

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA-UNICEUB
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
(MESTRADO)

RENATO CESAR GUEDES GRILO

**A NECESSIDADE DE DIÁLOGO INSTITUCIONAL ENTRE OS PODERES
PARA A CONSTRUÇÃO DE UMA COMPENSAÇÃO FISCAL APÓS A
PROLAÇÃO DE DECISÕES JUDICIAIS PARADIGMÁTICAS TRIBUTÁRIAS**

BRASÍLIA

2020

RENATO CESAR GUEDES GRILO

**A NECESSIDADE DE DIÁLOGO INSTITUCIONAL ENTRE OS PODERES
PARA A CONSTRUÇÃO DE UMA COMPENSAÇÃO FISCAL APÓS A
PROLAÇÃO DE DECISÕES JUDICIAIS PARADIGMÁTICAS TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do UniCEUB, como requisito parcial para obtenção do título de mestre.

Orientador: Dr. Arnaldo S. M. Godoy.

BRASÍLIA

2020

RENATO CESAR GUEDES GRILLO

**A NECESSIDADE DE DIÁLOGO INSTITUCIONAL ENTRE OS PODERES
PARA A CONSTRUÇÃO DE UMA COMPENSAÇÃO FISCAL APÓS A
PROLAÇÃO DE DECISÕES JUDICIAIS PARADIGMÁTICAS TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada ao
programa de Pós-Graduação Stricto
Sensu em Direito do UniCEUB, como
requisito parcial para obtenção do
título de mestre.

Brasília, 20/11/2020

BANCA EXAMINADORA

Dr. Arnaldo S. M. Godoy – Orientador

Dr. Sandro Dezan – Membro interno

Dr. Marco Aurélio Pereira Valadão – Membro externo

RESUMO

O objetivo dessa dissertação é analisar o adequado tratamento que deve ser dado aos efeitos gerados na política pública tributária estatal pelo risco fiscal da pauta de processos tributários do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujo impacto saltou de 326 bilhões, em 2015, para mais de 1,5 trilhão de reais, em 2019. Nesse contexto, dois processos já julgados e outro pendente de julgamento pelo Pleno do STF desoneraram aproximadamente 600 bilhões de reais, em dez anos, de tributos federais. A análise da pauta tributária do Judiciário e das decisões paradigmáticas tem como finalidade enfrentar, em um contexto de crise fiscal, o exame específico do impacto na política pública de distribuição da carga tributária total; assim, a abordagem será focada nos efeitos das decisões judiciais referentes às temáticas jurídicas tributárias, e não nos aspectos do direito, técnicos e intrínsecos, que as envolvem. Inicialmente, enfrentaremos a forma como os poderes Executivo e Legislativo devem formular uma política de justa distribuição do dever fundamental de pagar tributos, a partir de uma análise técnica e holística da capacidade contributiva na sociedade. Depois, analisaremos o papel que deve ser empreendido pelo poder Judiciário diante dessa política pública, no sentido de resguardar direitos e garantias individuais, para, então, introduzir o tema das decisões *desestruturantes* paradigmáticas, à luz dos casos concretos que são capazes de anular, do ponto de vista fiscal, uma reforma da previdência inteira. A exposição sobre o papel que o poder Judiciário deve assumir, em contraposição às decisões *desestruturantes* proferidas, serve para demonstrar que - diferentemente do Executivo e Legislativo - os Tribunais não possuem estrutura técnica específica capaz de fazer uma análise de política pública tributária. Diante disso, objetivamos demonstrar que, para além do impacto imediato fiscal, as decisões judiciais paradigmáticas tributárias *desestruturam* um sistema de política pública de distribuição da carga total, desequilibrando a divisão do dever fundamental de pagar tributos. Nesse sentido, proporemos que esses provimentos judiciais paradigmáticos sejam acompanhados de um diálogo

institucional entre os poderes, capaz de compatibilizar: (i) a salvaguarda de direitos e garantias individuais dos contribuintes, assegurando-lhes o resguardo patrimonial contra o eventual indevido exercício do poder de tributar do Estado com (ii) a política pública de distribuição do dever fundamental de pagar tributos.

Palavras-chave: tributário; repartição de poderes; diálogo institucional; decisões paradigmáticas; crise fiscal.

ABSTRACT

The objective of this dissertation is to analyze the appropriate treatment that must be given to the effects generated in the state public tax policy by the tax risk of the tax lawsuits of the Supreme Federal Court (STF) and the Superior Court of Justice (STJ), whose impact jumped 326 billion, in 2015, for more than 1.5 trillion reais, in 2019. In this context, two cases already judged and another pending judgment by the STF Plenary exempt approximately 600 billion reais, in ten years, from federal taxes. The analysis of the Judiciary's tax agenda and paradigmatic decisions aims to face, in a context of fiscal crisis, the specific examination of the impact on the public policy of distribution of the total tax burden; thus, the approach will focus on the effects of judicial decisions regarding tax legal issues, and not on the aspects of law, technical and intrinsic, that involve them. Initially, we will face the way in which the Executive and Legislative powers should formulate a policy of fair distribution of the fundamental duty to pay taxes, based on a technical and holistic analysis of the contributory capacity in society. Then, we will analyze the role that should be taken by the Judiciary in the face of this public policy, in order to safeguard individual rights and guarantees, so that we can introduce the topic of paradigmatic destructive decisions, in the light of the concrete cases that are capable of nullifying, from a fiscal point of view, an entire pension reform. The presentation on the role that the Judiciary must assume, as opposed to the destructive decisions handed down, serves to demonstrate that - unlike the Executive and Legislative - the Courts do not have a specific technical structure capable of carrying out an analysis of public tax policy. In light of this, we aim to demonstrate that, in addition to the immediate fiscal impact, paradigmatic tax judgments disrupt a public policy system for the distribution of the total load, unbalancing the division of the fundamental duty to pay taxes. In this sense, we will propose that these paradigmatic judicial provisions be accompanied by an institutional dialogue between the powers, capable of making compatible: (i) the safeguarding of individual taxpayers' rights and guarantees, assuring them the patrimonial protection against the possible improper exercise of the power of tax the State with (ii) the public policy of distributing the fundamental duty to pay taxes.

Keywords: tax law; allocation of powers; institutional dialogue; paradigmatic decisions; fiscal crisis.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – O PAPEL DOS PODERES ESTATAIS NA FORMULAÇÃO DE UMA POLÍTICA DE JUSTA DISTRIBUIÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	24
1.1 A construção da teoria da separação de poderes serve para assegurar a liberdade política no Estado	24
1.2 A análise holística da capacidade contributiva da sociedade empreendida pelos poderes formuladores das políticas públicas tributárias	32
1.3 O controle do poder de tributar exercido pelo poder Judiciário	50
1.4 As decisões judiciais paradigmáticas tributárias que causam impacto na esfera de atribuição de outro poder: pela prevalência da concepção de <i>separação-colaboração</i> dos poderes ao invés da <i>separação-isolamento</i>	60
CAPÍTULO 2 – OS EFEITOS NA POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA DAS DECISÕES JUDICIAIS PARADIGMÁTICAS	67
2.1 As decisões paradigmáticas tributárias proferidas pelo Supremo Tribunal Federal envolvendo a Fazenda Nacional acentuaram o risco fiscal do Brasil	67
2.2 O sistema tributário e a saúde fiscal do Estado são frágeis às intervenções drásticas determinadas paradigmaticamente pelo poder judiciário	80

2.3 O impacto negativo na política pública de justa distribuição da carga tributária total gerado pelas desonerações judiciais.....	91
--	-----------

CAPÍTULO 3 – A INSTAURAÇÃO DE UM DIÁLOGO INSTITUCIONAL ENTRE OS PODERES APÓS A PROLAÇÃO DE DECISÕES PARADIGMÁTICAS	98
3.1 Os provimentos judiciais paradigmáticos tributários precisam ser acompanhados de um diálogo institucional no qual nenhum dos poderes dê a última palavra isoladamente	98
3.2 A abertura de um diálogo institucional entre os poderes é capaz de compatibilizar a salvaguarda dos direitos individuais com a modulação fiscal dos efeitos da decisão paradigmática tributária	109
CONCLUSÕES	113
REFERÊNCIAS.....	120

INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possuem uma pauta de processos judiciais tributários que tem a capacidade de impactar entre 1,3 e 1,5 trilhão de reais o orçamento público da União.

O impacto fiscal da pauta tributária do STF e do STJ alcançou a marca de 1,5 trilhão de reais na Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2020) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V) -, enviada ao Congresso Nacional em abril de 2019.

Alguns dos processos judiciais listados no Anexo da PLDO/2020 já foram julgados pelo Pleno do STF ou aguardam o julgamento de embargos de declaração; somente em um desses julgamentos, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, o impacto orçamentário anual é de 47 bilhões de reais.

Extraímos da Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V) -, enviada ao Congresso Nacional em abril de 2020, o seguinte alerta, feito especificamente para o risco fiscal dos processos tributários: **“o comportamento crescente dos valores apresentados nesta e nas últimas edições do Anexo de Riscos Fiscais revelam a necessidade de uma especial atenção ao tema”**¹.

É precisamente por causa dessa necessidade de atenção à pauta tributária do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que nos propomos a estudar o problema, considerando que, pela atual conformação da experiência jurídica brasileira – positivada no art. 927 do Código de Processo Civil² –, os precedentes paradigmáticos proferidos em repercussão geral e pela

¹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V)**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf>. Acesso em 30 de out. 2020.

² A nossa concepção técnica do termo decisões judiciais paradigmáticas corresponde ao rol legal do artigo 927 do Código de Processo Civil brasileiro: Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

sistemática repetitiva deverão ser observados por todos os juízes e tribunais brasileiros.

Nesse sentido, também se referindo especificamente se referindo às demandas de natureza tributária, o Anexo de Riscos Fiscais da PLDO/2021 alerta que, **“de 2013 a 2019, as estimativas das ações judiciais de natureza tributária cresceram 192,9%, bem como, no mesmo período, sua participação nas demandas judiciais saltou de 50,4% para 87,2%”**.³

À propósito da temática, o portal jornalístico de notícias jurídica “JOTA” elaborou interessante matéria sob o título “O risco fiscal no Supremo Tribunal Federal”⁴, da qual extraio o seguinte trecho:

Em um ano especialmente fundamental para a economia – de expectativa de consolidação da tendência de crescimento – a pauta de reformas do governo e a relação com o Congresso dividem as atenções com a lista de processos sensíveis que aguardam julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF).

Em maio de 2019, a revista Época divulgou matéria que externa a mesma preocupação, cujo título é o seguinte: “Governo quer ganhar R\$ 1 TRI no Congresso, mas pode perder R\$ 1 TRI no STF”⁵. Segundo o levantamento da revista, “processos tributários no Supremo podem compensar, em igual medida, a expectativa de economia com a reforma da Previdência”.

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

³ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V)**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf>. Acesso em 30 out. 2020.

⁴JOTA. **O risco fiscal do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/stf/do-supremo/o-risco-fiscal-no-supremo-tribunal-federal-13012020>>. Acesso em 8/10/2020>. Acesso em 30 out. 2020.

⁵ REVISTA ÉPOCA. **Governo quer ganhar 1 tri no Congresso mas pode perder 1 tri no Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://epoca.globo.com/governo-quer-ganhar-1-tri-no-congresso-mas-pode-perder-1-tri-no-stf-1-23639024>>. Acesso em 8 out. 2020.

Em algumas delas, o governo já foi derrotado. No caso mais recente, os ministros do STF decidiram que empresas de fora da Zona Franca de Manaus que comprarem insumos no local têm direito a créditos tributários de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A decisão tem repercussão geral, o que significa que juízes de todo o país devem decidir da mesma forma em processos sobre o mesmo assunto. A estimativa é de uma perda de R\$ 49,7 bilhões em cinco anos.

Outra briga que o governo já perdeu foi com o PIS/Cofins. O Supremo entendeu que o ICMS não deve fazer parte da base de cálculo desses tributos. O prejuízo nesse caso é estimado em R\$ 229 bilhões. A fatura só não chegou ainda porque a União apresentou um recurso pedindo que o valor não seja retroativo. O caso deve ter um desfecho ainda neste semestre.

E já há um sinal amarelo para outro caso parecido. O governo teme que o STF decida da mesma forma para o ISS. O tributo municipal também faz parte da base do PIS/Cofins e já existe na Corte uma ação na qual um contribuinte pede sua exclusão. Caso isso ocorra, a perda para os cofres públicos aumentará em R\$ 32,7 bilhões.

Se a turma de Guedes precisa estar azeitada com o Congresso para passar a reforma da Previdência, ela tem de fazer o mesmo com o STF quando o assunto são processos tributários. A Corte já deixou claro que não tem problemas em contrariar o governo quando o assunto é cobrança de impostos.

O resultado representado na aprovação da reforma da previdência de 2019 terminou sendo de R\$ 855,7 bilhões de economia, em 10 anos⁶. Quando se fala em estimativa de perda de R\$ 49,7 bilhões em cinco anos, com o tema dos créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus, há em mente o prazo quinquenal de prescrição para a repetição do indébito tributário - o contribuinte pode repetir os valores recolhidos nos últimos cinco anos. Contudo, se fizermos também uma análise prospectiva, ou seja, de que a União terá que devolver não apenas os valores passados, mas deixará de arrecadar o tributo, o impacto para dez anos da temática é de R\$ 99,4 bilhões.

Assim, somente esses dois temas, nos quais foi derrotado o Fisco federal (Zona Franca de Manaus e crédito de IPI, e a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS), há um passivo fiscal, para dez anos, de R\$ 557,4 bilhões. A maior parcela da reforma da previdência foi, portanto, anulada, em

⁶ EMPRESA BRASILEIRA DE COMUNICAÇÃO. **Governo revisa para R\$ 855,7 bi economia com reforma da Previdência**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-12/governo-revisa-para-r-8557-bi-economia-com-reforma-da-previdencia>>. Acesso em 8 out. 2020.

apenas dois julgamentos do Supremo Tribunal Federal em temática tributária. E aqui não precisamos destacar o quanto é desgastante, não só politicamente, mas do ponto de vista social, um impacto de R\$ 855,7 bilhões na redução da previdência. O Estado fez uma opção não racional – ou não concertada – de permutar esses dois processos tributários por uma idade mais avançada para aposentação, menores benefícios assistenciais e outras reduções no espaço de ação social.

Quando há um impacto *desonerativo* dessa grandeza, o resultado é inevitavelmente sentido por toda a sociedade, seja pela consequente necessidade de aumento de outros tributos para compensar a perda, ou pela redução da ação do Estado; ou, ainda, caso não adotada nenhuma dessas duas medidas compensatórias, pelo incremento do endividamento público e da inflação, que é a perda do poder de compra. Esse é o alerta de Clovis Monteiro Neto, em artigo cujo título é “Em defesa de todos os contribuintes”, publicado no Valor Econômico⁷:

Mas será que é correto enxergar o fenômeno do contencioso tributário como uma dicotomia fisco-contribuinte? Bem analisadas as consequências de um precedente judicial, não parece desejável reduzir a sua análise à vitória de uma parte sobre a outra. A jurisdição tributária não é um jogo de soma zero, não cuidando somente da disputa entre dois jogadores: é essencial perceber como os efeitos indiretos de um julgado são sentidos por toda a sociedade, inclusive sobre os supostos vencedores

Os debates sobre tributos no Poder Judiciário, limitados pelo princípio dispositivo, jamais envolvem a redução das despesas públicas. A implicação disso é que o acolhimento da tese de uma categoria de contribuinte, com a redução de uma receita pública, resulta, sempre, na transferência do ônus financeiro para outros contribuintes, pois ao Estado não é permitido deixar de pagar suas obrigações.

No limite, quando o governo é incapaz de aumentar outro imposto ou de cortar gastos, a queda da arrecadação é solucionada pela via do endividamento público e da inflação, a qual, na prática, não deixa de ser um "imposto" sobre a posse de dinheiro não investido.

Fica claro que a administração dessa pauta tributária trilionária é uma contingência com a qual o poder executivo precisa lidar com bastante cautela. A

⁷ VALOR ECONÔMICO. **Em defesa de todos os contribuintes**. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2018/04/03/em-defesa-de-todos-os-contribuintes.ghtml>>. Acesso em 8 out. 2020.

análise econômica do direito investiga especialmente se a decisão judicial pode conter ou ser permeada por elementos econômicos do impacto que determinada diretriz irá gerar para as contas ou políticas públicas; inclusive, na prática da atuação profissional nos tribunais superiores, é comum que advogados privados de grandes contribuintes chamem os argumentos do fisco de '*ad terrorem*' - argumentos *consequencialistas*, de cunho econômico e político.

Não está no centro de nossas preocupações a investigação do elemento *consequencialista* dentro do debate jurídico decisório, entre as partes e o julgador. Se a decisão judicial levará, ou não, os argumentos econômicos em consideração é objeto de outro debate científico. A nossa preocupação é com a administração dessa contingência de risco, no contexto da separação e exercício harmônico dos poderes do Estado.

Deixando de lado os elementos que influenciam o processo decisório e a investigação da legitimidade de se deixar influir por argumentos de consequências política e econômica, a questão que não se consegue afastar é a seguinte: o risco existe, é concreto e precisa ser administrado.

O executor do orçamento precisa ter uma reserva concreta de segurança jurídica através da qual, para o caso de o judiciário acolher os argumentos desconstrutivos de determinada tributação, se permita encontrar um espaço de acomodação jurídica, política e econômica para o cumprimento dessa decisão.

Não se pode deixar de acolher, em regra, um direito individual somente pelo fato de sua severa repercussão econômica orçamentária. A tributação, quando feita de modo incorreto ou não jurídico, foi a causa das principais revoluções no mundo e no Brasil, gestadas a partir do inconformismo popular com um Estado que erroneamente retira recursos da atividade produtiva.

Tributar a sociedade é um poder do Estado extremamente sensível. O risco fiscal que provocou a nossa inquietação reside na pauta tributária do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, cujas conclusões surtirão efeitos sobre todo o sistema jurídico brasileiro. Desse modo, qualquer que seja a decisão, será drástica para os contribuintes ou para as contas públicas, dada a sua dimensão econômica.

Assim, pela tributação ou pela não tributação, deve existir uma cautela política por parte de todos os poderes do Estado. A partir do momento em que se tem uma pauta judicial paradigmática com repercussão econômica trilionária, ela precisa ser uma responsabilidade do judiciário, em primeiro plano, mas também dos poderes executivo e legislativo.

É preciso que todos os poderes participem da solução jurídica: primeiro o judiciário, ao analisar o mérito das pretensões dos contribuintes e do fisco; mas depois, também, é indispensável que os poderes executivo e legislativo sejam chamados a participar da acomodação política e econômica da decisão que tenha sido tomada pelo judiciário.

Portanto, o objetivo dessa dissertação é analisar, em um contexto de crise fiscal, o impacto na política pública de distribuição da carga tributária total das decisões judiciais paradigmáticas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça; a abordagem será focada na acomodação fiscal e institucional dos efeitos das decisões judiciais referentes às temáticas jurídicas tributárias, e não nos aspectos do direito, técnicos e intrínsecos, que as envolvem.

A inquietação que foi capaz de despertar a necessidade de pesquisa em torno do tema reside não apenas na atribuição de efeitos imediatos, pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, de conclusões jurídicas paradigmáticas *desonerativas*, mas especialmente na ausência de qualquer diálogo institucional entre os poderes do Estado com a finalidade de encontrar o mais adequado e justo espaço de recomposição fiscal para o impacto.

Assevero que nós não teremos como foco a modulação dos efeitos das decisões paradigmáticas, tal como permitida pela Lei 9.868/1999, artigo 27, e pelo Código de Processo Civil, artigos 525, §13, 535, §6º e principalmente o art. 927, §3º.

Não apontaremos como solução para o problema a proposta de uma modulação de efeitos das decisões judicial que sejam capazes de impactar severamente a saúde fiscal do Estado. Chegaremos a uma conclusão que

aponta para solução diferente da modulação de efeitos; a nossa problemática está em torno do que chamaremos de ausência da acomodação de efeitos jurídicos pela carência do diálogo institucional.

No nosso modo de ver, o diálogo institucional entre os poderes, em um contexto onde a decisão de um deles impacta severamente nas responsabilidades fiscais do Estado, é uma solução que não deixa de contemplar a aplicação retroativa da decisão judicial, salvaguardando direitos individuais que tenham sido violados, mas que se preocupa em preparar o Estado para receber o impacto fiscal e político do que foi decidido.

Embora utilizemos algumas linhas para expor a temática à luz da análise econômica do direito, assim procederemos apenas para diferenciar o nosso foco de abordagem. Essa não é uma dissertação que se propõe a estudar a intrincada questão do componente “econômico” da decisão judicial, por muitos considerado como um elemento extrajurídico⁸.

Investigar se uma análise *consequencialista* dos efeitos da decisão pode ser utilizada como mecanismo decisivo a apontar o melhor direito a reger o caso concreto, ou para justificar a modulação de efeitos, não é o nosso objetivo, repisamos. A nossa problemática é sobre o posto, o resultado que já foi alcançado ou que pode ser alcançado, tenha ou não o Tribunal sido influenciado pelos efeitos econômicos da sua decisão, na formação do seu convencimento.

Se o Tribunal levou, ou não, em consideração as cifras financeiras ou a desestabilidade econômica ao formar o seu juízo, ou para modular os efeitos da decisão, não faz parte da nossa investigação - assim como, conforme asseveramos, não investigaremos se a decisão é justa do ponto de vista técnico jurídico ou formal *subsuntivo*.

⁸ “A análise econômica do direito possui tanto aspectos positivos (isto é, descritivos) quanto aspectos normativos. Seu objetivo é tentar explicar e prever o comportamento dos grupos que participam do sistema jurídico, além de explicar a estrutura doutrinal, procedimental e institucional do sistema. Mas também busca aperfeiçoar o direito, ao assinalar as consequências involuntárias ou indesejáveis das leis vigentes ou dos projetos de lei e propor reformas práticas”. (POSNER, Richard A. **Fronteiras da teoria do direito**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2011. P. 8).

Também distinguimos nossa problemática do debate que se concentra na intervenção do judiciário nas políticas públicas. Muito se discutiu e se discute sobre a possibilidade de o poder judiciário intervir em políticas públicas gestadas e executadas pelos outros poderes, como ocorre com a questão do fornecimento de medicamentos.

A existência e o agir do Estado é viabilizada pelo pagamento de tributos, de modo que toda e qualquer política pública tem o seu tamanho definido pela capacidade contributiva total, presente na sociedade. Quando o Supremo Tribunal Federal, ao concluir o julgamento de uma repercussão geral, termina impondo uma desoneração de 470 bilhões de reais em 10 anos, não está ocorrendo uma intervenção em uma política pública, de modo direto. Contudo, o Estado precisará diminuir de tamanho para acomodar a decisão, dentro de um espaço fiscal a ser criado, e isso, muitas vezes, já precisa ocorrer a partir do encerramento da sessão plenária do Supremo que desconstituiu determinada base ou forma de tributação específica.

Haveria que se falar, quando muito, em uma intervenção indireta em todas as políticas públicas estatais, bem como na política pública tributária, de modo pontual. O judiciário exerce o controle da legalidade e da legitimidade da tributação. Ao julgar de modo favorável à pretensão de tutela do direito *antiexacional* dos contribuintes, não se faz imediatamente uma intervenção nas políticas públicas ou em uma política pública, mas se salvaguarda o sistema tributário nacional.

Indiretamente, contudo, o poder judiciário inevitavelmente lança uma variável constante sobre os ombros dos poderes executivo e legislativo, quando possui uma pauta tributária capaz de desonerar 1,5 trilhão de reais. Como estabelecer a harmonia entre os poderes quando um deles tem a possibilidade de impor tamanho passivo fiscal é o objeto dessa dissertação de mestrado.

A nossa problemática é quanto a acomodação dos efeitos de uma decisão judicial finalizada, norma concreta já construída pelo julgador, seja qual for o móvel ou o direito aplicado ao caso. Assim, se o Supremo Tribunal Federal aplicou o melhor direito ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da

COFINS, ou se, ao assim fazer, levou em consideração os aspectos econômicos da decisão, não faz parte da problemática desse trabalho.

A decisão finalizada gera um impacto multibilionário no orçamento do Estado brasileiro, a impactar a prestação de serviços públicos e a própria existência do Estado. Ressaltamos mais uma vez que os tributos são pagos para viabilizar a existência e ação estatal. Se há um vazio posto pelo poder judiciário, de cifras bilionárias, o espaço precisará ser preenchido pelos poderes executivo e legislativo, sob pena de o Estado ser diminuído em seu agir ou tamanho, em virtude de uma contingência financeira insuportável.

Poderia o poder judiciário, após a conclusão de sua decisão paradigmática, abrir um prazo para acomodação fiscal dos efeitos financeiros? É verdade que o precatório judicial já serve para dar alguma previsibilidade no desembolso de valores, uma vez que os pagamentos feitos pelo poder público não são imediatos.

Contudo, a sistemática de pagamento dos débitos por meio de precatório não tem a finalidade de dar a previsibilidade para remediar os riscos fiscais do Estado, sendo uma forma de desembolso imposta para realizar o princípio da impessoalidade e para cumprir o cronograma de previsão de desembolso anual orçamentário.

A questão é a seguinte: seria possível ao Supremo Tribunal Federal, após a conclusão de uma decisão paradigmática tributária - seja em processo objetivo ou em repercussão geral -, abrir um diálogo institucional, por prazo determinado, com os poderes executivo e legislativo, para que estes encontrem uma forma de recompor a tributação, de modo juridicamente legítimo, ou encontrem um outro espaço fiscal, acomodando fiscalmente os efeitos de decisão judicial?

A modulação dos efeitos da decisão judicial não é capaz, no nosso modo de ver, de dar uma resposta a essa pergunta. As previsões legais que abrem a possibilidade de modular a decisão, contudo, podem servir de fundamento normativo para nossa proposta de diálogo institucional, mas pecam ao tolher os efeitos retroativos do que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

Os contribuintes que pagaram as contribuições sociais do PIS e da COFINS, tendo como componente da base de cálculo o ICMS, devem receber cada centavo que lhe foi retirado ilegitimamente pelo Estado tributante. A tributação ilegítima, no nosso sentir, não pode ter sobrevida, uma vez que o sentimento de ter sido subtraído, em sua capacidade produtiva, pela retirada indevida de valores não é algo a ser admitido em uma república - salvo casos excepcionais.

Somente uma situação concreta extremamente peculiar, em se tratando de direito tributário, poderia abrir a possibilidade de os contribuintes deixarem de receber o que foi pago de modo indevido. Uma modulação de efeitos no direito tributário deve ser utilizada com bastante cautela e mediante análise do impacto que será causado, por se tratar de seara bastante frágil, que é a da derivação impositiva de recursos por meio do tributo.

Pois bem, na exposição que seguirá, inicialmente, enfrentaremos o modo como os poderes Executivo e Legislativo devem construir uma política de justa distribuição do dever fundamental de pagar tributos, a partir de uma análise técnica e holística da capacidade contributiva na sociedade.

A construção de um sistema tributário é uma política pública do estado, por meio da qual são eleitas as materialidades tributáveis, os contribuintes, as dimensões das respectivas bases de cálculos, alíquotas e estabelecidos os aspectos da hipótese de incidência. De outro lado, também passa por uma decisão de política pública eventuais desonerações, seus beneficiários e suas dimensões.

