p. 330).

Ademais, leciona que tal medida não afronta o princípio da legalidade e da segurança jurídica, desde que se compreenda que aqueles seriam instrumentos de adaptação da própria lei, não permitindo que o aplicador da lei tributária possa, de forma discricionária⁵⁴, “determinar os limites da liberdade e propriedade dos cidadãos” (2021, p. 333).

Ainda sobre essa temática, Luís Schoueri expõe o seguinte (2021, p. 331):

A lei já não se apresenta como instrumento rígido, impermeável à realidade social; as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados nela empregados permitem sua adaptação às exigências do caso concreto. O administrador, por outro lado, continua obrigado pela lei. Noutras palavras: a flexibilidade das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados permite que a lei se molde às circunstâncias concretas; a tributação, por outro lado, continuará regida pela lei.

Gilson Pacheco Bomfim, nessa linha, registra que o princípio da legalidade tributária é inafastável nos casos em que o Poder Público intervém sobre o domínio econômico por meio de medidas tributárias, motivo por que o disposto no artigo 174 da Constituição Federal, segundo o qual essa intervenção poderia se dar na forma da lei, ou seja, com maior liberdade de atuação da administração, revela-se inaplicável (2015, pp. 138-139).

Apesar disso, o autor defende a possibilidade de utilização de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais em relação aos incentivos tributários, afirmando que “a adoção dessa feição mais moderna da legalidade tributária afasta qualquer alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade da utilização desses instrumentos no campo da tributação” (2015, p. 139).

Já Ricardo Lodi Ribeiro explana que, no direito tributário brasileiro, os tipos são abertos, em maior ou menor grau a ser determinado pelo legislador ao definir o fato gerador do tributo, não havendo óbice à adoção de conceitos indeterminados e cláusulas (2002, p. 329), e acrescenta que essa nova visão mostra-se mais alinhada com os princípios da unidade da ordem jurídica, com os valores da segurança jurídica e da justiça e a ponderação dos princípios da

⁵³ Para os fins desse trabalho, destaca-se a concepção de Ricardo Lodi Ribeiro a respeito dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais: “nos conceitos indeterminados não há exatidão quanto a uma quantificação ou determinação rigorosa; neles estão presentes conceitos de experiência ou valor. Porém, não obstante a imprecisão conceitual, a indeterminação se extingue no momento da aplicação” (2002, p. 325). Já as cláusulas gerais “se traduzem na formulação da hipótese legal que, dada sua grande generalidade, abrange todo um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. São conceitos multisignificativos, que se contrapõem a uma elaboração casuística das espécies legais” (2002, p. 329).

⁵⁴ Sobre a diferença entre discricionariedade e aplicação de conceitos indeterminados em matéria tributária, Luís Schoueri afirma que a “legalidade não aceita o exercício do juízo de conveniência e oportunidade”, registrando a visão de diversos doutrinadores acerca da questão (2021, pp. 334-335).

legalidade e da capacidade contributiva e possibilita a interpretação da norma tributária mais condizente com a realidade atual (2002, pp. 332-333).

Neste trabalho, será admitida a segunda corrente, de que o princípio da legalidade tributária deve ser analisado sob uma ótica mais flexível, porquanto não se pode ignorar que as leis tributárias, especialmente no Brasil, são construídas por meio do uso de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais⁵⁵.

Porém, esse novo olhar acerca do referido preceito não permite que o intérprete e/ou o aplicador da lei possam extrapolar os limites estabelecidos na norma tributária, utilizando-se de um juízo de oportunidade e conveniência para ampliar ou restringir a disposição legal e manejar o patrimônio dos contribuintes sem prévia e expressa autorização de seus representantes, seja para prejudicá-los ou beneficiá-los, posto que é dever do legislador, ao tratar da temática tributária, fixar os elementos necessários da hipótese tributária ou, ainda, da desoneração tributária, objeto deste trabalho.

A adoção dessa visão sobre o princípio da legalidade, na verdade, possibilita que, a partir da realidade social e econômica apresentada, a tributação possa se adaptar mais rapidamente a esta, sem a necessidade de se passar por um novo processo legislativo, que, muitas vezes, revela-se desgastante do ponto de vista político e demorado, trazendo prejuízos a toda a sociedade.

Ademais, é importante salientar que o Poder Executivo, enquanto principal aplicador e intérprete⁵⁶ das normas tributárias, possui corpo técnico especializado na matéria, com maior expertise para a concretização da hipótese tributária (IBRAHIM; SCHWARTZ, 2020, p. 50), motivo por que o uso dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais proporciona uma tributação mais efetiva e de acordo com seus fins.

Nesse panorama, a aceitação do uso dessas técnicas e o reconhecimento de uma certa liberdade ao Poder Executivo para adequar as normas tributárias assim construídas à realidade posta tornam o sistema tributário mais dinâmico, o que não afasta a necessidade de controle, especialmente em relação às medidas tributárias extrafiscais, como a isenção.

Gilson Pacheco Bomfim anota que cabe aos Poderes Legislativo e Executivo a escolha pela utilização de normas tributárias indutoras para estimular determinado comportamento, as

⁵⁵ Cabe reiterar, aqui, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adota essa ideia de flexibilização do princípio da legalidade tributária, conforme acórdão citado no item 2.1 deste trabalho.

⁵⁶ A respeito da atividade interpretativa, assim expõem Fábio Zambitte Ibrahim e Gustavo Schwartz: “ao interpretar em determinado texto normativo, o intérprete deve ter em conta, além da estrutura semântica dos enunciados legais e das possibilidades interpretativas relacionadas à linguagem, também o contexto de aplicação da norma jurídica. Daí se afirmar que não existe interpretação, e, portanto, construção de uma norma jurídica, fora da problematização de um caso concreto, seja ele real ou fictício”(2020, p. 53).

quais estarão imunes à interferência do Poder Judiciário caso observados os ditames constitucionais (2015, p. 251).

Já Martha Toribio Leão, ao tratar do controle da extrafiscalidade, afirma que a utilização do Direito Tributário como meio de promoção de finalidades extrafiscais exige uma maior rigidez em seu controle, pois o “o Poder Legislativo e o Poder Executivo não detêm um ‘cheque em branco’ no que se refere ao modo como isso deve ser feito” (2015, p. 134).

Por sua vez, Diego Bomfim defende que a extrafiscalidade não justifica a flexibilização máxima dos princípios tributários tampouco representa o menosprezo ao regime jurídico-tributário constitucional (2015, p. 309).

Com efeito, a conjugação entre o uso de conceitos indeterminados pelo legislador, a liberdade, em certa medida, de interpretação por parte do Poder Executivo e a natureza extrafiscal das normas tributárias propiciam o incremento da interferência do Poder Judiciário no controle da validade das leis e dos atos do Poder Executivo referentes às políticas públicas tributárias isentivas, que buscam atender determinado objetivo público e se submetem aos mesmos limites constitucionais inerente ao poder de tributar, aspectos que devem ser observados pelos poderes envolvidos na criação e implementação daquelas políticas e, por isso, passíveis de avaliação e controle pelos órgãos jurisdicionais.

Apesar de as políticas isentivas terem como base principiológica primordial a legalidade tributária, o controle judicial coaduna-se com o sistema da separação dos poderes, mormente em sua concepção contemporânea, em que os poderes devem atuar em colaboração uns com os outros, possibilitando, assim, eventual avanço em suas competências para que seja corrigida a medida tributária quanto à coerência da lei isentiva com o ordenamento constitucional e do ato do implementador da política ao concretizá-la, adequando a norma tributária extrafiscal à realidade social e econômica por meio da interpretação dos conceitos indeterminados e cláusulas gerais constantes na legislação tributária.

Além disso, o princípio da inafastabilidade da jurisdição, estampado no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, preconiza, em essência, que o Poder Judiciário não pode deixar de enfrentar as demandas ajuizadas, o que também se aplica às ações em que as políticas públicas tributárias efetivadas por meio de concessão de isenção são questionadas em confronto com a Constituição ou com a própria lei concessiva.

Pedro Schittini, ao enfrentar a questão relativa aos parâmetros constitucionais de legitimidade dos incentivos fiscais, afirma ser possível o controle judicial das normas isentivas ou estímulos arbitrários ou ilegais concedidos pelo Poder Público, acrescentando, ainda, a importância de que, no caso de concessão de benefícios por meio de medidas anticíclicas,

adotadas em momentos de crise econômica, sejam os incentivos cessados quando atingidos os objetivos sociais e econômicos pretendidos, para que se evite a desigualdade entre contribuintes, com prejuízo para a concorrência (2014, p. 23).

Leidson Silva aborda a temática à luz do abuso do poder de legislar ao se conceder isenções tributárias, reforçando a necessidade de o poder de isentar ser exercido dentro dos limites do ordenamento jurídico, inclusive da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Valendo-se dos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, o autor afirma que o abuso de poder pode ser caracterizado quando a autoridade não exerce o poder de acordo com a lei, a moral da instituição que integra, a finalidade do ato e o interesse público (2018, p. 186) e, aplicando tal concepção ao poder de legislar, conclui o seguinte (2018, p. 186):

No exercício da atividade legislativa pode-se afirmar, desse modo, que atua com abuso do poder aquele que dá início ao processo legislativo em desacordo com as normas legais, sejam constitucionais ou infraconstitucionais, como é o caso daquelas que prescrevem a ditames relativos à responsabilidade fiscal.

Do mesmo modo, abusa do poder de legislar aquele que deflagra processo legislativo com fim diverso no enunciado no texto da lei, bem como ao legislar contrariamente ao interesse público, situação na qual podem ser inseridas as isenções tributárias concedidas em desacordo com as normas de responsabilidade e que por consequência refletem no equilíbrio orçamentário

Na mesma via, Roque Carrazza, ao versar sobre o desvio de poder no exercício da função legislativa, expõe que esse vício se configura nos casos em que se constata o desalinhamento entre o conteúdo da lei e o que seria adequado para se alcançar os propósitos constitucionais (2017, p. 392), possibilitando o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma legal pelo Poder Judiciário. O autor cita como exemplo a edição de norma que concede anistia fiscal com o intuito de inviabilizar o funcionamento da máquina governamental⁵⁷ (2017, p. 393).

No que concerne ao abuso na deflagração no processo legislativo para concessão de isenção, “tanto os membros do Poder Legislativo quanto o chefe do Poder Executivo, visto que a Constituição confere esta competência a este último, devem atender também aos requisitos de responsabilidade fiscal, resguardando o equilíbrio financeiro orçamentário” (SILVA, 2018, p. 188).

O papel do Poder Judiciário ao ser provocado a se pronunciar sobre matéria tributária consiste em, além de examinar a devida aplicação da lei tributária, concretizar os direitos

⁵⁷ Interessante destacar a observação do autor quanto à suficiência de indícios e elementos circunstanciais para se demonstrar a ocorrência de desvio de poder pelo legislador (CARRAZZA, 2017, p. 395).

constitucionais dos contribuintes, (CARRAZZA, 2017, p. 285) consubstanciados na limitação ao poder de tributar.

Aliás, Roque Carrazza, ao abordar a possibilidade de controle das leis tributárias, afirma que o próprio princípio da legalidade, assim como exige que o tributo seja criado por meio de lei formal, também permite a utilização de “mecanismos revisores da legalidade da tributação” pela Administração Pública e também pelo Judiciário (2017, p. 287).

Especificamente quanto ao controle pelo Poder Judiciário, o autor traz a seguinte reflexão (CARRAZZA, 2017, p. 287):

de nada adiantaria nosso ordenamento jurídico estipular que o contribuinte só pode ser compelido a pagar tributos com respaldo em lei se não fosse possível ao Judiciário perquirir, sempre que provocado, se a tributação está sendo levada a efeito de acordo com esta mesma lei, e mais, se ela é, ou não constitucional.

Conforme registrado anteriormente, a política pública tributária isentiva encontra justificativa na finalidade pública a ser alcançada com a concessão da benesse, a qual deve estar de acordo com a Carta Federal de 1988. Além disso, cabe ao implementador da política observar o objetivo buscado pelo *policy maker* – Poder Legislativo ou Executivo – ao criar a política. Por isso, torna-se mandatório que a concessão de isenções venha acompanhada da apresentação de razões legislativas que justifiquem essa opção como instrumento adequado para o alcance desses propósitos valiosos que encontram guarida constitucional.⁵⁸

Nesse panorama, o controle jurisdicional está relacionado à averiguação da efetiva coerência da finalidade extraída da norma isentiva com o ordenamento constitucional e, também, do atingimento desse objetivo na aplicação da lei concessiva, e, caso sejam detectados vícios concernentes a quaisquer desses aspectos, a medida fiscal deve ser objeto de correção, o que pode envolver a fixação da devida interpretação a ser dada à legislação, a declaração de inaplicabilidade da norma jurídica tributária debatida e, ainda, a criação de novas soluções não expressas na lei, porém mais adequadas à realização da Justiça tributária (CASSULI, 2018, pp.14-15).

De acordo com Célia Gascho Cassuli, as decisões judiciais que completam, corrigem ou aperfeiçoam as normas são denominadas “decisões de aperfeiçoamento legislativo” e tem como objetivo a preservação da ordem normativa, acrescentando-lhe “um *plus* que a torna mais adequada, coerente e aplicável” (CASSULI, 2018, p. 26).

⁵⁸ Ainda está por ser construída uma teoria completa da argumentação legislativa, isto é, sobre a fundamentação das decisões legislativas. De todo modo, para um panorama das discussões envolvendo a apresentação de razões durante o processo de elaboração das leis, confira-se Nascimento, 2019.

Nas hipóteses em que o Poder Judiciário, enfrentando dada demanda, vê-se diante da necessidade de declarar a inaplicabilidade de determinada legislação tributária, esse estará atuando como “legislador negativo”, “retirando do sistema as próprias leis ou alguns comandos por elas veiculados” (CASSULI, 2018, p. 20).

De acordo com Teresa Costa, a acepção de “legislador negativo”, conceito extraído da lição de Hans Kelsen, alcançou o *status* de dogma por ser utilizado pelos ministros do Supremo Tribunal Federal na prática da jurisdição constitucional (2020, p. 224).

Hans Kelsen, ao tratar da temática, explica que o sistema de controle de constitucionalidade das leis, encabeçado por um tribunal ou jurisdição independente de outro poder, encontra respaldo na obrigatoriedade de observância pelo próprio legislador dos preceitos contidos na Constituição. Ou seja, a liberdade de criação legislativa tem como limite os ditames constitucionais (2013, p. 126).

