

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB
INSTITUTO CEUB DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - ICPD
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS

WILLIAM CHAVES SOUZA

BENEFÍCIO FISCAL JUDICIAL

Brasília
Julho de 2022

WILLIAM CHAVES SOUZA

BENEFÍCIO FISCAL JUDICIAL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito e Políticas Públicas do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), na área de concentração, Políticas Públicas, Estado e Desenvolvimento, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ivo Teixeira Gico Júnior, Ph.D.

Brasília

Julho de 2022

WILLIAM CHAVES SOUZA

BENEFÍCIO FISCAL JUDICIAL

Brasília, 1º de julho de 2022.

Banca Examinadora

_____ Menção: _____
Prof. Dr. Ivo Teixeira Gico Júnior, Ph. D.
Orientador

_____ Menção: _____
Prof. Dr. Sandro Lúcio Dezan

_____ Menção: _____
Prof. Dr. Paulo Caliendo

Ficha catalográfica

AGRADECIMENTOS

Escrever uma dissertação é um fardo enorme, verdadeira *via crucis*. Sobreviver ao processo, para além de método e fontes de informação, requer consistente domínio de demônios internos, o que demandou muito esforço pessoal e da minha esposa Daniela. A ela, agradeço o suporte diário, por ser o fator mais eficaz de controle da minha ansiedade e por me manter devidamente medicado.

As poucas facilidades do processo vêm do fato de pessoas de criatividade invulgar já terem feito esforços criativos que emprestamos e assinalamos como referências. Impossível não lhes ser grato: dão a possibilidade objetiva de descobrir, investigar e elaborar conclusões (mesmo que efêmeras) não triviais sobre objetos. Nesse escopo, ressalto gratidão ao Professor Ivo, por ter, de modo brilhante, me apresentado uma nova lente de observação das interações sociais, do universo jurídico e da vida.

Finalmente, agradeço à Receita Federal do Brasil por financiar essa “ação de capacitação”; e aos colegas da Cosit pela solidariedade.

“No Brasil, até o passado é incerto.”

Pedro Malan(?)

RESUMO

A pesquisa se ocupa da impossibilidade de ampliação e de criação de benefício fiscal por decisão judicial assentada em alguma técnica de integração ou no exercício de interpretação. Faz uso de racionalizações derivadas de ferramental jus econômico e conclui pela ineficiência e inadequação da decisão judicial ampliativa de favorecimento tributário, ante o dever de interpretação literal, a impossibilidade lógica de lacuna na lei isentiva decorrente da sua condição alternativa de regulação de fato de interesse tributário; e, nos casos de ambiguidade da lei, da necessária interpretação restritiva das situações de exceção, em razão da primazia da indisponibilidade do patrimônio público. Por meio de casos emblemáticos, ilustra a inaptidão judiciária na inovação de esquema exacional privilegiado face ao descompromisso com a ponderação de consequências (externalidades) ao analisar políticas públicas de exoneração tributária complexas e a ampla liberdade que o Judiciário nacional tem se permitido no controle de benefícios fiscais. O trabalho também agrega conjecturas sobre aspectos consequenciais da ampla discricionariedade judiciária no trato da matéria, divididas em três eixos: implicações de cunho político, i.e., sobre a separação de poderes e a arquitetura do federalismo fiscal; as de matiz jurídico estrutural, atinentes à corrosão da segurança jurídica e à desfiguração de tributos; e as econômicas, exemplificadas pelos desfalques orçamentários e pela criação de assimetrias concorrenciais.

Palavras-Chave: Benefício fiscal. Poder Judiciário. Ativismo Judicial. Eficiência.

ABSTRACT

This research dealt with the impossibility of expanding or creating tax benefits in Brazil through judicial decision based on some integration technique (which presupposes the existence of law gaps) or in the exercise of interpretation. Rationalizations derived from the Law & Economics field of study play a great part in the argumentative line which leads to conclusions about the inefficiency and inadequacy of the expansive judicial decision of tax favoring or its pure creation, given the duty of literal interpretation of the exempt law, its logical impossibility of gap given the fact it is an alternative way of ruling a tributary fact; and, in cases of ambiguity of the law, the necessary restrictive interpretation of exceptional situations, due to the primacy of the unavailability of public assets. Emblematic cases are used to illustrate the jurisdictional ineptitude in the innovation of a privileged tax scheme, given the lack of commitment to the weighting of consequences (externalities) when analyzing complex public tax policies and tax exemption policies, also the wide freedom that the national Judiciary has allowed itself in the control of tax benefits. The work also adds conjectures about consequential aspects of the wide judicial discretion in dealing with the matter, divided into three axes: implications of a political nature, that is, on the separation of powers and the architecture of fiscal federalism; those of a structural legal nature, related to the erosion of legal certainty and the disfigurement of taxes; and the economic ones, exemplified by budgetary constrictions and the creation of competitive asymmetries.

Keywords: Tax benefit. Judiciary branch. Judicial activism. Efficiency.

SUMÁRIO

Introdução.....	9
Capítulo 1. Panorama jurídico da criação/ampliação de benefícios fiscais.....	12
1.1. Eficiência da atividade judicante no controle de benefícios fiscais	13
1.2. Função legislativa do Judiciário	19
1.3. Benefícios fiscais.....	26
1.4. Legalidade tributária.....	30
1.5. Esquadro normativo da criação/ampliação de benefícios fiscais	34
Capítulo 2. Prodigalidade Judiciária em matéria de benefícios fiscais	42
2.1. A compreensão dos Tribunais Superiores	43
2.1.1. Amplitude das imunidades tributárias	43
2.1.2. Legalidade tributária.....	62
2.1.3. Isonomia tributária.....	70
2.1.4. Controle de benefícios fiscais.....	77
2.2. Casos selecionados	78
2.2.1. Criação judicial de benefício <i>sui generis</i> baseado em IPI para a ZFM.....	79
2.2.2. Ampliação do universo de beneficiários de isenção: ADO nº 30.....	92
2.2.3. Equivalência entre alíquota zero e isenção onerosa no STJ	95
2.2.4. Isenção de IPI na aquisição de veículos para uso.....	99
2.3. Sumário de dissonâncias.....	101
Capítulo 3 - Consequências do benefício fiscal judicial.....	104
3.1. Consequências de ordem política	104
3.1.1. Repartição orgânica do poder	105
3.1.2. Federalismo fiscal.....	116
3.2. Consequências de ordem jurídico estrutural.....	121
3.2.1. Segurança jurídica	121
3.2.2. Perturbação da técnica de incidência de tributos.....	129
3.3. Impactos de ordem econômica	133
3.3.1. Impactos sobre a competitividade	135
3.3.2. Efeitos orçamentários e sobre disponibilidades financeiras dos entes políticos	144
Conclusões.....	146
Referências bibliográficas	155

Introdução

Os juízes criam benefícios fiscais. Isso é ineficiente e implica consequências jurídicas e comportamentais negativas, uma vez que viola as bases do nosso Estado Democrático de Direito (v.g. legalidade, separação de poderes, pacto federativo etc.) e se estabelece estrutura de incentivos ao litígio.