Um sistema tributário funcional precisa ser balizado por um constante monitoramento de política pública, seja no onerar, seja no desonerar. É preciso que a instituição de tributos e dos benefícios fiscais sejam antecidas de um rigoroso processo de estudo de política pública, com a finalidade de aferir o impacto na capacidade econômica dos tributos que dela se derivará.

Essa tarefa é eminentemente empreendida pelos poderes executivo e legislativo. O judiciário não tem ingressado no mérito dessas escolhas de políticas públicas tributárias. Quando instado a alargar uma isenção na ADI 6025

(DJe 26/6/2020)⁹, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal afirmou que o poder judiciário não tem competência para tanto. Desse julgamento, extraio o seguinte trecho da ementa:

Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos.

A citação representa muito bem o espírito dessa dissertação de mestrado, que argumentará pela necessidade de atuação rigorosamente harmônica entre os poderes do Estado, propondo, ao fim, mecanismos que sejam capazes de assegurar essa imprescindível “lealdade institucional”.

Prosseguindo, descortinaremos a função que deve ser empreendida pelo poder Judiciário diante dessa política pública, no sentido de resguardar direitos e garantias individuais – e, em alguns casos, chegar até a demolir o edifício normativo tributário que fora construído para derivar recursos aptos à sobrevivência e ao agir estatal.

⁹ EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes. 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 6025, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 25-06-2020 PUBLIC 26-06-2020)

O poder judiciário, conforme veremos, não possui estrutura técnica específica capaz de fazer uma análise de impacto na política pública tributária, diferentemente dos demais poderes. A vocação do judiciário é para o controle dos institutos tributários, que eventualmente transbordem suas respectivas regras matrizes, ou as regras matrizes que transbordem aquilo que está previsto no sistema tributário nacional contido na Constituição Federal.

Esses aspectos são de fundamental importância para um sadio sistema tributário, que deve contar com uma estrutura desenhada politicamente pelos poderes executivo e legislativo, e com um vigilante controle pelo poder judiciário.

Desse modo, os contribuintes têm uma instância de poder para realizar a salvaguarda dos seus direitos e garantias individuais, de que modo a serem somente tributados na exata medida devida, nos termos da Constituição Federal e da legislação tributária.

Essa análise, empreendida pelo poder judiciário possui um caráter formalista, quando comparada ao exame político construtivo da política pública tributária, feito pelos poderes executivo e legislativo. É dizer, será aferida pelo judiciário a conformidade da tributação construída com os parâmetros constitucionais e legais que lhe são sobrepostos.

Quando dizemos que a análise é formal, não estamos ignorando que o exame de constitucionalidade e de legitimidade da tributação seja apenas quanto aos aspectos formais da norma tributária, ou do parâmetro de controle de constitucionalidade. Os atos normativos podem ser formais ou materialmente constitucionais.

Dizemos que o controle da tributação do Estado feito pelo judiciário é formal apenas para distanciar essa atividade daquela previamente feita pelos poderes executivo e judiciário, no que diz respeito à eleição das materialidades que devem ser tributadas, contribuintes, bases de cálculos, ou, ainda, dos fatos que merecem ser isentados.

O judiciário não dirá que determinados fatos deveriam ter sido tributados. Portanto, não irá concluir pela tributação de aspectos da capacidade econômica

que escaparam ao juízo de política pública tributária, feita pelos poderes executivo e legislativo. Do mesmo modo, o judiciário não irá isentar fatos da vida, quando expressamente eles não foram isentados pelo juízo político tributário promovido pelos poderes executivo e legislativo. É nesse sentido que dizemos que a análise é formalista.

Portanto, quando o Supremo Tribunal Federal está diante de uma temática de alto impacto fiscal para as políticas públicas tributárias do Estado, faz uma análise eminentemente formalista, a propósito dos argumentos *antiexacionais* apresentados por determinado grupo de contribuintes, dos quais podem resultar em inconstitucionalidades ou ilegitimidades materiais ou formais da tributação.

Muito mais do que o patrimônio, é a capacidade produtiva existente no Estado que precisa ser preservada pela ação do poder judiciário, diante de uma tributação inconstitucional ou ilegítima. Há um direito natural à preservação daquilo que uma pessoa natural ou jurídica consegue produzir ou possuir. Diante disso, as normas jurídicas criam uma estrutura protetora, mediante o estabelecimento de limites ao poder de tributar.

Se o tributo é o preço da liberdade, o fato de ser tributado não pode destruir a própria liberdade. Os tributos são pagos para que sejamos livres e gozemos de uma sociedade organizada, não pagamos tributos para sermos escravos, em nossa capacidade econômica, de uma ilegítima tributação.

Contudo, não obstante o contribuinte, de um lado, deva ter seu patrimônio resguardado e recomposto de cada centavo que lhe tenha sido indevidamente tributado, de outro, os poderes Executivo e Legislativo não podem ficar com uma espada de Dâmocles, de cifra trilionária, sobre suas cabeças, sem nenhuma perspectiva de que haverá espaço de tempo para uma prévia acomodação fiscal e tributária de uma futura decisão judicial contrária à Fazenda Pública.

Destacamos novamente que apenas três casos concretos paradigmáticos da pauta do STF são capazes de anular financeiramente a reforma inteira da

previdência, promovida no ano de 2019¹⁰. Dois desses processos já foram julgados de modo desfavorável à Fazenda Nacional e, até agora, com efeitos imediatos. Na nossa compreensão, essa possibilidade de impacto imediato de decisões, com severa repercussão no campo fiscal e tributário, não contribui para o exercício harmônico dos poderes do Estado.

Ademais, demonstraremos que, para além do impacto imediato fiscal - capaz de causar sérias consequências políticas e de solução de continuidade em serviços públicos -, as decisões judiciais paradigmáticas tributárias desestruturam um sistema de política pública de distribuição da carga total, desequilibrando a divisão do dever fundamental de pagar tributos.

É preciso construir um mecanismo capaz de conciliar a salvaguarda dos direitos e garantias individuais dos contribuintes, com as políticas públicas que dependem dos recursos tributários e com a equânime distribuição do dever fundamental de pagar tributos.

Nesse sentido, proporemos que esses provimentos judiciais paradigmáticos sejam acompanhados de um diálogo institucional entre os poderes, capaz de harmonizar: (i) a salvaguarda de direitos e garantias individuais dos contribuintes, assegurando-lhes o resguardo patrimonial contra o indevido exercício do poder de tributar do Estado e (ii) a política pública de distribuição do dever fundamental de pagar tributos.

¹⁰ Emenda Constitucional n. 103/2019.

CAPÍTULO 1 – O PAPEL DOS PODERES ESTATAIS NA FORMULAÇÃO DE UMA POLÍTICA DE JUSTA DISTRIBUIÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

A existência do Estado e a forma de viabilização das políticas públicas dependem da receita arrecadada com os tributos, cabendo, na nossa experiência constitucional, aos poderes executivo e legislativo a construção de uma justa política pública tributária e, ao poder judiciário, compete a proteção do contribuinte contra eventual abuso do poder de tributar, bem como o controle político de salvaguarda constitucional, da legalidade e legitimidade. Este capítulo examina o desempenho de cada um desses papéis pelos poderes estatais, na construção e controle de uma política pública de distribuição da carga tributária total.

1.1 A construção da teoria da separação de poderes serve para assegurar a liberdade política no Estado

A separação dos poderes foi uma das principais teorias a sustentar a concepção de Estado do século XIX.

Com antecedentes em Aristóteles e Locke¹¹, a construção de um sistema de separação de poderes se consagrou e se difundiu na formulação de

¹¹ "Em que pesem as referências corriqueiras a John Locke e a Montesquieu, o segundo ainda mais citado do que o primeiro, como elaboradores da doutrina da separação de poderes, órgãos e funções, e sem embargo da primazia destes pensadores, paradigmas na formulação da ideia, a noção da divisão orgânico-funcional da estrutura e das atividades do Estado remonta, em especial, à Grã-Bretanha do século XVII, associada, umbilicalmente, a compreensão de rule of law. Conquanto seja possível observar traços em Aristóteles e em Cícero, v. g., o conceito é, a rigor, delineado no contexto inglês caracterizado pela disputa entre a monarquia e o parlamento, notadamente a partir do reinado de Jaime I (1603-1625). Dentre os episódios, a Petition of Rights de 1628, o short parliament, logo dissolvido por Carlos I (1625-1649), e o long parliament, cuja tentativa de dissolução daria ensejo a uma guerra civil de sete anos, a qual opôs, então, defensores da realeza e do parlamento e que levaria à proclamação da república em 1649, a commonwealth, a dissolução do parlamento por Oliver Cromwell (1649-1658)

Montesquieu, para a qual importava em distinguir três funções estatais e atribuí-las a órgãos distintos, reciprocamente autônomos, que as exercem com exclusividade, ou ao menos preponderantemente.

No capítulo I do livro Décimo Primeiro de “O Espírito das Leis”, antes de apresentar o seu modelo de separação de poderes, Montesquieu faz um recorte metodológico e explica ao leitor duas diferentes perspectivas da compreensão de sua teoria.

Primeiro, Montesquieu distingue as “leis que formam a liberdade política em sua relação com a constituição” das “leis que formam a liberdade política em sua relação com o cidadão”. A primeira relação examina o modo como se atinge (ou se forma) a liberdade política na constituição do Estado, em outras palavras, a regulamentação ou o direito que é capaz de alcançar a “liberdade política” na formação do Estado, especificamente na relação entre as funções ou poderes do Estado. Já a relação entre liberdade política e o cidadão analisa os costumes, maneiras, exemplos e certas leis que são capazes de trazer segurança ou pelo menos a opinião que se tem de sua segurança¹²; nessa segunda abordagem, o exame se desloca dos elementos necessários para se atingir a “liberdade política” na conformação dos poderes do Estado, para investigar o que é necessário para que o cidadão obtenha a liberdade política.

Dito de outro modo, Montesquieu explica que a obtenção da “liberdade política” se dá em duas dimensões diversas; ou seja, o valor a ser atingido é “a liberdade política”, porém, em dois níveis diferentes: na relação entre os poderes

em 1653, a reconvocação do parlamento em 1660 com a restauração monárquica, o Habeas Corpus Act de 1679, nova dissolução do parlamento por Carlos II (1660-1685) em 1683, quadro que culminou com a Revolução Gloriosa, de 1688, que depôs Jaime II (1685-1688), levou ao trono Guilherme de Orange (1689-1702) e suscitou, no ano seguinte, o Bill of Rights, marco da implantação da monarquia constitucional. É nesta atmosfera conturbada, importando notar que os antagonismos entre monarquia e parlamento guardam variadas motivações (políticas, econômicas, religiosas), que é gestado o princípio da separação de poderes. É mecanismo que nasce contra o poderio absoluto, incontido, em combate ao arbítrio, a favor do controle, da limitação do poder, em salvaguarda da liberdade, técnica a bem da racionalidade estatal” (CANOTILHO, J.J. Gomes. MENDES, Gilmar F. SARLET, Ingo W. STRECK Lenio L. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2 ed. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2018. p. 420).

¹² MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. P. 197/198.

do Estado (na constituição do Estado) e na relação com o cidadão (segurança ou pelo menos a opinião que se tem de sua segurança).

A liberdade política, quando obtida, torna a constituição do Estado e o cidadão livres¹³, sendo que os meios para atingir esse estado de liberdade são diferentes, na dimensão da relação da liberdade política com a constituição, e na relação da liberdade política com o cidadão.

Montesquieu trata de cada um desses temas em momentos distintos: as leis que formam a liberdade política, em sua relação com a constituição, serão tratadas no Livro Décimo Primeiro; as leis que formam a liberdade política, em sua relação com o cidadão, serão abordadas no Livro Décimo Segundo.

Nesse contexto e no que nos interessa, a questão central valorativa da separação de poderes é a realização da “liberdade política”, na sua relação com a constituição do Estado.

De acordo com Montesquieu, o conceito de liberdade assume significados diversos. Alguns tomam por liberdade a facilidade de depor a quem outorgaram um poder tirânico, outros pela faculdade de eleger a quem deveriam seguir e obedecer; outros, pelo direito de se armar e de exercer a violência. Há ainda quem se considere livre pelo fato de ser governado somente por um homem de sua própria nação e ser regido por suas próprias leis. Quem experimentou um governo monárquico, neste encontrou a liberdade. Mas quem viveu em uma república, também nesta viu a sua liberdade. Em síntese, o autor afirma que cada um chamou de liberdade ao governo que se adequava aos seus costumes ou às suas inclinações, e que nas democracias o povo parece fazer o que quer. Contudo, isso não se constitui em liberdade.

¹³ “Pode acontecer que a constituição seja livre e que o cidadão não seja. O cidadão poderá ser livre e a constituição não o será. Nestes casos, a constituição será livre de direito, e não de fato; o cidadão será livre de fato, e não de direito. Somente a disposição das leis, e mesmo das leis fundamentais, forma a liberdade em sua relação com a constituição. Mas na relação com o cidadão, costumes, maneiras, exemplos recebidos podem fazê-la nascer; e certas leis civis podem favorece-la, como veremos neste livro” (MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. P. 197).

O conceito de liberdade de Montesquieu está conectado a um ‘dever’ normativo. A liberdade é o direito de fazer tudo o que as leis permitem; se um cidadão pudesse fazer tudo o que eles proíbem, não teria mais liberdade, porque os outros também teriam tal poder. Portanto, liberdade sem limites ou que se adequa aos costumes ou inclinações pessoais, não é liberdade.

Ao delimitar o seu conceito de liberdade, Montesquieu afirma que em um Estado, isto é, uma sociedade em que há leis, a liberdade não pode consistir senão em poder fazer o que se deve querer e em não ser constrangido a fazer o que não se deve desejar¹⁴.

Essa noção de liberdade é deontológica, o que significa que ser livre não é o mesmo que ser independente de deveres e de obrigações; a liberdade só é encontrada e praticada quando é delimitada pelo “deve ser”¹⁵. Por isso, Montesquieu afirma que liberdade é o direito de fazer tudo o que as leis permitem.

Independência, por outro lado, é a conformação das coisas segundo as próprias inclinações dos indivíduos, os quais fazem tudo o que desejam. Ocorre que se um cidadão pode fazer tudo o que tem inclinação para fazer, independentemente de haver conformação deontológica, não haverá liberdade, porque os outros também teriam o mesmo poder.

¹⁴ MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. P. 179.

¹⁵ “Liberdade não é fazer tudo aquilo que se anseia; o gestor público carrega consigo muitos anseios, colhidos muitas vezes de seu contato com as mais diversas realidades sociais, e é natural que, dentro da Administração Pública, queira transformá-los em políticas públicas. Assim é que nos defrontamos com gestores que terminam agindo impulsivamente, não necessariamente com algum desvio de conduta, mas com senso de urgência em relação aos anseios colhidos da vida cotidiana. Contudo, para que a ação seja efetivamente livre e, portanto, moral, ela precisa estar de acordo com a ordem jurídica regente. Não há liberdade na ação pelo ímpeto, mas sim na ação em conformidade com o direito. Para isso, é preciso que a política pública seja executada e entregue tendo em si contida uma eficiente gestão de conformidade, por meio de instrumentos de compliance.” (GONÇALVES, Benedito. GRILO, Renato Cesar Guedes. A utilização dos instrumentos de *compliance* para a realização do princípio da moralidade administrativa. *in* POZZO, Augusto Neves Dal. MARTINS, Ricardo Marcondes. **Compliance no direito administrativo: volume 1**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2020. P. 41).

A base do estudo do livro Décimo Primeiro de O Espírito das Leis é essa diferença entre a condição de independência e a liberdade. Para compreender a proposta de limitação do poder, é preciso entender como se atinge a liberdade.

A análise da liberdade, em contraposição à noção de independência, sob a ótica do agir individual, será analisada de modo institucional – na perspectiva da ação dos poderes do Estado. O que ficou conhecido como separação de poderes é a transposição da relação entre a liberdade e a independência para o palco do exercício constitucional dos poderes do Estado. Contudo, a base de toda construção é essa: a liberdade é de exercício regado; para que os poderes do Estado sejam livres, devem limitar-se em seu agir.

Nesse sentido, a liberdade também não se confunde com o poder do povo; para Montesquieu, quem tem poder se inclina a dele abusar. Por isso, o autor afirma que, como nas democracias o povo parece fazer o que deseja, ligou-se a liberdade a essas formas de governo e confundiu-se o poder do povo com sua liberdade.

O poder vai até onde encontra limites; para haver liberdade, portanto, é preciso um espaço de conformação de seu exercício, de modo que se firmem limitações; o autor afirma que “a própria virtude tem necessidade de limites”.

Assim, liberdade é um conceito deontológico; independência é o arbítrio um dos outros (a opressão de todos). Para haver liberdade é preciso existir limites.

Se o poder não encontra limites, ele será um poder independente e nesse Estado não se encontrará a liberdade política.

Montesquieu aplica tais conceitos à realidade então existente em dois países, a Polônia e a Inglaterra. Na Polônia, o objetivo específico era a independência de cada indivíduo; a Inglaterra, por sua vez, é apresentada como sendo um Estado cujo objetivo de sua constituição é a liberdade política.

A independência, caso prevalente na estruturação do Estado, representaria a ausência de liberdade. O exercício do poder independente é não cooperativo, uma vez que ele não encontra limites. A independência, em

Montesquieu, representa um exercício de poder não harmônico, incompatível com o valor da liberdade política do Estado.

O poder que se comporta com independência age de modo indiferente aos fins do Estado, atuando como se fosse um outro Estado, dentro do Estado. Age, portanto, desconsiderando o tecido único que deve cobrir a ação livre estatal, a qual precisa ser exercida com harmonia e em encaixe perfeito nas engrenagens do exercício dos poderes.

Identifica-se o conceito de Montesquieu de independência quando um poder toma decisão desarmônica, que impacta o exercício livre dos demais poderes. Por exemplo, quando se diz que um poder do Estado dará a “última palavra”, de modo a enfatizar que aos demais poderes só resta o preciso e imediato cumprimento, com todas as consequências advindas da decisão, há a independência de um poder e o Estado não atingirá a liberdade política.

Não estamos com isso defendendo a insurgência de um poder contra a decisão tomada pelo outro, mas enfatizamos que a eficácia concreta de uma decisão pode ser realizada integralmente pelos braços do diálogo e no leito da cooperação, por intermédio do abandono do viés impositivo ou de superposição.

Os poderes de um Estado livre não se superpõem um ao outro, mas se exercem de modo harmônico. Aliás, não é por outro motivo que a doutrina constitucionalista costuma enfatizar a unicidade do poder estatal¹⁶. Ou, ainda mais interessante, é a compreensão do poder político do Estado como um meio:

O poder político, atributo essencial da comunidade política, é a capacidade do Estado, concebida como meio, para conseguir sua meta: o bem comum. É uma capacidade qualitativa e moral, imprescindível para manter a ordem, causa formal do Estado¹⁷.

Ademais, no modelo que será construído por Montesquieu, para alcançar a liberdade política, ele admitirá a possibilidade de inação ou pausa, nos casos

¹⁶ "Entende-se que a separação não é propriamente do poder político-jurídico, considerado uno, indivisível, e sim das funções. O poder não se divide, as funções provenientes do poder sim". CANOTILHO, J.J. Gomes. MENDES, Gilmar F. SARLET, Ingo W. STRECK Lenio L. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2 ed. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2018. p. 450.

¹⁷ DROMI, Roberto. **Sistemas jurídicos e valores administrativos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007. p. 44.

de discordância. O mecanismo construído por Montesquieu é alimentado pelo consenso¹⁸; não o havendo, simplesmente não haverá deliberação política formada. É o que se chama de pausa ou inação de poderes, cuja ideia é coerente com a filosofia liberal de Montesquieu, para quem o poder deve ser contido como prevenção ao absolutismo¹⁹.

Um Estado com poderes independentes não seria livre, mas escravo das vontades institucionais impositivas, as quais se exercem sem qualquer limite e com confusão de papéis. Enfatizamos que o conceito de "independente" em Montesquieu não possui o mesmo significado que o termo assume hoje na CF/1988.

O art. 2º da CF/1988 afirma que são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Ao relacionar independência e harmonia, o constituinte deixa claro que a sua finalidade é atingir o que Montesquieu chama de liberdade política. Sem harmonia, a

¹⁸ Quanto ao ponto, relevante as lições sobre as faculdades de estatuir e de impedir. “No exercício do poder há a inevitável tendência de se abusar do poder, de modo que é necessário que o poder limite o poder. Para isso, Montesquieu engendra um sofisticado sistema de compartilhamento das faculdades de estatuir e de impedir entre os poderes, especificamente o executivo, a ‘parte legislativa dos comuns’ e a ‘parte legislativa dos nobres’. Diferentemente do poder de julgar, que é neutralizado em sua própria essência, na medida em que não estatui e não impede, o poder de legislar e o poder de executar são neutralizados pela comunhão de funções entre eles. Isso é relevante de notar, como dissemos acima: não é da separação dos poderes que vem o mecanismo de limitação do poder, mas da comunhão das faculdades de estatuir e de impedir. A “parte legislativa dos nobres” (câmara alta) e a “parte legislativa dos comuns” (câmara baixa) limitam-se reciprocamente pela comunhão das mesmas faculdades de estatuir e de impedir, uma vez que apenas na comunhão de vontades entre ambas é que o poder legislativo estatui. Além disso, participa dessa faculdade de estatuir o executivo, com a sua sanção, e de impedir, com o seu veto. Ressalte-se: não há superação ao veto do executivo; também não há superação de impedimento feito pela câmara alta (dos nobres), caso esta resolva exercê-lo em relação que foi deliberado pela câmara dos comuns (representantes eleitos)” (GRILLO, Renato Cesar Guedes. **Os conceitos de liberdade política e de independência dos cidadãos na Teoria da Organização de poderes de Montesquieu.** Disponível em:

<<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/55064/os-conceitos-de-liberdade-politica-e-de-independencia-dos-cidadanos-na-teoria-da-organizacao-de-poderes-de-montesquieu>>. Acesso em: 7 nov. 2020).

¹⁹ Não é o nosso objetivo adentrar ao modelo de separação de poderes de Montesquieu, mas apenas investigar e expor seus pressupostos filosóficos para apresentar nosso argumento. Para melhor compreensão do tema: AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Sobre a organização de poderes em Montesquieu: Comentários ao Capítulo VI do Livro XI de “O espírito das leis”** in Revista dos Tribunais, vol. 868, 2008.

independência se torna um conceito de exercício arbitrário do poder, onde este não encontra limites. Já a liberdade política somente é encontrada em governos que, além de serem moderados, exercitem o poder de modo a limitar o próprio poder, sendo esse o sentido que identificamos no art. 2º da CF/1988.

A estrutura montada por Montesquieu é bastante diversa e peculiar, se comparamos com o nosso sistema atual. Possuímos um poder de julgar que não se restringe a decidir somente casos civis individuais e julgamento de crimes, mas que também se envolve com a produção normativa e execução de políticas públicas, na medida em que exerce o controle de constitucionalidade e que julga demandas relacionadas à deficiente prestação de serviços públicos por parte do executivo, respectivamente.

Contudo, muito embora, com uma conformação de poderes estruturada de modo diverso, a base teórica de Montesquieu, no nosso sentir, segue perfeitamente aplicável. Não pretendemos apresentar a estrutura de poder engendrada, mas apenas expor seus pressupostos e objetivos para apresentar o nosso argumento.

Encontram-se hoje, na responsabilidade do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), uma pauta de processos judiciais tributários que tem a capacidade de impactar entre 1,3 e 1,5 trilhão de reais o orçamento público da União.

A forma como o poder judiciário irá agir diante desse possível impacto fiscal será determinante para a harmonia entre os poderes do Estado. O agir independente, isto é, não limitado, simplesmente se arvoraria como sendo a 'última palavra', impondo consequências fiscais imediatas e insuportáveis, a partir das quais se colheria a inflação, o aumento do endividamento estatal, a elevação abrupta de tributos ou a diminuição drástica de serviços públicos.

Para a obtenção da liberdade política, a partir de um agir de poder que leve em conta as prerrogativas dos demais poderes, é preciso dialogar para o encontro da melhor acomodação, dentro do Estado, do impacto de eventual decisão desonerativa trilionária.

O percurso que deve ser almejado é o do encontro da liberdade política, e não o da independência. Independente será sempre o exercício do poder que só encontra 'limites' nas suas próprias convicções ou anseios de agir; ocorre que não há liberdade quando a conduta institucional do Estado é conformada por aquilo que um determinado órgão autônomo ou poder acha que é correto, dando a “última palavra”.

É preciso que o Estado se reencontre com os termos constitucionais do exercício do poder “independente e harmônico” (art. 2º da CF/1988), de modo que os poderes possam agir livremente, dentro dos quadrantes já estabelecidos pela Constituição Federal.

Não defenderemos nessa dissertação que o judiciário seja impedido de cumprir com o seu papel e de afirmar a sua convicção. Tampouco sustentaremos que os efeitos da decisão judicial sejam tolhidos, ou feitos de letra morta. Na realidade, sequer somos simpáticos à técnica de modulação dos efeitos das decisões judiciais paradigmáticas, no campo tributário, uma vez que aquele que teve seu dinheiro retirado indevidamente pelo Estado deve, em regra, ter cada centavo devolvido.

Contudo, as consequências da decisão judicial paradigmática e que impacte severamente nas prerrogativas dos demais poderes, precisa ser objeto de diálogo institucional para uma adequada execução do seu efeito vinculante.

A organização tributária e fiscal do Estado é construída por prerrogativa dos poderes executivo e legislativo, de modo que o judiciário precisa abrir espaço para dialogar com esses poderes sempre que da sua decisão decorra severo impacto nos deveres dos demais.

1.2 A análise holística da capacidade contributiva da sociedade empreendida pelos poderes formuladores das políticas públicas tributárias

Na experiência constitucional brasileira, compete aos poderes executivo e legislativo a eleição das bases econômicas que serão tributadas, mediante uma análise de política pública distributiva do dever fundamental de pagar tributos.

Essa política compreende uma visão holística do modo como os eleitos a contribuir tributariamente devem derivar parte de sua riqueza ao Estado. Para essa construção, deve ser percorrido um criterioso estudo prévio técnico jurídico, além de uma análise de impacto e conveniência política.

Assim, na medida em que o pagamento do tributo exsurge como um dever fundamental do cidadão, os parâmetros dessa imposição precisam ser estabelecidos desde o arquétipo constitucional (a chamada “Constituição Tributária”) até a legislação tributária (art. 96 do CTN), mediante o exercício das funções legislativa e executiva do Estado, com planejamento e justiça na distribuição do ônus que recairá sobre materialidades econômicas e sujeitos passivos determinados.

Por exemplo, a Constituição Federal prevê a existência da espécie tributária “imposto” (art. 145, I) de competência de todos os entes federativos tributantes. Se tributa mediante os impostos signos presuntivos de riqueza²⁰, de modo que a Constituição elege e reparte aquilo que existe de valor econômico na sociedade para que sofra a incidência tributária. A propriedade foi eleita como uma materialidade econômica tributável por todos os entes federativos, mediante impostos: a propriedade territorial rural, pela União (art. 153, VI), a propriedade de veículos automotores, pelos Estados (art. 155, III) e a propriedade predial e territorial urbana, pelos Municípios (art. 156, I).

Porém, a atribuição de uma grandeza econômica para a tributação, por imposto e mediante o exercício da competência tributária por determinado ente político, é apenas a decisão fundamental inicial, contida no arquétipo tributário constitucional. A partir disso, o ente tributante precisa construir efetivamente a incidência e eleger os respectivos aspectos da norma hipotética impositiva. No

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2018.

caso do imposto de renda, que é de competência da União (art. 153, III), o permissivo constitucional não implica em qualificar toda e qualquer renda como tributável.