Expõe, então, que a anulação de uma lei, enquanto norma geral, consiste na elaboração legislativa com signo negativo pelo Poder Judiciário, porquanto também revestida de generalidade. É o que se extrai da seguinte colocação (2013, p. 151-152):

Ora, anular uma lei é estabelecer uma norma geral, porque a anulação de uma lei tem o mesmo caráter de generalidade que sua elaboração, nada mais sendo, por assim dizer, que a elaboração com sinal negativo e, portanto, ela própria uma função legislativa. E um tribunal que tenha o poder de anular as leis é, por conseguinte, um órgão do Poder Legislativo.

No contexto em que fez essa afirmação, Kelsen discutia se o órgão a quem é conferida a anulação de leis inconstitucionais – anulabilidade essa que, para ele, seria a principal garantia de uma Constituição (2013, p. 179) – exerceria ou não função verdadeiramente jurisdicional. Para o autor, a diferença entre função jurisdicional e função legislativa consiste em que a primeira cria normas individuais e a segunda cria normas gerais (2013, p. 151). Daí sua conclusão no sentido de que um tribunal que tenha poder para anular leis seria mais um órgão do poder legislativo do que um órgão jurisdicional, ainda que a função de jurisdição constitucional seja de “aplicação da Constituição”, ou seja, efetivamente jurisdicional.

Essa explicação é importante porque existem muitas leituras sobre o chamado “dogma do legislador negativo” que, a rigor, não seriam extraíveis a partir do conjunto das ideias do próprio autor, nem do contexto em que foram proferidas. Uma das preocupações de Kelsen era, de modo especial, afirmar a jurisdição constitucional, defendendo que sua instituição nos moldes explicados não contradizia o princípio da separação dos poderes. Ao contrário, para Kelsen, a anulação das leis inconstitucionais por um tribunal poderia ser interpretada como uma

“repartição do poder legislativo” ente dois órgãos (um legislador positivo e outro legislador negativo), não como uma intromissão no Poder Legislativo (KELSEN, 2013, p. 152).

Àquela altura dos debates (o ensaio de Kelsen foi publicado pela primeira vez em 1928), não fazia parte da realidade subjacente a atuação do Poder Judiciário no controle de políticas públicas, aspecto que só passou a se tornar mais destacado anos depois. Tampouco estava “no radar” do referido autor a problemática em torno da interpretação, definição do alcance e sentido de leis vagas, com termos ou expressões imprecisos, atividade que inevitavelmente acaba chegando à jurisdição constitucional.

Com isso, seria possível afirmar que a postura que reivindica que os tribunais não podem atuar como “legislador positivo” no controle de políticas públicas, a partir da expressão *a contrario sensu* da ideia do “legislador negativo” kelseniano, equivale a, de certo modo, distorcer e até mesmo deturpar, já que, como se vê, uma ideia voltada para defender institucionalmente a jurisdição constitucional não se presta para descrever as práticas que os órgãos dela encarregados passaram a ter, nem contribui como parâmetro normativo de atuação jurisdicional diante dos desafios que se lhe aparecem.

Na perspectiva kelseniana, o Tribunal Constitucional deve agir apenas como legislador negativo, extirpando do ordenamento jurídico a lei contrária às normas constitucionais em sentido estrito, ao núcleo permanente da noção de Constituição, a saber, a ideia de princípio supremo de fundamento do Estado e que estabelece “regra para criação das normas jurídicas essenciais do Estado, a determinação dos órgãos e do procedimento da legislação” (KELSEN, 2013, p. 131).

Esse modelo, então, parte de uma Constituição essencialmente procedimental, que não comporta a busca de compatibilidade entre leis e princípios constitucionais abertos, valendo-se de uma visão estanque da separação dos poderes e seus corolários, como a discricionariedade legislativa, presunção de constitucionalidade e insindicabilidade judiciais das matérias política (BRANDÃO, 2014, p. 194).

Para o referido doutrinador, a interpretação judicial de dimensão essencialmente criativa relacionada à concretização de normas constitucionais abertas escapa à competência dos Tribunais Constitucionais e usurpa a função legislativa, posto que a atuação desses está necessariamente subordinada à Constituição, sendo “principalmente aplicação e somente em pequena medida criação do direito. É, por conseguinte, [função] efetivamente jurisdicional” (KELSEN, 2013, p. 153). Devidamente explicadas as ideias do autor, é possível perceber que não tinham como pano de fundo o debate sobre o ativismo judicial ou os limites da atividade criativa do direito.

Diante da concepção de legislador negativo desenhada por Kelsen, cumpre observar que essa se afasta das técnicas que vêm sendo utilizadas pelo Poder Judiciário brasileiro no controle de constitucionalidade e validade das leis, o qual reconhece e admite a ideia de normatividade dos princípios constitucionais, incluídos os direitos fundamentais – que, para Kelsen, não são normas constitucionais em sentido estrito –, e permite a atuação criativa do julgador ao interpretar a Constituição, permeada de princípios abertos, e as normas elaboradas mediante o uso da técnica legislativa de conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

Consoante destacado no Capítulo 1 deste trabalho, a função interpretativa do Poder Judiciário vem repudiando a figura do juiz “boca da lei” de Montesquieu e advém de uma concepção quanto à evolução do Estado Democrático de Direito e, também, do princípio da separação dos poderes por meio do desenvolvimento do sistema de freios e contrapesos – de controle e fiscalização recíprocos entre os poderes. A estrita observância da Constituição e a necessidade de conferir efetividade às normas constitucionais justificariam, portanto, as sentenças aditivas e as demais técnicas que permitem a criação judicial do direito, aqui entendida em sentido amplo, como se passa a explicar.

Sobre a atividade criadora da jurisdição na contemporaneidade, versa Lucas Sales da Costa (2016, p. 98):

Ganha a jurisdição status de atividade primordialmente criadora não apenas reprodutiva, despertando inspiração e a criatividade dos juízes no processo de interpretação e aplicação do direito. Não mais se circunscreve, então, o Judiciário a declarar o reproduzir um direito preexistente, vez que sua eminente atividade passa a ser percebida como simultaneamente cognoscitiva e criadora.

De fato, o processo de interpretação judicial de princípios constitucionais ou de textos legais abertos demanda necessariamente um exercício construtivo ou reconstrutivo, exercendo o intérprete, nesse contexto, uma atividade criativa ou legislativa (BRANDÃO, 2014, p. 215), pois o resultado desse processo caracteriza-se como novidade no sistema jurídico, não antes conjecturado pelo legislador, valendo destacar que “a participação dos juízes na criação do direito varia, significativamente, conforme o tipo de norma que se tem de interpretar, aplicar e desenvolver” (COELHO, 2015, p. 6).

Nesse cenário, em que por vezes a atividade criativa do Poder Judiciário se revela apropriada e desejada, importa discutir os limites da atuação deste, especialmente ao enfrentar questões de políticas públicas tributárias isentivas.

Impende salientar, por oportuno, a compreensão de Rodrigo Brandão acerca da expressão “legislador positivo”, que abarca não apenas as hipóteses de lacunas e omissões

legislativas, mas também os casos em que o texto normativo, para ser aplicado e concretizado, demanda o exercício interpretativo e criativo judicial.

É o que se extrai da seguinte reflexão:

a moderna hermenêutica jurídica reconhece, na esteira de Kelsen, tal dimensão criativa, pois considera o texto normativo objeto da interpretação, e a norma – assim entendido o sentido que dela se extrai – o resultado da interpretação. Esse processo contém um irreduzível caráter (re)construtivo, pois, se o intérprete tem o texto – ou, mais precisamente, os seus “significados intersubjetivos” – como limite, dentro dessa baliza – que costuma ser significativamente ampla – ele exerce uma função criativa ou “legislativa” (BRANDÃO, 2014, p. 215).

O principal parâmetro para aferir a criatividade judicial consiste no princípio da separação dos poderes na sua concepção contemporânea, agindo o Poder Judiciário em cooperação com os demais poderes, especialmente no controle das políticas públicas. Em matéria tributária, entretanto, a observância desse mandamento passa, necessariamente, pelo princípio da legalidade tributária, que rege todo o sistema tributário nacional. Diante disso, cabe ao julgador partir do texto legal, originário do Poder Legislativo, para solucionar a contenda relativa à tributação, ou seja, a atuação do Poder Judiciário deve ser norteada pelo que a norma tributária explicita, em atenção ao artigo 150, I, da Carta Federal e, em relação à concessão de isenções tributárias, ao artigo 150, § 6º, da Constituição de 1988.

Aqui, não há falar em intenção “do legislador”, mas “da atividade legislativa”, ou seja, concebendo-se a elaboração da lei enquanto o resultado razoável advindo de debates entre pessoas razoáveis em busca de propósitos valiosos para a sociedade (NASCIMENTO, 2021, p. 181). Além disso, a intenção legislativa terá mais valor à medida em que essa esteja expressa de forma mais clara no texto normativo ou nos argumentos registrados durante o processo legislativo (NASCIMENTO, 2021, pp. 188-189), como nas justificativas dos projetos de lei e nas Exposições de Motivos apresentadas pelo Poder Executivo ao encaminhar anteprojetos de lei ao Parlamento. O peso da intenção legislativa pode ser variável caso a caso, mas é um dado que não pode ser “completamente ignorado” por ocasião da aplicação das leis na jurisdição.

Em todo caso, “a interpretação precisa partir do que os legisladores produziram, não do que o intérprete acredita que os legisladores (se tivessem sido razoáveis) deveriam ter pensado” (NASCIMENTO, 2019, p. 418).

Efetivamente, o sentido construído pelo julgador não deve se afastar do sentido literal dos princípios constitucionais e das leis formais envolvidas na demanda (BRANDÃO, 2014, p. 216) e, no caso de debate judicial acerca de políticas públicas tributárias isentivas, a finalidade

pública constitucionalmente justificada buscada pelo *policy maker* também serve de orientação interpretativa para o Poder Judiciário.

Mostra-se salutar destacar que, sendo a lei formal o ponto de partida para a interpretação judicial acerca de isenções tributárias, foco deste trabalho, os óbices à extensão ou à modificação dos elementos e dos requisitos para a concessão da benesse fiscal a contribuintes diversos daqueles delineados na norma tributária isentiva orientam essencialmente a atividade legislativa, a qual, por sua vez, determinará os limites e parâmetros de atuação do Poder Judiciário.

Quanto às repercussões financeiras e restrições orçamentárias, como já referido anteriormente, o artigo 165, § 6º, da Carta Política de 1988 dispõe acerca da obrigatoriedade de o projeto de lei orçamentária ser acompanhado de demonstrativo sobre receitas e despesas decorrentes de isenções. Em conjunto com esse dispositivo constitucional, tem-se o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que estabelece requisitos para a concessão da isenção fiscal, de que a medida tributária não afetará as metas de resultados fiscais ou de que haverá compensação, ambos para a manutenção do equilíbrio orçamentário.

Nessa perspectiva, cabe ao Poder Legislativo, antes de chancelar a concessão da isenção tributária, avaliar a observância das regras orçamentárias, o que leva à conclusão de que a norma concessiva será – ou, ao menos, deveria ser – objetiva quanto ao seu alcance, sendo a clareza dos termos utilizados na lei um limitador para o controle judicial das políticas públicas tributárias isentivas.

O artigo 111, II, do CTN, atinente à cogência da interpretação literal da legislação tributária que outorga a isenção, por sua vez, envolve o uso de termos de textura aberta pelo legislador, isto é, nas hipóteses em que a expressão consignada na norma não possibilitar a aplicação à celeuma submetida ao exame do Poder Judiciário, “precisa o juiz valorar fatores objetivos e subjetivos presentes na seara fática, a fim de definir o sentido e o alcance da norma” (COSTA, 2016, p. 103), e, nesse panorama, a atuação criativa judicial será mais abrangente, a despeito do disposto no referido preceito do CTN.

Vê-se, nesse contexto, que a atuação do Poder Judiciário, na concepção admitida neste trabalho, relaciona-se com a atividade legislativa e com as técnicas adotadas para construir a norma tributária, sendo que, quanto mais fechados e claros os termos utilizados, menor o âmbito de interferência do julgador.

Já no que concerne à concretização de direitos fundamentais por meio de políticas públicas tributárias isentivas, cumpre salientar que o princípio da legalidade tributária constitui postulado norteador e basilar do sistema tributário brasileiro, o qual, conjugado com a

finalidade pública a ser alcançada por meio da política tributária, deve ser observado. Como ressaltado anteriormente, havendo justificativa constitucional suficiente para a concessão da medida fiscal em prol de um grupo e não de outro de contribuintes ou sobre determinado produto, a extensão ou a modificação dos elementos e requisitos para a concessão da benesse tributária pelo Poder Judiciário mostra-se contrária ao sistema de *checks and balances*, ante a invasão da competência reservada do Poder Legislativo e a extrapolação dos limites para a atuação do julgador.

De fato, a tributação, na sua concepção contemporânea, tem como características essenciais a fiscalidade, ou seja, a arrecadação de receita para o Estado para que supra as necessidades públicas e, também, a extrafiscalidade, a qual, enquanto gênero, constitui o uso do montante arrecadado para se atingir o bem-estar social, que envolve a concretização dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente, admitindo-se, aqui, a visão de Luís Schoueri, segundo o qual a função indutora de comportamentos da norma tributária seria extrafiscalidade em sentido estrito. Mas há ainda uma outra finalidade extrafiscal a ser reconhecida à norma tributária, a de redução das dificuldades experimentadas por determinada parte da sociedade, em observância ao disposto no artigo 3º da Constituição da República.

Sob essa perspectiva, levando em conta o conceito de política pública admitido neste trabalho, percebe-se que a tributação com finalidade extrafiscal, seja por meio de indução de comportamento ou de controle de situações sociais e econômicas adversas, pode ser considerada como política pública em si mesma e não um simples instrumento de arrecadação para o financiamento de outras, porquanto a medida tributária é o ponto de partida para a garantia de um direito fundamental, sendo a isenção uma ferramenta eficaz para se alcançar objetivos estatais importantes por meio da renúncia fiscal, ou seja, o Estado abre mão da imposição tributária para estimular comportamento ou promover a justiça tributária.

Entretanto, assim como a instituição de tributo deve observar os limites constitucionais ao poder de tributar, a concessão de isenção também se submete aos ditames previstos na Constituição, especialmente o disposto no artigo 150, § 6º, da Carta Política da 1988, o qual exige lei específica para tanto.

Nesse panorama, cabe ao Poder Judiciário, quando provocado, analisar a política pública tributária isentiva tanto em relação ao devido exercício do poder de isentar pelo instituidor da medida fiscal (em seus aspectos formais e materiais), quanto no que concerne ao controle dos atos praticados pelo implementador da política.