A prescrição constitucional e legal extensiva do Sistema Tributário Nacional delinea de forma suficiente como os agentes políticos devem conduzir a criação e utilização de artefatos tributários impositivos ou exonerativos. Na distribuição temática de competências institucionais, é bastante clara a primazia da lei tanto para a vinculação do particular ao dever de pagar tributo, quanto para a vinculação do Estado ao dever de não importunar o particular imune, isento ou que não incorra na hipótese de incidência legal.

Conquanto seja essa a distribuição institucional de competências, o fato é que os juízes criam benefícios fiscais. Mesmo que seja clara a predisposição jurídica de centralizar o juízo de conveniência de políticas públicas tributário-exonerativas nos poderes Legislativo e Executivo (de modo complementar), em face da universalidade de jurisdição e do princípio processual do *non liquet*, o Poder Judiciário: (i) pode ser demandado; e (ii) deve prover prestação jurisdicional. Idealmente, quando o tema é a criação ou a ampliação de benefício fiscal, o provimento deve ser imanizado de autocontenção.

Contudo, o que se vê comumente diverge muito disso, o que é notório em alguns casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como a ampliação subjetiva da imunidade recíproca a empresas públicas como os Correios, a expansão do universo de beneficiários da isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis, a criação do direito de apropriação de crédito ficto do mesmo imposto - malgrado não haja lei que assim disponha - ao adquirente externo de produto proveniente da Zona Franca de Manaus (ZFM) - operação isenta - em montante equivalente ao que seria devido se a operação fosse regularmente tributada, a isenção de IPI vinculado à importação de automóveis por pessoa física para uso etc.

A análise de alguns desses casos permite entrever consequências sobre a harmonia institucional entre poderes, a livre concorrência, a saúde orçamentária dos entes políticos, o pacto federativo e a segurança jurídica, por exemplo. Assim, a percepção é de que a provisão jurisdicional que remodela a tributação pelo estreito prisma de um braço que não é versado em

formulação de política pública tributária e dessintonizado de cauções consequenciais, é, no mínimo, ineficiente, quando não também viciada de ilegitimidade.

Não se descarta ou ignora a centralidade dos direitos fundamentais na contemporânea compreensão da função do Estado Constitucional de Direito, ou do escólio amplamente difundido que sustenta a essencialidade da atuação dual e complementar de legisladores e juízes na construção do Direito, aqueles produzindo a matéria prima da qual estes, os “intérpretes autênticos”, extraem as normas possíveis no exercício interpretativo e, em cotejo com a realidade subjacente, elegem a “norma de decisão”.

Tampouco se ignora o fato de que a teoria das fontes contemporânea alberga a obra jurisprudencial como elemento irradiante de normatividade vinculante de gradientes variados, que pretende racionalizar e dar maior uniformidade à atuação Judiciária, derivada, inclusive, de positivação legal no Código de Processo Civil vigente.

A presente pesquisa não antagoniza tais compreensões, apenas se direciona a partir da percepção de que a vinculação institucional à legalidade é um direito fundamental cuja concretização é o esteio central da nossa concepção sistêmica de Direito. Portanto, sua erosão casuística e oportunista representa disfunção interinstitucional que reflete a desconstrução dessa tecnologia discursiva voltada à harmonização, que necessariamente tem de prover previsibilidade e estabilidade para que tenha real valor social e evite a incidência de custos sociais irracionais.

Questiona, assim, a autopercepção institucional que se firma no Judiciário pela qual os juízes têm licença para sacrificar o valor do direito fundamental à legalidade em um quadro regulatório específico essencialmente ocluso, mesmo que a hipotético propósito retórico de plasmar concreção constitucional, como agentes sobretudo vocacionados a promover a efetividade dos valores constitucionais.

Tendo em conta que o discurso jurídico pode ser olhado como uma tecnologia social que integra inúmeras tecnologias fragmentárias (v.g., direito fundamental à legalidade, princípio da eficiência, vinculação legal de amplitude hermenêutica, obrigatoriedade de consideração de consequências práticas etc.), o presente estudo se vale desses elementos na construção de raciocínio que se ocupa da impossibilidade de criação e ampliação de benefícios fiscais pelo Poder Judiciário. O problema diretor da investigação é sumarizado da seguinte forma: na configuração de Estado Democrático de Direito, o Poder Judiciário tem base jurídica

geral que estribe decisão que cria ou amplia benefício fiscal, pelas vias integrativa ou interpretativa?

Com tal problema ao norte, o texto se desenvolve de modo silógico, em três capítulos. No Capítulo 1, a diretiva é o que estabelece o ordenamento jurídico acerca da criação e da ampliação de benefícios fiscais, e do papel dos juízes frente ao postulado da eficiência, nos casos em que a questão central seja o alívio tributário. Assim, realiza-se levantamento das prescrições do direito positivo e do pensamento jurídico doutrinário, objetivando conclusão quanto à pertinência normativa da decisão judicial que cria/amplia benefício fiscal.

No Capítulo 2, demonstra-se, a partir da apresentação de casos julgados no STF e no STJ, e de extrato jurisprudencial dessas cortes superiores, a forma como o ápice do Judiciário tem enfrentado a matéria nos seus nichos de competência. Aqui, a proposta é pontuar como funciona a realidade e se sumariza o grau de congruência da conduta positiva emanada do judiciário, em face do esquema normativo descrito no Capítulo 1, para que se possa, no Capítulo 3, identificar e discutir consequências prováveis e verificáveis da dissonância encontrada entre o que prescreve o direito brasileiro e o que se observa no Judiciário nacional.

Por fim, faz-se análise crítica conclusiva acerca da pertinência do ativismo judicial em matéria de benefícios fiscais.

Capítulo 1. Panorama jurídico da criação/ampliação de benefícios fiscais

Na nossa ordem jurídica há dois temas sobre os quais a sujeição à legalidade estrita como única fonte regulatória legítima é verdadeiro dogma: a criação de tipos penais¹ e a instituição de tributos, e isso por razões semelhantes: em suma, em ambas as situações, o poder do Estado deve ser exaustivamente limitado, pois a consequência imediata da tipificação de uma conduta criminosa ou de circunstâncias de incidência de uma exação é a possibilidade de exercício do poder de coerção estatal sobre direitos e liberdades caros dos particulares. Este capítulo se presta ao resgate da vinculação da matéria tributária à legalidade, conjecturando, ao final, que essa vinculação também ocorre em relação às exceções à regra de incidência representadas pelos benefícios fiscais.

Parte-se de uma leitura inicial das âncoras regulamentares que cingem a possibilidade de ampliação de benefícios tributários, utilizando como substrato a normatização constitucional e legal, além dos pressupostos jurídicos principiológicos e estruturais colocados no Sistema Tributário Nacional. Essa construção subsidia a tematização da eficiência jurisdicional no Estado Democrático de Direito no trato das peculiaridades da ampliação de benefícios fiscais e dos limites do controle jurisdicional sobre a concessão das referidas benesses.