A renda, conceitualmente, existe quando alguém auferir algumas poucas dezenas de moeda por mês, e também existe quando se percebe milhares delas. No entanto, calibrar a tributação, mediante critérios de justiça, é uma tarefa primordial a ser empreendida por aqueles poderes que possuem a prerrogativa de tomar a decisão política.

Qual a extensão da renda que será tributada? A partir de qual momento o signo de presunção de riqueza chamado “renda” se transforma em efetiva percepção de riqueza, a autorizar a sua tributação? Esses questionamentos devem ser respondidos a partir de pontos de partida valorativos, ou seja, a construção da resposta deve iniciar pela compreensão do princípio da capacidade contributiva, do dever fundamental de pagar tributos, da vedação ao confisco, apenas para citar esses três.

Não obstante, esses questionamentos também passaram inevitavelmente por uma decisão política, direcionada pelo resultado das eleições. Um governo e parlamento eleitos com um viés mais liberal tenderá a refletir decisões políticas liberais, inclusive no campo tributário, buscando uma tributação mais neutra e reduzida.

Compreendemos que o direito de propriedade é um direito natural de cada cidadão, que antecede a normatividade posta pelo Estado e, nesse sentido, a tributação é uma decisão política que se direciona no sentido da derivação para os cofres público de parte daquilo que me pertence. Contudo, há filósofos de escol, como Murphy e Nagel que compreendem de modo diametralmente oposto: os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes.

Nossas concepções divergem profundamente da mentalidade padrão da política comum no fato de insistirmos no caráter convencional da propriedade privada e de negarmos que os direitos de propriedade sejam moralmente fundamentais. A resistência aos conceitos tradicionais de justiça tributária e a seus homólogos políticos implica a rejeição da ideia de que a

renda e a riqueza pré-tributárias das pessoas pertencem a elas num sentido moralmente significativo. Não podemos conceber a propriedade como algo que é distribuído ou simplesmente abocanhado pelo sistema tributário, mas sim como algo que é criado por esse mesmo sistema. Os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes²¹.

Para que entenda que o direito de propriedade é criado pelo sistema tributário, a decisão política de tributar ou de não tributar termina sendo a expressão da própria distribuição de riqueza na sociedade. Dentro dessa visão, com a qual não compartilhamos, exsurge ainda mais relevante a construção de uma justa divisão tributária.

De qualquer modo, dispensar alguém de pagar um tributo é uma decisão política das mais delicadas dentro de uma república democrática. Tanto é assim que a doutrina consolidou a expressão “benefícios odiosos” para designar isenções²², imunidades ou qualquer outra forma de qualificar algo ou alguém com o não pagamento de um tributo. A invocação da expressão de ódio ilustra o sentimento que é gerado na sociedade quando a dispensa de um tributo é injusta.

Para a atual Constituição brasileira, inclusive, o benefício fiscal é tratado de modo ainda mais cauteloso do que a própria instituição do tributo. É que para a criação do tributo serve uma lei genérica, mas para o benefício fiscal é indispensável a especificidade legal²³, conforme expresso nos seguintes dispositivos do art. 150 da CF:

²¹ MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 240.

²² O termo “odioso” foi referenciado, por exemplo, no seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça: “Registro, ainda, semelhante opinião de Misabel Derzi, verbis: '(...) a imunidade recíproca não beneficia particulares, terceiros que tenham direitos reais em bens das entidades públicas, nem créditos ou renda de outrem contra tais entidades como queria Pontes de Miranda - cessando os 'odiosos' privilégios de funcionários públicos, magistrados, parlamentares ou militares; não se estende, pelos mesmos fundamentos, aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos relativamente ao bem imóvel.’ (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed., at. Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 295)” (REsp964.789/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2009, DJe 25/11/2009)

²³ Sobre esse tema, importante o conhecimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a compreensão da expressão “lei específica”, envolvendo a ADI ajuizada

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

§ 6º 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, § 2.º, XII, g²⁴.

Pode-se imaginar que a instituição do tributo é, ao mesmo tempo, a não instituição. É verdade, ao eleger alguém, dentro da sociedade, para pagar um tributo, o Estado preserva outros. Mas o benefício fiscal é diferente. É uma marca de eleição favorecida, que marca algo ou alguém como merecedor de um beneplácito do Estado. Por esse motivo, a Constituição Federal externa mais cautela com o benefício fiscal do que com a criação do tributo.

Na atual conformação do imposto incidente sobre a renda, apenas os valores mensais percebidos a partir de determinada quantia são efetivamente tributados. Antes desse teto, há uma dispensa legal de tributo devido (isenção), que deve ser calibrada constantemente, conforme monitoramento da política.

contra a Lei Geral da Copa. "O Plenário desta Corte já teve oportunidade de assentar que a exigência constitucional de edição de lei específica fica regularmente atendida mesmo nas hipóteses em que **a norma concessiva de isenção encontrar-se inserida em diploma que discipline outras questões correlatas, desde que haja inequívoca pertinência entre a isenção e o tema geral objeto da legislação que a instituiu.** Refiro-me especificamente à ADI 4.033/DF, na qual o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, destacou em seu voto condutor que a norma constitucional em exame tem como objetivo "impedir que a apreciação legislativa de matéria de grande importância às finanças públicas – exoneração tributária – reste prejudicada ou ofuscada pelo artifício de sua inclusão em projeto de lei que verse, preponderantemente, sobre outras matérias de menor importância ou mesmo triviais". No mesmo sentido, manifestou-se o Ministro Ilmar Galvão, Relator da ADI 1.376-MC/DF, assentando que, "**na verdade, o mencionado dispositivo constitucional não impede que uma lei que contemple, v.g., um programa de financiamento agropecuário ou de incremento à construção de casas populares, contemple a atividade com determinado incentivo fiscal. O benefício fiscal, aí, acha-se inter-relacionado ao objetivo da lei, encontrando-se, portanto, atendido o requisito da especificidade**." [ADI 4.976, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 7-5-2014, P, DJE de 30-10-2014.]

²⁴ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993. A redação original era mais econômica: "Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal".

Além disso, a Lei 7.713/1988, em seu art. 6º, traz extenso rol de isenções para o imposto de renda, dentre as quais destaco a do inciso XIV:

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, espondiloartrite 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;

Esse dispositivo legal é objeto de extensos debates no poder judiciário; destaco dois deles: a taxatividade do rol e a extensão aos ativos. Primeiro, percebe-se uma eleição de determinadas doenças que, quando adquiridas, autorizam o gozo do benefício fiscal e a dispensa do pagamento do tributo.

Como serão escolhidas as doenças que autorizam o beneplácito fiscal? Essa decisão precisará ser cuidadosamente pensada, sob o ponto de vista da saúde e humana, estatística, gastos com o tratamento, dentre outros diversos fatores.

Alguém que é portador de uma doença grave precisa despender diversos recursos financeiros para o seu tratamento, o que o insere em um contexto diferenciado, do ponto de vista da capacidade econômica, de quem é sadio. Essa é uma das justificativas para a instituição desse tipo de isenção fiscal e, por isso mesmo, é indispensável que se tenha uma visão holística do custo de tratamento das doenças e dos prognósticos médicos.

Por esse motivo é indispensável a estruturação de mecanismos de controle de política pública tributária, não só para a eleição da extensão da tributação, mas especialmente para a não tributação e, dentro de cada dispensa do pagamento de tributo, a calibragem de sua dimensão.

Essa é uma tarefa de política pública, das mais delicadas, cuja competência é dos poderes eleitos – executivo e legislativo -, os quais possuem

corpo técnico e vocação para essa função. Poderia o poder judiciário, a título de isonomia, estender o beneplácito fiscal de modo a alcançar doença não contida no rol legal? Entendemos, com veemência, que não. Pela sensibilidade da questão, somente a lei específica poderá fazê-lo.

Poderia o poder judiciário estender o benefício de isenção do imposto de renda aos ativos, quando a lei específica beneficiou apenas os inativos? Também entendemos, enfaticamente, que não. Nesse tópico, contudo, nos concentraremos em tratar do modo como se constrói uma política pública. Voltaremos ao papel do judiciário no tópico seguinte.

A cautela que precisa ser empreendida nessa tarefa de construir a tributação e a não tributação deriva da sensibilidade do poder tributário do Estado; é preciso, portanto, que haja um criterioso e constante estudo acerca da capacidade contributiva na sociedade, de modo a qualificar a distribuição do dever tributário e a instituição dos benefícios fiscais.

Nesse sentido, Montesquieu afirma que “não há nada que a sabedoria e a prudência devam melhor regrar do que esta porção que se retira e esta porção que se deixa para os súditos”²⁵.

Os poderes Executivo e Legislativo têm a tarefa de propor e aprovar o que, como e quem será tributado. As equipes técnicas do Ministério da Economia e os consultores legislativos da Câmara e do Senado são agentes públicos vocacionados a promover a avaliação acerca da política pública tributária.

Ao encontro dessa finalidade institucional, o Governo Federal elaborou dois guias práticos de avaliação de políticas públicas, resultado de um trabalho conjunto entre órgãos do poder Executivo e o Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, com a colaboração do Centro de Aprendizagem em Avaliação e Resultados para o Brasil e África Lusófona da Fundação Getúlio Vargas (Clear/FGV) e do *Centre for Public Impact* (CPI).

²⁵ MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo, Martins Fontes, 2000, p. 221.

Os guias práticos de avaliação de políticas públicas são divididos em dois volumes: o volume I trata da análise *ex ante*²⁶, e o volume II trata da análise *ex post*²⁷. Henrique Meirelles, Ministro da Fazenda do Brasil na ocasião em que elaborados referidos guias práticos, assim se manifestou sobre a necessidade de cautela na arrecadação de recursos da sociedade e subsequente aplicação em políticas públicas:

Aprimorar a qualidade do gasto e promover a eficiência na elaboração e na execução da política pública são objetivos permanentes daqueles que receberam da sociedade a honrosa incumbência da gestão de recursos públicos.

Acrescente-se a esses objetivos o desafio do equilíbrio fiscal. Se, por um lado, os anseios e necessidades da sociedade são crescentes e complexos, por outro, a capacidade do governo para obter recursos da sociedade é limitada. Uma forma de superar esse dilema é racionalizar a execução do gasto público, ao priorizar políticas eficazes e eficientes no atendimento das demandas dos cidadãos, atributo essencial à boa gestão pública, independente do ciclo econômico.

Não basta evidenciar as necessidades da sociedade e a importância da política pública. É necessário também ponderar e avaliar *ex ante* seus custos, benefícios potenciais, formas de execução de políticas e meios para monitorar seus resultados. É nesse contexto que se apresenta este guia, fruto do esforço e da experiência de equipes técnicas de diferentes ministérios para orientar a construção de políticas públicas consistentes e comprometidas com a melhoria do gasto público no Brasil²⁸.

Já o Ministro Dyogo Henrique de Oliveira, Ministro do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão à época em que elaborados os guias práticos, assim expressou a sua preocupação com a arrecadação e gastos de recursos públicos:

Os governos não criam recursos, e sim arrecadam da sociedade e os aplicam em suas políticas públicas. Esses recursos são, naturalmente, escassos e devem ser utilizados da maneira mais eficiente possível.

²⁶ CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante, volume 1**. Brasília, 2018. v. 1 (192 p.). Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf>. Acesso em 1 nov. 2020.

²⁷ CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post, volume 2**. Brasília, 2018. v. 2 (301 p.). Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/guias-e-manuais/arquivos/181218_avaliacao_de_politicas_publicas_vol2_guia_expost.pdf>. Acesso em 1 nov. 2020.

²⁸ CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante, volume 1**. Brasília, 2018. v. 1 (192 p.). Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf>. Acesso em 1 nov. 2020.

No Novo Regime Fiscal (Emenda Constitucional nº 95/2016), foram introduzidos desafios adicionais à gestão financeira e orçamentária dos órgãos e entidades da administração pública federal.

Dessa forma, avaliar é etapa essencial para aperfeiçoar as políticas públicas e aprimorar a alocação de recursos e a qualidade do gasto público, visando melhorar a prestação de serviços à sociedade.

(...)

A análise orçamentária e financeira possibilita a mensuração do real valor das políticas públicas e a identificação dos seus potenciais benefícios. Em contextos de restrição fiscal, busca-se o alcance do máximo retorno econômico e social ao menor sacrifício possível da sociedade.

Assim, a ótica orçamentária e financeira da avaliação *ex ante* consagra-se como instrumento de incentivo à eficiência, à eficácia e à efetividade das políticas escolhidas pelo governo para solucionar os problemas enfrentados pela sociedade²⁹.

Nesse sentido, o Decreto no 9.191, de 1º de novembro de 2017, estabelece em seu art. 30 que junto com o envio da Exposição de Motivos dos atos normativos submetidos ao Presidente da República serão enviados os pareceres de méritos dos órgãos envolvidos com o ato. O art. 32 do Decreto aludido também define que os pareceres de mérito desses órgãos deverão conter elementos abordados no guia prático de avaliação de políticas públicas, como a análise do problema que o ato normativo visa a solucionar e os objetivos que se pretende alcançar.

A avaliação das políticas públicas deve começar no seu nascedouro, por meio da análise *ex ante*, a fim de verificar, fundamentalmente, se respondem a um problema bem delimitado e pertinente. O responsável pela gestão da política pública, dentro do poder executivo, deve observar se há um objetivo claro de atuação do Estado, propondo um desenho que efetivamente possa ser alcançado.

É necessário que as políticas públicas contenham essa análise para que os recursos públicos e o bem-estar da sociedade sejam otimizados. Com isso, previne-se a detecção posterior de erros de formulação e de desenho, que, com maior racionalidade no processo inicial de implantação da política, poderiam ter sido previstos e eliminados.

²⁹ *Idem ibidem*.

Avaliações mais precisas de políticas públicas serão uma ferramenta indispensável de viabilização do chamado “Novo Regime Fiscal”, instituído pela Emenda Constitucional nº 95/2016. Com limite de gastos definido por período de vinte anos, haverá a necessidade de um debate mais qualificado sobre a priorização de políticas públicas e das decisões alocativas do orçamento.

Considerando a crescente demanda da sociedade, o desafio não consiste apenas em conter a expansão do gasto público, mas também avaliar em que pontos ele é pouco produtivo, com o propósito de procurar fazer mais com menos recursos e priorizando a efetividade e a eficiência das políticas públicas.

O Volume I do guia prático de análise de políticas públicas *ex ante* apresenta as seguintes etapas para a aferição da proposta: i) diagnóstico do problema; ii) caracterização da política: objetivos, ações, público-alvo e resultados esperados; iii) desenho da política; iv) estratégia de construção de confiabilidade e credibilidade; v) estratégia de implementação; vi) estratégias de monitoramento, de avaliação e de controle; vii) análise de custo-benefício; e viii) impacto orçamentário e financeiro.

A análise *ex ante* de uma política pública é exemplificada no guia prático (Volume I), na forma de um “checklist”, para o caso da desoneração tributária da folha de pagamentos. Nesse intento, foram enfrentados diversos pontos específicos a respeito da proposta de política pública tributária desonerativa.

A desoneração da folha de pagamentos foi instituída no contexto do chamado “Plano Brasil Maior” - parte de uma mais ampla matriz econômica, que ficou conhecida como “nova matriz econômica”. A Lei 12.546/2011 instituiu inicialmente a denominada “Desoneração da Folha de Pagamento”, que substituiu parte das contribuições previdenciárias da base ou grandeza econômica “folha de salários” pela “receita bruta ajustada”.

Na versão original, a Lei 12.546/2011 permitiu que os 20% de contribuição patronal incidente sobre a folha de salários fossem substituídos por uma

contribuição entre 1% e 2% sobre a receita ou faturamento das empresas. Sobre as medidas de desoneração fiscal tomadas no contexto do Plano Brasil Maior³⁰:

As primeiras medidas tributárias de desoneração para incentivar setores econômicos foram criadas no Plano Brasil Maior, anunciado em agosto de 2011. O plano previa, entre outros pontos, a redução de IPI sobre máquinas e equipamentos, materiais de construção, caminhões e veículos, a concessão de créditos tributários para exportadores e a chamada desoneração da folha de pagamentos.

Outra medida de renúncia tributária envolveu a desoneração da cesta básica. A política, introduzida em março de 2013, buscou estimular o consumo das famílias de baixa renda pela redução de alíquotas do PIS/Pasep, Cofins e do IPI de alguns alimentos e produtos de higiene pessoal.

Apesar do fraco desempenho da economia e da aparente ineficácia dos incentivos concedidos em gerar expansão da produção industrial, dos investimentos e do consumo, o governo aumentou o número de setores beneficiados por diversas dessas medidas. A redução de IPI, por exemplo, que inicialmente tinha validade até 31 de agosto de 2012, foi prorrogada diversas vezes e durou até 31 de dezembro de 2014. O caso da política de desoneração da folha salarial é ainda mais emblemático. A medida, introduzida em 2011, substituiu a base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal de 20% sobre a folha de salários para entre 1% e 2% sobre o faturamento da pessoa jurídica. O objetivo da política era, supostamente, manter empregos e elevar a competitividade nos setores da indústria mais intensivos em trabalho por meio da redução dos custos com a mão de obra. Inicialmente, ela vigoraria até dezembro de 2014, mas foi tornada permanente em julho de 2014. Além disso, a quantidade de setores beneficiados, que era de apenas quatro, de acordo com a Secretaria de Políticas Econômicas, aumentou para 56 até 2014.

(...)

A inclusão dos setores de serviços e construção civil elevou o custo anual da desoneração da folha de 0,08% do PIB em 2012 para 0,25% em 2014, segundo os dados de Afonso e Pinto (2014).

O conjunto dessas políticas gerou uma forte perda de arrecadação pelo governo federal. O custo anual com as renúncias tributárias, que era de 140 bilhões de reais em 2010, passou a ser de 250 bilhões em 2014, também em valores correntes de cada ano. A estimativa é de que as desonerações concedidas a partir de 2011 somem mais de 458 bilhões até 2018.

Em março de 2017, Henrique Meirelles, Ministro da Fazenda do presidente Michel Temer, anunciou o fim das desonerações para a maioria dos

³⁰ CARVALHO, Laura. **Valsa brasileira: Do boom ao caos econômico**. São Paulo: Editora Todavia, 2018.

setores. Retrospectivamente, estudo do IPEA constatou que a medida de desoneração da folha de pagamentos não gerou empregos³¹. Contudo, ainda restaram 17 setores econômicos beneficiados com a medida, cujo benefício acabaria no final de 2020; o Congresso Nacional prorrogou o termo final para o fim de 2021 e o presidente Bolsonaro vetou essa prorrogação. No momento, discute-se a derrubada do veto presidencial.

Desse contexto, se percebe como é delicada a instituição de uma política pública tributária. Nesse caso da desoneração da folha de salários, restam 17 setores da economia beneficiados pela substituição da base, o que é capaz de causar severos desequilíbrios no sentimento de justiça tributária.

Por esse motivo se destaca a absoluta relevância do estudo na gestão das políticas públicas, seja pela oneração ou pela instituição de benefícios fiscais. A desoneração da folha foi instituída em 2011 para vigor por tempo determinado e ainda se arrastará, muito provavelmente, ao menos até 2021.

Retornando ao guia prático (Volume I), nele há a exemplificação de análise *ex ante* dessa política pública de desoneração da folha de pagamentos. De referida análise, destacamos os seguintes pontos, que nos parecem mais relevantes para ilustrar a complexidade da construção de uma decisão política dessa envergadura:

1. Diagnóstico do problema ou da situação que demanda providências

1.1 Qual problema ou necessidade a proposta visa solucionar?
Continua sendo o alto custo da mão de obra no país, que ocorre em outros setores intensivos em mão de obra para além dos setores beneficiados originais, ocasionando também alta informalidade no mercado de trabalho.

(...)

1.3 Quais são as evidências da existência do problema na realidade brasileira?

A arrecadação derivada dos tributos incidentes sobre a folha de salários representou, em 2007, 22,6% da arrecadação tributária total, equivalente a 7,8% do produto interno bruto (PIB), segundo a Receita Federal (RF). Nesse contexto, adquire particular importância a contribuição patronal à Previdência Social, que atingiu, no período referenciado, cerca de 2,4% do PIB.

³¹ REVISTA EXAME. **Desoneração da folha de pagamento não gerou empregos, diz Ipea**. São Paulo, 2018. Disponível em: < <https://exame.com/economia/desoneracao-da-folha-nao-gerou-empregos-diz-ipea/>. Acesso em: 13 ou. 2020.

Considerando um trabalhador que recebe um salário mínimo, sem considerar outros custos não salariais, o ônus tributário representa um quinto da remuneração laboral. A dimensão da informalidade no Brasil pode ser atestada pelos dados da Pnad de 2007: o quantitativo de trabalhadores no setor formal e informal, no período analisado, foi de 79.872.772 (51,2% compõe a força de trabalho formal e 48,8%, os trabalhadores informais). Considerada a alocação setorial da informalidade, a indústria apresenta 34,3% de trabalhadores informais; a agricultura, 76,5%; o setor de construção, 69,9%; o comércio, 49,7%; a administração pública, 21,3%; o setor de serviço, 50,1%; e as outras especificações, 34%. No primeiro semestre de 2012, observou-se uma queda da produção industrial de 3,8%, em relação a igual período de 2011. Ademais, o emprego na indústria recuou 1,2% no período, reflexo, sobretudo, da redução de empregados em nove dos quatorze locais pesquisados, com destaque para São Paulo (-3,2%). Soma-se, ainda, as expectativas adversas quanto às exportações, tendo em vista as perspectivas de continuidade da retração do comércio mundial.

(...)

2. Identificação dos objetivos, das ações e dos resultados esperados
2.1 Qual o objetivo da proposta?

O objetivo principal continua sendo a legislação inicial, visando fomentar a formalização laboral. Com esse objetivo, espera-se alcançar outros objetivos: manutenção dos direitos trabalhistas, aumento da produtividade e competitividade da economia brasileira, além do fomento às exportações do país.

(...)

3. Desenho, estratégia de implementação e focalização

3.1 Quais são os agentes públicos e privados envolvidos e como atuarão na proposta?

1) Atores públicos: governo federal (Receita Federal do Brasil), responsável pela arrecadação da contribuição. 2) Atores privados: associações patronais e de trabalhadores e institutos de pesquisa. Consigne-se, a propósito, a instituição da Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos (CTDF), integrada por representantes do governo, empregadores e trabalhadores.

(...)

4. Impacto orçamentário e financeiro

4.1 Apresentar análise dos custos da proposta para os entes públicos e os particulares afetados. A ampliação do rol de setores beneficiados com redução a zero da alíquota da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários em apreço gera renúncia fiscal líquida estimada em R\$ 1,7 bilhão, em 2013, e R\$ 1,9 bilhão, em 2014. Isso porque a renúncia primária total será parcialmente compensada com o ingresso de receitas do adicional da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – importação no valor estimado de R\$ 586 milhões, em 2013, e R\$ 634 milhões, em 2014. Em 2012, estima-se que, no primeiro semestre, a renúncia com a política vigente tenha sido de R\$ 754,3 milhões.

(...)

5. Estratégia de construção de confiança e suporte

5.1 O conjunto de cidadãos e cidadãs apoia a política proposta por confiar que ela é relevante e que as instituições responsáveis irão levá-la a cabo? O apoio social maior viria tanto dos empresários, que recebem o incentivo, quanto dos trabalhadores, que podem vir a ser incorporados nas empresas incentivadas.

(...)

6. Monitoramento, avaliação e controle

6.1 A política pública poderia ser implementada a partir de projeto-piloto?

A desoneração da folha de pagamento foi implementada em poucos setores mais intensivos em mão de obra, como um programa-piloto.

6.2 Como será realizado o monitoramento e quais serão os indicadores desse monitoramento ao longo da execução da política?

É importante destacar duas modalidades de monitoramento da desoneração da folha. A primeira, de ordem fiscal, refere-se à obrigatoriedade de mensuração do valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, para pautar a compensação da União ao Fundo do RGPS, conforme previsto no inciso IV e § 2º, do art. 9º, da Lei no 12.546/2011. Tal obrigação foi regulamentada pela Portaria Conjunta da Receita Federal do Brasil (RFB)/Secretaria do Tesouro Nacional (STN)/ Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)/Ministério da Previdência Social (MPS) nº 2, de 28 de março de 2013. A outra modalidade de monitoramento deriva de diretriz regulamentar, prevista no Decreto no 7.711, de 3 de abril de 2012, que instituiu a Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos (CTDF). Esse fórum, constituído por governo, entidades patronais e de trabalhadores, teve como um dos objetivos o monitoramento contínuo dos principais efeitos da política de desoneração da folha, para assegurar o devido controle social sobre a medida. Os indicadores a serem acompanhados são: 1) estimativa anual de renúncia fiscal com a medida; 2) arrecadação previdenciária com os setores beneficiados; 3) número de contribuintes beneficiados; e 4) quantidade de vínculos empregatícios

A elaboração do “checklist” pelo guia prático baseou-se na Exposição de Motivos da medida provisória que tratou da desoneração da folha de pagamento (MPV no 582, de 2012), bem como dos relatórios da Secretaria da Receita Federal Demonstrativo dos Gastos Tributários – Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2018, de agosto de 2017, e Desoneração da Folha de Pagamento – Estimativa de Renúncia e Metodologia de Cálculo, e a análise dessa política realizada pela Secretaria de Política Econômica, por meio da Nota de Análise sobre a Desoneração da Folha, de abril de 2015.

Além disso, o guia prático também se baseou nos seguintes estudos: i) Nota técnica da Fundação Getúlio Vargas/Instituto Brasileiro de Economia (FGV/Ibre) – Evolução inicial da desoneração da folha salarial, de Gabriel Leal de Barros e José Roberto Afonso, de julho de 2013; ii) Nota técnica FGV/Ibre – Avaliação setorial da desoneração da folha de salários, de Vilma da Conceição Pinto, José Roberto Afonso e Gabriel Leal Barros, de fevereiro de 2014; e iii) Texto para Discussão no 41 da FGV/Ibre, de 2014 – Composição da desoneração (completa) da folha de salários, de José Roberto Afonso e Vilma da Conceição Pinto, de julho de 2014.

Por sua vez, a análise *ex post*, sistematizada no volume II do guia prático, se direciona em aferir a eficiência de uma política pública que já se encontra em andamento. Nesse caso, é necessário dispor também de métodos específicos para lidar com o monitoramento e avaliar o seu alcance.

O volume II do guia, ao complementar o volume I, incorpora técnicas de gerenciamento, permite acessar os pontos críticos de uma política pública, propondo aprimoramentos ou mesmo concluir pela suspensão ou substituição da medida estatal. Também por meio de instrumental estatístico específico é possível saber com elevado grau de confiança, o impacto, o retorno ou a eficiência de determinada política.

O exemplo da desoneração da folha, bem como a menção aos guias práticos de avaliação das políticas públicas, serve para demonstrar o percurso pelo qual uma proposta de (des)oneração tributária passa dentro do poder executivo, quando for o responsável pela sua proposição. Não teceremos comentários específicos sobre o trâmite legislativo que se processa após a chegada do projeto à Câmara dos Deputados, ou quando a proposição nasce no parlamento (comissões temáticas, debates, estudos, análises técnicas pelas consultorias legislativas). De todo modo, há também no Congresso Nacional um corpo de servidores e um trâmite procedimental construtivo da política pública tributária, vocacionado para medir os impactos de modo holístico.