Conforme pontuado antes, a utilização de expressões vagas ou indeterminadas nos dispositivos legais atrai para os aplicadores, sejam esses os órgãos regulamentadores e

arrecadadores ou, ainda, para o Poder Judiciário na função de controlar as políticas públicas, a obrigação de interpretar, definir seu sentido, seu alcance e concretizar as previsões legais. Como se verá adiante, isso implica alguns desafios na prática.

Ademais, a coerência⁵⁹ entre a finalidade da política pública, a proteção dos direitos fundamentais envolvidos e a aplicação dos demais os princípios constitucionais aplicáveis quando se trata de isenção tributária constitui pressuposto essencial à legitimidade dessa medida fiscal e, portanto, passível de controle judicial.

Diante disso, o uso do dogma do “legislador negativo” pelos tribunais superiores como obstáculo ao exame da temática isentiva, como visto, revela-se inapropriado à luz da essência da teoria de Hans Kelsen, o qual, apesar de defender a possibilidade de controle de constitucionalidade das leis pelos Tribunais Constitucionais e do exercício, por esses, de função legislativa quando anula a norma legal, afirmou que a concretização das normas constitucionais abertas – como os direitos e garantias fundamentais – escapa às funções dessas Cortes.

Na mesma via, a interpretação exigida do Poder Judiciário ao analisar normas tributárias isentivas compostas de expressões vagas ou indeterminadas não configura atuação judicial para além dos limites de sua competência, mas complementação do papel do legislador ou do *policy maker*, não se enquadrando como exercício de função legislativa pelo julgador.

Com efeito, o que se observa é uma falsa dicotomia entre a função de “legislador negativo” e de “legislador positivo” atribuída ao Poder Judiciário, a partir da noção kelseniana. O princípio da separação dos poderes na sua faceta dinâmica, ou seja, de acordo com o sistema de freios e contrapesos, permite que o Poder Judiciário possa, além de resolver o litígio, contribuir para que a política pública tributária isentiva alcance o propósito para o qual foi criada, desde que observados os limites previstos na Constituição Federal, em especial o princípio da legalidade tributária, posto que a interpretação e a criatividade judicial têm como limites e parâmetros os ditames extraídos da própria norma tributária isentiva.

Nessa perspectiva, quanto à temática tributária, especialmente aquela relativa à isenção, a discussão sobre se a atuação judicial incorreu em exercício da função de “legislador negativo” ou “legislador positivo” torna-se inócua, uma vez que a atual concepção do princípio da separação dos poderes autoriza ao Poder Judiciário, considerando os limites fixados pelo legislador ou pelo *policy maker*, avaliar a coerência entre as finalidades buscadas na política

⁵⁹ Neste trabalho, não haverá aprofundamento no exame da questão da técnica de proporcionalidade entre princípios constitucionais sob a ótica da teoria de Robert Alexy, para fins de justificar a coerência necessária à apreciação da norma isentiva. Acerca da temática, *vide*: SILVA, Virgílio, Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 798, pp. 23-50, 2002.

pública tributária isentiva expressas na lei e a Constituição Federal e o atingimento desses objetivos – indução de comportamento ou realização de justiça fiscal – pelos órgãos competentes para sua implementação.

Então, sob esse enfoque, serão examinados acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, avaliando se, ao decidir sobre isenções tributária, esses tribunais superiores consideraram o princípio da separação dos poderes em sua acepção dinâmica e se observaram o princípio da legalidade tributária, para concluir, então, se houve extrapolação ou não dos limites para atuação judicial.

3. ANÁLISE DE ACÓRDÃOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ACERCA DE POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS EFETIVADAS POR MEIO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

No capítulo anterior, fez-se a apresentação da relação que existe entre o poder de tributar e o poder de isentar, bem como das exigências constitucionais relacionadas à concessão de isenções, juntamente com o potencial destas como instrumentos da política pública tributária – na medida em que as normas que as instituem se inserem no gênero de indutoras de comportamentos, além de também cumprirem papel importante na proteção de determinados valores jurídicos. Viu-se, ainda, de que forma todos esses aspectos implicam peculiaridades ao controle judicial das leis isentivas, no contexto da tradicional discussão quanto ao postulado do “legislador negativo” como premissa de atuação do Poder Judiciário.

Como foi possível perceber, do ponto de vista conceitual, a concepção dinâmica da teoria da separação de poderes, adicionada à moderna compreensão do princípio da legalidade, permitem que o Poder Judiciário, ao enfrentar demandas relativas às isenções tributárias, proceda ao controle das políticas públicas tributárias efetivadas por meio dessas medidas fiscais a partir da interpretação da norma isentiva. É da lei que será extraída a finalidade buscada pelo *policy maker*, tendo o julgador competência para avaliar a compatibilidade desta com a Constituição Federal e também de verificar se o fim almejado foi observado pelo implementador da política. Nessa perspectiva, infere-se que o Judiciário atua sem avançar na competência dos demais poderes, valendo-se dos limites fixados pelos demais poderes – Legislativo ou Executivo, mesmo nos casos em que as normas isentivas trouxerem expressões vagas ou imprecisas, cabendo ao julgador, nessa hipótese, interpretar a norma de modo a concretizar os objetivos pretendidos com a política pública.

Agora, passa-se ao exame de seis julgados, três do Supremo Tribunal Federal e outros três do Superior Tribunal de Justiça, em que a questão de mérito debatida envolveu a isenção fiscal, escolhidos a partir de uma análise qualitativa. Essa parte do trabalho tem o objetivo de apresentar precisamente como os elementos teóricos investigados nos capítulos anteriores vêm sendo enfrentados na prática pela jurisprudência dos tribunais superiores. Trata-se de verificar os aspectos conceituais envolvidos no controle judicial de isenções, nos moldes analisados, são problematizados nas decisões judiciais sobre a matéria e de que maneira essas decisões resolvem as controvérsias e se estão adequadas à luz do ordenamento brasileiro.

Para tanto, foram selecionados só acórdãos, ou seja, decisões colegiadas, com data de julgamento entre agosto de 2010 e junho de 2020, proferidos pelo Tribunal Pleno do STF e pela

Primeira Seção do STJ, essa última o colegiado fracionário especializado em julgar recursos que trazem controvérsias de direito público, uma vez que esses órgãos são compostos por um maior número de magistrados componentes do tribunal respectivo, permitindo um maior aprofundamento do debate jurídico, com a apresentação de diversas acepções a respeito da matéria debatida.

Aliás, um dos critérios para a escolha das decisões refere-se à oportunidade para a devida deliberação, ou seja, abertura para a existência de efetivo debate entre os componentes do órgão colegiado, com juntada de votos divergentes e/ou votos vogais a respeito da temática. Assim, resta justificada a escolha quanto ao tipo de decisão analisada: acórdãos. Além disso, registre-se que as decisões monocráticas que examinam o mérito do recurso por autorização das dos regimentos internos das cortes superiores⁶⁰, apenas espelham o entendimento já consolidado dos Tribunais, ou seja, pressupõem a existência de decisões colegiadas, fugindo, portanto, às razões antes expostas para a escolha dos acórdãos, ou seja, o debate entre os membros do colegiado julgador.

Especialmente em relação aos acórdãos proferidos pelo STJ, foram destacados aqueles cujo julgamento foi submetido ao regime dos recursos especiais repetitivos, previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC) de 1973 e nos artigos 1.036 e seguintes do CPC de 2015, utilizando-se, ainda, as chaves de pesquisa “isenção” e “tributário”.

Dos 13 precedentes obrigatórios encontrados em dezembro de 2021, foram excluídos manualmente aqueles que faziam apenas referência à palavra “isenção”, sem que a temática fosse efetivamente enfrentada. Afastou-se, também, os julgados em que se discutiu a extensão da isenção a verbas reflexas, como no debate a incidência de imposto de renda sobre juros de mora aplicados sobre parcela principal isenta. Na mesma senda, foram descartados os acórdãos cujo debate envolvia isenções previstas em normas internacionais incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro por meio de decreto, além dos julgados que discutiam apenas o marco temporal para a aplicação da medida fiscal, sem tecer considerações acerca da validade da isenção em si.

Quanto à seleção dos acórdãos do Tribunal Pleno do STF, especificamente, as chaves de busca empregadas foram “isenção”, “tributário” e “lei específica”, encontrando-se 16 acórdãos em dezembro de 2021. Desses, por filtro manual, foram excluídos do objeto da pesquisa os julgados que tratavam a isenção sob o enfoque do princípio federativo – necessidade de convênio para concessão da medida, por exemplo, por se tratar de uma questão meramente

⁶⁰ Vide artigos 253, 255 e 256 do Regimento Interno do STJ e artigo 21 do Regimento Interno do STF.

formal – e aqueles que não tangenciavam o cerne da pesquisa, envolvendo o debate acerca de “isenção” de custas processuais, na medida em que, nesses casos, não há efetiva desoneração tributária, pois, ao final da demanda, a parte vencida deverá arcar com as despesas processuais⁶¹.

Ademais, foram excluídos os julgados que tratassem de outros tipos de medidas fiscais que também acarretam em renúncia fiscal, como a imunidade tributária, a adoção de alíquota zero pelo Poder Executivo quando autorizado constitucionalmente a alterar as alíquotas por meio de decreto⁶² e o creditamento decorrente do regime não cumulativo aplicável a determinados tributos⁶³, além dos casos em que a isenção foi outorgada apenas parcialmente.

Outro parâmetro de triagem adotado baseia-se no exame tanto de isenções concedidas com o fim de indução de comportamento quanto de realização de justiça tributária, para que, assim, fosse possível avaliar como as Cortes Superiores posicionam-se ao enfrentar medidas isentivas fundadas em finalidades extrafiscais distintas.

Ainda em relação aos julgados oriundos do STF, vale salientar que a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4033/DF foi selecionada por tratar da temática enfrentada em dois acórdãos do STJ escolhidos para exame, quais sejam, o Recurso Especial (REsp) 1814919/DF e o Recurso Especial 1116620/BA, referentes à isenção de imposto de renda a aposentados acometidos por moléstia grave.

Do exposto, a despeito de o número de julgados ser relativamente pequeno, trata-se do conjunto representativo da totalidade (ou do mais próximo em termos exatos) dos resultados encontrados a partir da utilização dos parâmetros anteriormente explicados. Assim, a amostra dos julgados se mostra adequada para subsidiar a análise e as reflexões extraídas a partir da pesquisa.

A relevância da seleção desses julgados, então, encontra-se na possibilidade de se analisar decisões judiciais das Cortes de Vértices sob o enfoque constitucional e também infraconstitucional ao enfrentar a constitucionalidade e a legitimidade de isenções fiscais concedidas com propósitos extrafiscais distintos e verificar em que medida a atuação desses tribunais – STF e STJ – no controle das políticas públicas tributárias isentivas, ou seja,

⁶¹ *Vide* teor do acórdão proferido pelo STF no julgamento da ADI 4976/DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 30 de outubro de 2014.

⁶² Apenas a título de esclarecimento, existe um debate doutrinário acerca da configuração ou não de distinção de regime jurídicos entre isenção e alíquota zero, porém, por ser desimportante para o presente trabalho, não será objeto de maiores digressões.

⁶³ Segundo Mary Elbe Gomes Queiroz e Elmo Queiroz, o regime da não cumulatividade tem como característica a permissão de tomada de créditos para abater os débitos de tributos submetidos a esse regime, por exemplo, o imposto de impostação, o imposto sobre produtos industrializados e o PIS/COFINS, para evitar o “efeito cascata” que sobrecarrega o valor dos produtos a cada fase do processo produtivo (2015, p. 437).

efetivadas por meio de isenção fiscal ultrapassa os limites estabelecidos pelo princípio da separação dos poderes na sua concepção contemporânea.

3.1. Recurso Extraordinário 592145/SP - Da isenção de IPI sobre as saídas de produtos ocorridas na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência da Amazônia – SUDAM

O Recurso Extraordinário 592145/SP, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, foi selecionado como representativo da controvérsia e submetido a julgamento sob rito da repercussão geral (Tema 80), em que se discutiu a constitucionalidade do artigo 2º Lei nº 8.393/1991⁶⁴, já revogado, o qual determinava que, na vigência da política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do IPI incidente sobre a saída desse produto era de 18%, assegurando a isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência da Amazônia – SUDAM⁶⁵ e a redução de até 50% da alíquota para contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, e do Decreto nº 2.092/1996, que indicava a Tabela de Incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados vigente à época dos fatos debatidos no mandado de segurança que originou o apelo extraordinário, quanto à harmonia com os princípios da seletividade em razão da essencialidade do produto e da isonomia prevista nos artigos 151, inciso I, e 153, § 3º, inciso I, da Carta Política de 1988.

No voto condutor, o Ministro relator afirmou que o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal⁶⁶, referente à vedação ao tratamento desigual entre contribuintes, pode ser mitigado para a promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, nos termos do artigo 151, inciso I, da Carta da República (princípio da legalidade tributária), sendo autorizado ao legislador conceder incentivos fiscais para tais fins. Em outras

⁶⁴ “Art. 2º Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM”.

⁶⁵ A SUDENE e a SUDAM eram órgãos de planejamento de desenvolvimento regional (ALVES; ROCHA NETO; AMPARO, 2014, p. 112), sendo que o primeiro abrangia os Estados do Maranhão, Ceará, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia e as regiões e os Municípios do Estado de Minas Gerais e do Estado do Espírito Santo, enquanto o segundo tinha como área de atuação os Estado do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima, Tocantins e parcela do Estado do Maranhão situada a oeste do Meridiano 44º de longitude oeste (ELALI; ZARANZA, 2006, p. 19)

⁶⁶ “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;”.

palavras, entendeu-se que não necessariamente será inconstitucional uma isenção que deixe de atender ao princípio da igualdade, em razão de razões de peso que justifiquem tal opção, como é a redução das desigualdades sociais e regionais, objetivo fundamental da República nos termos do art. 3º, inciso III, da Constituição.

Já no tocante ao princípio da seletividade, registra que, para se reconhecer a legitimidade da opção político-normativa de admitir a essencialidade do produto, é necessário verificar se houve proporcionalidade na fixação da alíquota quando comparada a de outros produtos que tenham o mesmo grau de importância, o que se observou no caso.

Ao tratar da questão da isenção tributária, assentou que a ofensa ao princípio da isonomia reside na preferência desarrazoada por um Estado, pelo Distrito Federal ou por um Município, o que não se verifica no caso, em que o incentivo fiscal é concedido às áreas ligadas ao Nordeste e à Amazônia. Acrescentou que a possibilidade de redução de alíquota para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro estava relacionada à situação dos contribuintes e do desenvolvimento da produção de açúcar de cana nessa área.