Assim, a pergunta que se propõe neste item tem a seguinte fórmula: se o Poder Legislativo - que pode criar benefício fiscal - está juridicamente (formal) e politicamente limitado, há justificativa no ordenamento para que o Poder Judiciário não adira às regras jurídicas que lhe impõem limitações? A resposta imediata é não, e como se mostra adiante, perpassa limitações sistêmicas impostas ao dito poder - que não é legitimamente concebido para a instituição de instrumentos de política tributária -, a inadequação da superação de requisitos de responsabilidade fiscal², o dever de adesão à legalidade, a impossibilidade de transcender o dever de autocontenção expresso na indisponibilidade do patrimônio público e a inaptidão para ponderar consequências globais sobre uma multiplicidade de aspectos.

Para a construção da ideia, nos itens 1.1 e 1.2 apresentam-se pressupostos lógicos respectivamente conexos à (i) eficiência alocativa da atividade estatal adjudicatória e (ii) o espaço legalmente dado aos juízes para que exerçam função anômala legislativa positiva. Em

¹ Embora se trate de um dogma que o Supremo Tribunal já tenha mostrado predisposição de superação, como ilustra o julgamento da ADO nº 26, em que, mediante racionalização analógica, tipificou condutas de homofobia e transfobia, atribuindo às tais o mesmo trato penal dado ao crime de racismo.

² Isso revela a total vinculação com o processo legislativo: apenas o processo legislativo é idôneo para instituir/majorar benefício tributário. Qualquer outro tipo de processo é violador da estrutura jurídica concebida.

seguida, são feitos apontamentos acerca de benefícios fiscais (1.3) e legalidade tributária (1.4), com vistas a transitar do argumento generalista para a ambiência fiscal, o que abre espaço para que, em seguida (1.5), reúnam-se as disposições positivas que estabelecem limites para a criação/ampliação de exoneração tributária.

1.1. Eficiência da atividade judicante no controle de benefícios fiscais

Quanto mais complexas e numerosas se tornam as sociedades, mais ferramentas de harmonização se mostram necessárias. Com isso em mente, duas coisas ficam em evidência: (i) a necessidade de criação de fórmulas de estabilização social, ou seja, de prover as pessoas com formulações de conduta que sejam justas, para que concordem com elas e haja a adesão voluntária a tais formulações – criação de leis; e (ii) a necessidade de correção da conduta desviada, como forma de coibir a extração de utilidade da não adesão à regra pelo agente desviado - *enforcement*³.

O Direito, então, é calcado na necessidade de estabilidade e previsibilidade que aumenta nas pessoas o senso de segurança. Extrai-se tanta utilidade desses elementos que as sociedades contemporâneas, no geral, têm se valido de construções similares e dedicado vultosas somas de recursos a título de tributos, deveres e obrigações (custo social do Estado) em favor da manutenção da macroestrutura idealizada para a consecução desse propósito por agentes especializados. Certamente, em qualquer configuração de exercício do poder político, seja ela autocrática, seja democrática, o uso do Direito é a forma que se tem de revelação das preferências, do déspota ou dos eleitores representados, respectivamente⁴.

Portanto, em um Estado de Direito estribado na democracia, as preferências sociais serão reveladas pelos agentes políticos eleitos, em um jogo permanente de defesa de interesses, que as exterioriza através da lei, e de concessões a configurações normativas por ela permitidas. A lei, portanto, é o instrumento concebido para estratificar razoavelmente as preferências

³ Cf. Bobbio, a integração social conta com dois instrumentos de controle principais: (i) a socialização, que traduz busca por adesão a valores estabelecidos e comuns, e (ii) a imposição de comportamentos considerados relevantes para a unidade social, com a respectiva repressão do comportamento desviado; o consenso e a força, respectivamente. Ergo, o aumento de consenso e voluntariedade diminui a necessidade da coerção, i.e., *enforcement*. Assim, o que o direito consegue obter em relação tanto à conservação quanto à mudança de *status* é obtido através do bom funcionamento do aparato coator. In: BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007. p. 89-90; 95.

⁴ Sobre como o Estado é um vetor de agregação de preferências da sociedade: GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020. p. 59-62.

agregadas⁵ (*proxy*) e sua efetividade social depende do seu apelo à adesão voluntária e da eficácia dos meios de *enforcement*⁶.

Além disso, é anseio de qualquer indivíduo minimamente racional que a atuação de todo e qualquer agente estatal se dê com eficiência. Tanto é assim que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) dispõe tal parâmetro como princípio geral da Administração Pública (CF/88, art. 37) e o invoca repetidamente em vários contextos⁷. Em linhas gerais, o dito princípio é comando que submete a ação estatal ao dever de eficiência; e isso redundava inclusive na lei processual: art. 8º do Novo Código de Processo Civil (NCPC), Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015⁸. O imperativo implica o juiz em dever de mirar a eficiência, tanto na condução processual (visando eficiência produtiva) quanto na aplicação do Direito material (visando eficiência alocativa).

No contexto, o dever de eficiência se dá em duas dimensões: (i) produtiva, que basicamente se relaciona com o custo da prestação jurisdicional, em que fica claro o dever de aumento de produtividade (fazer mais com os mesmos recursos), ou o de economicidade (fazer o mesmo com menos recursos); (ii) alocativa⁹, pela qual se evidencia a preocupação com o retorno ou a utilidade extraída da prestação jurisdicional, e isso implica análise de adequação da escolha realizada (decisão) – assim, há eficiência alocativa quando a decisão realiza a melhor

⁵ Note-se que “a compreensão e a aceitação de que o Legislativo é o mecanismo de agregação de preferências sociais em uma democracia não requer ou depende de o processo legislativo ser perfeito ou de a legislação estar perfeitamente alinhada com as preferências sociais, muito menos da ausência de problemas de ação coletiva. Supor que as leis refletem as preferências sociais e são, portanto, alocativamente eficientes tampouco implica afirmar que o legislador não erre ou que as preferências sociais não possam mudar com o tempo. No entanto, o único mecanismo seguro para saber se efetivamente houve um erro ou se as preferências sociais mudaram é o próprio processo legislativo, que pode mudar as leis. Essa é uma das razões pelas quais os políticos são trocados de tempos em tempos e os juízes são quase vitalícios. Os primeiros servem para captar as preferências sociais e legislar, os segundos para fazer valer tais legislações em caso de conflito (adjudicar). Justamente por isso há a necessidade de constante reavaliação dos políticos, mas que podem ser reeleitos, enquanto os juízes não são avaliados popularmente e precisam ser estáveis” *In: Ibid.*, p. 62.