A nossa intenção é a de demonstrar o criterioso caminho que é seguido até que uma medida tributária se transforme em realidade normativa eficaz,

competindo aos poderes executivo e legislativo a tarefa de formular, de modo justo e equânime, a política pública de imposição tributária, elegendo “o que”, “quem”, “como” e “em qual intensidade” será tributado.

Do mesmo modo, a avaliação de conveniência no que diz respeito à política pública já criada pertence não somente ao campo técnico, mas também e especialmente à seara política. Basta ver esse mesmo exemplo da desoneração da folha de pagamentos, que vem sendo objeto de avaliação de conveniência, como medida de política pública indutiva no mercado de emprego, mas que também se constitui em um campo de profunda discussão política, entre o Congresso Nacional e o poder executivo.

O poder executivo concluiu fundamentadamente que a medida de desoneração não alcançou os resultados pretendidos, como apontou o estudo do IPEA acima referenciado. Mas isso não basta para que se determine o fim de referido benefício fiscal, sendo indispensável a submissão ao crivo do parlamento.

O poder legislativo é a via indispensável tanto à instituição, como à desoneração dos tributos. Isoladamente, executivo e legislativo não conseguem inovar no campo da oneração ou desoneração tributária - com exceção das permissões constitucionais de alteração na alíquota de impostos extrafiscais, por exemplo, como é o caso dos impostos alfandegários de exportação e de importação.

Não há nada de novo no mundo tributário sem que estejam concertados os poderes executivo e legislativo – no que nos aproximamos do ideal de Montesquieu de “inação” ou paralisação. Não se onera ou se desonera sem a participação dos dois poderes; ainda que a iniciativa e aprovação da lei tributária seja do parlamento, há que se submeter ao veto ou sanção do presidente da República.

Toda imposição ou não imposição tributária deve ser antecedida de uma análise técnica e holística da capacidade contributiva na sociedade, mediante avaliação prévia por corpo de servidores vocacionados especificamente para essa tarefa.

Essa construção passa necessariamente pelo crivo dos poderes executivo e legislativo, além de se submeter, depois de criada, ao constante monitoramento *ex post*. A qualquer momento, esse edifício pode ser desmoronado por decisão técnica e sobretudo política, também dos poderes executivo e legislativo.

Diante dessa realidade reflexiva acerca da adequada construção e do constante monitoramento das políticas públicas tributárias, por meio da qual o Estado resolve tributar ou desonerar tributos, qual o papel exercido pelo poder judiciário?

Ao poder judiciário, especificamente na área tributária, compete em primeiro plano, assegurar que os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes não sejam violados na construção e execução da tributação ou da desoneração fiscal.

Quando os poderes executivo e legislativo resolvem instituir um tributo, mediante a eleição de determinada materialidade tributária, é preciso observar o arquétipo tributário fundamental desenhado na Constituição, uma vez que a decisão política tributária fundamental nela nasce.

No caso da desoneração da folha de salários, em verdade, embora represente de fato uma menor arrecadação para o Estado, tratou-se da modificação da materialidade que estaria exposta à tributação. Saiu a “folha de salários” e entrou a grandeza econômica “receita ou faturamento”. Com a implementação dessa política pública, houve uma alteração do signo econômico tributável, cujo objetivo era preservar a folha de salários e, com isso, estimular o emprego – o que terminou não ocorrendo.

Essa alternância da grandeza econômica tributável não é algo aleatoriamente escolhido pelos poderes que gestam a tributação. A Constituição Federal, em seu artigo 195, prevê ambas as materialidades econômicas abertas à tributação - folha de salários e receita ou faturamento – e permitia o câmbio entre elas, ou a substituição (§13):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei,

mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Pois bem. A “desoneração da folha”, que é a mudança da base econômica tributável, foi, por iniciativa do Congresso Nacional, prorrogada para o final de 2021, conforme dissemos acima. Ou seja, quando aprovada, a substituição da materialidade tributável era permitida pelo §13 do artigo 195 da Constituição Federal; contudo, essa contribuição patronal substitutiva acabaria em 2020. Quando o Congresso propôs e aprovou a lei, prorrogando para 2021 o fim da “desoneração da folha”, o autorizativo constitucional do §13, artigo 195, já havia sido revogado pela reforma da previdência (Emenda Constitucional nº 103/2019).

O presidente de República vetou a lei que prorrogou a “desoneração da folha” e os parlamentares discutem a derrubada do veto. Caso ocorra a superação do veto, o poder judiciário poderá ser acionado. É por isso que nos referimos acima que, a defesa dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes é o primeiro plano de atuação garantista do judiciário na esfera tributária. Mas não é só nesse sentido que ele pode agir.

Em uma acepção ampla, é pela salvaguarda da integridade do arquétipo constitucional tributário que o judiciário atua. Nesse caso, da famigerada “desoneração da folha”, o próprio poder executivo, por meio da Advocacia-Geral da União, poderá tentar no Supremo Tribunal Federal fazer prevalecer o texto constitucional e a vontade do constituinte derivado reformador, que decidiu revogar a autorização do art. 195, §13.

Portanto, compete ao poder judiciário controlar a legitimidade e constitucionalidade da política pública tributária que venha a ser eleita e implementada, salvaguardando direitos e garantias individuais, a Constituição, as Leis e toda a legislação tributária.

1.3 O controle do poder de tributar exercido pelo poder Judiciário

O poder Judiciário, diferentemente dos demais poderes, não possui estrutura técnica capaz de fazer uma análise holística de política pública tributária, mas gabinetes vocacionados a enfrentar temas eminentemente jurídicos (formais), os quais dizem respeito ao controle da tributação imposta pelo Estado e a salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

O tributo, como preço da liberdade, precisa ter sua imposição prática estatuída dentro dos parâmetros delineados pelo conjunto normativo que rege a tributação: partindo das garantias constitucionais conferidas aos contribuintes, mediante a previsão das materialidades abertas à tributação e os respectivos tributos, das competências tributárias e das limitações aos seu exercício; passando pelo tronco comum do direito tributário, que é a lei complementar nacional³², até a lei que criará o tributo e toda a legislação tributária que lhe dará exequibilidade.

Esse edifício normativo, pensado, criado e posto em movimento pelos poderes executivo e legislativo tem sua estrutura e limites fiscalizados e polidos pelo poder Judiciário.

Azambuja identifica a presença da função judiciária do Estado quando ele dirime os dissídios surgidos entre os cidadãos por motivo da aplicação das leis,

³² A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, "gerais" não significa "genéricas", mas sim "aptas a vincular todos os entes federados e os administrados". [RE 433.352 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 20-4-2010, 2a T, DJE de 28-5-2010.]

quando julga e pune os infratores dessas leis, quando, em resumo, ele declara o Direito, aplica as leis aos casos particulares, faz reinar a justiça nas relações sociais, assegura os direitos individuais³³.

Compete aos tribunais o controle da tributação, da sua criação e do seu exercício, assegurando ao cidadão que o poder de tributar não será o poder de destruir ou de inutilizar a capacidade econômica dos cidadãos.

Da forma como demonstrado no tópico anterior, o tratamento de uma questão tributária controvertida não recebe do Judiciário um *checklist* representativo da reflexão de conveniência política, tal qual é feito pelo poder executivo; quando proferida a decisão judicial, de modo desfavorável à tese sustentada pela Fazenda Pública, não se percorre o caminho técnico holístico que os poderes executivo e legislativo empreenderam para rever uma determinada medida tributária.

O controle exercido pelo poder judiciário pode ser acionado pelo próprio Fisco, não apenas para a execução coercitiva de tributos, mas também para a adequação da tributação ao arquétipo constitucional tributário. Por exemplo, quando o congresso nacional resolveu, por iniciativa sua, prorrogar a desoneração da folha de salários, o presidente da república vetou a medida por entendê-la inconstitucional; caso superado o veto pelo parlamento, poderá ser acionado o judiciário para controlar essa decisão política.

Contudo, na maioria dos casos, o judiciário é chamado a intervir em favor dos direitos e garantias individuais dos contribuintes. Nesse sentido, são apresentadas pretensões que chamamos de *tutelas do direito material tributário antiexacionais*. Elas costumam surgir por meio de técnicas processuais diversas, como as ações anulatórias, mandados de segurança ou embargos do devedor à execução fiscal.

Pretensões dessas naturezas buscam a guarida do judiciário para evitar que o poder de tributar seja um poder destrutivo do patrimônio privado. Essa é uma questão deveras delicada em uma democracia, pois a capacidade produtiva

³³ AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 17ª ed. São Paulo: Globo, 2005. P. 176.

é a força motriz de uma nação e o tributo não pode servir como empecilho injusto, ainda que não seja extorsivo. Ou seja, por menor que seja a parcela tributária derivada da capacidade produtiva existente no país, se ela for injusta, o sentimento será potencialmente ruim para a saúde do tecido social.

Por isso é relevante que as decisões políticas tributárias sejam gestadas com profundo processo reflexivo por parte dos poderes executivo e legislativo; e não apenas isso: a tributação precisa de um termômetro constante de monitoramento político e de eficiência.

A política tributária, contudo, não se contenta com o monitoramento e protagonismo dos seus gestores. É preciso ter à disposição do Estado e de seus cidadãos um justo e vigilante mecanismo de controle, sendo essa precisamente a função do judiciário.

Trata-se de uma tarefa que protege a atividade produtiva e o patrimônio privado, em essência, por meio do controle da constitucionalidade, legalidade e legitimidade da tributação. Essa constatação não é digna de causar grandes surpresas, afinal de contas, o Judiciário enfrenta a temática à luz da salvaguarda à Constituição Federal e das Leis que regem a questão controvertida, posta em julgamento.

De fato, aprioristicamente, o julgador deve se concentrar nos aspectos jurídicos formais da pretensão que lhe é posta para análise; assim, o sistema de distribuição funcional entre os poderes é capaz de autolimitar-se e ser exercido de modo harmônico.

Portanto, não cabe ao controle judicial da medida de política pública tributária, quando for o caso de desconstituí-la, trilhar o mesmo percurso feito para a sua construção. Basta que o Judiciário constate, a seu juízo, que a medida foi feita em desrespeito a direito ou garantia dos contribuintes.

A Constituição Federal é a decisão política fundamental, no campo tributário, e é a partir de suas normas que deve ser exercida a tributação. As nossas afirmações nesse tópico não têm por finalidade reduzir a relevância do poder judiciário. O controle de uma política pública tributária não é simplesmente

uma operação de conformidade silogística entre o parâmetro e o objeto que será controlado.

É importante que o julgador compreenda que a instituição de um tributo expressa uma decisão política. Do mesmo modo, a desoneração fiscal ou a concessão de uma isenção, também é uma expressão de conveniência e avaliação política, envolvendo as forças cívicas que, pelas urnas, conduziram seus representantes eleitos ao ponto de tomarem essas decisões.

Por esse motivo, a atuação judicante na seara tributária deve ser a mais neutra possível, do ponto de vista político, de modo que deve ser desconsiderada, no nosso sentir, qualquer inclinação interpretativa que desequilibre a essência da decisão política tributária. Em outras e simples palavras, não deve existir o juiz que seja mais inclinado ou sensível aos argumentos da Fazenda ou do Fisco, tampouco um magistrado mais propenso às decisões que desonerem o contribuinte. O juiz, no direito tributário, deve compreender muito bem as decisões políticas fundamentais, contidas no delineamento constitucional tributário, e se manter fiel aos institutos técnicos e legais que regem a tributação, para estar pronto a corrigir os rumos das políticas tributárias.

Se nós retomamos ao exemplo da isenção do imposto de renda, o argumento ficará mais claro. A Lei 7.713/1988, em seu art. 6º, traz a seguinte hipótese de isenção para o imposto de renda:

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;

A procuradoria-geral da República (PGR) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 6025), com pedido de medida cautelar, para que se

permita que as pessoas acometidas de alguma das doenças graves elencadas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/1988 e que continuem trabalhando tenham direito à isenção do imposto de renda sobre o salário.

Como se depreende da especificidade da Lei, a isenção tributária conferida beneficia apenas as pessoas que se aposentaram em decorrência das doenças graves ali previstas ou de acidentes de trabalho. Contudo, na compreensão da PGR, a isenção do imposto de renda conferida pelo dispositivo não está apoiada em fatores lógicos e objetivos que justifiquem o tratamento diferenciado com relação às pessoas que sofrem das mesmas doenças graves, mas que permanecem exercendo atividade laboral.

Argumentou ainda a PGR, contra o dispositivo legal, que a isenção do imposto de renda foi concedida como forma de compensação pela perda ou redução da capacidade contributiva do trabalhador e para garantir disponibilidade financeira para que pudessem arcar com as despesas de tratamentos médicos e terapêuticos. No entanto, com a evolução da medicina, da ciência e da tecnologia, muitas pessoas, mesmo acometidas por doenças graves, passaram a conseguir conciliar o tratamento com a atividade profissional. Para a PGR, a norma deveria se adequar à nova realidade, sob pena de desestimular a pessoa com doença grave a continuar a trabalhar, em afronta aos princípios fundamentais da isonomia e dos valores sociais do trabalho, com impactos, inclusive, no sistema previdenciário. O critério para a isenção deveria ser o acometimento da doença grave, independentemente de se tratar de trabalhador ativo ou aposentado.

Pois bem. Na nossa compreensão, a argumentação desenvolvida pela PGR é eminentemente política. A análise da Lei não se dá por um confronto com a Constituição, mas mediante a utilização de fundamentos de conveniência política, cujo resultado seria o alargamento de uma isenção fiscal pela via do poder judiciário.

Se a decisão política foi a de desonerar “os proventos de aposentadoria ou reforma”, estender a isenção para a renda decorrente da atividade é uma nova tomada de posição de natureza política.

Uma extensão de benefício fiscal dessa magnitude não poderia ser proposta sem um acurado exame de viabilidade fiscal, conveniência política e prévio estudo de impacto holístico.

Para que um incentivo de natureza tributária possa ser concedido, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar 101/2000) exige o atendimento dos seguintes requisitos:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Não encontraremos, na petição inicial da PGR da ADI 6025 qualquer estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes da extensão da isenção de imposto de renda.

Tampouco haverá na petição inicial o atender a observância das disposições da lei de diretrizes orçamentárias e demonstração de que a perda fiscal foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou, alternativamente, que a medida será antecedida de

mecanismos de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Nada disso entra no horizonte das preocupações da PGR, ao acionar o poder judiciário. A justiça das decisões políticas passa necessariamente por escolhas trágicas; o ideal não é aquilo que é possível, e o que é possível é determinado pela capacidade de o Estado bem tributar a sociedade, com imposições tributárias justas e desonerações estudadas amiúde.

A supressão, pela via judicial, que poderia advir com referida iniciativa seria capaz de surtir efeitos negativos em todo braço do Estado. Os serviços públicos são prestados com os recursos que se arrecadam dos tributos e, por evidente, se estes são reduzidos, sem o devido planejamento, não é apenas a política pública tributária que se desestrutura, mas toda a prestação estatal.

Por maioria, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a ADI 6025, tendo lavrado a seguinte e didática ementa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA.

1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal).

2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF).

3. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes.

4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando

as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos.

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 6025, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-161 DIVULG 25-06-2020 PUBLIC 26-06-2020)

Poderíamos dizer que a ementa acima resume muito do sentimento que motiva essa dissertação de mestrado, no sentido da cooperação, lealdade institucional e harmonia entre os poderes do Estado.

Do voto do Ministro Edson Fachin, que ficou vencido no julgamento da ADI 6025 ao acolher os argumentos da PGR, destaco os seguintes trechos:

Com a devida vênia, não visualizo distinção a ponto de reduzir a dimensão protetiva da norma apenas àqueles já inativados, pois não há diferença constitucionalmente aferível entre a redução da capacidade contributiva dos inativos, em decorrência especificamente da moléstia grave da qual é portador, daquela perceptível em relação àqueles que continuam em atividade, mas que também possuem gastos elevados para realizar tratamentos e adquirir as medicações necessárias.

Assim, em sendo de todo vedada a distinção tributária entre contribuintes que se encontram em situação de equivalência no que concerne à sua capacidade contributiva, a restrição hermenêutica do âmbito de aplicação da norma apenas aos inativos representa quebra de isonomia, a ensejar o acolhimento do pedido da Procuradoria-Geral da República.

Efetivamente, a interpretação que limita a concessão de isenção do imposto de renda somente aos trabalhadores inativos tem o condão de violar os princípios da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da igualdade, pois, revelado o escopo da norma em tutelar a redução da capacidade de pagar tributos por parte da pessoa física acometida de moléstia grave a ausência de diferenciação constitucionalmente aferível entre ativos e inativos, portadores das mesmas moléstias, leva à impossibilidade de concretização dos ditames constitucionais, em especial a proteção do direito à saúde desses trabalhadores. Pugna a Autora pela prolação de sentença aditiva, a fim de declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal por aquilo que ela omite.

No entanto, em consonância com o acima exposto, compreendo tratar-se, aqui, não de simplesmente limitar-se o conteúdo normativo da lei impugnada, mas de fixar a interpretação que constitucionalmente o densifique.

Sempre que o Estado desonerar alguém ou alguma situação, restará uma zona cinzenta de sentimento de injustiça, representada na situação limite da relação entre tributar e não tributar. Mas isso não autoriza ou justifica a extensão

do benefício sob o argumento de violação ao princípio da isonomia, da dignidade da pessoa humana ou da proteção ao direito à saúde.

Não é a nossa proposta imergir dentro das questões técnico jurídicas envolvidas nas decisões do poder judiciário. Mas a inconstitucionalidade do dispositivo legal, indicada pela PGR e acolhida pelo Ministro Fachin, estaria na dimensão do benefício fiscal: o favor legal alcançou os aposentados, mas deveria ter sido mais amplo. O que a PGR chamou de “sentença aditiva”, o Ministro Edson Fachin denominou como “interpretação que constitucionalmente densifique” a lei impugnada.

Concebida como adição ou como uma “maior densidade constitucional”, no final, a proposta implicaria alargar o âmbito da política pública de isenção fiscal, para a qual a Constituição Federal, mas do que para a instituição do tributo, exige lei específica. Trata-se de uma proposta de alteração, pela via judicial, na matriz tributária legal, que dispensou um tributo devido, o que nos parece bastante perigoso para o exercício harmônico dos poderes do estado. Uma proposta dessa natureza se aproxima muito, no nosso sentir, do conceito de independência de Montesquieu, que é a conformação das coisas segundo as próprias inclinações dos indivíduos, os quais fazem tudo o que desejam, sem limitar-se em atenção ao outro.

Em nenhuma passagem do voto do Ministro Edson Fachin há qualquer consideração ou estudo do impacto da medida de “densidade” constitucional da isenção. E nem poderia fazer ou teria vocação para fazer, pois o debate sobre a extensão de um benefício fiscal não pode ser deslocado dos poderes executivo e legislativo para o poder judiciário.

Hipoteticamente, acaso prevalecesse o entendimento proposto pelo voto do Ministro Edson Fachin, no nosso sentir, seria necessária a abertura de prazo para a acomodação ou adequação tributária e fiscal pelos poderes executivo e legislativo, conforme defendemos nessa dissertação.

É importante observar que não estamos conclamando o poder judiciário a levar em consideração os impactos econômicos das suas decisões e permear o seu raciocínio com esses elementos. São coisas um pouco distintas.

Se a decisão judicial paradigmática, que é a norma a reger o caso concreto e todos aqueles que tratem da mesma temática, foi composta, dentre outros elementos, pela investigação dos efeitos econômicos consequenciais, não é o cerne da nossa inquietação ou problemática.

Nós pressupomos que a decisão irá impactar na vida fiscal e política tributária do Estado, pelo grande impacto descrito no Anexo de Riscos Fiscais da PLDO, conforme expomos acima. Vale dizer, o impacto já está mensurado, seja ele considerado na decisão ou não.

Então, o que deve ser feito quando a decisão estiver posta e for preciso acomodá-la, dentro de um orçamento já bastante curto? A modulação de efeitos é uma solução que imputa ao contribuinte o ônus de não receber os passivos tributários a que faz direito, vez que recolheu um tributo de modo indevido. Mas se o contribuinte precisa receber, e a soma dos valores é multibilionária, precisamos refletir a respeito da melhor forma de preparar o Estado para a execução dessa decisão.

Se precisar desembolsar valores astronômicos, muito provavelmente o Estado precisará se endividar ainda mais, subir outros tributos ou reduzir serviços públicos. Para que nada disso ocorra, ou para que uma solução seja tomada de modo refletido, é preciso que haja tempo.

A análise da melhor forma de acomodar os impactos concretos de uma decisão judicial, dentro dos limitados espaços fiscais e tributários do Estado, que desonera ou reduz a tributação, é um dever de lealdade com os poderes públicos formuladores e monitoradores do poder de tributar.

Se a tributação foi construída em desconformidade com o arquétipo constitucional tributário, ela não se tornará legítima ou justificada pelo impacto econômico que surtirá nos cofres públicos.

Mas, ainda assim, será preciso dar uma oportunidade de diálogo com os poderes executivo e legislativo, formuladores da política pública tributária, para que recomponham o vazio deixado pela tributação controlada e decotada pelo poder judiciário. A nossa preocupação, portanto, se desloca para o momento posterior da tomada da decisão judicial.

Diante do que se expôs, podemos concluir que cabe institucionalmente ao poder Judiciário o exercício do controle do edifício tributário, o qual é arquitetado e construído pelos poderes Executivo e Legislativo, entregando uma vigilante salvaguarda aos contribuintes e protegendo-os contra eventuais exercícios ilegítimos e inconstitucionais do poder de tributar.

Contudo, algumas decisões judiciais paradigmáticas tributárias necessitam ser acompanhadas da abertura de um influxo de diálogo entre os poderes do Estado.

1.4 As decisões judiciais paradigmáticas tributárias que causam impacto na esfera de atribuição de outro poder: pela prevalência da concepção de *separação-colaboração* dos poderes ao invés da *separação-isolamento*

As funções desempenhadas pelos poderes estatais, em cada uma das esferas específicas e tecnicamente adequadas, são exercidas de modo particularizado, mas não impedem a instauração de um diálogo institucional que seja capaz de qualificar o modo como o Estado tributa os seus cidadãos.

A teoria da Constituição de Loewenstein, a esse propósito, trata da substituição do que chama de 'dogma da separação de poderes', a partir de uma análise da dinâmica do poder, que entende mais consentânea com a sociedade pluralista das massas de nosso século.

Para Loewenstein, há três fases do processo governamental: a decisão fundamental ou *policy determination*, exercida pelo executivo e legislativo; a execução da decisão ou *policy execution*, desempenhada pela administração e pelo judiciário; e o controle político ou *policy control*, que é a possibilidade de exigir responsabilidade política³⁴.

³⁴ LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Barcelona: Editorial Ariel, 1979. p. 62

Medauar critica essa teoria, afirmando que ela apenas redistribui as funções clássicas, sem aplicação prática e desconsiderando que, na atual conformação histórico constitucional, a Administração não pode mais ser considerada mera executora da lei³⁵. De fato, essa conformação assemelha-se bastante com a que desenvolvemos nos tópicos acima. Retomando ao exemplo da alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal (desoneração da folha de salários), a decisão política fundamental foi tomada pelos poderes executivo e legislativo, será executada pela administração tributária e poderá ser controlada pelo poder judiciário.

Entretanto, a virtude da teoria de Loewenstein está na atenção que empresta à necessidade de atuação concertada entre os poderes do Estado, mediante a compreensão de que a decisão de um deles não pode estar em desacerto ou desarmonia com os demais.

Nesse sentido, no que diz respeito especificamente à execução da decisão política, Loewenstein afirma que a função judicial é fundamentalmente a execução da decisão política fundamental tomada anteriormente e que se lhe apresenta em forma legal³⁶.

O *judicial review* americano, ensina o constitucionalista, por meio do qual os tribunais se opõem às decisões do legislativo e do executivo, não se encontra na teoria clássica da separação dos poderes, pertencendo à categoria que ele apresenta como de *policy control*. Sobre o controle político, Loewenstein afirma que³⁷:

El mecanismo más eficaz para el control del poder estatales a diferentes detentadores del poder u órganos estatales, que si bien ejercen dicha función com plena autonomía y propia responsabilidad están obligados, em último término, a cooperar para que sea posible una voluntad estatal válida.

Portanto, o controle exercido sobre a decisão política, embora deva ser compreendido com plena autonomia e responsabilidade própria, necessita ser cooperativo, de modo a encontrar uma vontade válida do Estado. Aqui é possível

³⁵ MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 3. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017, p. 141.

³⁶ Idem ibidem. p. 67.

³⁷ Idem Ibidem. p. 69.

promover uma importante comunicação com as ideias fundamentais da teoria da separação de poderes de Montesquieu: independência e liberdade política.

O exercício do controle das decisões políticas, construídas pelos poderes do Estado cujos membros foram eleitos, precisa almejar a liberdade política, e não a independência. Desse modo, ao se atribuir autonomia a um órgão estatal, com aptidão institucional para desfazer uma decisão política, tomada pelos poderes executivo e legislativo, não se está atribuindo a título de independência, mas apenas como meio de se atingir a liberdade política na constituição do Estado.

Repisando a lição básica de Montesquieu, independência é a conformação das coisas segundo as próprias inclinações dos responsáveis pelo controle político, os quais fazem tudo o que desejam. Ocorre que se um órgão pode fazer tudo o que tem inclinação ou sentimento para fazer, independentemente de haver conformação deontológica, não haverá liberdade, porque os outros também teriam o mesmo poder. O poder vai até onde encontra limites; para haver liberdade política, portanto, é preciso um espaço de conformação de seu exercício, de modo que se firmem limitações. Ao encontro dessas ideias, Montesquieu afirma que a própria virtude tem necessidade de limites. A liberdade é um conceito deontológico; independência é o arbítrio um dos outros (a opressão de todos). Para haver liberdade é preciso existir limites. Se o poder não encontra limites, ele será um poder independente e nesse Estado não se encontrará a liberdade política.

O Estado precisa ser constituído a partir desse conceito de liberdade política; caso prevaleça a independência, o que se terá é a instabilidade constante. Em um Estado onde o *policy control* é exercido com independência, sem harmonia, haverá uma escravidão ao órgão exercente do referido controle.

É por isso que o poder judiciário, ao exercer o *policy control*, precisa agir em harmonia com os interesses do Estado – o que não significa dizer que lhe será suprimida sua independência. A tomada de decisão no exercício do poder de controle precisa ter o seu espaço respeitado, porque é a parcela de poder estatal que serve para delimitar a atuação de quem efetivamente construiu a

política pública. Não obstante, esse controle precisa também de limites definidos e, mais ainda, precisa ocupar-se com as consequências das conclusões a que chegou, de modo que haja harmonia interna no Estado.

Gonçalves Ferreira Filho chama de governabilidade a possibilidade de um Estado determinado alcançar os objetivos próprios num quadro político, econômico e social concreto. Trata-se da capacidade do governo conduzir a máquina estatal, e, por meio dela a sociedade, no sentido de objetivos colimados, não em tese, mas num quadro histórico, determinado, concreto. De acordo com o autor, a ideia de separação do exercício do poder seria inadequada para um poder que pretenda exercer uma atuação positiva, pois a teoria da separação é imaginada para um poder cuja missão não iria além de manter a ordem pública e assegurar a independência do Estado.

A "separação dos poderes", com efeito, ajusta-se ao Estado-guardião, não serve para o Estado de Bem-Estar. Realmente, ela pressupõe um Estado que se contenta com manter a ordem, deixando a cada indivíduo, por sua conta e risco, a busca do bem-estar.