Vale destacar que não houve divergência quanto à conclusão proposta no voto do relator. Porém, revela-se interessante a exposição dos fundamentos adotados por alguns dos ministros componentes do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, consignados em votos juntados aos autos.

O Ministro Edson Fachin registrou a ausência de abusividade no “estabelecimento de uma política fiscal de intervenção no setor econômico da cana-de açúcar, por intermédio da extrafiscalidade do Estado Fiscal” (p. 17 do Inteiro Teor do Acórdão), por ter a medida isentiva, prevista em norma tributária indutora e enquanto forma de concretização do princípio da capacidade contributiva, o objetivo de reduzir as desigualdades regionais. Complementou, quanto à necessidade de lei específica para a concessão da isenção tributária, que essa temática foi selecionada pelo Poder Constituinte para que fosse tratada pelo legislador ordinário por meio de “deliberação diferenciada e específica” (p. 19 do Inteiro Teor do Acórdão), procedimento observado na espécie.

Já o Ministro Luiz Fux, ao defender a devida utilização do IPI com o objetivo extrafiscal “de equalização de custos da produção do açúcar a nível nacional, respeitando as diferenças entre as regiões e entre os diferentes Estados de uma mesma região, em relação ao setor sucroalcooleiro” (p. 35 do Inteiro Teor do Acórdão), faz interessante diferenciação entre a função extrafiscal indireta e direta da tributação, em que a primeira está relacionada com a extrafiscalidade da tributação como um todo, pois os valores recolhidos aos cofres públicos por meio da arrecadação de tributos serão necessariamente aplicados pelo Estado para o

desempenho das diversas atividades de sua incumbência, e a função extrafiscal direta tem por escopo a obtenção de consequências específicas para o alcance de um objetivo legítimo e constitucional, “eleito pela política pública e que prevalecerá sobre a função de obtenção de receita que possa advir da arrecadação” (p. 30 do Inteiro Teor do Acórdão)⁶⁷, na qual se enquadra a política de concessão de incentivos. O magistrado valeu-se, ainda, da “Exposição de Motivos” da Lei nº 8.393/1991 para explicitar que o aumento de alíquota de IPI incidente sobre a saída do açúcar de cana, de zero para 18% (dezoito por cento), deu-se com a finalidade de equalizar os custos de produção nas diferentes regiões do País, e não em razão do produto ter deixado de ser essencial, o que justificou a concessão de isenção para a região da SUDENE e da SUDAM e a possibilidade de redução para 50% da alíquota para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, acrescentando que a medida consiste em “discricionariedade do Poder Executivo, no desenvolvimento de sua política fiscal e econômica” (p. 45 do Inteiro Teor do Acórdão).

Por fim, a Ministra Cármen Lúcia apontou não haver óbice constitucional à utilização de alíquotas diferenciadas de IPI como meio de mitigação das diferenças regionais existentes no País, especialmente quando o patamar máximo estabelecido, de 18 % (dezoito por cento), observou o princípio da seletividade, complementando que a parte final do inciso I do artigo 151 da Constituição Federal traz expressa previsão de que o princípio da uniformidade geográfica permite a concessão de incentivos fiscais para a promoção do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País.

Vale destacar, por oportuno, que o *writ* foi impetrado por empresa do setor sucroalcooleiro, situada no Estado de São Paulo, em que pretendeu o reconhecimento de direito líquido e certo à não incidência de IPI sobre a saída de açúcar realizadas a partir de janeiro de 1997, em razão da ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança da alíquota de 18% sobre o açúcar, considerado produto essencial por compor a “cesta básica”.

De fato, extrai-se do acórdão em exame que a norma isentiva questionada foi abordada sob dois aspectos distintos, sendo o primeiro enquanto meio de redução de desigualdades regionais, ou seja, definiu-se que a finalidade extrafiscal envolvida no caso era a busca pela justiça fiscal, e o segundo, enfrentado especificamente pelo Ministro Edson Fachin, que a norma tributária tem cunho indutor.

⁶⁷ No ponto, o Ministro Luiz Fux indica o trabalho de Flávia Renata Vilela Caravelli, “Extrafiscalidade (re) construção conceitual do contexto do Estado democrático de Direito e aplicações no Direito Tributário” como referência.

No presente caso, ficou esclarecido que a classificação da finalidade da norma como indutora ou realizadora da justiça fiscal não tem o condão de interferir na sua natureza extrafiscal, além de ser desimportante quando o Judiciário é provocado a se manifestar sobre políticas públicas tributárias isentivas.

Efetivamente, observa-se que a análise da Corte Excelsa teve como foco a constitucionalidade do objetivo buscado pelo *policy maker* e, a partir disso, concluiu por afastar a alegação de ofensa ao princípio da isonomia ante a prevalência de outro princípio constitucional, qual seja, a redução das desigualdades regionais por meio do estímulo da indústria sucroalcooleira nas regiões da ex-SUDAM e ex-SUDENE, razão pela qual foi rejeitada a pretensão de extensão da isenção ao impetrante, situado em unidade da federação fora do âmbito dessas duas áreas.

Nesse panorama, tem-se que a Corte Excelsa agiu dentro dos parâmetros estipulados pelo legislador ao definir a política pública e, portanto, observou o sistema de *checks and balance* ao exercer o controle judicial da política sem invadir a esfera do legislador, mas sim corroborando e contribuindo para elucidar qual a finalidade almejada por quem construiu a política pública e afirmar que esta encontra-se devidamente alinhada com os preceitos constitucionais pertinentes.

3.2. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4033/DF – Da isenção de contribuição sindical às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional “Supersimples”

O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4033/DF, proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, analisou a constitucionalidade do artigo 13, § 3º, da Lei Complementar nº 123/2006⁶⁸, que concedeu isenção relativa à contribuição sindical às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (“Supersimples”).

A entidade sindical, na petição inicial, alegou, resumidamente, que o referido dispositivo legal ofendia o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, pois a isenção apenas

⁶⁸ “§ 3º As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo”.

poderia ser concedida por meio de lei específica que regulasse exclusivamente a temática, o que não teria sido observado, ante a generalidade da Lei Complementar 123/2006.

Asseverou que o tratamento diferenciado assegurado constitucionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte encontraria limites no artigo 146, inciso III, “d”, da Carta da República, pelo qual apenas os tributos ali listados poderiam ser fixados de forma desigual em relação às demais empresas, não abarcando a contribuição sindical patronal.

Sustentou, também, que o manejo dos valores relativos às contribuições sindicais atingiria o princípio da autonomia sindical, pois a medida fiscal em questão inviabilizaria a atividade da autora por abarcar 97,6% (noventa e sete vírgula seis por cento) das empresas em atividade no país, sem que houvesse qualquer compensação suficiente para conter o impacto dessa medida.

Assim, apontou vulneração dos artigos 3º, inciso III, referente à erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais como objetivos fundamentais do Estado brasileiro, 5º, *caput*, que prevê o princípio da igualdade, 8º, inciso IV, relacionado à contribuição sindical, 146, inciso III, pelo qual se exige lei complementar para a fixação de normas gerais em legislação tributária, e 150, § 6º, da Constituição Federal, concernente à indispensável edição de lei específica para concessão de isenção tributária.

No voto condutor, o relator refutou, inicialmente, a alegada ofensa ao artigo 150, § 6º, da Carta Magna de 1988, ao fundamento de que esse preceito tem como escopo evitar que a exoneração tributária, questão de impacto para as finanças públicas, seja incluída em projeto de lei que verse sobre outras temáticas menos relevantes, sendo, portanto, um “mecanismo que protege o exercício da Função Legislativa” (p. 12 do Inteiro Teor do Acórdão) e, nesse panorama, a isenção em questão, por se referir à contribuição sindical patronal devidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte, guarda pertinência com o tema geral regulado na Lei Complementar nº 123/2006 e, por isso, observa o referido dispositivo constitucional. Acrescenta que a concessão dessa benesse foi objeto de debate específico tanto pelo Poder Executivo quanto pelo Legislativo.

Ao examinar a questão à luz do artigo 146, inciso III, da Constituição, afirmou que o tratamento diferenciado das empresas de pequeno porte brasileiras constitui princípio constitucional da ordem econômica, previsto no artigo 170, inciso IX, ao qual o sistema tributário está subordinado, não sendo possível concluir que o regime diferenciado deveria se restringir a determinados tributos, excluindo a contribuição sindical, como defende a confederação requerente.

Em relação ao suposto risco à autonomia sindical decorrente da concessão da isenção aos optantes pelo “Supersimples”, assentou que a redução de arrecadação não seria suficiente para inviabilizar completamente a atuação da entidade sindical patronal, anotando, ainda, que “as entidades parafiscais não podem alegar uma espécie de titularidade absoluta ou de direito adquirido ao valor potencialmente arrecadável com o tributo” (p. 17 do Inteiro Teor do Acórdão).

Por fim, afastou a alegação de inobservância da isonomia e da igualdade, pois, tendo em conta as alegações trazidas pelo requerente, não se mostrou possível confirmar se a exoneração concedida às empresas de pequeno porte teria o mesmo impacto do benefício dado aos trabalhadores de baixa renda, no que concerne ao custeio das entidades. Aqui, observa-se que, na verdade, o magistrado deixou de analisar a temática à luz dos artigos 3º, III, e 5º, *caput*, da Constituição Federal.

Assim, julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade.

Após pedir vista dos autos, o Ministro Marco Aurélio Mello reincluiu o feito em pauta de julgamento e apresentou voto divergente, defendendo que a contribuição sindical constitui a maior fonte “de manutenção da pirâmide sindical” (p. 26 do Inteiro Teor do Acórdão), em especial aquelas advindas do grande número de micro e pequenas empresas, motivo por que a isenção em debate impede “a própria organização da categoria econômica” (p. 26 do Inteiro Teor do Acórdão). Propôs, então, a procedência da ação para dar interpretação conforme ao dispositivo da lei complementar atacado para excluir a contribuição sindical da norma isentiva.

O Ministro Ayres de Brito, ao analisar a questão, assim como os demais ministros componentes do colegiado, acompanhou o Ministro relator e registrou que a isenção tributária discutida na ação direta de inconstitucionalidade estaria inter-relacionada com os preceitos constitucionais sobre o tratamento diferenciado das microempresas e empresas de pequeno porte, destacando o artigo 179 da Constituição Federal, que determina à União, Estados Distrito Federal e Municípios a adoção de tratamento diferenciado, simplificando, eliminando ou reduzindo as obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias por meio de lei. Enfrentando a temática à luz do princípio da igualdade, ressaltou que o tratamento diferenciado constitui exigência constitucional, sendo um dever do legislador editar normas que incentivem as atividades das microempresas e das empresas de pequeno porte.

Nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal deparou-se com o questionamento da constitucionalidade de isenção tributária outorgada com finalidade de incentivar as atividades das microempresas e das empresas de pequeno porte, como afirmou o Ministro Ayres de Brito.

E, como sabido, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte é um dos princípios da ordem econômica, com previsão expressa no artigo 170, inciso IX, da Constituição.

A maioria dos componentes do Tribunal Pleno do STF concluiu pela existência de justificativa suficiente, amparada na Constituição Federal, para a concessão da medida isentiva, qual seja, a autorização constitucional para o tratamento diferenciado dado às microempresas e às empresas de pequeno porte. Mais uma vez, a Corte Suprema brasileira partiu do exame da finalidade buscada na política pública tributária para definir que a medida isentiva debatida efetivamente encontra-se em sintonia com o ordenamento constitucional.

Extrai-se da petição inicial apresentada pela CNC que o principal objetivo desta com a propositura da ação direta de inconstitucionalidade consistia em evitar a considerável perda de receita advinda da concessão da isenção da contribuição sindical patronal o que poderia levar, inclusive, à extinção de sindicatos patronais do comércio. Nessa senda, o princípio constitucional que buscou ver protegido foi a autonomia sindical, o que parece contraditório, pois, se o tributo que sustenta a estrutura sindical é pago essencialmente pelas microempresas e empresas de pequeno porte, a confederação deveria defender a redução dos custos operacionais destas de modo a incentivá-las a crescer ainda mais.

Aliás, vale destacar o registro feito pelo Ministro relator acerca da existência de debate específico entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo para que a benesse fiscal em questão fosse deliberadamente reconhecida às microempresas e às empresas de pequeno porte. Extrai-se, daí, que se está diante de efetiva política pública tributária isentiva com o objetivo de aliviar a carga fiscal a ser suportada por essas e estimular, em consequência, a economia do País, pautada, essencialmente, nas microempresas e empresas de pequeno porte, cujo tratamento diferenciado constitui premissa constitucional a ser especialmente protegida.

Nessa perspectiva, o princípio da separação dos poderes, na sua acepção mais moderna, foi devidamente respeitado, pois o Tribunal Constitucional não se furtou de examinar o mérito da demanda e de exercer o controle da política pública tributária, tendo como guia a percepção da finalidade extrafiscal a ser atingida por meio da medida isentiva e a norma na qual estava inserida, e concluindo, portanto, por sua coerência com a Constituição Federal, inclusive com o princípio da legalidade tributária.

3.3. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6025/DF, Recurso Especial 1814919/DF e Recurso Especial 1116620/BA – Da isenção de imposto de renda a aposentados acometidos por moléstia grave (artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988)

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 6025/DF, o Recurso Especial 1814919/DF e o Recurso Especial 1116620/BA tratam da isenção de imposto de renda prevista no art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988.

A ADI e o REsp 1814919/DF enfrentam a questão relativa à política pública tributária isentiva cuja finalidade extrafiscal consiste na realização de justiça tributária, reduzindo a carga fiscal em razão de dificuldades experimentados por determinados contribuintes, no caso, os aposentados, sob o aspecto constitucional e à luz da legislação infraconstitucional, respectivamente.

Apesar de não ser esse o objeto deste trabalho, é interessante perceber que o Superior Tribunal de Justiça, mesmo diante da finalização do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, porém antes da publicação do respectivo acórdão, em que se discutiu a mesma temática, decidiu adentrar no mérito da questão e formar precedente vinculante a se respeito, adotando como justificativa a maior efetividade da utilização da sistemática dos recursos especiais repetitivos e o princípio da razoável duração do processo, preconizado no art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição da República. Como as conclusões alcançadas por ambas as Cortes Superiores estão alinhadas, não há efetiva repercussão prática o fato de o STJ seguir no julgamento do recurso especial repetitivo após o tribunal constitucional brasileiro decidir acerca da constitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988 quanto à limitação da isenção ali prevista aos proventos de aposentadoria. Entretanto, é possível extrair dessa situação peculiar a ausência de clareza quanto à separação de competência desses Tribunais de Vértice, denominada por Luiz Guilherme Marinoni de “zona de penumbra” (MARINONI, 2019), o que pode, em hipóteses outras, trazer insegurança jurídica aos jurisdicionados.