⁶ Para Shavell, o problema central do *enforcement* público da lei pode ser olhado como a tentativa de maximizar o bem-estar social: em suma, consideram-se os benefícios que os indivíduos obtêm de seu comportamento menos os custos que incorrem para evitar causar danos, os danos que eles causam, o custo de persecução de infrações e infratores, e os custos de imposição de sanções a eles (inclusive custos associados à aversão ao risco). Cf. SHAVELL, Steven & POLINSKY, Mitchell. *The theory of public enforcement of law*. *In: POLINSKY, A. Mitchell; SHAVEL, Steven (Eds.). Handbook of law and economics vol. 1*. Amsterdã: North Holland, 2007. p. 406.

⁷ Conforme se vê, v.g., nos arts. 74, II; 126, parágrafo único; 144, §§ 7º e 10, da CF/88.

⁸ Cf. Lei nº 13.105, de 2015: “Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.”

⁹ Barr elabora no sentido de que eficiência alocativa depende de duas condições: eficiência no conjunto de produtos oferecidos, i.e., combinação ótima de bens e serviços a serem dispostos, dada a tecnologia existente e as preferências dos indivíduos; e consideração de que indivíduos vão alocar seus recursos de modo a maximizar suas utilidades. Cf. BARR, Nicholas. *The Economics of the Welfare State*. 3. ed. Stanford: Stanford University Press, 1998. p. 71-72.

alocação dos recursos levando em conta as preferências da sociedade¹⁰, ou seja, maximize o bem-estar social segundo tais preferências.

Portanto, tendo em conta que a grande questão do presente trabalho é a pertinência de um tipo específico de alocação (de ativo tributário em litígio), cabe sumarizar dois critérios de eficiência comumente aplicados às mudanças de estado social, tendo por base o aumento do bem-estar. O primeiro é o de Pareto¹¹, segundo o qual um estado econômico eficiente ocorre quando não há como intervir melhorando a situação (utilidade) de um agente, sem prejudicar a de qualquer outro (ótimo de Pareto); portanto, intervenções que não quebram essa lógica e adicionam bem-estar a um indivíduo sem piorar o de outro, criam estados Pareto superiores, por exemplo.

As limitações práticas do primeiro certamente inspiraram os debates que levaram à formulação do critério Kaldor-Hicks¹² de eficiência. O interesse neste se dá, pois possibilita apontar algo objetivo acerca da mudança de estados sociais em que há partes prejudicadas e outras beneficiadas, como é o caso da atividade judicante. Segundo o critério Kaldor-Hicks, uma mudança de estado social será considerada eficiente (aumentará o bem estar-social) apenas se (i) após a implementação, os beneficiários de determinada política pública possam compensar os prejudicados e, ainda assim, tenham benefício líquido positivo (critério de Kaldor); e, (ii) no momento pré-implementação, os possíveis prejudicados não tenham capacidade de compensar os potenciais agraciados para que estes renunciem aos benefícios da mudança, sem que fiquem em pior situação do que ficariam se a mudança ocorresse (critério de Hicks).

Em síntese, haverá melhora Kaldor-Hicks se os que se beneficiarem de uma mudança social puderem compensar os que forem prejudicados por ela, ou os prejudicados puderem indenizar os favorecidos pela não mudança, mesmo que não o façam. Veja-se que por esse

¹⁰ Cf. GICO JR., Ivo Teixeira. Bem-Estar Social e o Conceito de Eficiência. Revista Brasileira de Direito, v. 16, n. 2, pp. 1-43. 2020. p. 12. Disponível em: <https://bit.ly/33daBCt>. Acesso em: 5 fev. 2022. Mais sobre a relação entre eficiência alocativa e legalidade em: GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020. p. 57.

¹¹ Cf. COOTER, Robert D.; ULEN, Thomas S. **Law & Economics**. 6. ed. Boston: Addison-Wesley, 2011. p. 14.

¹² O critério deriva da junção das proposições dos economistas Nicholas Kaldor e John Richard Hicks, apresentados nos seguintes artigos: KALDOR, Nicholas. Welfare propositions of Economics and interpersonal comparisons of Utility. **The Economic Journal**, v. 49, n. 195 (Sep., 1939), pp. 549-552. Disponível em: <https://bit.ly/3sCBYPT>. Acesso em: 20 nov. 2020; e HICKS, John Richard. The foundations of welfare Economics. **The Economic Journal**, v. 49, n. 196 (Dec., 1939), pp. 696-712. Disponível em: <https://bit.ly/3yDhgTQ>. Acesso em: 20 nov. 2020.

critério é possível que pessoas sejam prejudicadas com a mudança de estado, mas, ainda assim, verificar-se que houve incremento do bem-estar social.

Na matriz da atividade adjudicatória, é notório que alguém é beneficiado (vencedor) e alguém é prejudicado (sucumbente). Desse modo, ao conjecturar a aplicação do critério de eficiência exposto a tal atividade, percebe-se que é necessário ter um referencial estável que direcione quais as preferências sociais a serem perseguidas, pois a aproximação desse referencial denota esforço de incremento do bem-estar coletivo. Portanto, tendo em conta que à lei cabe agregar e referenciar tais preferências, quanto mais aderente à regra jurídica¹³, mais a decisão judicial tende a ser Kaldor-Hicks eficiente¹⁴.

Tratando-se de eficiência alocativa, o ponto central é a identificação da alternativa que corresponde às preferências dos agentes considerados. Desse modo, no tratamento das predileções difusas dos agentes sociais, é preciso que se tenha algum mecanismo de revelação e agregação dessas preferências (como, v.g., processos plebiscitários), ou, pelo menos, instrumentos proxies que possam, com grau de precisão relevante, traduzir essas preferências. Em um ambiente democrático, pode-se assumir que a lei é um importante proxy, na medida em que resulta de um processo de formação em que há considerável nível de representatividade popular; logo, consolida a média das opiniões de escolha da sociedade.

Assim, como o Direito predefinido pelo legislador é o referencial mais próximo possível das preferências da sociedade, se o juiz adjudica o bem a quem determina o Direito, sua decisão será alocativamente eficiente. “Em outras palavras, o princípio da eficiência processual no seu

¹³O ponto tem arremate esclarecedor: “Nessa linha, se a eficiência alocativa, do ponto de vista social, é observada quando os recursos da sociedade são direcionados (alocados) para a produção dos bens e serviços mais valorizados pela sociedade – aqueles que geram o maior bem-estar social – e se as escolhas do Poder Legislativo representam aquilo que a sociedade mais valoriza, então, devemos concluir que as leis oriundas do processo legislativo regular representam os valores e as escolhas que a sociedade faria para si e serão, portanto, alocativamente eficientes. Logo, o juiz será alocativamente eficiente quando adjudicar o bem da vida de acordo com o Direito, i.e., com as regras jurídicas.” *In*: GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020. p. 61.