A este modelo ela se adapta perfeitamente. Um Poder - o Legislativo - estabelece a lei - as regras fundamentais de convivência - que limitam a liberdade. Outro, o Executivo, garante a paz, acompanha a execução da lei, ou a impõe, portando o gládio da imagem tradicional. O último, o Judiciário, julga os conflitos entre particulares, pune as infrações, como a voz da lei. Nesse quadro, respeitando a lei, portanto os direitos alheios, cada um que cuide si, competindo no mercado, para gozar da felicidade almejada por todos.

Ora, enquanto prevaleceu essa visão relativa à missão do Estado, a "separação de poderes" prestou bons serviços, produziu bons frutos.

Esse modelo, todavia, deixou de fazê-lo, quando o Estado assumiu novas tarefas, depois da Primeira Guerra, preocupando-se em assegurar a todos o bem-estar.

Esta nova missão exige do Estado um papel radicalmente diferente do que desempenhava anteriormente. Era o Poder um freio que detinha os excessos individuais e se limitava a assegurar o fairplay da competição - papel, portanto, passivo, ou melhor, reativo; passa a ter ele uma função ativa, já que deve promover o desenvolvimento, garantir para todos o gozo de determinados bens e serviços que tem de produzir - é acelerador.

Para este novo papel a "separação de poderes" é inadequada.³⁸

³⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Governabilidade e revisão constitucional (Ensaio sobre a (in)governabilidade brasileira especialmente em vista da Constituição de 1988). *In Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 193, p. 1-11, jul.

Assim, é preciso abandonar a ideia de separação-isolamento dos poderes, que serviu a um ideário puramente liberal, de contenção do poder e encurtamento do braço prestativo estatal. Se faz necessário o encontro de uma nova forma de exercício harmônico de poder, pragmaticamente, capaz de fazer instaurar uma separação-colaboração. Para isso, quem exerce o poder precisa fazê-lo com a consciência que age como o Estado e a sua decisão é capaz de influir na vida cotidiana da sociedade organizada, como manifestação do poder – e não de apenas uma parcela desse.

Ou seja, para a vida cotidiana da sociedade, o exercício do poder não se dá de modo fracionado. A separação do poder deve ser um meio para que o agir estatal se promova de modo justo e eficiente; por essa razão, os poderes do Estado precisam se comportar de modo independente, mas sobretudo harmônico com as finalidades estatais.

Embora o judiciário, para exercer sua função precípua de salvaguardar direitos e garantias individuais, não precise realizar análises técnicas pontuais e complexas de impacto holístico nas políticas públicas, há casos em que a repercussão de uma decisão judicial paradigmática atinge de tal modo as funções dos demais poderes que necessita ser objeto de um diálogo institucional.

Essa proposta de uma aparente cortesia é, na verdade, um imperativo para o exercício harmônico do poder. Se um grupo específico de contribuintes consegue afastar quase meio trilhão de reais em tributos, tornando-os indevidos, eles devem receber cada centavo que pagaram, mas todos os demais contribuintes brasileiros, que pagam outros tributos, precisam ter a segurança de que a conta não sobrar para parte deles, de modo injusto e não refletido.

Vale dizer, se a recomposição da perda tributária é feita açodadamente, para dar uma reestruturação fiscal imediata ao que decidido pelo judiciário, a

pressão e a pressa podem não ser as melhores aliadas da perfeição nessa compensação.

O tempo que é preciso que seja dado para o que chamamos de acomodação de efeitos de decisões paradigmáticas servirá para a cooperação entre os poderes, de modo que executivo e legislativo possuam um prazo hábil para reestruturar a tributação e recompor os recursos perdidos – sem que tenha que aumentar alíquotas açodadamente, endividar-se ou comprometer serviços públicos.

A convivência harmônica dos poderes estatais pressupõe a capacidade de diálogo institucional, de modo que, especificamente no campo tributário - objeto de nosso estudo -, sempre que o Supremo Tribunal Federal (STF) verificar que determinada decisão judicial tributária paradigmática é capaz de gerar desequilíbrio fiscal e desestrutura no sistema de política pública de distribuição do dever fundamental de pagar tributos, deve buscar os demais poderes (executivo e legislativo) para fazerem parte da execução e solução.

Uma decisão judicial, em proteção aos direitos e garantias individuais de determinados contribuintes, que impacte a execução de políticas públicas, pelo desfalque fiscal, e desequilibre a política pública tributária, precisa contar com uma arquitetura da qual participem todos os poderes do Estado.

Assim, antevendo que o provimento da pretensão individual será capaz de causar um desequilíbrio coletivo e institucional, o poder judiciário precisará chamar os demais poderes a participar da execução e conclusão da decisão, de modo que se alcance todo o conflito e se espanquem os seus efeitos reflexos.

Portanto, sempre que uma decisão tomada por um dos poderes se revelar causadora de impacto na função de outro poder, cumpre que se instaure um diálogo institucional capaz de harmonizar a forma como o Estado distribui a carga tributária total na sociedade.

Esse diálogo, segundo defendemos nesse trabalho, assume especial relevância diante dos efeitos fiscais e sistêmicos sentidos por decisões judiciais paradigmáticas do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme analisaremos no capítulo seguinte.

CAPÍTULO 2 – OS EFEITOS NA POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA DAS DECISÕES JUDICIAIS PARADIGMÁTICAS

O órgão de cúpula do poder Judiciário brasileiro, ao analisar paradigmaticamente temáticas jurídico tributárias, embora no exercício de sua típica função de salvaguarda de direitos e garantias fundamentais, controlando a observância dos limites do poder de tributar, termina causando efeitos fiscais desestruturantes, capazes de comprometer a sobrevivência equânime da política tributária de distribuição da carga total; a análise dos efeitos dessas decisões do Supremo Tribunal Federal será o objeto do presente capítulo.

2.1 As decisões paradigmáticas tributárias proferidas pelo Supremo Tribunal Federal envolvendo a Fazenda Nacional acentuaram o risco fiscal do Brasil

O Brasil enfrenta uma das mais severas crises de sua história, com destaque para o problema fiscal das contas públicas, e o Supremo Tribunal Federal, entre 2015 e 2019, pautou e julgou demandas paradigmáticas tributárias que foram capazes de aprofundar ainda mais o déficit orçamentário da União.

Com a pandemia mundial do COVID-19, esse quadro de afunilamento do risco fiscal, aliado às graves assimetrias na eleição das bases tributáveis, sofreu um profundo agravamento. Estima-se que a relação entre o PIB – Produto Interno Bruto e a dívida do Brasil atinja o alarmante percentual superior a 100%.

A nova perspectiva da relação entre o PIB e a dívida pode ser percebida pela análise do Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias (RARDP) relativo ao terceiro bimestre de 2020. O Relatório é editado em cumprimento ao disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, e na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO. O documento é produzido em conjunto pela Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento Federal e Receita Federal do Brasil.

O RARDP relativo ao primeiro bimestre de 2020 apresentou uma estimativa de déficit primário de 161 bilhões, acima da meta prevista na LOA (de 124 bilhões). No RARDP relativo ao segundo bimestre de 2020, a estimativa de déficit primário saltou para 540 bilhões. Já o RARDP do terceiro bimestre aponta para um déficit primário de 787 bilhões. Segundo as perspectivas do governo e de agentes econômicos, esse déficit pode chegar a 850 bilhões, o maior da história³⁹.

Muito recentemente, em 2017, o Brasil registrou seu pior déficit primário de toda a história, com 155 bilhões, o que correspondeu a um impacto de 2,47% do PIB, à época. Três anos depois, o mundo é atingido por uma das maiores crises da história, que está demandando um esforço fiscal hercúleo aos países. A dificuldade para o nosso país é exatamente a de não ter saído ainda de um contexto delicado das suas contas, depois dos seguidos tombos no PIB observados em 2015 e 2016.

No ano de 2015, pouco mais de quatro anos antes do cenário imposto pela COVID-19, o PIB brasileiro despencou 3,5% (após revisão; antes, havia sido informada queda de 3,8%). No mesmo ano, o PIB per capita (R\$ 29.324) caiu 4,3% em relação a 2014, a maior queda desse indicador na série, que teve início em 1996.

O ano de 2016, três anos e alguns meses antes da pandemia mundial do COVID-19, também apresentou um tombo do PIB do Brasil, no percentual de 3,3% (após revisão de 3,5%⁴⁰ para 3,3%⁴¹); o PIB per capita caiu 4,1%.

³⁹ TESOURO TRANSPARENTE. **Relatório de avaliação de receitas e despesas primárias**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-de-receitas-e-despesas-primarias-rardp/2020/15>>. Acesso em 7 nov. 2020.

⁴⁰ AGÊNCIA DE NOTÍCIAS - IBGE. **PIB cai 3,5% em 2015 e registra R\$ 6 trilhões**. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/17902-pib-cai-3-5-em-2015-e-registra-r-6-trilhoes>>. Acesso em 7 nov. 2020.

⁴¹ AGÊNCIA DE NOTÍCIAS - IBGE. **Revisão do PIB de 2016 mostra queda de 3,3% em relação ao ano anterior**. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/22966-revisao-do-pib-de-2016-mostra-queda-de-3-3-em-relacao-ao-ano-anterior>>. Acesso em 7 nov. 2020.

Os anos de 2015 e de 2016 representaram a pior recessão econômica para o Brasil desde 1948. O biênio 2015-2016 fez com que o patamar do PIB brasileiro retornasse ao existente no terceiro trimestre de 2010⁴².

Levando em conta as projeções mais atualizadas para o desempenho do Produto Interno Bruto (PIB) deste ano de 2020 (queda de 5,4% do PIB), o crescimento médio anual da segunda década do século 21 poderá ficar em zero (2011 – 2020). A perspectiva é extraída de estudo do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (Ibre/FGV). É a pior década para o país em 120 anos.

Somando-se à chamada “década perdida”, de 1981-1990, o período de 2011 a 2020 pode significar duas décadas perdidas para o Brasil em um intervalo de 40 anos⁴³.

O pesquisador Marcel Balassiano, do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV), no artigo cujo título é “Empobrecimento relativo do Brasil nas últimas décadas”, afirma que:

No período 1981-90, a média de países com PIB per capita maior do que o Brasil era de 36%, número próximo da década seguinte (1991-2000). Nos anos 2000 (2001-10), a proporção passou para 38%. E na década atual (2011-20), “mais perdida” do que a chamada “década perdida”, que contou com a forte recessão de 2014/16, recuperação lenta e gradual de 2017/19 e

⁴² VALOR ECONÔMICO. **PIB do Brasil cai 7,2% em dois anos, pior recessão desde 1948.** São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2017/03/07/pib-do-brasil-cai-72-em-dois-anos-pior-recessao-desde-1948.ghtml>>. Acesso em 7 nov. 2020.

⁴³ SEU DINHEIRO. **Varição do PIB na década poderá ser zero, diz FGV.** São Paulo, 2002. Disponível em: <<https://www.seudinheiro.com/2020/economia/variacao-do-pib-na-decada-podera-ser-zero-diz-fgv/>>. Acesso em 7 nov. 2020.

PORTAL FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Década cada vez mais perdida na economia brasileira e comparações internacionais.** São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/artigos/decada-cada-vez-mais-perdida-economia-brasileira-e-comparacoes-internacionais>>. Acesso em 7 nov. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ECONOMIA – FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Brasil precisaria crescer 5,7% em 2019 e 2020 para a década 2011-20 não ser a pior década dos últimos 120 anos.** São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://blogdoibre.fgv.br/posts/brasil-precisaria-crescer-57-em-2019-e-2020-para-decada-2011-20-nao-ser-pior-decada-dos>>. Acesso em 7 nov. 2020.

PORTAL G1. **Investimento no Brasil cairá na década pela 1ª vez desde os anos 80, aponta estudo.** São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/10/25/investimento-no-brasil-caira-na-decada-pela-1a-vez-desde-os-anos-80-aponta-estudo.ghtml>>. Acesso em 7 nov. 2020.

crise do coronavírus de 2020, que estamos passando atualmente, a proporção foi de 42%. Em 2013, antes da crise brasileira, 39% dos países tinham um nível de renda maior do que o brasileiro, tendo aumentado para 43% no final da recessão em 2016. Com base nas projeções do World Economic Outlook, do FMI, em 2020, a proporção deve ser de 44%⁴⁴.

Em uma análise mais refletida, podemos apontar três ciclos recentes de decisões políticas que causaram essa completa e preocupante desestruturação fiscal do Estado brasileiro: as medidas desonerativas promovidas no contexto do Plano Brasil Maior, as decisões judiciais do STF (especificamente, a que suprimiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS) e as medidas de pagamento de auxílio emergencial do COVID-19.

As desonerações feitas no âmbito do Plano Brasil Maior, em agosto de 2011, inauguraram essa chamada década perdida do Brasil. O plano previa, entre outros pontos, a redução de IPI sobre máquinas e equipamentos, materiais de construção, caminhões e veículos, a concessão de créditos tributários para exportadores e a chamada desoneração da folha de pagamentos. Uma outra medida de renúncia tributária envolveu ainda a desoneração da cesta básica. O conjunto dessas políticas gerou uma forte perda de arrecadação pelo governo federal. O custo anual com as renúncias tributárias, que era de 140 bilhões de reais em 2010, passou a ser de 250 bilhões em 2014, também em valores correntes de cada ano. A estimativa é de que as desonerações concedidas a partir de 2011 somem mais de 458 bilhões até 2018⁴⁵. Destacamos que, especificamente quanto à desoneração da folha, a medida ainda vigora, com perspectiva de extensão até o final de 2021.

Por outro lado, no contexto da crise mundial causada pela pandemia do COVID-19, o Estado brasileiro se viu na contingência de prover uma fonte de

⁴⁴ PORTAL FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS – FGV. **Empobrecimento Relativo do Brasil nas Últimas Décadas**. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/artigos/empobrecimento-relativo-brasil-ultimas-decadas>>. Acesso em 8 out. 2020.

⁴⁵ CARVALHO, Laura. **Valsa brasileira: Do boom ao caos econômico**. São Paulo: Editora Todavia, 2018.

sustento aos milhões de desempregados e desocupados, criando um auxílio emergencial. A princípio, o custo total com a medida é de R\$ 322 bilhões⁴⁶.

E, em terceiro lugar, o Supremo Tribunal Federal, somente no julgamento em que excluiu o ICMS da composição da base de cálculo do PIS e da COFINS - contribuições sociais para o custeio da seguridade social -, impôs uma perda fiscal imediata de R\$ 47 bilhões, por ano. Esse ponto é exatamente o foco do nosso interesse e a ele voltamos a nossa atenção, não antes de deixar registrado que a somatória desses fatores contribuiu para o alarmante cenário atual de completo descontrole fiscal do Estado brasileiro.

Há um inegável protagonismo do poder Judiciário no Brasil⁴⁷; como observou Taylor⁴⁸, entre 1988 e 2002, o STF – somente através do instrumento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – Adin – concedeu decisões liminares ou de mérito invalidando parcialmente mais de 200 leis federais. Em comparação, entre 1994 e 2002, a Suprema Corte mexicana julgou a constitucionalidade de um pouco mais de 600 leis, usando dois instrumentos parecidos com a Adin, mas invalidou somente 21 leis federais; em toda sua história, a Suprema Corte americana invalidou em torno de 135 leis federais.

Nesse sentido, Taylor observa ainda que, entre 1997 e 2007, o Judiciário Federal revelou-se um importante ator político:

(...) tribunais federais repetidamente interromperam imensos leilões de privatização; a realização de uma delicada reforma no sistema de previdência social foi subvertida; e o Judiciário anulou ou mudou a legislação referente à reforma agrária, às reformas tributárias e a outras políticas públicas significativas. O Judiciário continua exercendo uma influência importante hoje. Durante o governo de Luiz Inácio Lula da Silva, tribunais também participaram da formulação de políticas governamentais de

⁴⁶ JOVEM PAN. **Auxílio emergencial custará R\$ 322 bi ao governo, 3 vezes mais que o gasto com ministérios.** São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://jovempan.com.br/noticias/auxilio-emergencial-custara-r-322-bi-ao-governo-3-vezes-mais-que-o-gasto-com-ministerios.html>>. Acesso em 7 nov. 2020.

⁴⁷ "No que tange à teoria (proposta) de Montesquieu, a proeminência do Poder Judiciário, na época atual, é sentida de maneira bastante intensa – com exceção do modelo francês - servindo de base à necessária remodelagem da clássica teoria da separação dos poderes, no que se refere às relações entre estes" (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 960).

⁴⁸TAYLOR, Matthew M.. **The judiciary and public policies in Brazil.** Dados, 2007. Vol.50, n.2, pp.229-257. ISSN 0011-5258.

várias maneiras. Entre as mais recentes ilustrações: em 2005, o Judiciário federal aprovou uma grande aquisição empresarial pela Nestlé, revertendo decisão do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – Cade, que havia rejeitado a operação; o STF interrompeu as investigações de corrupção dentro do Congresso durante 2006; juízes federais têm forçado governos estaduais a honrarem precatórios cujos valores são estimados em até US\$ 20 bilhões por ano; o STF negou, retroativamente, um aumento do Programa de Integração Social – PIS/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins em uma decisão cujo custo, em tese, poderia chegar a quase 11% do total de tributos federais arrecadados; e assim por diante⁴⁹.

Especificamente no campo tributário, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possuem uma pauta de processos judiciais paradigmáticos que, juntos, tem a capacidade de impactar em mais de 1,5 trilhão de reais o orçamento público da União⁵⁰. O dado é extraído da Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2020) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V) -, enviada ao Congresso Nacional em abril de 2019.

Destacamos que, na mais recente Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V) -, enviada ao Congresso Nacional em abril de 2020, foi feito o seguinte alerta, especificamente para o risco fiscal dos processos tributários:

O comportamento crescente dos valores apresentados nesta e nas últimas edições do Anexo de Riscos Fiscais revelam a necessidade de uma especial atenção ao tema⁵¹.

O risco fiscal relativo a demandas judiciais classificadas com probabilidade de perda possível atingiu, em dezembro de 2018, o estoque de potencial impacto de R\$ 1,528 trilhão, representando uma elevação de 27,9% em relação ao número publicado no PLDO/2019. Esse montante corresponde 113% da despesa primária total realizada em 2018, ao passo que esse mesmo

⁴⁹ Idem ibidem.

⁵⁰ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V)**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf>. Acesso em 30 de out. 2020.

⁵¹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V)**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf>. Acesso em 30 de out. 2020.

indicador registrado em 2017, 2016 e 2015 era respectivamente 93,4%, 70,8% e 48,5%.

Nesse sentido, também se referindo especificamente se referindo às demandas de natureza tributária, o mais Anexo de Riscos Fiscais da PLDO/2021 alerta que, **“de 2013 a 2019, as estimativas das ações judiciais de natureza tributária cresceram 192,9%, bem como, no mesmo período, sua participação nas demandas judiciais saltou de 50,4% para 87,2%”**.⁵²

Assim, o incremento observado deve-se principalmente à elevação no montante das demandas judiciais de natureza tributária, cujo impacto pode atingir e desequilibrar não apenas a divisão do dever de pagar tributos, mas o desfalque de recursos para as políticas públicas do Estado.

O impacto negativo na política de distribuição tributária é sentido na medida em que, com a repercussão orçamentária das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), o poder executivo precisa lançar mão de medidas urgentes de oneração tributária – como a elevação, por decreto, da alíquota de impostos extrafiscais (imposto sobre a exportação, por exemplo). Inevitavelmente, para acomodar a repercussão da decisão tributária, um outro grupo de contribuintes será chamado, com urgência, a pagar mais tributos. Essa urgência pode implicar em um cenário desfavorável do ponto de vista do planejamento de oneração tributária, impondo um agir político pouco refletido.

Caso não conserte o orçamento, onerando outros contribuintes, como se demonstrou acima, o Executivo deverá reduzir sua capacidade de ação, suprimindo a entrega de políticas públicas à sociedade, mediante contingenciamentos de recursos. Ou, ainda, precisará endividar o Estado, que é uma medida capaz de gerar inflação - o que, ao fim e ao cabo, terminaria sendo um “tributo geral e irrestrito”, pois atinge o poder de compra. Por isso que nós afirmamos que a inflação é o pior “tributo” que se pode impor à sociedade, pois lhe retira o poder da moeda irrestritamente.

⁵² CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V)**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf>. Acesso em 30 de out. 2020.

De um modo ou de outro, o ônus da decisão caberá ao executivo, imediatamente, e ao legislativo – quando a este for encaminhada proposta para recomposição do desfalque orçamentário, ou lhe couber o controle de determinada medida que venha a ser tomada unilateralmente pelo executivo.

A partir de 2015, as pautas do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) passaram a representar um enorme risco fiscal ao orçamento da União - de acordo com a PLDO/2020, o impacto saltou de 326 bilhões, em 2015, para mais de 1,5 trilhão de reais, em 2018.

Alguns desses temas tributários sensíveis, embora ainda não transitados em julgado, já foram julgados pelo plenário do STF, de modo desfavorável à Fazenda Nacional. É o caso da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS e do creditamento ficto de IPI dos insumos adquiridos da ZFM - Zona Franca de Manaus.

A exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS representa perda anual de R\$ 47 bilhões (ano de referência 2019); para cinco anos, a perda é de R\$ 246 bilhões. O creditamento ficto de IPI dos insumos adquiridos da ZFM tem perda anual de R\$ 2,987 bilhões (média anual de 2014 a 2018); em cinco anos, a perda total é de R\$ 14,93 bilhões.

Dentre outros temas, está pendente de análise pelo STF a exclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS; caso a Fazenda Nacional também seja derrotada nesse caso, o cálculo da perda fiscal, para um ano, é de R\$ 6,1 bilhões (ano de referência 2019); para cinco anos é de R\$ 32,3 bilhões.

Ou seja, tem-se uma perda já concretizada de 260 bilhões em cinco anos; em dez anos, a cifra supera meio trilhão de reais – para se ter uma ideia, toda a reforma da previdência que foi aprovada no Congresso Nacional representa uma economia de menos de 900 bilhões de reais, para dez anos.

Vale dizer, portanto, que mais da metade da economia de uma reforma inteira no sistema de previdência do país já foi “desonerada” pelo Supremo Tribunal Federal, em apenas dois julgamentos tributários. Assim, foi necessário reduzir diversos direitos sociais à assistência e previdência para compensar a salvaguarda ao direito individual de um grupo de contribuintes não ser tributado

pelo PIS/COFINS mediante a inclusão do ICMS. A respeito das consequências advindas dos provimentos judiciais, destacamos a seguinte observação de Holmes e Sunstein:

Por não serem capazes de lançar uma visão geral sobre um amplo espectro de necessidades sociais conflitantes e depois decidir quanto dinheiro destinar a cada uma, os juízes são institucionalmente impedidos de levar em conta as consequências distributivas de suas decisões, consequências essas que às vezes podem ser graves. E não é fácil para eles descobrir se o Estado realmente cometeu um erro ao concluir previamente que o melhor seria distribuir seus recursos para os casos A, B e C e não para o caso D⁵³.

Especificamente essa questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, tem um fator extremamente agravante. Dissemos acima que, no contexto do chamado Plano Brasil Maior foi promovida a desoneração da folha de salários, mediante a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais.

Dispõe o artigo 195 da Constituição Federal que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

⁵³ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019. P. 76.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

O §13 acima transcrito foi incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, mas revogado pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019 (Emenda Constituição da reforma da previdência). A contribuição social previdenciária do art. 195, I, 'a', da CF incide sobre a base econômica folha de salários e demais rendimentos do trabalho; o PIS e a COFINS têm como base econômica tributável, por sua vez, a receita ou faturamento.

Interpretando a extensão jurídica, o sentido e alcance, da grandeza econômica da receita e do faturamento, o Supremo Tribunal Federal (STF) compreendeu por excluir desse conceito o tributo estadual ICMS – imposto sobre a comercialização de bens e de serviços (artigo 155 da CF). O julgamento foi concluído em 2017, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

4. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

5. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO

REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

O RE 574.706 corresponde à tese de repercussão geral 69, para a qual foi firmada a seguinte sentença: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Pois bem. O Plano Brasil Maior substituiu a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal da grandeza econômica da folha de salário e rendimentos, para a receita ou faturamento, conforme autorizava o §13 do art. 195 da Constituição Federal de 1988. Assim, foi criada contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), pela Medida Provisória 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

Ao afastar a tributação sobre a folha de salários ou rendimentos de qualquer natureza, para fazer com que a contribuição previdenciária incidisse, de modo substitutivo, sobre a receita ou faturamento, houve uma desoneração total, no contexto do Plano Brasil Maior, em torno de R\$ 458 bilhões, como dissemos acima.

Mas pode ser pior. Como o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu por excluir o valor do ICMS sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é a mesma base econômica da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), os contribuintes acionaram o judiciário para ter o mesmo sucesso em sua tributação patronal previdenciária.

O Superior Tribunal de Justiça, em recurso representativo da controvérsia (julgamento paradigmático e informativo para todos os demais casos, em âmbito nacional), acolheu a pretensão dos contribuintes, tendo firmado a tese de que “os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011”⁵⁴.

O Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral desse tema no RE 1187264 e iniciou o seu julgamento. Durante a sessão virtual de 18

⁵⁴ Conclusão adotada pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar os recursos especiais repetitivos números 1.624.297, 1.629.001 e 1.638.772.

a 25 de setembro de 2020, votou o Ministro Marco Aurélio (relator) conhecendo do recurso extraordinário do contribuinte e provendo-o, concluindo por não se incluir na base de cálculo da CPRB o valor correspondente ao ICMS. O relator fixou a seguinte tese (tema 1.048 da repercussão geral):

Surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

O relator foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia. Por sua vez, o Ministro Alexandre de Moraes abriu a divergência, negando provimento ao recurso extraordinário e fixando a seguinte tese: “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB”. Ele foi acompanhado pelos Ministros Edson Fachin e Gilmar Mendes. Na ocasião, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli.

Portanto, encontram-se no julgamento da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) uma política pública de desoneração fiscal, construída no contexto do Plano Brasil Maior, e uma decisão judicial do Supremo Tribunal Federal (STF), tomada no RE 574.706 (tese de repercussão geral 69: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”).

Podemos dizer que o potencial danoso à saúde fiscal do Estado foi multiplicado, gerando efeitos que talvez não tenham sido previstos, tanto pelo executivo – ao gestar o Plano Brasil Maior –, como ao judiciário, ao julgar o RE 574.706 no ano de 2017.

De todo modo, podemos concluir que as decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entraram definitivamente no radar fiscal do Estado e de quem pretende investir no Brasil. Com um risco de mais de 1,5 trilhão de reais – que corresponde a aproximadamente 15% de todo o Produto Interno Bruto brasileiro –, o STF e o STJ são hoje os responsáveis por administrar o maior risco fiscal do Estado.

A forma como o judiciário irá lidar com esse importante fator de risco é determinante para toda e qualquer execução de política pública no Brasil, seja

na segurança, saúde ou educação. Mas não apenas isso, o modo como serão decididas essas questões impactará o endividamento do Estado e imporá uma célere recomposição das bases tributáveis.

Foram opostos embargos de declaração no RE 574.706, em novembro de 2017, que aguardam julgamento. Neles, a Fazenda Nacional requer a concessão de efeitos infringentes, pretendendo a alteração das conclusões do Tribunal. Além disso, há a pretensão de modulação dos efeitos do julgamento.