Já no último recurso especial indicado, o debate está adstrito à possibilidade de extensão do rol de moléstias graves elencadas no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/1988.

Passa-se, então, ao exame dos julgados indicados.

A ADI 6025/DF foi ajuizada pela Procuradora-Geral da República, questionando a constitucionalidade do art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988, com redação dada pela Lei nº 11.052/2004, pelo qual se reconheceu o direito à isenção de imposto de renda apenas sobre os

proventos de aposentadoria por acidente laboral e por acometimento de doenças graves, limitando a benesse aos contribuintes já aposentados, e tem a seguinte redação:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...)

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

Na petição inicial, o *parquet* afirmou, em suma, que a norma isencional deveria ser estendida aos trabalhadores da ativa, propondo a prolação de decisão com resultado aditivo, sem que tal conclusão correspondesse a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, mas em aplicação de acordo com a evolução da própria sociedade, avanço da medicina, da ciência e da tecnologia, além da proteção constitucional e convencional (Convenção de Nova York) às pessoas com deficiência.

Acrescentou que o trabalhador da ativa portador de doença grave estaria na mesma situação fática que o aposentado, devendo, também, ter sua dignidade protegida e maior disponibilidade financeira garantida, em observância ao princípio da isonomia.

Asseverou, ainda, que o requisito objetivo para o reconhecimento da isenção deveria ser o simples acometimento da moléstia grave, esteja o trabalhador aposentado ou na ativa.

Vale registrar, por oportuno, que o pedido veio amparado na ofensa aos princípios da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição da República), dos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da Carta Magna) e da igualdade (art. 5º, *caput*, da Constituição de 1988, a dispositivos constitucionais relacionados com a proteção especial das pessoas com deficiência (arts. 7º, XXXI, 40, § 4º, I, 100, § 2º, 201, § 1º e 203, IV, entre outros) e, ainda, à Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Convenção de Nova York).

Aberto prazo para manifestação das autoridades competentes, vale destacar o pronunciamento da Presidência da República, que defendeu a impossibilidade de o Poder Judiciário atuar, no caso, como legislador positivo, acrescentando que a continuidade na atividade laboral demonstraria que a doença grave não teria alterado a situação física e mental do contribuinte, o que afastaria a indispensabilidade do benefício tributário, argumentos ratificados pela Advocacia-Geral da União.

A Câmara dos Deputados limitou-se a apresentar ofício consignando que o projeto de lei que originou a Lei 7.713/1988 foi processado dentro dos limites constitucionais e regimentais.

A Advocacia-Geral do Senado, por sua vez, prestou informações e registrou, de forma concisa, a existência de projeto de lei (PLS nº 215/2015), propondo a extensão da isenção de imposto de lei a quaisquer rendimentos auferidos pelos portadores das doenças, além da ampliação do rol das moléstias abarcadas pela norma isentiva. Ao final, afirmou que o dispositivo de lei federal questionado está de acordo com a Constituição Federal. Em anexo, foi juntada a Exposição de Motivos do anteprojeto de lei apresentado pelo Ministro da Fazenda à época, relativa à Lei nº 7.713/1988, que assim consignou quanto ao artigo 6º, objeto da controvérsia (p. 38 do documento 34):

O artigo 6º regula a isenção de alguns rendimentos, cuja natureza econômica ou social aconselham a sua manutenção. A universalidade recomenda a incidência sobre todos os rendimentos, mas não impede tratamento diferenciado para alguns deles, pois uma igualdade aparente pode comprometer a aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte. A enumeração constante do artigo 6º do projeto é exaustiva. Significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital são tributados, excetuados apenas os expressamente ali relacionados.

Após, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal decidiu, por maioria, pela improcedência do pedido, declarando a constitucionalidade do dispositivo legal referido, restando vencido apenas o Ministro Edson Fachin.

O Ministro relator, Alexandre de Moraes, no voto condutor, discorreu, inicialmente, acerca do princípio da separação dos poderes, afirmando que, não obstante sejam independentes, os poderes devem atuar de forma harmônica, amparados na cooperação e na “lealdade institucional”, evitando conflitos internos e, conseqüentemente, a quebra da coesão governamental e da confiança dos cidadãos nas instituições por meio do mecanismo de controle recíprocos - teoria dos freios e contrapesos⁶⁹.

Na sequência, o magistrado afirmou que a regra é a não intromissão judicial mediante a imposição de medidas ao gestor da coisa pública, sendo que a exceção estaria demonstrada no caso de descumprimento de obrigações pelos órgãos estatais competentes que prejudique a eficácia ou integridade de direitos fundamentais, enumerando diversas situações em que o Poder Judiciário deixou de impor ao Poder Executivo determinada conduta, relacionadas ao ensino e à conservação de imóvel tombado, pois tal medida poderia ter como consequência a “desorganização” das políticas públicas.

⁶⁹ O magistrado registra, ainda, no voto, que a separação dos poderes estaria relacionada com a independência entre os poderes e o sistema de freios e contrapesos, com a harmonia (BRASIL, p. 3).

Ao tratar especificamente da isenção tributária e da jurisprudência da Excelsa Corte acerca da temática, o relator indicou julgados ainda da década de 1990 em que se adotou o entendimento de que a concessão da benesse configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e, nesse panorama, a declaração de inconstitucionalidade da lei isentiva apenas seria possível no caso de arbitrariedade, ou seja, de concessão de privilégio desarrazoado ou injustificável, não se verificando, fora dessa hipótese, a legitimidade do Poder Judiciário para interferir no mérito administrativo e ampliar os contemplados pela isenção concedida por meio de lei formal, sob pena de ofensa ao art. 150, § 6º, da Carta da República e ao dogma da separação dos poderes.

Acrescentou, ainda, que o poder de isentar comunica-se com os direitos e deveres fundamentais dos contribuintes e deve observar o princípio da legalidade estrita, razão pela qual a interferência do Poder Judiciário corresponde à sua conversão em legislador positivo, condição reprovada constitucionalmente.

Registrou, também, que o processo legislativo que deu origem à lei impugnada foi regular e que o critério distintivo utilizado pelo legislador ao optar por conceder a isenção tributária apenas aos proventos decorre da perda da capacidade laboral do aposentado, enquanto o trabalhador da ativa, mesmo acometido de doença grave, a mantém. Indicou, ademais, a existência do Projeto de Lei (PL) nº 1.227/2019, de autoria da Senadora Mara Gabrilli (PSDB/SP), pretendendo a ampliação do benefício fiscal aos contribuintes acometidos de doença grave e que tenham dependentes portadores de moléstia grave⁷⁰.

Concluiu, então, pela improcedência do pedido e declara a constitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988.

Apresentaram voto vogal, acompanhando o relator, o Ministro Gilmar Mendes, valendo o destaque para o trecho do voto em que afirma que a isenção em debate busca a proteção do doente grave que não mais exerce atividade laboral e não de qualquer doente grave em outras situações (por exemplo, que está afastado temporariamente ou mesmo que continua na ativa), e a Ministra Rosa Weber, que, a partir do regramento constitucional e infraconstitucional (Código Tributário Nacional e Lei de Responsabilidade Fiscal), entende não ser adequada a

⁷⁰ Em consulta feita ao sítio eletrônico do Senado Federal, em 22 de dezembro de 2021, verifica-se que o último *status* do PL nº 1227/2019 é “08/04/2021 – AGUARDANDO DESIGNAÇÃO DO RELATOR”. (<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/135494>). Ademais, da justificção apresentada pela parlamentar autora do projeto de lei, extrai-se que a nova legislação teria o objetivo de corrigir distorções relativas à isenção por doenças graves na atualidade, com base nos princípios da razoabilidade e da isonomia (<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7922129&ts=1630440465558&disposition=inline>).

ingerência do Poder Judiciário na seara legislativa, em que o legislador possui “juízo discricionário próprio” para definir acerca da extensão da desoneração tributária.

A divergência foi aberta pelo Ministro Edson Fachin, o qual colocou que o ponto nodal da discussão dos autos consiste em definir se a isenção de imposto de renda, prevista no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, tem como objetivo proteger o contribuinte que recebe proventos e é portador de moléstia grave ou qualquer um que sofra das doenças elencadas na norma isentiva.

Defendeu, então, que o imposto de renda, nos termos do art. 150, III, da Carta Política de 1988, é custeado por todas as pessoas físicas e jurídicas que tenham capacidade econômica e, diante dessa relação contribuinte-capacidade econômica, a redução ou incapacidade de contribuição deveria repercutir, na mesma proporção, sobre a participação do contribuinte no financiamento estatal.

Nesse panorama, asseverou que, apesar de, majoritariamente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admitir a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, o exercício da extrafiscalidade pelo Poder Público por meio da concessão de isenções tributárias, com a aferição do objetivo social pretendido com a medida tributária e sua adequação para o atingimento deste, merece o controle judicial para fins de verificação de arbitrariedades na concessão dessas, mormente quando confrontadas com os princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana.

O Ministro Edson Fachin explicitou, ainda, que os dispositivos do Código Tributário Nacional devem ser interpretados à luz da Constituição Federal, e não o inverso, o que permite ao intérprete valer-se de diversas possibilidades hermenêuticas para atingir a efetiva concretização dos preceitos constitucionais na seara tributária, não se admitindo que a interpretação literal após a Carta Magna de 1988 ou a discricionariedade na concessão das isenções sejam utilizadas como limite à plena consecução dos princípios ali preconizados. Assim, na visão do magistrado, não se trata de criar norma distinta estendendo os efeitos da norma isentiva a grupo excluído, mas de interpretar o art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988 de acordo com os princípios constitucionais, uma vez que a benesse concedida por meio desse dispositivo legal tem como real justificativa a proteção da vulnerabilidade experimentada pelo contribuinte acometido por doença grave na sua esfera econômico-financeira, esteja ele na atividade ou aposentado.

Sob tal ótica, o magistrado concluiu que a distinção tributária feita pela norma isentiva ofende a isonomia, motivo pelo qual entende que deve ser dada interpretação conforme a Constituição Federal ao art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988, de modo que a norma isentiva passe a contemplar também os trabalhadores da ativa.

Do que se relatou acima, percebe-se que, apesar de o dogma do “legislador negativo” ter sido inicialmente invocado como óbice para o exame da contenda, ao fundamento de que a concessão de isenção tributária corresponderia a ato discricionário do ente federativo, motivo pelo qual, nesse caso, o Poder Judiciário apenas poderia interferir no mérito administrativo no caso de arbitrariedade, definido como concessão de privilégio desarrazoado ou injustificável, o Tribunal Pleno do STF adentrou no exame da matéria de fundo, afirmando que o legislador, enquanto *policy maker*, escolheu dar tratamento diferenciado ao aposentado em razão desse ter perdido a capacidade laboral, enquanto o trabalhador da ativa, mesmo acometido da mesma moléstia grave, a mantém, justificativa utilizada para julgar improcedente a ação.

Observa-se, então, que, além de a teoria do “legislador negativo” de Kelsen, como visto, não se adequar ao caso, pois a discussão está adstrita a princípios diversos daqueles considerados pelo doutrinador, essa sequer impediu que houvesse a análise meritória.

Ademais, cumpre salientar que a Corte Excelsa, analisando a norma isentiva e extraindo dessa a finalidade almejada pelo Poder Executivo ao desenhar a política pública aprovada pelo Poder Legislativo, concluiu pela constitucionalidade da lei isentiva. Aliás, do trecho da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda transcrito anteriormente, vê-se que houve deliberada limitação dos contribuintes a serem alcançados pela benesse fiscal, o que, de acordo com o contexto teórico construído neste trabalho, tem o condão de limitar a atuação do Poder Judiciário, barreira que foi observada no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade.

Nessa perspectiva, não obstante as judiciosas colocações do Ministro Edson Fachin, a adoção da tese proposta por ele ofenderia o princípio da separação dos poderes e da legalidade tributária, pois desembocaria na extrapolação da competência do Poder Judiciário, por desconsiderar a finalidade legítima e constitucional buscada com a política pública tributária isentiva, protegendo valores distintos daqueles perseguidos pelo *policy maker*.

Como apontado anteriormente, a extensão da isenção de imposto de renda prevista na mencionada lei federal também foi examinada sob o enfoque infraconstitucional pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1814919/DF, submetido ao rito dos recursos especiais repetitivos, previsto nos artigos 1.036 do Código de Processo Civil e seguinte, cujo relator foi o Ministro Og Fernandes.

Em 24 de junho de 2020, a Primeira Seção do STJ firmou a tese jurídica vinculante (Tema 1.037) de que “não se aplica a isenção do imposto de renda prevista no inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988 (seja na redação da Lei nº 11.052/2004 ou nas versões anteriores) aos rendimentos de portador de moléstia grave que se encontre no exercício de atividade laboral”, vencidos os Ministros Sérgio Kukina e Napoleão Nunes Maia Filho.

No voto condutor, o relator, Ministro Og Fernandes, preliminarmente, afirmou que o julgamento da ADI nº 6.025/DF pela Corte Excelsa não obistou o exame da questão sob o enfoque infraconstitucional pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista que os recursos especiais afetados como representativos da controvérsia foram interpostos contra acórdãos que não trataram da temática à luz da Constituição Federal, não tendo havido, ainda, interposição de recurso extraordinário. Acrescentou, ainda, que o precedente vinculante firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos possibilitou que os processos acerca do tema em debate ainda tramitação sejam julgados de forma mais célere, o que, segundo o relator, nem sempre acontece com o julgamento de ação direta de inconstitucionalidade.

Aqui, vale destacar que o relator reconhece a necessidade do uso do rito dos recursos especiais repetitivos, no caso, como mecanismo de barreira processual à tramitação de demandas similares no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e para justificar a devolução dos recursos especiais que tratavam da matéria aos Tribunais de origem, como previsto nos arts. 1.030, 1.039 e 1.040 do CPC.

No mérito, o Ministro Og Fernandes asseverou que a jurisprudência do STJ se sedimentou no sentido de que a isenção do art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988 não se estende à renda dos contribuintes em atividade laboral que sejam acometidas pelas moléstias listadas na referida norma. Para tanto, valeu-se da literalidade legal que traz o comando de que a benesse abrange apenas “os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia”, destacando que a partícula “e” refere-se também a proventos, não havendo margem para se interpretar que quaisquer valores auferidos por portadores das doenças graves elencadas seriam abrangidos pela benesse, interpretação corroborada pela parte final do referido inciso da norma isentiva, que assegura a isenção “mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma”.