¹⁴ “Dado que a função do Judiciário é resolver uma lide, é quase certo que há uma pretensão resistida e que, portanto, a parte sucumbente será prejudicada pela decisão. Nesse sentido, a essência da prestação do serviço público adjudicatório, da adjudicação, é beneficiar alguém (o vencedor) e prejudicar outrem (o sucumbente). Nossa única garantia de que essa decisão, que não será Pareto eficiente, seja Kaldor-Hicks eficiente, i.e., aumente o bem-estar social, é se ela tiver sido o resultado da aplicação das regras jurídicas preestabelecidas, i.e., do direito, dado que ele representa o mais possível as preferências da sociedade e, portanto, a sociedade provavelmente está de acordo com o resultado da aplicação da regra jurídica. Nesse sentido, qualquer decisão judicial contra *legem* será não apenas Pareto ineficiente, mas também Kaldor-Hicks ineficiente, ergo, diminuirá o bem-estar social. E essa ideia revela a profunda conexão entre o Princípio da Eficiência e o Princípio da Legalidade em uma democracia”. *In*: *Ibid.* p. 56-57.

aspecto alocativo é satisfeito quando o juiz aplica a lei, pois ela já representa o julgamento de valor da sociedade sobre o estado da natureza que prefere”¹⁵.

Não se nega que o controle sobre atos, funções e poderes públicos seja mandatário para o progresso das instituições e para que se promova a transparência e a *accountability* devidas por qualquer agente público, em um contexto republicano e democrático. Logo, nada mais natural do que a sujeição de qualquer gasto público às instâncias institucionais e populares de controle.

Como dito, os benefícios tributários, em regra, não implicam saída efetiva de recursos dos cofres públicos. Entretanto, são despesas indiretas, uma vez que plasmam comportamento estatal de exceção em que este renuncia a receitas determinadas. Não há qualquer dúvida, então, de que o gasto tributário deve ser passível de controle.

No Brasil, mesmo em face da vigência do Novo Regime Fiscal, desde a promulgação da Emenda à Constituição nº 95, de 2016, continua expressivo o montante anual renunciado¹⁶ associado a condições favorecidas de tributação. Portanto, é comum que tanto os olhos da sociedade quanto os das instituições se voltem à análise e controle desse tipo de gasto público.

Consciente de que tanto instâncias executivas de controle interno, quanto os tribunais de conta, o Ministério Público e demais instituições de controle externo cumprem papel essencial para que não haja excessos na execução de políticas exoneratórias, aqui persegue-se compreensão acerca da função e dos limites do Poder Judiciário no controle dessas modalidades de disposição de recursos.

Como qualquer controle jurisdicional sobre a instituição e execução de políticas públicas, o controle judicial de benefícios de matiz tributário fazia aspectos formais e aspectos de mérito. Quanto às condicionantes formais (discutidas no item 1.5), certamente cabem os controles de legalidade e constitucionalidade do ato legislativo de criação e dos atos concessivos da administração. Assim, o controle de validade dos atos, ante os requisitos normativos preestabelecidos é mera consequência das prerrogativas que envolvem o exercício da atividade judicante.

¹⁵ *Ibid.* p. 63.

¹⁶ Os Demonstrativos de Gastos Tributários anexos ao Projeto de Lei Orçamentária da União para 2021 indicavam montante de renúncia associada a benefícios fiscais da ordem de R\$ 308 bilhões. A projeção para o ano de 2022 é de R\$ 371 bilhões (cerca de 4% do PIB estimado). Disponível em: <https://bit.ly/3Ng6O8K>. Acesso em 15 ago. 2021.

Por exemplo, a regra do art. 150, § 6º, é fundamento para que se declare a inconstitucionalidade de benefícios fiscais estabelecidos sem o requerido amparo legal, por decreto, ou com base em autorizações genéricas e delegações ao Poder Executivo, ou sem observação do devido processo legislativo. O ideal do preceptivo é que haja o necessário destaque temático e ampla discussão política e social acerca de concessão de condições tributárias beneficiadas. É essa a razão da esperada especificidade.

De outro lado, resta controversa a apreciação de mérito, em que o Judiciário eventualmente se imiscui na motivação, suficiência, adequação, necessidade e razoabilidade da lei exoneradora. Isso porque ao promover esse tipo de controle, tem-se clara interferência na competência legislativa, na medida em que, reitera-se, em matéria de exoneração fiscal impera a legalidade e a lei é um produto do possível em um universo de múltiplos interesses, escassez de recursos e infinitas necessidades.

Há advogados do cabimento de juízo de proporcionalidade de lei instituidora de política pública arrimada em concessão de benefício exacional¹⁷. Tal perspectiva, todavia, abre várias possibilidades de controle invasivas da competência legislativa, *v.g.*: (i) dá ao judiciário o poder de ampliar ou reduzir o universo de beneficiados ante juízo de proporcionalidade sobre discrimine eleito pelo legislador na definição de requisitos, condições e características exigíveis do beneficiário; (ii) permite a conjectura judiciária acerca das intenções reais e implícitas do legislador, o juízo de congruência constitucional de tais motivos, além da análise de adequação da medida face aos propósitos explícitos e implícitos; (iii) viabiliza a intrusão judiciária nas definições legislativas referentes ao quantum de favor tributário devem receber os beneficiários (*e.g.*, pela redefinição de conceitos contábeis como “receita bruta”); (iv) possibilita a relativização de parâmetros de benefícios em face de diferenças regionais, livre concorrência, isonomia etc.

Isso direciona à conclusão de que é estreita a abertura para o juízo de proporcionalidade nesses casos. Ergo, deve ser restrito a violações constitucionais flagrantes e inadmite liberdade do julgador na ampliação da política tributária beneficiada.

¹⁷ Bomfim advoga a autocontenção judiciária na análise de proporcionalidade de lei instituidora de benefício fiscal: “o Poder Judiciário deve guardar deferência às escolhas realizadas por Legislativo e Executivo, limitando-se a uma atuação de invalidação de medidas evidentemente inadequadas, excessivas ou flagrantemente desproporcionais (*stricto sensu*), bem como à retirada do mundo jurídico de medidas comprovadamente ineficientes ou ineficazes.” *In*: BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 37, pp. 226-242. 2017. p. 226. Disponível em: <https://bit.ly/3yyUa0z>. Acesso em: 12 jun. 2021.

1.2. Função legislativa do Judiciário

O Poder Judiciário é essencial à efetividade do Direito, como instância última de *enforcement*. Mais que isso, quando submetido ao cânone do *non liquet*, é ativo na criação de normas, exercendo real função legislativa positiva¹⁸. Entretanto, apesar de ter delegações pontuais para “legislar”, espera-se que o juiz eficiente respeite limitações lógicas e jurídicas no desempenho de sua função.

A par da constatação das balizas de eficiência da atividade judicante discutidas, cabe elaborar acerca (i) do espaço do processo de colmatação de lacunas legais pelas técnicas de integração, como essas técnicas se relacionam com legalidade e preferências da sociedade, e (ii) da gradação de liberdade hermenêutica nos contextos de anomia e ambiguidade da norma. Essa discussão permite pôr em perspectiva a atuação do Judiciário e o dever de eficiência em face de pleito ampliativo de benefício fiscal.