Cumprasseverar que não temos a predileção pela modulação de efeitos das decisões do STF, pois entendemos que se um contribuinte foi tributado de modo indevido, o Estado deve lhe ressarcir cada centavo; contudo, conforme exporemos de modo propositivo mais adiante, é preciso que se instaure um diálogo institucional para que se acomodem os interesses individuais dos contribuintes e a recomposição dos impactos fiscais gerados na arrecadação dos tributos, sob pena de, na pressão de recompor o impacto fiscal, ser imposta medida tributária de oneração injusta para que a conta seja paga.

Em outras palavras, é preciso que a devolução do que tenha sido indevidamente recolhido, e a supressão do que se está recolhendo, sejam antecedidos por um estudo de recomposição das bases tributárias e materialidades econômicas que deverão ser atingidas, para pagar a conta fiscal decorrente da decisão judicial paradigmática do STF.

Do contrário, o executivo lançará mão de medidas emergenciais tributárias, nem sempre justas, ou terá que cortar direitos sociais, contingenciando o orçamento e prejudicando a execução de serviços públicos.

Mas não é apenas isso. O mercado financeiro, os investidores nacionais e internacionais, os produtores e credores da dívida brasileira, precisam ter a segurança que o risco fiscal existente nas pautas do STF e do STJ serão administrados com previsibilidade, sem solavancos. Desse modo, é preciso passar a imagem de que o Estado brasileiro tem o controle desse risco e que, caso vençam os contribuintes – por ser esse o melhor direito, conforme seja o entendimento do STF e do STJ –, a devolução dos passivos e a queda de

arrecadação serão compensados com a concessão de prazo razoável aos poderes executivo e legislativo.

Nesse contexto, o foco do Supremo Tribunal Federal é a salvaguarda formal do direito de alguns contribuintes, individual e especificamente, não serem tributados a partir de determinada concepção do aspecto material de um tributo. Contudo, essa função de controle político é capaz de causar, colateralmente, severo impacto fiscal, tributário e em todas as políticas públicas estatais.

2.2 O sistema tributário e a saúde fiscal do Estado são frágeis às intervenções drásticas determinadas paradigmaticamente pelo poder judiciário

Por mais sofisticado e perfeito que seja construído um sistema tributário, ele representará a intervenção na sociedade que precisa da maior sensibilidade e cautela, pois a sua incidência, na derivação impositiva de recursos, é capaz de gerar graves perturbações. Se de um lado exsurge o dever cívico fundamental de pagar o tributo, de outro, o Estado precisa ter a mais extrema cautela na sua exigência. Essa é uma equação realmente frágil e suscetível de causar graves problemas.

É preciso ter em mente que pagar tributos é um dever constitucional. Todos têm o dever fundamental de pagar seus tributos e contribuir para o custeio do Estado. Assim, para além de constituir uma mera obrigação de dar dinheiro ao Estado, o tributo é um dever de matriz constitucional, com a função de propiciar condições materiais para dar movimento aos ditames maiores da Carta Magna, especialmente os relacionados à efetivação dos direitos fundamentais.

Localizado na *Constitution Ave*, na Capital norte-americana Washington D.C., está situado o imponente edifício do Internal Revenue Service (IRS), que é o serviço de receita do Governo Federal dos Estados Unidos, em cuja fachada está gravada a seguinte frase: *Taxes are what we pay for civilized society* (Judge Oliver Holmes) – em tradução livre: tributos são o que pagamos pela sociedade civilizada.

Dispõe o art. 13 da Declaração do Homem e do Cidadão de 1789 que: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

Por sua vez, a Declaração Interamericana dos Direitos e Deveres do Homem de 1948, em seu Artigo XXXVI, estabelece que: “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela Lei para a manutenção dos serviços públicos”.

As obrigações jurídicas se caracterizam por terem como fonte imediata a atuação volitiva humana, e como fonte mediata, a obrigação legal; em se tratando de tributo, pouco importa a vontade do sujeito passivo, pois a ele assiste o dever de colaborar com a existência e ação do Estado.

O doutrinador português José Casalta Nabais aponta que o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea⁵⁵.

De fato, o constitucionalismo contemporâneo é marcado pelas extensas declarações de direitos, acompanhadas das eternas discussões acerca da implementação prática de tais garantias. Contudo, raro encontrar na Constituição Federal de 1988 normas que atribuem deveres expressos aos cidadãos. Pode-se dizer que os deveres foram esquecidos no atual sentimento constitucional brasileiro.

Entretanto, embora esquecido ou desconhecido, o dever tributário suporta os direitos garantidos aos cidadãos do Estado Democrático de Direito, que não mais se custeia por reparações de guerra.

Dentro do modelo do Estado Social, a tributação ocupa um papel de fundamental importância, porque é esse modelo de Estado que tem o dever de assegurar os direitos fundamentais, sendo que tais direitos são mais necessários aos menos providos da capacidade de contribuir para com a coletividade⁵⁶.

⁵⁵ NABAIS. José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina. pp. 15 e 16.

⁵⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2009. p. 91.

Por esse prisma, sem os recursos que devem ser carreados (ou derivados) do particular para as mãos do Poder Público, não há educação ou saúde públicas (ou regulamentação e fiscalização da educação e saúde prestadas pelo setor privado), apenas para citar essas duas prestações essenciais. É por esse motivo que a equação da tributação é a equação dos serviços públicos essenciais e, ao fim e ao cabo, da própria existência do Estado.

Pode-se afirmar, assim, que existe um direito de todos os indivíduos e da sociedade, de que cada um cumpra o seu dever de recolher tributos. Isso porque o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Em vez de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social, e não mais de simples dever em face do aparato estatal⁵⁷.

O tributo desponta como um dever fundamental ínsito às garantias individuais e sociais a serem efetivadas pelo Estado. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres, citando James Buchanan, considera que o tributo é o preço da liberdade, sendo que esse custo se origina no pacto social entre o Estado e o cidadão, no qual este cede aquela parcela de seu patrimônio em troca de bens e serviços que proporcionem dignidade e satisfação comunitária⁵⁸.

A negligência com relação ao dever fundamental de recolher tributos acaba por, indevidamente, justificar a sonegação e a fraude fiscal, como sendo uma pseudoforma de defesa do “indefeso” agente econômico em face do Estado “voraz e opressor”. Em verdade, a vítima dessa prática é o restante da sociedade, formada por cidadãos e empresas cumpridores dos seus deveres, que acabam tendo que suportar as suas nefastas consequências, via aumento da carga tributária e também da burocracia fiscal, que se torna cada vez mais complexa com o objetivo de coibir e identificar a sonegação⁵⁹.

Sobre dever fundamental de pagar tributos, chamamos a atenção para o julgamento do Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2390/DF, ADI 2386/DF, ADI 2397/DF, ADI 2859/DF, todas

⁵⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. P.147.

⁵⁸ Apud. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. P. 100.

⁵⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. P.172.

de relatoria do Min. Dias Toffoli, e do RE 601314/SP, relator o Min. Edson Fachin (Informativo 815 do STF – fevereiro de 2016).

Em síntese, discutia-se nas referidas ações diretas e no recurso extraordinário, com repercussão geral, a constitucionalidade dos seguintes dispositivos da LC 105/2001:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Esses dispositivos legais, em essência, possibilitam a utilização, por parte da fiscalização tributária, de dados bancários e fiscais acobertados por sigilo constitucional, sem a intermediação do Poder Judiciário.

O Supremo Tribunal Federal concluiu que, no que tange à impugnação dos artigos 5º e 6º da LC 105/2001, ponto central das ações diretas de inconstitucionalidade, haveria que se consignar a inexistência, nos dispositivos combatidos, de violação a direito fundamental, notadamente de ofensa à intimidade. Não haveria quebra de sigilo bancário, mas, ao contrário, a afirmação desse direito.

Outrossim, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, seria clara a confluência entre os deveres do contribuinte — o dever fundamental de pagar tributos — e os deveres do Fisco — o dever de bem tributar e fiscalizar. Esses últimos com fundamento, inclusive, nos mais recentes compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Nesse aspecto, destaco o seguinte item da ementa do julgamento destas Ações Diretas pelo STF:

O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões

internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais.

Concluiu o Supremo que, para se falar em quebra de sigilo bancário pelos preceitos dos artigos da LC 105/2001, seria necessário seria vislumbrar, em seus comandos, autorização para a exposição das informações bancárias obtidas pelo Fisco. A previsão de circulação dos dados bancários, todavia, inexistiria nos dispositivos questionados, que consagrariam, de modo expresso, a permanência no sigilo das informações obtidas com base em seus comandos.

O que ocorreria não seria propriamente a quebra de sigilo, mas a transferência de sigilo dos bancos ao Fisco. Nessa transmutação, inexistiria qualquer distinção entre uma e outra espécie de sigilo que pudesse apontar para uma menor seriedade do sigilo fiscal em face do bancário. Ao contrário, os segredos impostos às instituições financeiras — muitas das quais de natureza privada — se manteria, com ainda mais razão, com relação aos órgãos fiscais integrantes da Administração Pública, submetidos à mais estrita legalidade. Do voto nas ações diretas, de relatoria do Min. Dias Toffoli, destaco a seguinte passagem:

A solução do presente caso perpassa, portanto, pela compreensão de que, no Brasil, o pagamento de tributos é um dever fundamental. A propósito do tema, vale destacar, por seu pioneirismo, a obra do jurista português José Casalta Nabais. No livro “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, o professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra demonstra, em síntese, que, no Estado contemporâneo – o qual é, essencialmente, um Estado Fiscal, entendido como aquele que é financiado majoritariamente pelos impostos pagos por pessoas físicas e jurídicas – pagar imposto é um dever fundamental.

A tributação, assim, é dever fundamental⁶⁰, dentro dos parâmetros fixados pelo Constituinte, por meio dos quais há proteção ao direito fundamental de

⁶⁰ O STF, em Recurso Extraordinário com repercussão geral julgado em 2011, embora tratando de responsabilidade e substituição tributárias, mencionou expressamente na ementa o “dever fundamental de pagar tributos” do contribuinte: “Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de

pagar tão somente o que é a parte justa, de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

Nessa linha intelectual, são eleitos a contribuir com o Estado, em seus afazeres gerais, todos aqueles que ostentam riquezas e, portanto, capacidade contributiva. De acordo com Paulsen, é dever fundamental contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na ideia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva⁶¹. Hoje muito se fala em mínimo existencial e efetivação de direitos fundamentais, especialmente em demandas por saúde, educação, moradia e alimentação⁶².

Por outro lado, são judicialmente inexigíveis as prestações que impõem obrigação impossível ao Estado, ainda que no plano de direitos fundamentais, pois, muito embora a reserva do possível não possa ser suscitada em face de tais prestações (saúde e educação, v.g.), quando há comprovada insuficiência de recursos – por evidente – nada poderá ser feito⁶³. Percebe-se que é a capacidade contributiva que determina as possibilidades de ação do Estado. Quanto mais riqueza existe, é gerada e movimentada, maior será o espectro da ‘reserva’ daquilo que é possível ser feito.

A transição de um Estado cuja função precípua é fornecer “segurança individual” aos seus cidadãos para um Estado que promete uma “segurança

pagar tributos. (Trecho da ementa do RE 603191, julgado em 01/08/2011, Plenário, Relatora Min. Ellen Gracie.)

⁶¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 3ª ed Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 191. P. 36.

⁶² O direito social à moradia foi inserido no Artigo 7º da CF pela EC 26/2000, e o direito à alimentação foi inserido no Artigo 7º da CF pela EC 64/2010.

⁶³ Abaixo trecho de ementa do Recurso Especial 1.185.474, Segunda Turma do STJ, julgado em 20 de abril de 2010: “10. Porém é preciso fazer uma ressalva no sentido de que mesmo com a alocação dos recursos no atendimento do mínimo existencial persista a carência orçamentária para atender a todas as demandas. Nesse caso, a escassez não seria fruto da escolha de atividades não prioritárias, mas sim da real insuficiência orçamentária. Em situações limítrofes como essa, não há como o Poder Judiciário imiscuir-se nos planos governamentais, pois estes, dentro do que é possível, estão de acordo com a Constituição, não havendo omissão injustificável. 11. Todavia, a real insuficiência de recursos deve ser demonstrada pelo Poder Público, não sendo admitido que a tese seja utilizada como uma desculpa genérica para a omissão estatal no campo da efetivação dos direitos fundamentais, principalmente os de cunho social. No caso dos autos, não houve essa demonstração. Precedente: REsp 764.085/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 1.12.2009, DJe 10.12.2009.

social” e intervenção no domínio econômico, portanto, inevitavelmente precisa vir acompanhada da correspondente e suficiente fonte de custeio: o tributo.

Aliás, o agigantamento das pretensões que se espera do Estado Social intervencionista é a causa do surgimento das “contribuições” – espécie de tributo finalístico que tem a missão principal de fazer frente aos gastos públicos na área social e viabilizar a entrega de todas as pretensões prometidas.

A repartição dos custos do Estado e a quantidade de recursos públicos disponíveis dependem inevitavelmente da capacidade de produzir riquezas e do modo como se utiliza a tributação para derivar do patrimônio privado recursos financeiros.

A quantidade que poderá ser gasta pelo Poder Público e, por conseguinte, as suas possibilidades de entrega de prestações dependem, então, da eficiência e justiça fiscais, da eleição adequada de quem pode pagar mais, quem paga menos e quem não pagará tributo; da utilização da tributação como justo mecanismo de estímulo e regulação do mercado, possuindo instituições fortes na cobrança e combate à corrupção. Esses aspectos representam o primeiro passo na efetivação do mínimo existencial aos nossos concidadãos, bem como definirão o tamanho da atuação do Estado nos campos social, de infraestrutura e de todas as demais políticas públicas.

Dessa forma, se queremos a efetivação de direitos sociais, devemos antes possuir um sistema igualitário e eficaz de tributação, no qual há uma seleção equânime daqueles que devem contribuir, divisão justa de deveres e sua compreensão, maior eficiência e menor evasão fiscal.

E, se é certo dizer que os direitos mínimos necessários a uma existência digna do homem não podem ser atendidos sem os recursos necessários, é certo, também, afirmar que todos devem contribuir para o financiamento do Estado. Portanto, não se há de falar em mínimo existencial, direitos sociais ou em direitos fundamentais sem, necessariamente, discorrer sobre a sua principal fonte de financiamento: o Tributo⁶⁴.

Justiça social, antes de mais nada, passa pela Justiça Fiscal – equânime distribuição do ônus tributário. Para isso, deve-se ter sempre em testilha aquele

⁶⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier. 2010. P. 92

dever fundamental de que falamos no tópico anterior, com a consciência de que o tributo é, em verdade, o ponto de partida para a vida social.

Portanto, para se garantir o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana e atender aos preceitos dos direitos humanos fundamentais, cumpre inegável e fundamental papel o tributo. Assim, renasce o tema dos direitos humanos na tributação, rediscutindo-se os valores da justiça social como pano de fundo para a investigação de justiça fiscal. Ao mesmo tempo em que o tributo passa a ser considerado a contraprestação garantidora de toda uma gama de direitos fundamentais, coletivos e individuais, ganha também o status de dever fundamental inafastável, como um sinalagma ou *conditio sine qua non*⁶⁵.

Nesse sentido, sempre que, selecionadas as grandezas a serem tributadas, dentro dos limites constitucionais, e um desses cidadãos eleitos a contribuir vem a falhar, alguém terá que pagar o preço: pagando mais tributo (fugindo da justa fiscalidade, portanto) ou toda a sociedade sofrendo o ônus da perda de um direito social ou prestação pública. A conta não fecha se aqueles capazes de contribuir não pagam.

Dessa realidade, representada na equação entre o dever de pagar tributos, de um lado, e a existência do Estado e as prestações estatais, de outro, podemos extrair a seguinte conclusão: um sistema tributário é algo extremamente sensível e frágil. Isso significa dizer que agentes estressores não são bem-vindos para a tributação. As alterações, onerações ou desonerações, precisam ser preparadas - não por outro motivo, existe o princípio da anterioridade e se exige uma lei específica para os benefícios fiscais.

Diante de uma equação que correlaciona o dever fundamental de pagar o tributo e as prestações estatais, que é hipersensível aos agentes estressores, não há que se promover o que Holmes e Sunstein chamam de atenção seletiva⁶⁶.

Um dos objetivos centrais do sistema jurídico deveria ser o de superar o problema da atenção seletiva – um problema de caráter geral que se manifesta sempre que os participantes enfocam um aspecto de uma questão à exclusão dos demais aspectos. De certo modo, a ênfase no custo dos direitos pode ser entendida como uma resposta ao problema da atenção seletiva.
(...)

⁶⁵ Idem ibidem. P. 94/95.

⁶⁶ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019. P. 101.

Na realidade, nenhum direito pode estar absolutamente imune a concessões e derrogações, pois a proteção de direitos, como todas as demais coisas que têm um custo, é sempre e inevitavelmente incompleta.

Quando nos referimos aos agentes estressores queremos representar qualquer alteração significativa no sistema tributário, que seja capaz de alterar ou desequilibrar as bases sobre as quais ele foi construído e deve permanecer edificado. Chamamos o sistema tributário de frágil na medida em que constatamos a sua vulnerabilidade à eventuais volatilidades das coisas que são capazes de afetá-lo, especialmente de modo macro.

Quando o estabelecimento comercial vizinho possui um benefício fiscal que nenhum dos demais goza, localizados no mesmo logradouro, há um problema pontual de desestabilização do sentimento do dever fundamental de pagar tributos e da justiça do sistema tributário.

Mas quando uma decisão judicial termina desonerando, paradigmaticamente, toda uma cadeia produtiva, em nível nacional, o efeito macro é capaz de atingir em cheio toda a justiça em torno da tributação.

A tributação, por melhor e mais justa que seja construída, é frágil às instabilidades gerais ou paradigmáticas, provenientes de órgãos da cúpula do poder judiciário, como é caso do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF).

Tomemos por exemplo o fato de ambos os Tribunais, STJ e STF, estarem diante de um recurso especial repetitivo ou um recurso extraordinário com repercussão geral, respectivamente, que verse sobre uma questão envolvendo o pagamento de IPI (imposto sobre produtos industrializados) incidente na importação de veículo para uso próprio.

A formulação da política pública tributária conformou o dever fundamental de pagar tributos, no ponto, determinando que os contribuintes, que resolvessem importar veículos, ainda que para uso próprio ou particular, pagassem o imposto (IPI). A decisão de importar um veículo do exterior ou, alternativamente, adquiri-lo no mercado nacional, portanto, precisaria levar em conta esse dever de pagar o imposto – o qual, uma vez arrecadado, era destinado ao gasto estatal com a manutenção e a prestação de serviços públicos.

Pois bem. Se a decisão dos Tribunais, para todos os casos concretos, faz ruir a construção da política pública, determinando paradigmaticamente que o imposto não seja pago por todos aqueles que decidiram importar um veículo, haverá um problema geral, nacional, envolvendo uma decisão de consumo, provavelmente tomada por milhares de cidadãos. Não se trata de uma liminar tributária obtida por um empresário, que talvez será invejado pelos seus concorrentes, vizinhos no mesmo logradouro.

Uma decisão paradigmática, tomada pelo STJ ou pelo STF é um forte agente estressor para um frágil sistema tributário, que envolve a distribuição na sociedade de um dever fundamental de pagar tributos – dever este efetivamente construído mediante uma sensível formulação de política pública.

Além disso, a decisão judicial paradigmática é um agente estressor para a prestação dos serviços públicos, que dependem dos recursos arrecadados pelos tributos. Como dissemos linhas acima, o tamanho da ação do Estado, no campo social, está diretamente relacionado a sua capacidade de cobrar tributos da sociedade.

Uma história extraída do Midrash Tehillim narra uma delicada situação na qual um determinado rei se encontrava. Zangado com seu filho, o rei jurou esmagá-lo com uma imensa pedra. Mais calmo e arrependido, percebeu que estava em apuros, pois não podia quebrar o seu juramento. Um sábio conselheiro então lhe propôs uma solução: fazer com que a imensa pedra fosse partida em pequenas pedrinhas e, assim, atirá-las no filho travesso. A diferença entre mil pedrinhas e uma única grande pedra, de peso equivalente a todas as mil pedrinhas somadas, é uma ilustração entre uma guerra de liminares proferidas por juízos de primeiro grau e uma decisão paradigmática do STJ ou do STF.

Essa é uma ilustração de como a fragilidade decorre de efeitos não lineares, ou seja, se duplicarmos a dose do agente estressor sobre um sistema frágil, como o da tributação, teremos muito mais do que o dobro de efeitos negativos surtidos.

Em um outro exemplo, considere que um veículo é um objeto frágil. Se alguém guia um carro contra um obstáculo de concreto, em uma velocidade de 120 km/h, o dano não será o mesmo caso esse mesmo automóvel seja guiado contra o mesmo obstáculo, por 24 vezes, a 5 km/h.

Assim, centenas de decisões judiciais, para centenas de contribuintes, que os desonerem do pagamento de um determinado tributo não tem, acaso somadas, o mesmo impacto de uma única decisão judicial paradigmática, proferida pelos órgãos de sobreposição interpretativa da legislação federal (Superior Tribunal de Justiça) e da Constituição (Supremo Tribunal Federal).

Quando a decisão judicial for paradigmática, proferida em um processo subjetivo, mas do qual se retira efeitos repetitivos e que vincula os demais juízos⁶⁷, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Receita Federal do Brasil (RFB), respectivamente, estarão autorizadas a não atuar e não constituir os créditos tributários relativos ao tributo que fora contestado judicialmente⁶⁸. É por isso que as consequências para o sistema tributário,

⁶⁷ CPC/2015.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

⁶⁸ Lei 10.522/2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

(...)

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

advindas a partir de uma decisão judicial paradigmática, são drásticas: não somente o contribuinte que ingressou em juízo será beneficiado pela medida, mas, a partir de um conjunto de demandas individuais, o próprio tributo contestado será implodido, *erga omnes*.

O aumento da intensidade causa mais danos do que os benefícios trazidos por uma diminuição correspondente. É precisamente por isso que estamos escrevendo esse trabalho: para alertar e propor soluções quanto à premente necessidade de cautela quanto aos efeitos de decisões paradigmáticas sobre o sistema tributário (dever fundamental de pagar tributos e capacidade de ação social do Estado).

2.3 O impacto negativo na política pública de justa distribuição da carga tributária total gerado pelas desonerações judiciais

Ao acolher, paradigmaticamente, os fundamentos antiexacionais de um grupo de contribuintes, o Supremo Tribunal exerce o seu mister como poder que delimita e decota o indevido exercício do poder de tributar, mas, diante da repercussão para milhares de outros processos e do inevitável efeito desonerativo, interfere drástica e negativamente na política pública de justa distribuição da carga tributária total a ser formulada pelos poderes Executivo e Legislativo.

De acordo com Andrea Magalhães, a utilização do raciocínio econômico na jurisdição constitucional encontra severas críticas quanto a sua

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei.

(...)

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado:

(...).

operacionalidade, podendo ser sintetizadas na anedótica constatação de que juízes não sabem lidar com números.

A autora afirma que referida crítica, de que juízes não sabem lidar com números, tem dois aspectos distintos:

Em um primeiro momento, portanto, a crítica se dirige ao intérprete. A partir da assertiva genérica de que juízes não sabem lidar com números, é possível apontar a incongruência entre a formação jurídica das faculdades de Direito e a familiaridade com os institutos econômicos.

(...)

Em um segundo momento, a crítica se direciona para o Poder Judiciário, que não dispõe de instrumental humano e logístico para experimentos empíricos. O rol de obstáculos operacionais é amplo: um ambiente institucional marcado por escassez de pessoal tecnicamente treinado, informações pertinentes e bancos de dados prontamente disponíveis; por significativas assimetrias de recursos para fins de litigância e amplos espaços para a manipulação estratégica das informações; e, enfim, por uma agenda de trabalho que impõe sérias restrições materiais e temporais aos esforços de solução de casos mais complexos pelos julgadores

Nesse particular, ainda, uma crítica operacional comum é a que identifica o risco de os dados econômicos serem utilizados como “argumentos apelativos, emotivos ou pura e simplesmente ad terrorem”, como no “recorrente argumento de que eventual julgamento desfavorável ao Fisco seria capaz de impactar as contas públicas em X bilhões de reais”⁶⁹.

Como dissemos no item 2.1, não é tarefa do Judiciário fazer um amplo estudo de impacto de políticas públicas. Diante dos argumentos *antiexacionais*, deduzidos pelos contribuintes ou sujeitos passivos tributários, é impossível que o juiz diligencie quanto aos efeitos concretos de uma decisão de consequência *desonerativa*. Essa conclusão terá efeitos para os demais tributos, para a dívida pública ou, ainda, para os serviços públicos que dependem dos recursos.

Se uma tributação foi construída mediante algum erro formal, e o contribuinte, legitimamente, procura o judiciário para a correção de rumo, a conclusão pela efetiva incorreção tributária precisará ser compensada: por um novo tributo, pelo endividamento, ou pela redução de serviços públicos - apenas para citar três evidentes efeitos diretos.

⁶⁹ MAGALHÃES, Andréa. **Jurisprudência da crise: uma perspectiva pragmática**. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2017. P. 127/128.

A reestruturação de uma política de incidência tributária que, posteriormente, é considerada imperfeita, por conclusão judicial, precisa de tempo para ser adequadamente implementada.

No nosso sentir, quando a decisão judicial é capaz de causar uma drástica desestruturação fiscal e tributária, é preciso chamar aqueles que formulam as políticas públicas para que participem da decisão, dando uma exequibilidade mais atenuada, cooperativa e refletida.

No âmbito do julgamento do processo objetivo de controle de constitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, as Leis 9.868/99 e 9.882/99 facultam ao relator das ações “designar perito ou comissão de perito para que emita parecer sobre a questão, ou fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e autoridade na matéria” (artigos 9º, §1º, e 20, §1º, da Lei 9.868/99 e art. 6º, §1º, da Lei 9.882/99). O Regime Interno do STF trata da realização de exames periciais juntamente com outras diligências a serem deferidas pelo Plenário, pela Turma ou pelo Relator (artigo 120 do RISTF).

Entretanto, o problema não de diagnóstico, mas de prognóstico: como o frágil sistema tributário e a saúde fiscal do Estado serão readequados, diante de uma decisão judicial paradigmática que impacte o dever fundamental de pagar tributos, as previsões de evolução da dívida e a prestação de serviços públicos? E não apenas de prognóstico, mas de efetiva readequação, de modo que o provimento judicial seja devidamente acomodado em um espaço criado pelos poderes executivo e legislativo.

Essa aferição prognóstica é impossível de ser feita pelo poder judiciário. Mas, para além do prognóstico, o judiciário não dispõe de poderes para reconstruir, compensar ou reduzir gastos para acomodar, no orçamento fiscal, uma decisão que afaste a tributação, suprimindo a arrecadação de recursos e impondo a devolução dos passivos recolhidos pelos contribuintes.

De acordo com Holmes e Sunstein⁷⁰:

Os tribunais não estão bem situados para supervisionar o complexo processo de distribuição de recursos levado a cabo de maneira às vezes mais hábil, às vezes menos, pelos órgãos do poder executivo; também não têm condições de retificar os erros passados de distribuição. Os juízes não dispõem da formação adequada para desempenhar essas funções e necessariamente trabalham com fontes de informação insuficientes e parciais.

De fato, como asseveram os autores, os órgãos do executivo podem efetuar, ou não, uma adequada distribuição do dever fundamental de pagar tributos. Mas essa é uma relação valorativa política, que repercutirá no modo como eles serão avaliados nas urnas. Os juízes não têm condições materiais de efetivar essa distribuição do dever de pagar tributos, tampouco de distribuição das escolhas trágicas - as quais são feitas na equação do tamanho da capacidade contributiva para o pagamento de tributos existente na sociedade.