Explicitou, ainda, que, de acordo com o art. 111, II, do CTN, é vedado ao intérprete da lei que outorga a isenção tributária ampliar seus efeitos a pretexto de dar solução mais justa, pois ao legislador cabe optar por “estabelecer isenções específicas para determinadas situações, não sendo necessário que toda e qualquer isenção se refira ao termo ‘renda’ no sentido amplo” (p. 29), conclusão em sintonia com o disposto no art. 43 do CTN, que trata do imposto de renda.

Em conclusão, analisando o caso concreto, foi dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para cassar o acórdão recorrido e julgar improcedente a ação, sedimentando o entendimento de que a isenção de imposto de renda prevista no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988 limita-se aos proventos percebidos pelos contribuintes aposentados ou reformados acometidos de doença grave elencada na norma isentiva.

De outro lado, como apontado anteriormente, houve o registro de dois votos vencidos.

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho abriu a divergência, defendendo, em resumo, que a isenção tributária em questão asseguraria a plena efetividade do direito fundamental à saúde, devendo, por questão de justiça, ser estendida ao portador de moléstia grave que permanece em atividade, acrescentando que a decisão judicial pela qual se resolve temática relacionada com os direitos humanos e fundamentais atende ao “princípio justiça” quando interpreta a lei de modo a atender sua finalidade de justiça, devendo ser adotada uma nova hermenêutica, com o cotejo entre as regras legais e a Constituição Federal.

Acrescenta que a aplicação do art. 111, inciso II, do CTN para obstar a concessão da benesse aos trabalhadores da ativa ofende, precipuamente, os princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana, aplicáveis, também, ao direito tributário. Por fim, afirma que manutenção do trabalhador acometido de doença grave, no caso de neoplasia maligna, traria benefícios, elevando sua qualidade de vida, sendo “absurda” a imposição de aposentadoria para que o contribuinte possa usufruir da benesse tributária. Encerra, então, seu voto propondo o desprovemento do recurso do ente fazendário.

Já o Ministro Sérgio Kukina acompanhou o voto divergente, registrando, no que importa, a necessidade de observância do princípio da igualdade para que a isenção em debate também favoreça aqueles acometidos de doença grave que se achem em atividade.

Do que se observa, a tese adotada pelo voto vencedor ampara-se em uma visão mais conservadora do instituto da isenção tributária e do princípio da separação dos poderes, ou seja, deixa de considerar, ao examinar a norma isentiva, os aspectos constitucionais relacionados com a temática.

Já a linha divergente, capitaneada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e acompanhada pelo Ministro Sérgio Kukina, tem como base principiológica a Constituição Federal, em especial, o direito à saúde e os postulados da dignidade da pessoa humana e da isonomia, dando, portanto, interpretação mais alinhada com a concepção contemporânea do princípio da separação dos poderes, em que o juiz é chamado a decidir observando não apenas as regras legais postas, mas o arcabouço constitucional que envolve a matéria debatida no processo, chegando, portanto, a conclusão mais consentânea com as demandas sociais e com os direitos fundamentais.

De fato, verifica-se que o ponto de partida para a definição do alcance da política pública tributária pelo Superior Tribunal de Justiça correspondeu, na esteira do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, à finalidade pública buscada com a norma isentiva tal como declarada pelo

Parlamento durante o processo legislativo, ainda que, conjuntamente, tenha sido imposta a barreira do artigo 111, inciso II, do CTN.

Revela-se salutar ressaltar, por oportuno, que, apesar de terem sido apontados como óbice o dogma do “legislador negativo” de Kelsen e o artigo 111, II, do CTN, ambas as Cortes de Vértice adentraram o mérito da questão posta. Ou seja, o controle da política pública tributária isentiva, no caso, ultrapassou esses limites formais para que, em observância ao princípio da separação dos poderes em sua dimensão dinâmica, o Poder Judiciário pudesse cumprir sua função jurisdicional e contribuir para a devida implementação da política pública.

Dito com outras palavras, embora tenham julgado constitucional o art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988, os tribunais superiores não afastaram a possibilidade de proceder à declaração de inconstitucionalidade ou à extensão da isenção parcialmente inconstitucional (porquanto afrontosa ao princípio da igualdade, porque deixou de contemplar categoria semelhante à efetivamente beneficiada na lei isentiva), em outra situação hipotética diferente. Em resumo, a questão relativa à atuação do Poder Judiciário como “legislador negativo” ou “legislador positivo” não constitui óbice suficiente a impossibilitar o controle judicial das isenções tributárias. Como afirmado anteriormente, essa dicotomia revela-se despicienda, pois o limite à interferência do Poder Judiciário nas políticas públicas tributárias isentivas está na própria lei, da qual são extraídos os fins definidos politicamente, observando-se, assim o princípio da separação dos poderes na sua acepção contemporânea.

Outra discussão envolvendo o artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/1988 é sobre a taxatividade do rol de doenças graves ali explicitados.

No REsp 1116620/BA, de relatoria do Ministro Luiz Fux, discutiu-se a possibilidade de ampliação do tipo de moléstias acometidas pelos aposentados que possibilitassem a concessão da isenção de imposto de renda.

A tese firmada no precedente obrigatório (Tema Repetitivo 250), em julgamento unânime, foi a seguinte:

O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.

O recurso representativo da controvérsia originou-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, objetivando o reconhecimento da isenção prevista no artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/1988, pois a autora era portadora de doença neurológica incapacitante e incurável (distonia cervical).

A magistrada de primeiro grau julgou procedente a ação, aplicando o princípio constitucional da igualdade em detrimento do disposto no artigo 111, II, do CTN, relativo à interpretação literal das normas isentivas.

Interposta apelação, a sentença foi mantida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, a qual consignou que o reconhecimento da isenção no caso não violou o princípio da legalidade tributária, uma vez que essa constitui garantia do contribuinte, não podendo ser utilizada como barreira para realização da justiça fiscal por meio da igualdade tributária. Acrescentou que cabe ao julgador, em casos excepcionais, afastar as regras para promover a justiça no caso concreto.

Contra esse acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, apontando, além de dissídio jurisprudencial, ofensa aos artigos 97, inciso VI, 111, inciso II, 108, § 2º, e 175, inciso I, do CTN e 6º, inciso XIV da Lei nº 7.713/1988.

Alegou, no que interessa, que o rol de moléstias graves constante do inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988 era taxativo, não podendo ser ampliado para abarcar outras doenças, ainda que igualmente graves ou incapacitantes, ante o disposto no artigo 111, inciso II, do CTN.

O Ministro relator, no voto condutor, afirmou que o poder de isentar, assim como o de tributar, submete-se o princípio da legalidade tributária, devendo ser preenchidos os requisitos expostos na lei para a efetivação da renúncia fiscal, o que não se observou na hipótese em tela, pois a doença acometida pela autora, apesar de grave e incurável, não consta da lista expressa na norma isentiva, cuja interpretação ampliativa é vedada pelo inciso II do artigo 111 do CTN. Assim, deu provimento ao recurso especial fazendário para julgar improcedente a demanda.

Nesse caso, verifica-se que foi adotado posicionamento mais pragmático acerca da temática isentiva, não havendo qualquer incursão pela busca pela finalidade buscada pelo *policy maker* ao criar a política pública tributária em questão.

É importante destacar que esse processo foi julgado em agosto de 2010 enquanto os outros dois casos foram apreciados já em 2020, do que é possível inferir que o controle judicial das políticas públicas tributárias isentivas pelos tribunais superiores vem se modificando no sentido de aprofundar no mérito da isenção tributária, buscando-se perceber qual a finalidade

almejada com a política e quais os limites estabelecidos pelo próprio legislador e, a partir daí, avaliar a coerência desta com o ordenamento jurídico constitucional.

A observância do princípio da separação dos poderes e do princípio da legalidade tributária pelo Poder Judiciário no controle das políticas tributária está configurada em todos os casos que envolveram a temática do artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988. Porém, nos julgamentos mais recentes, a isenção tributária foi tratada com mais densidade, sem, no entanto, avançar na competência dos demais poderes.

3.4. Recurso Especial nº 1353111/RS – Da isenção de COFINS sobre receita derivada de mensalidade pagas pela prestação de serviço de ensino a entidade educacional

A Primeira Seção do STJ, em julgamento submetido ao rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 624), finalizado em 23/09/2015, analisou o recurso especial representativo da controvérsia interposto pela Fazenda Nacional em que se discutiu a isenção da COFINS concedida por meio de medida provisória. Questionou-se a legalidade do artigo 47, inciso II e § 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002⁷¹ diante da previsão da norma isentiva, consubstanciada no artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001⁷², tendo como temática central a definição da abrangência do conceito de “receitas relativas às atividades próprias das entidades” de educação para fins de reconhecimento da isenção sobre as mensalidades pagas por alunos de instituição de ensino como contraprestação aos serviços educacionais.

O resultado do julgamento foi pelo desprovisionamento do apelo fazendário por maioria, vencidos os Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina, em que se adotou a seguinte tese jurídica de observância obrigatória:

as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n.

⁷¹ “Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

(...);

II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

(...).

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

⁷² “Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...);

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”.

2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2o, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

O relator do processo, o Ministro Mauro Campbell Marques, no voto condutor, explicitou que o artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, previa a isenção da COFINS para as receitas relativas às “atividades próprias” das entidades do art. 13 da mesma norma⁷³, a qual, nos incisos III e IV, indicava as instituições de educação e de assistência mencionadas no art. 12 da Lei nº 9.532/1997 sem fins lucrativos, bem como as instituições de natureza filantrópica, recreativa, cultural, científica e as associações referidas no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 sem fins lucrativos, respectivamente. Assim, essas entidades seriam as beneficiárias da benesse fiscal em relação às receitas provenientes das suas atividades próprias.

Segundo o magistrado, a Secretaria da Receita Federal, com o propósito de definir o conceito de “atividades próprias das entidades” editou a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e, em seu artigo 47, § 2º, dispunha que deveria ser considerado como receitas derivadas das atividades próprias apenas as oriundas de “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

O Ministro relator afirmou, ainda, que, apesar de a legislação tributária anterior ter admitido a não incidência da COFINS sobre as receitas derivadas de anuidade ou mensalidade destinada ao custeio das atividades essenciais das referidas entidades, em razão da adoção de faturamento como base de cálculo do tributo, o que foi alterado posteriormente para receita, o STF e, posteriormente, o legislador ordinário, por meio da Lei nº 12.101/2009, reconheceu a relevância das atividades contraprestacionais para o desenvolvimento das atividades daquelas entidades, razão pela qual concluiu que o conceito de receitas relativas às atividades próprias deveria abranger as contraprestacionais.

Valeu-se, ainda, de acórdão do STF proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2028/DF para conceder medida liminar, pelo qual, no que interessa, foi reconhecida a “natureza

⁷³ “Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...);

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997”.

contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência de tais entidades [educacionais sem fins lucrativos] e constitucionalmente incentivada” (p. 12 do Inteiro Teor do Acórdão).

Ao analisar o caso concreto, envolvendo entidade com finalidade principal de prestação de serviços educacionais, o Ministro Mauro Campbell Marques assentou que, constatado ser este – serviço de educação – o núcleo essencial das atividades da recorrida, as mensalidades pagas pelos alunos devem estar fora do âmbito de incidência da COFINS, motivo por que entendeu ser inequívoca a ilegalidade do artigo 47, § 2º, da IN/SRF nº 247/2002, negando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Na esteira do entendimento do Ministro relator, foram juntados dois votos vogais, apresentados pela Ministra Assusete Magalhães e pelo Ministro Herman Benjamin.

O cerne do voto da Ministra Assusete consiste na irrazoabilidade da interpretação dada pelo órgão fazendário, de que a atividade própria de uma instituição de ensino, mesmo que filantrópica, possa ser outra além de educação, e, em razão disso, o artigo 47, § 2º, da instrução normativa em questão inovou ao dispor que as receitas de caráter contraprestacional direto estariam excluídas da benesse.

Já o Ministro Herman Benjamin pontuou que o caso dos autos envolve apenas instituições sem fins lucrativos, além de o voto divergente do Ministro Benedito Gonçalves estar amparado em jurisprudência de 2007, sendo que a hipótese em exame estava inserida em outro contexto, “de inovação no campo da Justiça Administrativa” (p. 44 do Inteiro Teor do Acórdão).

Como afirmado anteriormente, o Ministro Benedito Gonçalves abriu a divergência para propor o provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Defendeu o magistrado que a instrução normativa em questão não excedeu os limites da norma isentiva, pois as entidades que obtêm receitas em troca da prestação de serviço de ensino – recebimento de mensalidades – não podem ser classificadas como filantrópicas, como previsto no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997⁷⁴. Acrescentou que o artigo 111, II, do CTN determina que a interpretação da lei que outorga a isenção deve ser literal, não havendo margem à extensão da benesse.

Vale destacar que o Ministro Sérgio Kukina acompanhou a tese divergente, porém, não houve juntada de voto-vogal.

⁷⁴ “Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”.

No julgado ora analisado, o entendimento majoritário dos membros da Primeira Seção do STJ foi de afastar o obstáculo do artigo 111, inciso II, do CTN e avançar no exame da norma isentiva para identificar a sua finalidade, interpretando determinada expressão essencial para tanto, e, então, concluir pela ilegalidade de dispositivo da instrução normativa que limitava indevidamente o alcance da isenção outorgada por medida provisória.

Conforme explicitado no capítulo segundo, o Poder Judiciário pode acabar interferindo na política pública, por exemplo, quando é demandado a indicar qual o sentido da legislação tributária nos casos em que esse não está claro, ante o uso de conceitos indeterminados ou cláusulas abertas, o que se verifica no acórdão em exame.

Entretanto, não há avanço injustificado na seara de atuação do órgão fazendário, implementador da política pública, mas controle e ajuste de sua conduta frente ao princípio da legalidade tributária e, especialmente, à finalidade pretendida pelo *policy maker*, que, de acordo com a interpretação judicial, buscava beneficiar entidades educacionais sem fins lucrativos com a concessão de isenções fiscais, por atuarem de forma complementar ao Estado.

Diante de todo o exposto, tem-se que o STF e o STJ, ao se depararem com demandas envolvendo políticas públicas tributárias isentivas, independentemente da natureza da finalidade extrafiscal – indutora de comportamento ou realizadora da justiça tributária –, analisam a constitucionalidade e a legitimidade da norma tributária concessiva da isenção norteados pela finalidade pública almejada pelo *policy maker* e extraída da lei isentiva.