Conquanto a aplicação do Direito seja a função essencial de várias instituições especializadas integrantes do Poder Executivo, é no Judiciário que se revela a forma definitiva de aplicação, em face da cláusula constitucional de inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CF/88). Assim, como visto alhures, defronte qualquer contingência, mesmo no contexto de *civil law*, em que se tenta centralizar a atividade legislativa no Poder Legislativo, ao Judiciário cabe o preenchimento residual de lacunas: a atuação não se limita, portanto, à imposição de regras, mas mesmo sua criação ou modificação idealmente vestigiais¹⁹.

Como foi dito, a eficiência alocativa da prestação jurisdicional tem amplitude relativa dependente da aderência à lei. Desse modo, a prestação jurisdicional despreocupada desse dever de eficiência traduz real problema de agência²⁰, pois as decisões *praeter, ultra ou contra legem* são extratos do oportunismo do julgador, logo tendem a ser ineficientes.

¹⁸ GICO JR., Ivo Teixeira. Hermenêutica das escolhas e a função legislativa do Judiciário. **Revista de Direito Empresarial**, ano 15, n. 2, pp. 55-84. Belo Horizonte, 2018. p. 55. Disponível em: <https://bit.ly/39OtUos>. Acesso em: 20 jun. 2021.

¹⁹ Cf. ARRUÑADA, Benito; ANDONOVA, Veneta. Instituições de mercado e competência do Judiciário. In: ZYLBERSTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito & Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 200.

²⁰ Cf. GICO JR., Ivo Teixeira. Anarquismo judicial e segurança jurídica. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 5, n. especial, pp. 479-499. Brasília, 2015. p. 484. Disponível em: <https://bit.ly/3yhVbe>. Acesso em: 10 mai. 2022.

O preceptivo do art. 5º, XXXV²¹, da CF/88 elege a jurisdição inafastável como esteio garantidor de direitos, que traduz a possibilidade de qualquer ameaça de lesão ser levada a juízo. Já o art. 140 do Código de Processo Civil (CPC)²² é claro ao vedar ao agente adjudicador que se exima de decidir, mesmo em face de anomia ou obscuridade da norma; é a conhecida vedação ao *non liquet*. Tal diretriz é acompanhada de prescrições outras que auxiliam o julgador na solução de casos em que há omissão ou vício de clareza do texto de norma.

Dado o escopo da discussão da presente pesquisa, exploram-se as ferramentas destinadas ao suprimento das lacunas, i.e., os métodos de integração e o espaço de escolhas hermenêuticas²³. Vale dizer que o emprego de tais técnicas é mandatário, logo o juiz não tem total liberdade para decidir – e criar a regra que aplicará ao caso - como quiser.

A despeito de haver discussão da doutrina civilista contemporânea acerca da obrigatoriedade ou não da aplicação sequencial dos métodos integradores vertidos no art. 4º da LINDB, em face da força normativa dos princípios gerais de Direito constitucionalizados, máxime os conexos à dignidade humana, este trabalho é estribado em uma compreensão clássica de integração. Ora, se a aplicação irrestrita de princípios passasse a ser a regra, não restaria qualquer lacuna a preencher. Isso é ilógico, tendo em vista que o ordenamento reconhece que as lacunas existem e propõe formas de as colmatar²⁴.

Segundo a “estrutura analítica da integração”²⁵ – e o art. 4º, da LINDB –, no caso de omissão legal, o espaço decisório do juiz é limitado pela necessidade de emprego de expedientes integrativos que respeitam uma lógica de aplicação, pela qual se deve privilegiar, em ordem, as técnicas segundo a maior probabilidade de sua aproximação com as preferências sociais. Assim, a aplicação da analogia deve preceder a aplicação dos costumes e estes à decisão baseada nos princípios gerais do Direito.

Assim, se a lei é a melhor representação do agregado das preferências sociais, em face de uma fonte de Direito omissa (no caso da tributação, a lei) quanto a uma situação específica, não há revelação das preferências sociais quanto à matéria; entretanto, se há regra jurídica que trate de caso análogo, aproveitar essa regra ao caso leva a uma aproximação do que seriam tais preferências para a solução do problema. Assim, a solução analógica tende a ser alocativamente eficiente por privilegiar essa aproximação racional.

²¹ CF/88: art. 5º (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a Direito;

²² Art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico. Parágrafo único. O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei.

²³ GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo**. Ed. Foco, Indaiatuba: 2020. p. 63.

²⁴ *Ibid.* p. 65.

²⁵ Gico Júnior apresenta interessante estrutura fluxográfica que modela a “estrutura analítica da integração” que inspira a análise aqui realizada. *In: Ibid.*, p. 64.

Se não há regra jurídica passível de aplicação estendida ao caso, cabe ao julgador tentar identificar se há algum costume (prática social reiterada de forma generalizada e prolongada) de que se possa extrair uma regra de conduta com a qual se possa resolver o caso, e aplicá-la. A utilização do costume também aproxima a decisão das preferências sociais, logo também é eficiente. Não havendo, pois, lei análoga ou costume, o próximo passo que pode ser dado pelo julgador é decidir com base nos princípios gerais de Direito: terá grande margem de liberdade para construção da solução, e restará privilegiado seu próprio senso de justiça.

O contexto tributário, entretanto, tem várias particularidades que inviabilizam a plena aplicação desse esquadro de integração. A começar pelo art. 108, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 1966, que propõe que à analogia (I), segue-se a aplicação de princípios gerais de Direito tributário (II), que, mesmo sendo mais abstratos do que regras, condensam intimidade temática à matéria tributária, logo preferíveis aos seus subsequentes “princípios gerais de Direito público” (III) e “equidade” (IV). Percebe-se, portanto, que o Código Tributário exclui a possibilidade de utilização dos costumes do arsenal integrativo, mas traz a mesma lógica de afastamento gradual das preferências sociais e simultâneo aumento da liberdade criativa do juiz.

Como se vê, ante omissão legal, a própria lei autoriza ao juiz que invente uma regra jurídica para solver o caso e rotula isso como integração “para amenizar o fato de estarem efetivamente inventando a regra naquele momento. De qualquer forma, a regra inventada como subproduto da prestação do serviço público adjudicatório passará a integrar o ordenamento jurídico.”²⁶²⁷.

Deve-se sobrelevar, contudo, que quando a matéria tratada é a instituição de favorecimento tributário, a necessária interpretação literal vincula à aplicação do método de

²⁶ GICO JR., Ivo Teixeira. Hermenêutica das escolhas e a função legislativa do Judiciário. **Revista de Direito Empresarial**, ano 15, n. 2, pp. 55-84. Belo Horizonte, 2018. p. 62. Disponível em: <https://bit.ly/39OtUos>. Acesso em: 20 jun. 2021.