A decisão de alocar recursos, investir em determinadas políticas públicas e promover as famigeradas escolhas trágicas é algo indissociável da mensuração do dever fundamental de pagar tributos. A escolha alocativa de gastos é umbilicalmente ligada à política pública tributária, e os juízes não tem estrutura técnica funcional para promover o balanceamento dessa equação.

Nada que custa dinheiro pode ser absoluto. Nenhum direito cuja garantia pressuponha um gasto seletivo do dinheiro dos contribuintes poderá, no fim das contas, ser protegido unilateralmente pelo poder judiciário sem levar em consideração as consequências orçamentárias pelas quais os outros poderes do Estado são, em última análise, responsáveis”.

(...)

Isso não significa que as decisões devam ser tomadas por contadores, mas que as autoridades e os cidadãos das democracias devem levar em consideração os custos orçamentários⁷¹.

É interessante perceber que no judiciário apenas uma parte da equação é enfrentada. Quando a demanda judicial é tributária e se conclui pela incorreção da tributação, afastando o pagamento do tributo, somente um lado da equação existente entre a alocação de recursos e a arrecadação de tributos é enfrentada.

⁷⁰ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019. P. 75.

⁷¹ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019. P. 77/78.

De outro lado, quando se trata de uma demanda que pretende a prestação positiva de um serviço do Estado, como o fornecimento de medicamentos, somente o lado alocativo da equação é enfrentado.

Quem tem a capacidade institucional para equilibrar essa equação é o poder com estrutura técnica de análise holística de política pública, capaz de mensurar quanto se pode acrescentar, na parte de alocação de recursos em serviços e prestações públicas, e quanto se pode retirar da sociedade em termos tributários. Grifamos que não existe uma escolha sem a outra.

No controle da política pública, os argumentos que são trazidos pelos particulares, por meio das demandas judiciais, questionando escolhas alocativas ou a incidência de tributos, se concentra em apenas um lado da política pública. Por evidente, o particular que demanda em juízo apresenta sua pretensão de direito material restrita ao ponto em que tem interesse processual. Se é quanto à incidência do tributo, o contribuinte não precisa mensurar, em sua demanda, quais os serviços públicos que serão afetados. A Fazenda pode até trazer argumentos de impacto econômico, mas se a incidência tributária fere a constituição, isso não poderá ser determinante.

Por exemplo, em outubro de 2011 durante o julgamento da medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4661), o Supremo Tribunal Federal, atribuindo efeitos retroativos à decisão, afastou o aumento do IPI-importação sobre a internalização em território nacional de veículos importados. Na hipótese, houve o incremento da carga tributária sem a observação do prazo mínimo de noventa dias, conforme determina a Constituição Federal (princípio da eficácia diferida, especificamente, o da noventena ou nonagésima - art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF⁷²).

⁷² A Constituição Federal, em norma de garantia de previsibilidade aos contribuintes, determina que os tributos atem ao chamado princípio da não surpresa, que se traduz nos princípios da noventena (ou da anterioridade nonagesimal) e da anterioridade anual (ou anterioridade clássica).

CF/1988. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade.

TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal.

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República.

(ADI 4661 MC, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-060 DIVULG 22-03-2012 PUBLIC 23-03-2012 RTJ VOL-00222-01 PP-00164)

Nesse caso, a tributação foi construída afrontando a literalidade da Constituição Federal, e em relação a uma norma cuja teleologia é precisamente a de dar previsibilidade aos contribuintes (princípio da anterioridade ou da não surpresa). Na nossa compreensão, nenhuma justificativa de impacto econômico seria capaz de fazer permanecer uma tributação que afronte, literalmente, o arquétipo constitucional fundamental.

O que pode acontecer é, eventualmente, uma abertura de diálogo institucional com os poderes executivo e legislativo para, informando da desconstrução conclusiva daquela tributação, abrir um prazo de correção do vazio fiscal e tributário que ela deixará. Entretanto, os contribuintes precisam efetivamente receber cada centavo indevidamente pago e o judiciário deve diligenciar no sentido de que isso ocorra.

O controle da tributação precisa ser feito pelo poder judiciário, mas é impossível que haja correção de rumos aos solavancos, ou no susto. Os poderes

-
- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

estatais necessitam coordenar a forma como severos impactos na tributação serão sentidos, sob pena de agravar ainda mais o sentimento de injustiça tributária que existe no Brasil.

Quando um grupo de contribuintes é chamado a pagar uma alíquota maior, em virtude da readequação tributária que se faz necessária para recompor uma decisão do judiciário, por exemplo, a medida nem sempre pode ser sentida com justiça - especialmente se tomada no susto, ou às pressas.

Além do mais, o já drástico sentimento de injustiça com os serviços públicos, que são prestados pelo país, dada a sua capacidade restrita do ponto de vista fiscal, em muito pode ser agravado a partir de uma 'pancada' multibilionária imposta por decisão judicial. A redução da ação social do Estado é uma conta que precisa de recomposição, antes que atinja os cidadãos e suas legítimas expectativas.

A garantia do direito individual de alguns contribuintes impacta não apenas as políticas públicas que se pretende executar com os recursos advindos dos tributos, mas todo o planejamento fiscal e de política pública tributária de distribuição do dever fundamental de pagar tributos entre todos os cidadãos; é necessário pensar um mecanismo, a partir de um diálogo institucional, que seja capaz de compatibilizar a salvaguarda dos direitos individuais com os inevitáveis impactos fiscais e nas políticas públicas.

CAPÍTULO 3 – A INSTAURAÇÃO DE UM DIÁLOGO INSTITUCIONAL ENTRE OS PODERES APÓS A PROLAÇÃO DE DECISÕES PARADIGMÁTICAS

A prolação de uma decisão que sirva de paradigma de informação para todo o sistema judiciário, tomada pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça na seara tributária, pode invadir o campo típico e próprio de atuação dos poderes Legislativo e Executivo, trazendo injustiça tributária na divisão da carga tributária total. A instauração de um diálogo institucional, conforme proporemos neste capítulo, é capaz de harmonizar os papéis dos poderes do Estado no campo tributário.

3.1 Os provimentos judiciais paradigmáticos tributários precisam ser acompanhados de um diálogo institucional no qual nenhum dos poderes dê a última palavra isoladamente

Os papéis dos poderes estatais, no contexto da justa distribuição da carga tributária total, não podem ser tolhidos ou invadidos. É preciso construir um mecanismo de diálogo entre os poderes para uma saída institucional que compatibilize o papel exercido pelos poderes Executivo, Legislativo e o Judiciário.

Nesse sentido, não se compatibiliza com a harmonia, cooperação e equilíbrio entre os poderes que um dentre todos seja aquele a dar a última palavra, impondo uma desestruturação fiscal e tributária de cifras multibilionárias.

A harmonia é o fim da independência dos poderes, conforme extraímos acima das lições de Montesquieu, de modo que não se pode conceber um exercício de poder com portas fechadas ao constante diálogo. Vive-se em um tempo de constantes conflitos internos no Estado, onde as necessidades e prioridades parecem se individualizar no foco do poder que prevalecerá, dando a última palavra.

Não nos parece contribuir para a construção de um harmônico sistema de tributação da sociedade, de exercício de poder, afirmações como a de Ministro

do Supremo Tribunal Federal, no seguinte sentido: “Se eu pudesse, eu aboliria alguns tributos”⁷³. A frase foi proferida durante julgamento sobre constitucionalidade do ICMS sobre operações com software, cuja estimativa de perda fiscal é de R\$ 9,838 bilhões, por ano⁷⁴.

De outro lado, também não parece contribuir com a saída para a aguda crise fiscal do Estado declarações que bloqueiem qualquer debate sobre a criação, readequação ou transformação de tributos, como a proferida pelo presidente da Câmara dos Deputados: “Não adianta criar imposto com nome em inglês porque não passa, diz Rodrigo Maia”⁷⁵. Bloqueando qualquer debate sobre aumento de impostos, também afirmou o Presidente da Câmara: “Não vamos tratar de aumento de impostos na Câmara”⁷⁶.

Esse não é um sistema de freios e contrapesos, mas de bloqueios, ou de choques de pressão constante entre os poderes. O Ministro do Supremo Tribunal Federal afirma que, se pudesse, extinguiria tributos, e o Presidente da Câmara fecha qualquer diálogo para a criação de tributos. Essas declarações promovem um estrangulamento da política pública tributária, em um gravíssimo contexto de risco fiscal, impedindo qualquer margem de movimentação para a formulação ou reformulação qualitativa tributária.

Não somos defensores de aumento constante de tributos, mas pensamos ter ficado claro nessa dissertação que o Supremo Tribunal Federal já desconstituiu, mediante decisões paradigmáticas tributárias, mais da metade da economia de despesa toda a reforma da previdência realizada em 2019. Ou seja,

⁷³ MIGALHAS. **"Se eu pudesse, eu aboliria alguns tributos", diz Marco Aurélio**. Brasília, 2020. Disponível em: < <https://migalhas.uol.com.br/quentes/335921/se-eu-pudesse--eu-aboliria-alguns-tributos---diz-marco-aurelio>>. Acesso em 13 nov. 2020.

⁷⁴ JOTA. **Comsefaz estima perda de R\$ 9 bi se STF barrar diferença de alíquota de ICMS**. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/comsefaz-estima-perda-de-r-9-bi-se-stf-barrar-diferenca-de-aliquota-de-icms-11112020>. Acesso em 13 nov. 2020.

⁷⁵ AGÊNCIA CÂMARA DOS DEPUTADOS DE NOTÍCIAS. **Não adianta criar imposto com nome em inglês porque não passa, diz Rodrigo Maia**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/680855-nao-adianta-criar-imposto-com-nome-em-ingles-porque-nao-passa-diz-rodri-go-maia/>>. Acesso em 13 nov. 2020.

⁷⁶ VEJA. Rodrigo Maia: **‘Não vamos tratar de aumento de impostos na Câmara’**. São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/politica/rodri-go-maia-nao-vamos-tratar-de-aumento-de-impostos-na-camara/>>. Acesso em 13 nov. 2020.

houve uma grande redução arrecadatória, pela via judicial, e isso precisa, parcial ou totalmente, ser equacionado.

Por isso, é necessário que haja um efetivo diálogo institucional, para que os poderes formuladores de políticas públicas preparem o contexto fiscal e tributário para acomodar os legítimos interesses individuais dos contribuintes, na exatidão do que tenha sido reconhecido como tributação indevida pelo Judiciário.

De modo prático, propomos que, ao antever que sua decisão paradigmática pode causar severo impacto fiscal e na política pública tributária, o Supremo Tribunal Federal deve estabelecer um cronograma de trabalho interinstitucional, modulando fiscalmente a decisão e permitindo a recomposição do orçamento e a redistribuição, caso necessária, da incidência tributária sobre materialidades diversas ou outros contribuintes.

Esse cronograma de trabalho interinstitucional precisa ter um prazo razoável e ser composto pelas áreas técnicas dos poderes formuladores das políticas públicas tributárias, capazes de formular uma análise holística dos impactos da decisão e da melhor forma para a redistribuição do ônus tributário.

É possível, contudo, que sequer se anteveja a necessidade de recomposição tributária, mas isso deve ser estudado pelas áreas técnicas dos poderes Executivo e Legislativo.

A concepção de diálogo institucional é majoritariamente compreendida na doutrina como um conceito descritivo da interação entre tribunais constitucionais e o parlamento⁷⁷. Essencialmente, a investigação se dá em torno da seguinte questão: quem dá a última palavra, em uma democracia, o poder legislativo ou o judiciário?

A Carta Canadense de Direitos e Liberdades, que é parte integrante da Constituição de 1982 do Canadá, possui uma disposição específica que regula

⁷⁷ BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia Judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. **Diálogo Institucional e Controle de Constitucionalidade: debate entre o STF e o Congresso Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2015.

essa problemática. Trata-se da cláusula conhecida como “não obstante”, prevista no artigo 33 da Carta, e que autoriza o parlamento ou a legislatura local (das províncias locais, equivalente às Assembleias Legislativas brasileiras) a reeditar uma lei declarada inconstitucional pela Corte Constitucional Canadense pelo prazo de até cinco anos. Esse período de vigência da lei declarada inconstitucional pode ser renovado, de cinco em cinco anos, por tantas vezes quantas entender necessário o Parlamento. Segue a transcrição do dispositivo normativo:

33. (1) O Parlamento ou a legislatura de uma província poderá promulgar uma lei onde se declare expressamente que a lei ou uma das suas disposições terá vigor independentemente de qualquer disposição incluída no artigo 2 ou nos artigos 7 a 15 da presente Carta.

(2) A lei ou disposição da lei que esteja em vigor sob a declaração de que trata este artigo terá o efeito que teria, exceto pela referência à disposição desta Carta referida na declaração.

(3) A declaração feita ao abrigo do parágrafo (1) cessará de ter validade cinco anos após ter entrado em vigor ou em uma data anterior especificada na declaração.

(4) O Parlamento ou a legislatura provincial poderá promulgar novamente a declaração feita ao abrigo do parágrafo (1).

(5) O parágrafo (3) será válido para todas as promulgações repetidas adotadas ao abrigo da parágrafo (4).

Hipoteticamente, por exemplo, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) considerado inconstitucional a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma solução como a canadense poderia permitir que o Congresso Nacional editasse uma lei permitindo a cobrança das contribuições com o valor do ICMS em suas bases, por cinco anos.

Quanto aos contribuintes, que obtiveram a sua vitória na Justiça, deve ser pago exatamente os valores que lhe foram indevidamente retirados, trazendo equidade ao poder de tributar. O patrimônio privado não pode responder pelo erro do Estado, salvo raríssimas exceções.

Porém, essa restituição, que deve ser corrigida, também precisa de provisão por parte do Estado – muito embora o regime de precatórios já seja capaz de cumprir essa tarefa, a possibilidade de devolução de cifras multibilionárias precisa ser compensada com a criação de novos tributos ou de redução de despesas; é preciso tempo para que isso seja bem formulado.

Por esse prisma, a última palavra seria a do parlamento. Essa é uma questão que movimenta bastante os debates na doutrina e jurisprudência nacional. Vejamos, por exemplo, o caso da vaquejada. Em votação apertada, o STF considerou inconstitucional uma lei cearense que regulamentava a prática da vaquejada, ao argumento de que o direito ao o exercício de práticas culturais não pode se dar sem a devida proteção à fauna, já que decorre explicitamente do texto constitucional a vedação de “práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade” (artigo 225, VII, da CRFB/88)⁷⁸.

Logo em seguida, foi apresentada Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 50/2016, foi que resultou na aprovação da Emenda Constitucional nº 96 de 06/06/2017, a qual acrescentou o § 7º ao art. 225 da Constituição Federal para determinar que práticas desportivas que utilizem animais não são consideradas cruéis.

Art. 225.

(...)

§ 7º Para fins do disposto na parte final do inciso VII do § 1º deste artigo, não se consideram cruéis as práticas desportivas que utilizem animais, desde que sejam manifestações culturais, conforme o § 1º do art. 215 desta Constituição Federal, registradas como bem de natureza imaterial integrante do patrimônio cultural brasileiro, devendo ser regulamentadas por lei específica que assegure o bem-estar dos animais envolvidos.

Como fruto do debate entre Kelsen e Schmitt, travado no início do Século XX, quanto a quem caberia a competência para o exame de compatibilidade entre a Constituição a as leis, podemos concluir que, predominantemente, consagrou-se o sistema de controle de constitucionalidade, exercido por meio de uma jurisdição constitucional. Tal atribuição foi conferida aos órgãos integrantes do Poder Judiciário, por meio do controle concentrado ou difuso de constitucionalidade.

No caso canadense, a tradição constitucional é a da proeminência do Parlamento, lhe cabendo dar a última palavra sobre a Constituição e direitos

⁷⁸ ARABI, Abhner Youssif Mota. **O caso da vaquejada e a última palavra sobre a Constituição**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-06/abhner-arabi-vaquejada-ultima-palavra-constituicao>>. Acesso em 7 nov. 2020.

fundamentais, inclusive superando a inconstitucionalidade que tenha sido reconhecida pelo Judiciário. No Canadá, não foi adotado o modelo de *judicial review* norte-americano, no qual a Suprema Corte é protagonista em outorgar a última palavra, cuja decisões somente podem ser superadas por emenda constitucional – algo extremamente difícil.

Entre esses modelos, de supremacia do Parlamento e do Judiciário, estão respectivamente as teorias de concepção democrática de Dworkin e Waldron. De acordo com Dworkin, na defesa da legitimidade democrática da revisão judicial, no sentido de bloquear decisões de políticas adotadas pelos órgãos representativos da sociedade:

Minha visão é que o Tribunal deve tomar decisões de princípio, não de política – decisões sobre que direitos as pessoas têm sob nosso sistema constitucional, não decisões sobre como se promove melhor o bem-estar geral -, e que deve tomar essas decisões elaborando e aplicando a teoria substantiva da representação, extraída do princípio básico de que o governo deve tratar as pessoas como iguais.⁷⁹

Em clara passagem de sua obra, Dworkin afirma que:

O princípio de integridade na deliberação judicial, portanto, não tem necessariamente a última palavra sobre de que modo usar o poder de coerção do Estado. Mas tem a primeira palavra, e normalmente não há nada a acrescentar àquilo que diz⁸⁰.

Waldron, por outro lado, é arauto da supremacia do Parlamento, a quem caberia dar a última palavra. Criticando com veemência a revisão judicial norte-americana, ele dá preponderância ao princípio majoritário.

Pois bem. Dentro do nosso recorte metodológico, que diz respeito especificamente à análise das decisões judiciais paradigmáticas tributárias, o conteúdo conclusivo a respeito da legitimidade constitucional da política tributária pertence, no nosso sentir, ao poder Judiciário. Entretanto, a concepção estratificada de uma separação de poderes rígidas, não é mais consentânea com as atuais exigências da sociedade.

⁷⁹ DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 101.

⁸⁰ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999 p. 261-262.

Quando se busca atribuir a um dos poderes do Estado a palavra final, há que se partir, como pressuposto, de uma divisão entre os poderes com um considerável grau de estratificada separação. Evidentemente que o Estado precisa ser conclusivo em sua ação, dando à sociedade uma mensagem final. E é por isso mesmo que afirmamos: a última palavra não é a do Judiciário ou do Parlamento, mas a do Estado.

Essa afirmação, aparentemente óbvia, vem acompanhada de uma indispensável compreensão cooperativa na divisão interna do poder. Para a sociedade, a última resposta é a do Estado e é esta a que se espera, com ares de segurança e definitividade. Mas, internamente, quem tomará essa decisão?

Essa é uma resposta que passa por uma outra compreensão de diálogos institucionais entre os poderes. Precisamos repensar a separação de poderes a partir de uma questão dialógica, do ponto de vista interno, e segura e coerente, do ponto de vista externo. A decisão estatal, que se externaliza, deve ser a palavra final do Estado; a construção dessa palavra final se dá mediante a construção de uma frase na qual todos os poderes têm expressividade, proeminência e a mesma relevância.

Se os poderes Executivo e Legislativo constroem uma política pública que afronta a constituição federal, caberá o controle político ao poder Judiciário. Como no famigerado caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Nessa circunstância, a tributação foi construída inadequadamente, conforme concluiu o poder Judiciário - mas essa decisão do Judiciário não pode se esgotar nele mesmo.

É preciso mensurar o impacto paradigmático do que foi decidido e, em casos de severa repercussão fiscal, tributária e na prestação dos serviços públicos, a execução da decisão, para o Estado e para a sociedade, precisa ser objeto de uma prévia acomodação política, por parte dos poderes Executivo e Legislativo.

Isso não significa que a decisão judicial deixará de ser cumprida, mas que a decisão do Estado, a ser efetivada, virá acompanhada de uma construção adequada das compensações necessária para a absorção do impacto. A decisão

estatal precisa ser célere e efetiva, então, o Judiciário necessita ser zeloso para que isso ocorra, de modo que esse diálogo necessita de um prazo para sua conclusão.

De modo prático, para melhor ilustrar o nosso argumento, após a decisão concluída pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, cujo impacto anual é de R\$ 47 bilhões, o poder Judiciário deveria ter aberto um prazo de exercício de diálogo institucional com os poderes Executivo e Legislativo.

Comunicada a decisão, que é final, seria preciso instaurar novas bases tributárias para acomodar as consequências fiscais da referida desoneração. Assim, poderiam ser readequados os tributos, aperfeiçoada as bases tributárias ou até se concluir por ser desnecessário qualquer ajuste, a depender de eventuais cortes de despesas.

O que não pode é o Judiciário encerrar uma sessão de julgamento, impor um vazio orçamentário imediato de R\$ 47 bilhões e passar a expedir precatórios para o pagamento de um passivo de cinco anos passados. Isso gera uma bola de neve de risco fiscal, institucional e tributário - o que é péssimo para que a decisão estatal seja uniforme e traga segurança à sociedade.

A construção da decisão estatal precisa ser feita com a participação de todos os poderes. Quem dá a última palavra é o Estado, dentro de uma concepção de repartição de poderes, que são independentes, porém, harmônicos internamente. O objetivo é que a decisão estatal seja recebida pela sociedade como o produto da palavra final do Estado – e não como a manifestação última de um poder específico. Para ser legítima, a resposta estatal precisa ser unicolor, uniforme e homogênea. As diferenças internas existem e devem ser resolvidas antes da decisão ser entregue; depois, há somente a última palavra do Estado.

Internamente, a justaposição entre os poderes pode variar. A manifestação de um deles eventualmente será a derradeira, mas isso não significa que os demais poderes deixaram de compor o processo, seja na sua construção, seja na futura execução. A independência é funcional e interna. Depois de pronta e acabada a manifestação do Estado, não há que se procurar,

dentro da separação dos poderes, o seu responsável. Do contrário, chegaremos ao ponto de ter poderes mais populares do que o outro, uma vez que nem sempre as decisões do Estado são tomadas com base nos anseios da maioria.

Quando nos deparamos com um risco fiscal, na pauta de processos judiciais do STF e do STJ, da ordem de R\$ 1,5 trilhão, é inegável que a conclusão a ser tomada será profundamente sentida pelos demais poderes do Estado. É por isso que defendemos que, logo após o encerramento do processo judicial que conclui contrariamente à Fazenda, os demais poderes do Estado precisarão de prazo para reestabelecer as bases sobre as quais os efeitos dessa decisão estatal irão recair. Essa deferência, que não faz parte da tomada de decisão judicial, mas fará parte da tomada de decisão estatal, é fundamental para a prevenção de desequilíbrios fiscais, de política monetária e tributários.

É verdade que as políticas tributárias não têm sido construídas com o melhor primor no Brasil. A Constituição Federal permite que incidam tributos sobre bases econômicas imensas, como é o caso da receita bruta ou faturamento (art. 195, I, da CF), as quais alcançam uma fatia muito grande de valores e verbas, gerando incontáveis problemas jurídicos interpretativos. Também é inegável que há uma clara inflação normativa tributária, além de desequilíbrios nas eleições das grandezas econômicas tributárias - por exemplo, tributamos muito mais o consumo do que a renda, na contramão dos países que possuem sistemas tributários mais avançados.

Contudo, a desconstrução da tributação pelo Judiciário, no nosso sentir, não contribuirá para o aprimoramento da política pública de distribuição do dever fundamental de pagar tributos e eleição das bases tributárias. Dizemos isso pois alguém argumentará que as decisões judiciais tributárias representam uma correção de rumos, cuja culpa repousa na má formulação da política pública pelos poderes Executivo e Legislativo. É inegável que, se o Judiciário decotou determinada tributação, houve equívoco na construção do edifício tributário.

Outros dirão que, ao abrir a possibilidade de os demais poderes estatais participarem da formulação da decisão judicial paradigmática, por meio de um

diálogo institucional, o poder Judiciário estaria ferindo o princípio da separação dos poderes.

Serve de resposta aos dois questionamentos o fato de que o Estado é uma realidade única e a separação de poderes serve como uma repartição de funções - Azambuja, por exemplo, chama de “funções do Estado”, e não “poderes do Estado”.

Como assevera Bonavides⁸¹:

Quando se preconizava a separação de poderes como o melhor remédio para garantia das liberdades individuais, estas liberdades alcançavam na organização do Estado constitucional uma amplitude de valores absolutos, inviolavelmente superiores à coletividade política, acastelados nas Declarações de Direitos, que ideologicamente eram a parte de fundo das Constituições, sua peça básica, a que a discriminação de competência entre poderes deliberadamente divididos e enfraquecidos servia tão-somente de meio, de moldura, de couraça. As Constituições viam menos a sociedade e mais o indivíduo, menos o Estado e mais o cidadão.

Desde porém que se desfez a ameaça de volver o Estado ao absolutismo da realeza e a valoração política passou do plano individualista ao plano social, cessaram as razões de sustentar, em termos absolutos, um princípio que logicamente paralisava a ação do poder estatal e criara consideráveis contra-sensos na vida de instituições que se renovam e não podem conter-se, senão contrafeitas, nos estreitíssimos lindes de uma técnica já obsoleta e ultrapassada. O princípio perdeu pois autoridade, decaiu de vigor e prestígio. Vemo-lo presente na doutrina e nas Constituições, mas amparado com raro proselitismo, constituindo um desses pontos mortos do pensamento político, incompatíveis com as formas mais adiantadas do progresso democrático contemporâneo, quando, erroneamente interpretado, conduz a uma separação extrema, rigorosa e absurda.

Demos porém algumas razões críticas que contribuíram apreciavelmente a expungir-lo da ciência política, tornando-o em sua aplicação radical uma extravagância, uma reminiscência, um anacronismo do passado irreversível.

A separação de poderes, portanto, não pode conduzir a um raciocínio pela inexistência de cooperação e diálogo; os poderes do Estado fazem parte de um todo indiviso, impondo que Executivo, Legislativo e Judiciário caminhem juntos aos interesses comuns da nação.

⁸¹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

Nesse sentido, arremata, o jurista paraibano que⁸²:

Percuciente análise demonstra inevitavelmente que a razão estava com Hegel quando este filósofo político da Alemanha asseverou que a literal separação de poderes destruiria a unidade do poder estatal, por sua natureza indivisível.

Como conciliar a noção de soberania com a de poderes divididos e separados? O princípio vale unicamente por técnica distributiva de funções distintas entre órgãos relativamente separados, nunca porém valerá em termos de incomunicabilidade, antes sim de íntima cooperação, harmonia e equilíbrio, sem nenhuma linha que marque separação absoluta ou intransponível.

Portanto, se eventualmente o Legislativo e o Executivo tenham falhado na construção de determinada política pública tributária - e o Judiciário seja instado a corrigir os rumos -, não se pode ter como “erro” o de um poder ou de uma função, mas do Estado brasileiro. É preciso que se socializem os erros das funções com todos os ditos ‘poderes’ do Estado.

Quando o Judiciário “corrige” uma política pública tributária, decotando a tributação em relação a um grupo de contribuintes, ele salvaguarda o direito individual de somente pagar o tributo que seja justo, nos termos da Constituição; mas a sociedade precisa ser preparada para receber os efeitos decorrentes do impacto fiscal da decisão, de modo que Executivo e Legislativo sejam chamados a participar da decisão, preparando o Estado a absorver o impacto fiscal.

A justa distribuição da carga tributária total não pode ser desestruturada a partir de decisões paradigmáticas proferidas pelo Poder Judiciário, pois o Executivo e o Legislativo teriam invadida a sua função de estruturar a justa tributação.