Uma vez constatado que esse propósito encontra justificativa razoável, a partir dos princípios constitucionais que regem o ordenamento tributário, como os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da legalidade tributária, o Poder Judiciário atesta a higidez da política pública. Caso contrário, como no último julgado examinado, efetua o controle e o ajuste da medida para que o objetivo da política pública tributária isentiva seja alcançado. A chave de análise, portanto, estaria na justificativa legislativa apresentada para a lei que institui a isenção, corroborando a consideração doutrinária no sentido de que esse importante instrumento de política pública não pode ser utilizado como um “cheque em branco”, nem autoriza a concessão de modo absolutamente arbitrário, de modo que seu uso, embora discricionário, depende da apresentação de razões adequadas que fundamentem sua necessidade e objetivo.

De fato, tomando em conta o teor das decisões objeto de análise, as Cortes de Vértice referidas – STF e STJ –, não obstante alguns votos divergentes apresentados, adentram no mérito da política pública tributária efetivada por meio de isenção, ou seja, afastam o dogma do “legislador negativo” e a barreira interpretativa prevista no artigo 111, inciso II, do CTN (de que a lei que outorga de isenção deve ser interpretada literalmente) e, a partir da norma isentiva

posta, extraem a finalidade pública justificável constitucionalmente a ser alcançada com a política pública e, então, definem se a isenção foi devidamente concedida ou não. Ou seja, há claro respeito pelo princípio da separação dos poderes, pois a base para a decisão é a própria norma tributária extrafiscal concessiva da medida isentiva e o propósito ali consubstanciado, em atenção aos ditames do legislador. Além disso, ao efetuar o controle de legalidade de normas infralegais que regulamentam a isenção outorgada, o julgador tem como foco a finalidade almejada pelo *policy maker* ao construir a política pública, atuando, portanto, dentro do âmbito de sua competência constitucional.

CONCLUSÃO

O presente trabalho abordou a relação que existe entre a separação de poderes, o princípio da legalidade tributária, a isenção como instrumento das políticas públicas tributárias e as consequências conceituas que tudo isso acarreta para o controle judicial, analisando, ainda, de que modo as leis que concedem isenções vêm sendo decididas nos tribunais superiores.

A indagação que impulsionou a pesquisa era saber, de modo especial, se o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar demandas envolvendo políticas públicas tributárias efetivadas por meio de outorga de isenção fiscal, extrapolam os limites do sistema de *checks and balances*, ou seja, se a atuação judicial ao efetuar o controle dessas políticas, invade o campo de competência dos demais poderes.

Para verificar a consistência da referida hipótese, fez-se necessário, em um primeiro momento, proceder a uma incursão conceitual antes de verificar a consistência dos parâmetros da jurisprudência selecionada, tarefa que ocupou a segunda parte da pesquisa. Isso porque as análises do acervo decisório encontrado dependiam da delimitação teórica sobre o princípio da separação de poderes, da conceituação de políticas públicas, da afirmação das isenções como instrumento das políticas públicas tributárias (inseridas dentro das normas indutoras de comportamentos e de realização de justiça fiscal), e, como consequência das exigências constitucionais, de que forma tudo isso afetaria o controle judicial dessas medidas, especialmente à luz do princípio da legalidade tributária e do dogma do “legislador negativo” baseado na teoria de Hans Kelsen, que vem sendo utilizado indevidamente como óbice à incursão do Poder Judiciário na seara legislativa, conforme explicitado no trabalho.

Inicialmente, nesse sentido, no capítulo primeiro, tratou-se de abordar conceitualmente a separação dos poderes e como deve ser sua compreensão na contemporaneidade. Para isso, foi realizada uma análise da evolução do Estado Constitucional, do Estado Liberal, passando pelo Estado Social e alcançando o Estado Democrático de Direito, e o concomitante desenvolvimento e incremento da teoria da separação dos poderes de Montesquieu até a sistema de freios e contrapesos norte-americano.

Conforme a sociedade foi se tornando mais complexa, o papel do Estado e dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário passou por significativas transformações e a necessidade de concretização dos direitos e garantias fundamentais exigiu que aquele atuasse positivamente por meio da implementação de políticas públicas, as quais contam com a ação coordenada e controlada reciprocamente por todos os Poderes.

O Poder Judiciário, nesse contexto, tem a incumbência de controlar e ajustar as políticas públicas a partir dos princípios e direitos fundamentais, o que permite a esse interferir em todos as fases do ciclo das políticas públicas, dentro dos limites fixados na Constituição Federal, de modo a observar a repartição dinâmica dos poderes estatais. Tal concepção dinâmica implica na prestação jurisdicional em cooperação com o legislador e o *policy maker* no atingimento das finalidades socialmente relevantes almeçadas com as políticas, estabelecendo-se assim, um diálogo constitucional de colaboração desejado num ambiente democrático.

Como principal contribuição do primeiro capítulo, tem-se a necessidade de repensar o papel do Poder Judiciário em relação às políticas públicas, na medida em que as obrigações constitucionais inerentes à efetividade dos direitos fundamentais são compartilhadas entre todos os poderes. Ou seja, já não mais tem cabida uma visão “estanque” do princípio da separação dos poderes, pois esse constitui instrumento de proteção dos direitos fundamentais, devendo, assim, ser mais fluido, com maior flexibilidade no exercício das funções estatais para que os anseios sociais sejam correspondidos de forma mais efetiva pelo Estado, independentemente de quais poderes estejam envolvidos na consecução dos direitos fundamentais, observando, no entanto, as barreiras de competência impostas pelo próprio sistema constitucional, com respeito ao núcleo essencial de cada poder.

A partir dessa construção, no capítulo segundo, avançou-se para a análise da relação entre a tributação e as políticas públicas, pois era necessário estabelecer em que sentido a instituição de tributos e a respectiva desoneração podem ser entendidos como políticas públicas.

Assim, a partir da concepção de que política pública consiste em um programa estatal coordenada para o atingimento de objetivo ou resultado socialmente importante, foi construída a noção de política pública tributária, a qual corresponde a uma ação do Estado que, por meio da tributação com finalidade extrafiscal, almeja-se alcançar um propósito específico constitucionalmente fundamentado.

Esse objetivo pode ser tanto a indução de comportamento quanto a promoção da justiça fiscal, o que pode ser atingido por meio da concessão de isenções fiscais, espécies de desoneração tributária que obstam o surgimento do fato gerador, de acordo com a linha moderna aqui admitida. Com isso, a outorga de isenções representa um poderoso instrumento de política pública tributária por impactar de modo efetivo a realidade social ao se atingir quaisquer dessas duas finalidades. Aliás, revela-se despiendo o exato enquadramento do fim buscado pelo *policy maker* em uma ou em outra categoria, sendo possível adotar política isentiva que contemple as duas, ou seja, que estimule determinado comportamento e, ao mesmo tempo, minimize dificuldades experimentadas por certos contribuintes, o que torna a isenção uma

ferramenta adaptável e, por isso, efetiva para a consecução dos objetivos públicos pretendidos com a política a que serve.

Verificou-se, ao se discorrer sobre as medidas isentivas, que essas estão submetidas às mesmas limitações ao poder de tributar previstos nos artigos 150 e seguintes da Constituição Federal, dando-se relevo, nesta dissertação, aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e, em especial, da legalidade tributária, posto que a concessão de isenções deve obediência ao artigo 150, § 6º, da Carta Política de 1988, que exige a edição de lei específica para a outorga da benesse. Ademais, devem ser observados os artigos 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que impõem requisitos para a renúncia fiscal e o 111, inciso II, do CTN, estabelecendo regra para a interpretação da norma que outorga a isenção.

Assim, foi necessário explanar, nesse contexto conceitual, sobre o controle judicial das normas tributárias extrafiscais isentivas, o qual demanda o exame da coerência da política pública, ou seja, da lei concessiva e das finalidades públicas aferidas dessa, com os limites constitucionais e infraconstitucionais ao poder de isentar.

Além disso, ficou assentado que, nos casos em que o *policy maker*, Legislativo ou Executivo, vale-se da técnica legislativa de utilização de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais, o julgador acaba sendo autorizado a exercer atividade criativa ou legislativa, uma vez que o resultado dessa consiste em novidade jurídica não refletida pelo legislador. Porém, cumpre aqui salientar que o Poder Judiciário deve ter como parâmetro para decidir a norma isentiva, pois é dessa que se extrai a finalidade pública buscada, a qual deve ser constitucionalmente justificável, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes.

Após a formulação do arcabouço teórico que se acaba de explicar, no capítulo terceiro, o trabalho partiu para a análise da jurisprudência selecionada com o propósito de investigar como o STF e o STJ analisam concretamente a temática relativa à isenção fiscal, considerando o princípio da separação dos poderes e da legalidade tributária.

Nesse sentido, foram selecionados três acórdãos do Tribunal Pleno do STF e mais três da Primeira Seção do STJ, essa última com competência regimental para julgar matérias de direito público, como Direito Tributário, estabelecendo-se como marco temporal data de julgamento ocorrida entre agosto de 2010 e junho de 2020.

A opção por restringir a busca a decisões desses colegiados específicos decorreu da intenção de analisar julgados objeto de exame por um número considerável de Ministros componentes dessas Cortes, possibilitando uma melhor avaliação do entendimento construído pelos tribunais referidos.

Ademais, em razão da diferença dos sistemas de busca, foram utilizados filtros distintos para chegar aos julgados destacados, em que no STF, os filtros de busca foram “isenção”, “tributário” e “lei específica”, excluindo-se manualmente aqueles que não colaboravam para a problematização do objeto da pesquisa. Já no STJ, além de a escolha estar adstrita aos precedentes obrigatórios – recursos julgados pelo rito repetitivo, nos termos do art. 927 do CPC – utilizou-se, ainda, as chaves de pesquisa “isenção” e “tributário”, sendo descartados manualmente os acórdãos que não tangenciavam o cerne da pesquisa.

Vale salientar, ainda nesse ponto, a exclusão dos julgados cuja temática envolvia outras ferramentas que acarretam renúncia fiscal, posto que o foco desse trabalho consiste exclusivamente na isenção tributária, ou isenção outorgada apenas parcialmente, para que houvesse uniformidade quanto ao objeto de pesquisa.

A partir da análise da jurisprudência selecionada, foi possível constatar que, em relação às políticas públicas tributárias isentivas, as Cortes de Cúpula brasileiras, em cinco dos seis julgados, partem do exame da norma que outorga a isenção, extraindo a intenção legislativa, e conseqüentemente do *policy maker*, para definir a constitucionalidade ou legitimidade do dispositivo legal contestado.

Apenas no REsp 1.116.620/BA, em que se afastou a possibilidade de ampliação do rol de moléstias graves previsto no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu de forma mais objetiva e pragmática, sem buscar os objetivos almejados com a norma isentiva para chegar à conclusão exposta, afirmando que a lista expressa na lei não comportava elastecimento (ampliação) por ser taxativa e acrescentando o disposto no art. 111, inciso II, do CTN como barreira para a procedência da ação ajuizada por pessoa física portadora de moléstia não abarcada pela norma questionada.

Foi interessante observar que, mesmo nos casos em que se invocou o dogma do “legislador negativo” como argumento limitador à apreciação da questão ou o artigo 111, inciso II, do CTN, que impõe a interpretação literal das normas tributárias concessivas de isenções, houve o enfrentamento do mérito, com a definição acerca da constitucionalidade ou validade da lei isentiva. Essa atuação soa contraditória, pois, com o conhecimento do mérito, as cortes transmitem a ideia de que seria possível conferir interpretação extensiva, em caráter excepcional. Ao mesmo tempo, exerce o controle sem ultrapassar os limites normativos.

De fato, o ponto comum aos julgados analisados foi o exame das isenções tributária a partir das normas tributárias concessivas, com o exame meritório da temática. Ou seja, o Poder Judiciário exerceu o controle das políticas públicas tributárias dentro dos limites expressados pelo legislador ou pelo *policy maker*, atuando na fase de avaliação do ciclo das políticas

públicas e prestando a jurisdição sem invadir a competência dos demais Poderes, em sintonia com o primado da separação dos poderes na sua vertente dinâmica e da legalidade tributária.

Considerando o objetivo principal da pesquisa no sentido de averiguar como os tribunais superiores – STF e STJ – analisam as políticas públicas tributárias efetivadas por meio de concessão de isenção fiscal à luz dos princípios da separação dos poderes e da legalidade tributária, resta atendido, portanto, o propósito do trabalho quanto à apresentação da discussão teórica e jurisprudencial acerca da temática.

Respondendo, então, à problematização proposta neste trabalho a partir dos julgados do STF e do STJ selecionados, é possível concluir que a atuação judicial no controle das políticas públicas tributárias efetivadas por meio de isenção passa, necessariamente, pelos parâmetros fixados pelo *policy maker* na norma isentiva, ou seja, deve ter como limite e como critério o que o Legislativo ou o Executivo estipularam como finalidade pública a ser alcançada. Qualquer interferência que ultrapasse essas barreiras constitui vulneração à repartição dinâmica dos poderes do Estado.

Nada obstante a referida construção, o estudo permitiu entrever que tanto na literatura teórica correspondente à matéria, quanto nas razões de votos particulares dos ministros (mesmo tendo ficado vencidos) é defendida a possibilidade de o Poder Judiciário, amparado nos direitos fundamentais, como o direito à saúde, e na predominância destes quando confrontados com princípios tributários ou da ordem econômica, de ampliar as isenções previstas em lei.

Ademais, foi especialmente interessante constatar que o tradicional postulado do “legislador negativo”, apesar de ainda ser citado pelo Supremo Tribunal Federal como pretensa justificativa para a limitação para sua atuação, na realidade, não obsta que esse adentre na análise do mérito das demandas ou recursos que tratem de isenção tributária. Ou seja, a dicotomia entre a função de legislador negativo ou positivo, nessa perspectiva, revela-se falsa, até porque, a concepção contemporânea da repartição de poderes autoriza o julgador a interpretar as normas tributária de modo a concretizar os objetivos constitucionalmente justificáveis perseguidos com a política pública tributária isentiva, o que, por sua vez, também atende ao primado da legalidade tributária.

O estudo permitiu constatar, ainda, que a literatura sobre políticas públicas de modo geral ainda menospreza a atuação do Poder Judiciário como ator que pode acabar sendo determinante para o êxito (ou para o fracasso) de determinadas políticas públicas, cujas eficácia, controle e implementação dependem, sobretudo, de decisões judiciais. O tradicional “ciclo das políticas públicas” que divide analiticamente as etapas da escolha da agenda, definição

aprovação, etc. ainda precisa incluir a participação do Poder Judiciário, com capacidade para participar em todas as etapas.