²⁷ Ainda cf. Gico Jr.: “Para o usuário do serviço público adjudicatório, vulgo cidadão, não faz qualquer diferença se a regra que foi aplicada ao seu caso para decidir vem da lei ou da cabeça do juiz. Para ele - e essa parece ser a perspectiva mais relevante de qualquer discussão do que venha a ser o Direito - essa foi a regra a que foi submetido. Além disso, essa objeção perde completamente o sentido quando o Judiciário adota a regra integrada como jurisprudência e passa a replicá-la em cada caso. Nesta hipótese, para todos os efeitos, a regra passou a ter a generalidade das leis dentro daquela jurisdição e, portanto, constitui claramente atividade legislativa.” *In: Ibid.* p. 66.

leitura²⁸, motivo pelo qual derogam-se os critérios de integração da norma, isto é, não se aplicam os meios integrativos às hipóteses previstas no art. 111 do CTN²⁹.

Outra coisa de que se deve tomar nota é que a lei instituidora de benesse fiscal tem dever legal de completude (cf. art. 11, da Lei Complementar nº 95, de 1998³⁰) e é cercada de condições. Sua fórmula, de modo análogo à da norma de incidência, deve abranger os sujeitos a que destinada, o tributo, as hipóteses de exclusão, o quantum, o período de vigência da exoneração, assim como delimitar o espaço geográfico de aplicação e condições, se for o caso. De forma ideal, trata-se de norma que seria plenamente dotada de clareza e precisão.

Entretanto, deve-se reconhecer que a precisão prescritiva é, por vezes, aspecto preterido dentro do processo legislativo. Um exemplo claro recente é o art. 5º da Lei nº 13.982, de 2 de abril de 2020³¹, que instituiu mecanismo de compensação, ao empregador, de custo salarial referente aos primeiros 15 dias pago a empregado licenciado em razão de infecção por Covid-19.

Dentre as várias questões que o preceptivo suscita, discute-se uma, conexas à linguagem eleita, apenas a título ilustrativo: o uso do vocábulo “repassa”, em “repassa das contribuições à previdência social”, do qual a empresa pode deduzir determinado montante, gerou a dúvida, tendo em conta que o empregador tem dupla responsabilidade de recolhimento: (i) como sujeito passivo, quanto à contribuição patronal devida; e (ii) como responsável pelo recolhimento da contribuição devida pelo empregado segurado da previdência social.

Logo, de uma perspectiva literal, pode-se dizer que o limite dedutível seria o montante equivalente ao valor retido dos empregados em licença, com máximo definido pelo teto do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Ou seja, a empresa poderia creditar-se (a título de remuneração pelos 15 primeiros dias de licença por doença) de valor limitado ao teto do RGPS (p. ex. R\$ 6000,00), mas só poderia deduzir o valor referente à contribuição do segurado que incidisse sobre essa parcela salarial (que cabe à empresa “repassar”).

²⁸ “O artigo 111 é regra apriorística, e daí o seu defeito, que manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que descreve. A justificativa ou, se quiserem, apenas explicação do dispositivo, é de que as hipóteses nele enumeradas são exceções às regras gerais de direito tributário. Por esta razão, o Código Tributário Nacional entendeu necessário fixar, aprioristicamente, para elas, a interpretação literal, a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador lhe quis dar, em sua natureza de exceção a uma regra geral”. Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Interpretação das leis tributárias*. In: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 379.

²⁹ Cf. SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 641.

³⁰ Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

³¹ Lei nº 13.982, de 2020: Art. 5º A empresa poderá deduzir do repasse das contribuições à previdência social, observado o limite máximo do salário de contribuição ao RGPS, o valor devido, nos termos do § 3º do art. 60 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, ao segurado empregado cuja incapacidade temporária para o trabalho seja comprovadamente decorrente de sua contaminação pelo coronavírus (Covid-19).

Assim, v.g., se sobre o salário pago ao empregado incidir uma contribuição modal de 15%, percebe-se claramente que, sob essa leitura, que do crédito de R\$ 6000,00, estaria limitado a abater apenas R\$ 900,00, referente ao valor “repassado”, podendo, em decorrência, “embolsar” valor equivalente à contribuição retida do segurado empregado. Assim, no exemplo, 85% subsistiriam como custo ao empregador. Outro sentido seria considerar “repassar” como qualquer transferência desvinculada do binômio retenção x recolhimento, o que permitiria a dedução sobre valores devidos pela empresa como contribuinte, i.e., sobre a devida contribuição previdenciária patronal. Essa leitura admite a utilização integral do crédito exemplificativo de R\$ 6000,00.

O ponto fulcral é que a Lei nem sempre é clara/precisa, nem sempre tem redação passível de extração de sentido plano, mesmo considerando seus elementos contextuais. Uma dentre as várias razões é o fato de haver tributos cuja complexidade de incidência é tão grande que o legislador não tem compreensão das nuances fundamentais à operação/técnica de tributação; muitas vezes, mesmo especialistas se perdem no intrincado labirinto normativo tributário. A mesma dificuldade é enfrentada pelos magistrados, que sobrecarregados, certamente buscam métodos simplificadores para o exercício do seu mister.

Essa exemplificação da realidade das deficiências qualitativas legísticas se presta a introduzir a utilidade da investigação do espaço criativo do juiz frente à lei obscura ou ambígua. Para tanto, toma-se como referência o modelo da “hermenêutica das escolhas”³². Segundo esse desenho, quando a fonte de Direito (lei ou contrato) é obscura, i.e., admite múltiplas leituras, caberá ao juiz eleger a leitura cuja aplicação considera conveniente, e extrair daí a regra jurídica aplicável, descartando-se as demais. Nesse exercício, o dever de eficiência alocativa dita ao juiz que busque, com a escolha interpretativa, que esta se aproxime o quanto possível das preferências agregadas.

Portanto, três situações resumem o quadro em que se dá o exercício adjudicatório: (i) a lei ou o contrato é claro, logo basta efetivar a subsunção ao caso; (ii) há lacuna, e ao julgador cabe se socorrer no escalonamento integrativo, e, ao final, ao extrair a regra e aplicá-la; (iii) a fonte de Direito é obscura, e cabe ao juiz a escolha do sentido adequado e consequente exclusão dos demais.

³² Como proposto em: GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo**. Ed. Foco, Indaiatuba: 2020. p. 65.

Sabe-se que a instituição de benefícios é a criação de exceções dentro da regra de tributação³³, que reduz ou elimina, direta ou indiretamente, dos ônus tributários relativos a obrigações principais e acessórias. Em regra, é tratamento de adesão facultativa pelo contribuinte, mas peremptoriamente oponível ao ente tributante, quando decorrente de lei válida, vigente e eficaz.

Assim, a menos que a própria lei que institui determine obrigatoriedade (caso de exceção da exceção, possivelmente apenas uma comodidade à administração tributária, ou necessidade que se coloca em face de eventual distorção da técnica de tributação em face de peculiaridades de mercado), a leitura mais acertada é de que se faculta ao contribuinte, potencial beneficiário de regime tributário, fazer opção pelo tal, respeitadas as limitações de oportunidade de adesão, caso existentes.