Nenhum dos poderes estatais, na sensível tarefa de estruturar um sistema de distribuição da carga total, deve dar a última palavra; a solução precisa passar por um diálogo institucional que assegure a devolução aos contribuintes do que lhe tenha sido retirado injustamente e, ao mesmo tempo, não faça desabar o Estado do ponto de vista fiscal e da justiça tributária.

⁸² AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 17ª ed. São Paulo: Globo, 2005.

3.2 A abertura de um diálogo institucional entre os poderes é capaz de compatibilizar a salvaguarda dos direitos individuais com a modulação fiscal dos efeitos da decisão paradigmática tributária

O Poder Judiciário, em decisões paradigmáticas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, deve cumprir seu papel de salvaguardar o direito individual dos contribuintes contra pontual injusto tributário, mas, a partir disso, não pode desestruturar todo o sistema de distribuição da carga tributária e gerar um abismo fiscal para o Estado.

Estruturar um sistema tributário, a partir de uma política pública de equânime distribuição do dever fundamental de pagar tributos, é uma tarefa sensível e que ditará o nível de sentimento de justiça, na sociedade, em relação à carga tributária do país. É indispensável, portanto, que a oneração e desoneração tributária sejam muito bem planejadas, antes de se tornarem eficazes.

Ademais, além de gerar um sentimento de dever e justiça na sociedade, a equânime distribuição da carga tributária é capaz de potencializar o agir do Estado, aumentando o seu tamanho na prestação de serviços públicos. O alargamento da reserva daquilo que é possível no campo social depende diretamente de uma adequada construção da tributação.

Quando esse esforço construtivo é abalado por uma decisão judicial paradigmática, ou pelo risco fiscal de perda de mais de 1,5 trilhão de reais, tanto os serviços públicos podem ser comprometidos, pelo agravamento do risco fiscal, como há uma desestruturação na sistemática de distribuição equânime do dever fundamental de pagar tributos.

Por esse motivo, quando a política pública de construção da tributação do Estado incorra em violação a direitos e garantias individuais, o poder Judiciário deve cumprir o seu papel de salvaguardar o patrimônio dos particulares, que lhe bateram à porta, garantindo-lhes o direito de pagar tão somente o tributo em sua justeza; isso também é capaz de gerar, na sociedade, um sentimento de dever e segurança no pagamento dos tributos.

Contudo, tendo o conhecimento, a partir de informações técnicas, de que a decisão que salvaguarda os direitos dos particulares é capaz de causar severa restrição fiscal e desestruturação na distribuição dos tributos – na medida em se revelará necessária e urgente uma instituição, às pressas, de novos tributos ou o um aumento de alíquotas –, cabe ao Supremo Tribunal Federal chamar os poderes Executivo e Legislativo para fazer parte da decisão.

Em outras palavras, todos os poderes do Estado precisam acordar o modo como se promoverá a redistribuição da carga tributária, de forma a evitar solução de continuidade na prestação de serviços públicos que dependem diretamente dos recursos arrecadados a partir do tributo que se declarou judicial e paradigmaticamente indevido.

É necessário compatibilizar a salvaguarda do direito individual com o direito da coletividade, de modo que os particulares lesados recebam cada centavo, mas que não haja severos impactos para as políticas públicas ou para o patrimônio de outros contribuintes, os quais poderiam ser chamados a contribuir com mais tributos, de modo apressado - é o caso da possibilidade de aumento de alíquotas de impostos extrafiscais, como o IOF e o IPI.

Assim, pode ser aberto um prazo para que Executivo e Legislativo estudem a decisão judicial e os seus impactos, analisando a necessidade de recompor a carga tributária total, formulando uma nova política tributária que seja equânime e capaz de evitar solução de continuidade em serviços públicos que dependam dos recursos tributários.

A Lei 9.868/1999 e o Código de Processo Civil brasileiro, Lei 13.105/2015, trazem a possibilidade de modular os efeitos da decisão judicial, nos seguintes termos, respectivamente:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

Em regra, uma norma que afronte a Constituição Federal deve ser extirpada do ordenamento jurídico com efeitos *ex tunc*, como se nunca tivesse existido. Excepcionalmente, contudo, a lei pode ser retirada com eficácia prospectiva, resguardando-se os efeitos que dela já foram extraídos. Uma lei tributária que é declarada inconstitucional apenas prospectivamente, a partir de uma modulação de efeitos, ainda será removida do ordenamento jurídico, mas os contribuintes não poderão cobrar os recursos que, indevidamente, pagaram ao Fisco.

A tributação indevida foi a causa das grandes turbulências sociais no mundo, uma vez que se trata de uma potestade estatal sensível. Quem produz, seja pelo capital ou pelo trabalho, quer livremente gozar do fruto de seu esforço; quando o Fisco lhe tributa indevidamente, é como se o próprio esforço ou empreendimento tivesse sido solapado. Esse sentimento deve ser evitado em uma democracia.

Por essa razão, somos, por princípio liberal e em regra, contrários à modulação de efeitos das decisões tributárias. Se um contribuinte empreendeu legitimamente, o seu esforço não pode ser suprimido por um tributo indevido e ele precisa ser ressarcido, por uma questão de justiça, honestidade e ética.

Quando falamos em construção de uma solução concertada entre os poderes do Estado, com a finalidade de fazer uma contenção de danos paralelos, oriundos de decisões judiciais paradigmáticas bilionárias, temos em mente a abertura de um prazo para que os valores sejam suprimidos do orçamento e devolvidos aos contribuintes, inclusive todo o passivo, mas com medidas de compensação.

Os contribuintes precisam receber o que pagaram ilegitimamente, mas o Estado também necessita de um prazo para a organização do desembolso e da perda de arrecadação. Quando se tributa, há a imposição do princípio da não

surpresa, e quando há um benefício fiscal, há as condições de compensação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Do mesmo modo, se a decisão de que resulta severa perda de arrecadação tributária é judicial, devem ser construídas as devidas compensações. Do contrário, o resultado será o maior endividamento estatal, a inflação, uma tributação feita sem reflexão ou a redução dos gastos públicos (contingenciamento orçamentário).

É inimaginável que, de um dia para o outro, simplesmente se retire 47 bilhões anuais do orçamento, pela readequação judicial da base de cálculo de uma contribuição social - exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS. Se de um lado os contribuintes precisam receber os valores não prescritos (valores recolhidos nos últimos cinco anos) e deixar de pagar o tributo, de outro, o Estado precisa se preparar para fazê-lo.

Portanto, é preciso que o Supremo Tribunal Federal, em nome da harmonia entre os poderes, da justiça tributária e da saúde fiscal do Estado, adote uma espécie de autocontenção para instaurar um diálogo entre os poderes formuladores da política pública tributária, de modo a modular qualitativamente os efeitos das decisões paradigmáticas capazes de desestruturar a divisão da tributação estatal.

CONCLUSÕES

A separação entre as funções ou poderes do Estado não pode ser vista como uma linha divisória intransponível ou carente de diálogos institucionais. Pelo contrário, os poderes devem ser as parcelas do poder que se coordenam em busca de objetivos comuns. A última palavra não é a de um poder estatal, mas do próprio Estado.

O exercício do poder estatal não é nada mais que um meio para o atingimento de uma finalidade, que é a entrega ao tecido social do *bem comum*, da convivência harmônica entre os cidadãos e do gozo da prosperidade. A justiça é um fim da sociedade política e a felicidade social está no bem comum.

O governo das coisas públicas, que se dirige a regular as relações sociais, por meio das decisões políticas, precisa de um vigilante controle, capaz de adequar e decotar as iniciativas que desbordem ou contrariem as decisões políticas fundamentais, extraídas da Constituição Federal.

Nesse sentido, é por meio da parte do poder que é atribuída ao Judiciário que se promove o controle político das decisões políticas derivadas dos poderes Executivo e Legislativo.

Essa relação de controle é indispensável e saudável para que se atinja as finalidades para as quais o poder existe. A decisão política necessita receber com naturalidade o controle que sobre si é exercido, como uma emanção da própria harmonia, independência e equilíbrio interno do poder estatal.

Mas, o exercício do controle político, como ele é controlado? Governo e controle precisam existir em harmônica sinergia – e não em uma lógica de conflito –, de modo que a adequação ou decote da decisão política pelo Judiciário seja a menos traumática possível.

Ele mesmo, o controle, precisa ser conformado, nesse ir e vir: se as decisões políticas necessitam incorporar e aceitar o controle que lhes sobrevenha, este também precisa devolver um nível de deferência à decisão política.

O sistema republicano impõe uma relação equilibrada entre governo e controle, as duas funções principais do poder. Como consequência, se o governo é organizado para dotá-lo de autoridade, é preciso instalar o controle a fim de dotá-lo de aptidão para resguardar a liberdade⁸³.

Nessa dissertação, não defendemos que o poder Judiciário precise consultar ou dialogar com os demais poderes para tomar uma decisão de natureza tributária, que resguarde o contribuinte de eventual tributação indevida do Estado, pois esse é o papel institucional dos juízes e tribunais.

Para que o poder político seja controlado, em respeito aos direitos e garantias fundamentais de natureza tributária, é preciso independência; mas isso não exclui a harmonia do diálogo para o encontro do melhor espaço de execução do que foi decidido.

Essa ótica procura um novo significado para o controle político feito pelo Judiciário. Controle não se confunde com confronto, pois quando o juiz decota ou exclui uma política pública de incidência tributária, não há, na hipótese, uma decisão contra a formulação do tributo pelas funções executiva e legislativa, mas em favor do Estado.

No momento em que a incidência dos tributos é aperfeiçoada, por meio da formulação de políticas públicas tributárias e do controle que se lhe incide, ganha a sociedade com um Estado que se faz presente de modo mais qualificado.

Para que esse movimento de formulação (criação) e controle seja adequado ao exercício harmônico e independente dos poderes do Estado, o próprio controle necessita devolver uma sadia deferência na execução de suas conclusões – as quais, eventualmente, demanda uma severa reformulação de política tributária e fiscal.

Assim, sendo conclusivo que determinada exação do Estado foi produzida com falha estrutural, a imploração imediata da incidência tributária pode causar expressiva repercussão na função exercida pelos poderes Executivo e Legislativo: (i) desequilíbrio orçamentário multibilionário, exigindo, v.g., o

⁸³ DROMI, Roberto. **Sistemas jurídicos e valores administrativos**. Porto Alegre: Serigio Antonio Fabris, 2007, p. 46.

contingenciamento de despesas, ou o endividamento do Estado – com o impacto na curva futura de juros e política cambial, dentre outros efeitos; (ii) a solução de continuidade na execução de políticas públicas, que dependam dos recursos orçamentários; (iii) a recomposição imediata da carga tributária, mediante resposta de pouca reflexão técnica, capaz de atingir outros contribuintes e causar desequilíbrio na equânime distribuição do dever fundamental de pagar tributos; (iv) a desestruturação da própria política pública tributária, holisticamente considerada.

Para que a decisão judicial paradigmática, que desonera contribuintes do pagamento de determinado tributo, ou reduz a sua incidência, seja acomodada dentro da política tributária total do Estado e das perspectivas fiscais, é preciso a abertura de um diálogo institucional.

Essa medida não se confunde com a modulação dos efeitos da decisão, pois, segundo pensamos, todo e qualquer tributo que é recolhido indevidamente deve ser devolvido, em respeito às garantias fundamentais dos contribuintes.

No nosso modo de compreender a tributação, em regra, a devolução de um tributo inconstitucional não pode ser modulada, ou seja, não pode ter efeitos prospectivos: cada centavo indevidamente retirado da sociedade deve ser devolvido, sob pena de nutrir grave sentimento de injustiça fiscal.

O diálogo institucional que defendemos também respeita a esfera de tomada de decisão independente do poder Judiciário. A repercussão financeira do tributo não é capaz de colmatar um ferimento ao arquétipo constitucional fundamental, pois não se compram garantias e direitos fundamentais com dinheiro ou risco fiscal. Se o tributo foi erigido sob a égide de fundamentos inconstitucionais, ele deve ser implodido, custe o que custar.

O diálogo que propomos é posterior à tomada de decisão, pressupõe a devolução dos valores indevidamente pagos e a cessação da cobrança do tributo. Esse diálogo é capaz de compatibilizar a salvaguarda dos direitos dos contribuintes com todas as demais políticas públicas do Estado, que dependam dos recursos tributários arrecadados, bem como tem o condão de evitar respostas compensatórias abruptas, no campo dos tributos extrafiscais.

Cabe ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça abrir um prazo para que haja um cronograma de trabalho interinstitucional, como forma de acomodar fiscalmente a decisão paradigmática que desonere um tributo – ou, dito de outro modo, como mecanismo para abrir um espaço de responsabilidade fiscal para a completa execução do controle político empreendido pelo Judiciário –, permitindo a recomposição do orçamento e a redistribuição da carga tributária perante a sociedade. Evidentemente, esse prazo deve ser controlado e predeterminado, com termo final para o início da aplicação dos efeitos totais da decisão, retroativos e prospectivos.

Como regra, destacamos mais uma vez, não somos favoráveis que, em casos tributários de alto impacto econômico, se cogite da modulação dos efeitos das decisões, fazendo com que os contribuintes lesados não recebam as parcelas retroativas que não estejam prescritas.

Estamos propondo uma outra espécie de modulação, através de um diálogo institucional, em que a decisão judicial fica com sua eficácia suspensa, por pouco tempo, até que os poderes acomodem espaço para sua repercussão fiscal e nas políticas públicas.

Essa solução é capaz de dar previsibilidade orçamentária, fiscal e tributária ao país, quando se demonstrou que somente a pauta do Supremo Tribunal Federal de processos tributários ultrapassa 1,5 trilhão de reais. Investidores nacionais e internacionais, o governo e parlamentares eleitos precisam ter um espaço de tempo para readequar a decisão política, após o controle concluído pelo Judiciário.

Essa é uma deferência que favorece a segurança jurídica para quem investe e paga um tributo indevido – a segurança de que vai receber os valores pagos indevidamente, inclusive de modo retroativo –, mas também para quem precisa que o Estado mantenha uma saúde fiscal, como modo de ter uma política fiscal, de juros e cambial em níveis de previsibilidade aceitáveis.

Quando se passa a imagem de que, ao controlar politicamente a incidência tributária o Judiciário impõe uma suposta derrota ao governo, isso afasta o aspecto harmônico necessário a um grau aceitável de credibilidade do

exercício do poder dentro do Estado. Judiciário, Executivo e Legislativo precisam convergir para decidir o que fazer, caso a decisão judicial paradigmática seja conclusiva pela inconstitucionalidade de determinada incidência tributária. Os poderes devem cooperar para que a última palavra do Estado seja recebida como o fruto de um processo intenso e harmônico de diálogo, embora independente e justo com o dinheiro dos contribuintes.

Se a Constituição Federal, para a incidência tributária, elenca os princípios da não surpresa (noventena e anterioridade clássica⁸⁴), de modo que os contribuintes não sejam surpreendidos com uma nova tributação, e, de outro lado, se a Lei de Responsabilidade Fiscal⁸⁵ impõe compensações à instituição de um benefício fiscal, é legítimo que se adote a não surpresa para os impactos

⁸⁴ CF/1988. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

⁸⁵ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

orçamentários drásticos oriundos de decisões judiciais paradigmáticas, que terminam por atingir outros contribuintes e muitos cidadãos, que dependem de serviços públicos estatais.

O poder Judiciário precisa agir com o mesmo dever de não surpresa que caracteriza a formulação da política pública tributária – de oneração ou de instituição de benefícios fiscais. Aliás, para os formuladores de favores fiscais, a Constituição Federal foi ainda mais cautelosa do que com a instituição de um tributo, ao exigir a forma de lei específica⁸⁶.

Diante disso, pela via do exercício do controle político pelo Judiciário, não pode ser imposto um vazio fiscal para o dia seguinte: é preciso que a independência do exercício dos poderes se reencontre com a harmonia. A última palavra nas decisões estatais não é a de um dos poderes do Estado, mas é a palavra final do próprio Estado.

Para que a palavra final, que é a do Estado – e é a única que interessa para a vida prática –, se traduza em uma solução de harmonia social, segurança jurídica para a população, garantia aos investidores, saúde e previsibilidade fiscal, não há outro caminho senão o de abandonar a ideia de derrotas entre os poderes.

Quando um tributo é considerado indevido, venceu o Estado – portanto, não há uma derrota imposta pelo juiz ao governo. Mas quando isso vira um paradigma judicial, o diálogo deve entrar em ação, para a adequada construção harmônica de uma solução eficaz e mais atenuada possível para a integridade fiscal na execução do que fora decidido.

Atualmente, o risco fiscal para a Fazenda Nacional, com demandas tributárias, é de mais de 1,5 trilhão de reais; diante desse contexto, entendemos que é fundamental, para o equilíbrio entre os poderes, que estes, embora

⁸⁶ Art. 150. (...):

§ 6º 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, § 2.º, XII, g.

separados, dialoguem sobre a acomodação do eventual impacto, total ou parcial, de tal cifra nos cofres públicos.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA CÂMARA DOS DEPUTADOS DE NOTÍCIAS. **Não adianta criar imposto com nome em inglês porque não passa, diz Rodrigo Maia.**

Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/680855-nao-adianta-criar-imposto-com-nome-em-ingles-porque-nao-passa-diz-rodri-go-maia/>>. Acesso em 13 nov. 2020.

AGÊNCIA DE NOTÍCIAS - IBGE. **PIB cai 3,5% em 2015 e registra R\$ 6 trilhões. Brasília, 2017.** Disponível em:

<<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/17902-pib-cai-3-5-em-2015-e-registra-r-6-trilhoes>>. Acesso em 7 nov. 2020.

AGÊNCIA DE NOTÍCIAS – IBGE. **Revisão do PIB de 2016 mostra queda de 3,3% em relação ao ano anterior.** Brasília, 2018. Disponível em:

<<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/22966-revisao-do-pib-de-2016-mostra-queda-de-3-3-em-relacao-ao-ano-anterior>>. Acesso em 7 nov. 2020.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Sobre a organização de poderes em Montesquieu: Comentários ao Capítulo VI do Livro XI de “O espírito das leis”** in Revista dos Tribunais, vol. 868, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARABI, Abhner Youssif Mota. **O caso da vaquejada e a última palavra sobre a Constituição.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-06/abhner-arabi-vaquejada-ultima-palavra-constituicao>>. Acesso em 7 nov. 2020.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política.** 17ª ed. São Paulo: Globo, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.**

Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política.** 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia Judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

BRASIL. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante, volume 1.** Casa Civil da Presidência da República, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. – Brasília: Ipea, 2018.

BUCCI, Maria Paula D., **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas.** São Paulo: Saraiva, 2000.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais.** Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2009.

CANOTILHO, J.J. Gomes. MENDES, Gilmar F. SARLET, Ingo W. STRECK Lenio L. **Comentários à Constituição do Brasil.** 2 ed. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO/2021) - Anexo de Riscos Fiscais (Anexo V).** Brasília, 2020. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf>. Acesso em 30 de out. 2020.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante, volume 1.** Brasília, 2018. v. 1 (192 p.). Disponível em:

<https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf>. Acesso em 1 nov. 2020.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post, volume 2.** Brasília, 2018. v. 2 (301 p.). Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/guias-e-manuais/arquivos/181218_avaliacao_de_politicas_publicas_vol2_guia_expost.pdf>. Acesso em 1 nov. 2020.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARVALHO, Laura. **Valsa brasileira: Do boom ao caos econômico.** São Paulo: Editora Todavia, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DIAS, Reinaldo, et al. **Políticas públicas: princípios, propósitos e processos**. São Paulo: Atlas, 2012.

DROMI, Roberto. **Sistemas jurídicos e valores administrativos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

_____. **Uma Questão de Princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Freedom's Law. The Moral Reading of the American Constitution**. Oxford University Press, 2005.

EMPRESA BRASILEIRA DE COMUNICAÇÃO. **Governo revisa para R\$ 855,7 bi economia com reforma da Previdência**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-12/governo-revisa-para-r-8557-bi-economia-com-reforma-da-previdencia>>. Acesso em 8 out. 2020.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Governabilidade e revisão constitucional (Ensaio sobre a (in)governabilidade brasileira especialmente em vista da Constituição de 1988)**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 193, p. 1-11, jul. 1993. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45767>>. Acesso em: 02 Nov. 2020. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v193.1993.45767>.

GONÇALVES, Benedito. GRILLO, Renato Cesar Guedes. **A utilização dos instrumentos de *compliance* para a realização do princípio da moralidade administrativa**. in POZZO, Augusto Neves Dal. MARTINS, Ricardo Marcondes. *Compliance* no direito administrativo: volume 1. São Paulo: Revista dos tribunais, 2020.

GRILLO, Renato Cesar Guedes. **Os conceitos de liberdade política e de independência dos cidadãos na Teoria da Organização de poderes de Montesquieu**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 08 out 2020. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/55064/os-conceitos-de-liberdade-politica-e-de-independencia-dos-cidadanos-na-teoria-da-organizacao-de-poderes-de-montesquieu>. Acesso em: 08 out 2020.

GRILLO, Renato Cesar Guedes. **A recomendação 1/20 da Corregedoria Nacional do Ministério Público e os conceitos de 'liberdade política' e 'independência' da teoria de organização dos poderes de Montesquieu**. Disponível em: <<https://migalhas.uol.com.br/depeso/319710/a-recomendacao-1-20-da-corregedoria-nacional-do-ministerio-publico-e-os-conceitos-de-liberdade-politica-e--independencia--da-teoria-de-organizacao-dos-poderes-de-montesquieu>>. Acesso em 8 nov. 2020.

HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ECONOMIA – FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Brasil precisaria crescer 5,7% em 2019 e 2020 para a década 2011-20 não ser a pior década dos últimos 120 anos**. São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://blogdoibre.fgv.br/posts/brasil-precisaria-crescer-57-em-2019-e-2020-para-decada-2011-20-nao-ser-pior-decada-dos>>. Acesso em 7 nov. 2020.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **As distorções de uma carga tributária regressiva. 2015. Ano 12. Edição 86 - 28/03/2016**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233>. Acesso em 20/11/18.

INSTITUTO FISCAL INDEPENDENTE – IFI. **Relatório de Acompanhamento Fiscal Junho de 2018**. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542807/RAF17_JUN2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf>. Acesso em 20 nov. 19.

JOTA. **Comsefaz estima perda de R\$ 9 bi se STF barrar diferença de alíquota de ICMS**. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/comsefaz-estima-perda-de-r-9-bi-se-stf-barrar-diferenca-de-aliquota-de-icms-11112020>. Acesso em 13 nov. 2020.

JOTA. **O risco fiscal do Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/stf/do-supremo/o-risco-fiscal-no-supremo-tribunal-federal-13012020>>. Acesso em 8/10/2020. Acesso em 30 out. 2020.

JOVEM PAN. **Auxílio emergencial custará R\$ 322 bi ao governo, 3 vezes mais que o gasto com ministérios**. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://jovempan.com.br/noticias/auxilio-emergencial-custara-r-322-bi-ao-governo-3-vezes-mais-que-o-gasto-com-ministerios.html>>. Acesso em 7 nov. 2020.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Barcelona: Editorial Ariel, 1979.

LONGO FILHO, Fernando José. **A última palavra e diálogo institucional: relações com as teorias democráticas em Dworkin e Waldron**. Cadernos do Programa de Pós-Graduação – UFMG. Vol. 10. N. 3, 2015.

MAGALHÃES, Andréa. **Jurisprudência da crise: uma perspectiva pragmática**. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2017.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 3. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017.

MIGALHAS. **"Se eu pudesse, eu aboliria alguns tributos", diz Marco Aurélio**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://migalhas.uol.com.br/quentes/335921/se-eu-pudesse--eu-aboliria-alguns-tributos---diz-marco-aurelio>>. Acesso em 13 nov. 2020.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2000.
MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS. José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios Econômicos OCDE: Brasil, 2018**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/eo/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>> . Acesso em 20 nov. 19.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 3ª ed Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PORTAL FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Década cada vez mais perdida na economia brasileira e comparações internacionais**. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/artigos/decada-cada-vez-mais-perdida-economia-brasileira-e-comparacoes-internacionais>>. Acesso em 7 nov. 2020.

PORTAL FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS – FGV. **Empobrecimento Relativo do Brasil nas Últimas Décadas**. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://portal.fgv.br/artigos/empobrecimento-relativo-brasil-ultimas-decadas>>. Acesso em 8 out. 2020.

PORTAL G1. **Investimento no Brasil cairá na década pela 1ª vez desde os anos 80, aponta estudo**. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/10/25/investimento-no-brasil-caira-na-decada-pela-1a-vez-desde-os-anos-80-aponta-estudo.ghtml>>. Acesso em 7 nov. 2020.

POSNER, Richard A. **Fronteiras da teoria do direito**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2011.

_____. **Para Além do Direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

_____. **Law, Pragmatism and Democracy**. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2005.

_____. **Problemas de Filosofia do Direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

REVISTA ÉPOCA. **Governo quer ganhar 1 tri no Congresso mas pode perder 1 tri no Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 2020. Disponível em:

<<https://epoca.globo.com/governo-quer-ganhar-1-tri-no-congresso-mas-pode-perder-1-tri-no-stf-1-23639024>>. Acesso em 8 out. 2020.

REVISTA EXAME. **Desoneração da folha de pagamento não gerou empregos, diz Ipea. São Paulo, 2018.** Disponível em: <<https://exame.com/economia/desoneracao-da-folha-nao-gerou-empregos-diz-ipea/>>. Acesso em: 13 out. 2020.

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, esquemas de análise, casos práticos.** 2a ed. São Paulo: CENGAGE Learning, 2014.

SEU DINHEIRO. **Variação do PIB na década poderá ser zero, diz FGV. São Paulo, 2020.** Disponível em: <<https://www.seudinheiro.com/2020/economia/variacao-do-pib-na-decada-podera-ser-zero-diz-fgv/>>. Acesso em 7 nov. 2020.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TAYLOR, Matthew M.. **The judiciary and public policies in Brazil.** Dados, 2007. Vol.50, n.2, pp.229-257. ISSN 0011-5258.

TESOURO TRANSPARENTE. **Relatório de avaliação de receitas e despesas primárias.** Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-de-receitas-e-despesas-primarias-rardp/2020/15>>. Acesso em 7 nov. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VALOR ECONÔMICO. **Em defesa de todos os contribuintes.** Brasília, 2018. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2018/04/03/em-defesa-de-todos-os-contribuintes.ghtml>>. Acesso em 8 out. 2020.

VALOR ECONÔMICO. **PIB do Brasil cai 7,2% em dois anos, pior recessão desde 1948.** São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2017/03/07/pib-do-brasil-cai-72-em-dois-anos-pior-recessao-desde-1948.ghtml>>. Acesso em 7 nov. 2020.

VEJA. Rodrigo Maia: **‘Não vamos tratar de aumento de impostos na Câmara’.** São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/politica/rodrigo-maia-nao-vamos-tratar-de-aumento-de-impostos-na-camara/>>. Acesso em 13 nov. 2020.

VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. **Diálogo Institucional e Controle de Constitucionalidade: debate entre o STF e o Congresso Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2015

WALDRON, Jeremy. **A dignidade da legislação**. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2003.

_____. **Law and Disagreement**. New York, Oxford University Press, 2004.

_____. **The core of the case against judicial review**. Yale Law Journal, v. 115, p. 1346, 2005-2006.

_____. **Judicial Review and Judicial Supremacy**. New York University School of Law, Public Law & Legal Theory Research Paper Series. Working Paper n° 14-57, nov.2014.