O fenômeno da judicialização da política no Brasil, decorrente da alteração do modelo estatal com o Estado Democrático de Direito, o qual tem como alicerce a Constituição (reconhecidamente com força normativa), e da ineficiência do Estado em implementar os direitos assegurados na Carta Política Federal permitiu que o Poder Judiciário pudesse atuar de forma mais ativa nas políticas públicas. Entretanto, as políticas tributárias isentivas devem obediência ao sistema tributário constitucional, o qual é regido pelo princípio da estrita legalidade tributária. Nessa senda, o controle judicial dessas políticas, para que seja observado o princípio da separação dos poderes, deve ocorrer tendo como limite e critério a intenção legislativa, sendo importante constatar que, por ora, os tribunais superiores vêm respeitando esses primados tão valiosos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAMOVAY, Pedro Vieira. **Separação dos poderes e medidas provisórias**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2012.
- ALVES, Adriana Melo; ROCHA NETO, João Mendes da; AMPARO, Paulo Pitanga. Política regional brasileira: retrospectiva e novos rumos. **Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional**, Blumenau, v. 2, n. 2, jun/2015, p. 107-132. ISSN 2317-5443. Disponível em <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/rbdr/article/view/4808>. Acesso em: 17 dez. 2021. doi: <http://dx.doi.org/10.7867/2317-5443.2014v2n2p107-132>.
- ARGUELHES, Diego Werneck; PEREIRA, Thomaz. Separação de poderes como alocação de autoridade: uma espécie ameaçada no direito constitucional brasileiro? *In*: LEAL, Fernando (Coord.). **Constitucionalismo de realidade: democracia, direitos e instituições**. Belo Horizonte: Fórum, p. 103-124, 2019.
- ARISTÓTELES. **Política**. Tradução de Antônio Campelo Amaral e Carlos Gomes. Lisboa, Vega, 1998.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Aspectos da teoria geral do processo constitucional: teoria da separação dos poderes e funções do Estado. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 19, n. 76, p. 97-124, out./dez. 1982.
- BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz; KOZICKI, Katya. Judicialização da política e controle judicial de políticas públicas. **Revista de Direito GV**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 59-86, jan./jun. 2012.
- BARREIROS, Lorena Miranda Santos. Releitura do princípio da separação dos poderes à luz da concretização dos direitos fundamentais: os fluidos limites contemporâneos entre as funções legislativa e jurisdicional. **Revista Jurídica**, Sapucaia do Sul, ano 58, n. 395, p. 79-111, set. 2010.
- BARROSO, José Roberto. A americanização do direito constitucional e seus paradoxos: teoria e jurisprudência constitucional no mundo contemporâneo. **Cadernos da Escola de Direito Constitucional e Relações Internacionais**, Curitiba, v. 2, ano 9, 2008. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/2621>. Acesso em: 13 set. 2021.
- BERCOVICI, Gilberto. “Separação de poderes” no Estado federal norte-americano. **Revista de Informação Legislativo**, Brasília, ano 38, n. 150, p. 225-230, abr./jun. 2001.
- BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Editora Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, Alexandre Walmott *et al.* A concepção hermenêutica dos diálogos entre constituição formal e material: ressignificação da separação dos poderes no estado constitucional. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 4, p. 36356-36383, abr. 2021. DOI: 10.34117/bjdv7n4-208. Disponível em: <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/27896>. Acesso em: 12 ago. 2021.

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

BORGES, José Souto Maior. Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais. **Revista de Direito Tributário**. Ed. RT, São Paulo, v. 7, n. 23/24, p. 83-90, jan./jun. 1983.

BRANDÃO, Rodrigo. O STF e o dogma do legislador negativo. **Direito, Estado e Sociedade**. PUC-Rio, Rio de Janeiro, n. 44, p. 189-220, jan./jun. 2014.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 1º nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (...). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 22 de jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm. Acesso em: 04 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991**. Extingue a contribuição e o adicional incidentes sobre saídas de açúcar a que se referem os Decretos-Leis nºs 308º, de 28 de fevereiro de 1967 e 1952, de 15 de julho de 1982, os subsídios de equalização de custos de produção de açúcar; e dispõe sobre isenção de IPI nas operações que menciona. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/18393.htm. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial 1814919/DF**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Ricardo José da Rosa Rodrigues. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201901403897&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 04 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial 1116620/BA**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Suely Goes de Araújo. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900068267&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 04 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial 13531111/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Sociedade Educacional Monteiro Lobato. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201202337377&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 04 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 602917/RS**. Recorrente: União. Recorrido: G&C Comercial e Distribuidora LTDA. Relatora Ministra Rosa Weber e Relator para o acórdão Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3749426>. Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário com Agravo 743480/MG**. Recorrente: Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Recorrido: Salvador

- Gomes Dutra. Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4391271>. Acesso em: 15 jan. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 429/CE**. Requerente: Governador do Estado do Ceará. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1512418>. Acesso em: 15 jan. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 592145/SP**. Recorrente: Usina Colorado – Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça LTDA. Recorrido: União. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2635752>. Acesso em: 28 dez. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4033/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2598236>. Acesso em: 27 dez. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6025/DF**. Requerente: Procuradora-Geral da República. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5552342>. Acesso em: 04 jan. 2022.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas – reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, p. 1-49, 2006.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2009.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, UniBrasil, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.
- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade a tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2015.
- CARLOS, Fabiano Gonçalves. Separação de poderes: da concepção clássica à noção contemporânea. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, v. 43, n. 140, p. 151-183, jun. 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2017.

- CARVALHO, Ivo César Barreto de. Regime jurídico dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 244-286, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- CASSULI, Célia Gascho. **O “juiz legislador” em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- COELHO, Inocêncio Mártires. Apontamentos para um debate sobre o ativismo judicial. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, Número Especial, p. 3-23, 2015.
- COSTA, Lucas Sales da. **Constitucionalismo, direitos sociais e atuação do Poder Judiciário**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.
- COSTA, Teresa Cristina de Melo. Adeus Kelsen: as três faces do Supremo Tribunal Federal como legislador positivo. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, ano 18, n. 68, p. 223-245, jan./mar. 2020.
- COUTINHO, Diogo R. O direito nas políticas públicas. *In*: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos (Orgs.). **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: Unesp, 2013. DOI:10.7476/9786557080825.0009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/293824610_O_Direito_nas_Políticas_Publicas. Acesso em: 24 ago 2021.
- CUNHA JUNIOR, Dirley da. A separação das funções estatais ante uma nova dogmática constitucional. *In*: TAVARES, André Ramos; LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (org). **Estado constitucional e organização do poder**. São Paulo: Saraiva, p. 265-290, 2010.
- DAVID, René. **Os grandes sistemas do Direito contemporâneo**. Trad. Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. O tema da extrafiscalidade e o seu avanço na doutrina e no Poder Judiciário. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Ed. RT, v. 15, ano 3, p. 37-54, nov./dez. 2018.
- DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya Gasparetto. Dimensões da constitucionalização das políticas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 273, p. 237-267, set./dez. 2016.

ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais.** São Paulo: MP Editora, 2007.

ELALI, André; ZARANZA, Evandro. Indução econômica por meio da tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, São Paulo, v. 14, n. 71, nov./dez. 2006, p. 7-23.

FACHIN, Zulmar; SAMPAR, Rene. **Teoria do Estado.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A separação dos poderes: a doutrina e sua concretização constitucional. **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, São Paulo, ano 16, n. 40, p. 67-81, abr./jun., 2015.

FINE, Toni M. **Introdução ao sistema jurídico anglo-americano.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

FREIRE JÚNIOR. Américo Bedê. A separação dos poderes (funções) nos dias atuais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 238, p. 37-41, out./dez., 2004.

GARCIA, Emerson. Princípio da separação dos poderes: os órgãos jurisdicionais e a concreção dos direitos sociais. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 30, p. 129-167, 2005.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** Brasília: Editora Consulex, p. 27-50, 2012.

GODOI, Marciano Seabra de; GIANNETTI, Leonardo Varella. Regime jurídico dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** São Paulo: Malheiros Editores, p. 362-403, 2015.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário.** Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2006.

HAMILTON, Alexander; MADISON James; JAY, John. **Os artigos federalistas.** Tradução de Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Ed. Nova Fronteira, 1993.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição.** Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. **Política Pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral.** 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

IBRAHIM, Fábio Zambitte; SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. O princípio da legalidade tributária no Brasil: uma revisão necessária. **Revista Brasileira de Direito Previdenciário.** Curitiba, ano 10, n. 59, p. 40-62, out./nov. 2020.

- KELLY, John. M. **Uma breve história da teoria do direito ocidental**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018.
- KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.
- KINCHESECKI, Cristiano. **A matriz tributária brasileira**: fundamento de um sistema tributário progressivo. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016.
- KINGDON, John W. Juntando as coisas. *In*: SARAVIA, Enrique e FERRAREZI, Elisabete (org.). **Políticas públicas: coletânea**. Brasília: ENAP, v.1. p. 225-247, 2006.
- LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- LIZEIRO, Leonam Baesso da Silva. Federalismo, facções e freios e contrapesos na emergência do constitucionalismo norte-americano. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 24, n. 2, p. 128-146, mai./ago. 2019. DOI: 10.25192/issn.1982-0496.rdfd.v24i21144. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1144>. Acesso em: 13 ago. 2021.
- LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2014.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 200-224, 2015.
- MACHADO, Schubert de Farias. Regime jurídico dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 507-536, 2015.
- MARINONI, Luiz Guilherme. **A zona de penumbra entre o STJ e o STF: a função das Cortes Supremas e a delimitação do objeto dos recursos especial e extraordinário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- MEDEIROS, Fabrício Juliano Mendes. Separação de poderes: de doutrina liberal a princípio constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 45, n. 178, p. 195-205, abr./jun. 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. Regime jurídico dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 307-336, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 88, n. 766, p. 11-28, ago. 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOISES, Cristian Ricardo Prado. A “separação dos poderes “como garantia fundamental. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 34, n. 72, p. 107-131, jul./dez. 2013.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Tradução: Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martin Claret, 2020.

MORGADO, Cíntia. A nova face da separação dos poderes – capacidades institucionais, vinculação dos poderes e constitucionalismo cooperativo. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, n. 66, p. 64-93, 2011.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Justiça social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela Constituição. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, São Paulo, v. 18, n. 93, p. 199-217, jul./ago. 2010.

MOTTA, Fabrício; FREITAS, Leonardo Buíssa; FREITAS, Gabriel Buíssa Ribeiro. Atuação estatal por indução: tributação extrafiscal como instrumento de efetivação das políticas públicas. **A & C - Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Belo Horizonte, ano 21, n. 83, p. 137-160, jan./mar. 2021.

NASCIMENTO, Roberta Simões. **Teoria da legislação e argumentação legislativa: Brasil e Espanha em perspectiva comparada**. Curitiba: Alteridade, 2019.

NASCIMENTO, Roberta Simões. O argumento da intenção do legislador: anotações teóricas sobre uso e significado. **Revista de Informação Legislativa, RIL**, Brasília, v. 58, n. 232, p. 167-193, out./dez. 2021. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/232/ril_v58_n232_p167. Acesso em: 22 jan. 2022.

NÚÑEZ, Cláudio Felipe Alexandre Magioli; QUINTANA, Fernando. Repúblicas em conflito: a separação dos poderes *made in America*. **Revista de Informação Legislativa, RIL**, Brasília, ano 51, n. 204, p. 139-161, out./dez. 2014.

PAIVA, Paulo Alves da Silva. A natureza da isenção tributária. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**, Brasília, v. 3, n. 2, p. 33-357, jul./dez., 2016.

PAIVA, Paulo Alves da Silva, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais e a inefetividade

do controle jurisdicional dessas isenções. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v.9, n. 1, p. 449-471, 2019.

PAVLOVSKY, Fernando Awensztern. Do ativismo à onipotência: o Estado de coisas inconstitucional e a hipertrofia do Poder Judiciário. *In*: CONTI, José Maurício (org.). **Poder Judiciário: políticas públicas**. São Paulo: Editora Almadina Brasil, v. 2, p. 149-164, 2018.

PIÇARRA, Nuno. **Separação dos poderes como doutrina e princípio constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 1989.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes; QUEIROZ, Elmo. Incentivos fiscais e o creditamento de PIS/COFINS. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 428-457, 2015.

REGO, Carlos Eduardo Reis Fortes do. **Introdução ao direito constitucional dos Estados Unidos da América**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

RIBEIRO, Maria de Fátima. A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo. *In*: RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). **Direito tributário e segurança jurídica**. São Paulo: MP Editora, p. 171-192, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima; NUNES, Geilson; ALMEIDA, Patrícia Silva de. O desenvolvimento dos direitos fundamentais através da tributação: políticas públicas como fomento do bem-estar social. **Revista Jurídica Meritum**, Belo Horizonte, Universidade FUMEC, v. 13, n. 1, p. 128-146, jan./jun. 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 229, p. 313-333, jul./set. 2002.

RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 38.2, p. 151-170, jul./dez., 2018.

SCHITTINI, Pedro Rodrigo Marques. Incentivos Fiscais e Parâmetros Constitucionais de Legitimidade. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 9-28, jan./jun. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SILVA, Daniel Cavalcanti. A finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil. **Prismas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 98-122, jan./jul. 2007.

SILVA, Ellen Lidiane de Moraes; CORREIA NETO, Celso de Barros; SANTOS, Júlio Edstron S. Santos. IPTU Verde na atualidade: a extrafiscalidade como instrumento de proteção e preservação ambiental. **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT**, Belo Horizonte, v. 14, n. 82, p. 135-149, jul./ago. 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Leidson Rangel Oliveira. Isenções tributárias e abuso do poder de legislar. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, ano 3, v. 10, p. 169-191, jan./fev. 2018.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 19-53, 2015.

STRECK, Lenio Luiz; TASSINARI, Clarissa; LEPPER, Adriano Obach. O problema do ativismo judicial: uma análise do caso MS3326. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, Número Especial, p. 52-62, 2015.

TABORDA, Maren Guimarães. A tese de Montesquieu e a práxis dos pais fundadores da república norte-americana. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, Porto Alegre, n. 8, p. 61-88, 2013.

VALLE, Vanice Lírio do. Dever constitucional de enunciação de políticas públicas e autovinculação: caminhos possíveis de controle jurisdicional. **Biblioteca Digital Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, ano 7, n. 82, dez. 2007. Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/43977585_Dever_constitucional_de_enunciacao_de_politicas_publicas_e_autovinculacao_caminhos_possiveis_de_controle_jurisdicional. Acesso em: 15 ago. 2021.

WU, Xun *et al.* **Guia de políticas públicas: gerenciando processos**. Brasília: Enap, 2014.