Juntando a ideia de que o Judiciário legisla ao fato de a norma concessiva de benefício exacional ser norma de aplicação alternativa (e facultativa)³⁴ à norma instituidora de tributo, cuja natureza é compulsória, parece ilógico que esta apresente lacuna, pois a indefinição presente na norma isentiva sequer demanda integração, pois pela lógica interpretativa que confronta a exceção e a regra, os limites da exceção são estritos, logo tudo o que não se assinalou em exceção resta sujeito à regra.

Assim, embora pareça possível que haja lacuna, na verdade não há, pois esta é preenchida pela norma ordinária de incidência. Tudo que não for regulado pela norma alternativa não faz parte dessa possibilidade. Dessa maneira, haverá lacuna a ser colmatada apenas se esta existir na norma de incidência. Logo, não há espaço para a integração (inovação da ordem jurídica pelo juízo); portanto, não é logicamente possível a ampliação de benefício tributário por meio da analogia ou aplicação direta de princípios.

Por fim, no espaço de exercício da “hermenêutica das escolhas”, mesmo em face da diretiva de que a interpretação deve ser literal no CTN (art. 111), restará um problema, pois se há ambiguidade, há mais de uma leitura literal possível (como discutido no exemplo acima). Nesse caso, contudo, o raciocínio de que a criação de norma exoneradora é a criação de uma exceção, e a exceção se interpreta de forma estrita, inclusive quanto à amplitude de efeitos, o

³³ “O que se nota é que tal artigo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”. Cf. SABBAG (2010, p. 642).

³⁴ Cf. ALVES, Maíza Costa de Almeida. **Normas jurídicas concessivas de incentivos fiscais e as facultatividades no Direito tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016. Orientador Prof. Dr. Robson Maia Lins. p. 11-12. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7014>. Acesso em 22 mar. 2022.

corolário necessário é a necessidade de que a versão da norma menos onerosa ao ente que cria a concessão seja a eleita.

Desse modo, se há dúvida quanto à abrangência dos sujeitos exonerados, ou sobre a apuração do quantum, deve-se trazer para a equação a indisponibilidade do patrimônio público, o que certamente plasma “exigências do bem comum”³⁵. Logo, entre várias regras possíveis, a mais eficiente é a que melhor preserva o patrimônio público que suporta as demandas sociais, uma vez que sua disponibilidade também é estritamente vinculada.

Dessa maneira, pode-se afirmar que a lei não lega ao julgador qualquer espaço inventivo. Vincula-o, seja pelo dever de eficiência – que redundará em adesão à legalidade –, seja informando que não lhe cabe criar benefício fiscal em qualquer situação, ante seus deveres de leitura restritiva e de pautar-se pela impossibilidade de disposição de numerário que integra o patrimônio público sem lei autorizadora precedente. Há uma lógica de paralelismo a ser respeitada, para que se tenha coerência no discurso jurídico. Da mesma forma que os juízes não podem criar hipóteses de incidência de tributos, não lhes cabe criar hipóteses de não incidência, mesmo sob o manto interpretativo.

Ousa-se projetar tal raciocínio mesmo sobre a interpretação das imunidades tributárias: (i) a lógica de custeio do Estado é calcada na imposição do tributo; (ii) o cânone da justiça tributária aponta para a necessidade de que o custo estatal seja distribuído de forma equitativa, portanto, se baseia nas diretrizes de isonomia, capacidade contributiva e universalidade de imposição de tributo. Assim, mesmo a busca de concretização do propósito constitucional que reveste a imunidade não pode se afastar dessa realidade. É plausível inferir que a Carta Republicana tem tal pressuposto encartado, de modo que revela a imunização como exceção, e à exceção se lê de forma constricta. A consecução de propósito constitucional não se vincula somente pela lei tributária constitucional exonerativa, mas em um compêndio sistêmico de ações. Esta, como insere tratamento de exceção, tem sua parcela de contribuição na consecução do propósito limitada ao que revela o texto constitucional.

³⁵ Comanda a LINDB: “Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”

1.3. Benefícios fiscais

Os alívios tributários são de grande relevância para os mercados, na medida em que configuram redução de custos de transação, podendo, assim, representar alguma vantagem competitiva ou aumentar a atratividade de algum nicho beneficiado. Apesar de haver frentes doutrinárias que se esforçam em diferenciar nuances semânticas e teleológicas nas expressões “benefícios fiscais” e “incentivos fiscais”³⁶ - e, eventualmente, até apartam a isenção do conceito de benefício fiscal -, para a presente pesquisa, isso é irrelevante.

Isso porque a ideia aqui não é descortinar a existência de contrapartida e eventual *trade off*³⁷ aos beneficiados. Toma-se por premissa que a concessão de benefício fiscal, qualquer que seja seu semblante, ataca elementos que compõem o custo social da tributação³⁸ (tributo e custos de *compliance* e de administração³⁹), reduzindo custos de transação, ante assunção estatal de *trade off* qualquer que tenha elegido. Ou seja, preocupa-se com o arranjo alternativo que institui estrutura de incentivos a agentes econômicos a partir da norma instituidora de alívio tributário.

Portanto, ao tratar de benefício fiscal (ou benefício tributário), alinha-se à percepção de que a expressão abrange qualquer condição de trato tributário que confira alguma vantagem a qualquer universo de sujeitos passivos. Logo, compreende “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”⁴⁰, ou mesmo diferimentos, abatimentos de alíquota, liberação de cumprimento de obrigações acessórias definidas em lei e a ampliação semântica das imunidades constitucionalmente definidas.

³⁶ Para uma revisão bibliográfica substantiva das nuances doutrinárias acerca de benefícios e incentivos fiscais, recomenda-se FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais**: definição, revogação e anulação. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018. Orientadora Prof. Dra. Clarice Von Oertzen de Araújo. p. 80 – 89. Disponível em: <https://bit.ly/3yDaXQb>. Acesso em: 10 mar. 2022.

³⁷ O conceito se refere à máxima prática das trocas: a ideia de que ao escolher um “objeto”, renuncia-se a outro; e de que isso se manifesta em qualquer tomada de decisão. Cf. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução da 3ª norte americana. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009. p. 5.

³⁸ Kaplow sumariza que a relação de custos x benefícios sociais dependem de como elisão, evasão e *enforcement* afetam a alocação equitativa da carga tributária entre contribuintes, a extensão das distorções causadas pelos tributos, o montante de recursos destinados à conformidade e a planejamento tributário elisivo dos agentes privados, os custos de administração tributária, e assunção de riscos. Cf. KAPLOW, Louis. Taxation. In: POLINSKY, A. Mitchell; SHAVEL, Steven (Eds.). **Handbook of law and economics vol.1**. North Holland, 2007. p. 727.

³⁹ PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR, Ivo Teixeira & VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. O custo social das obrigações tributárias acessórias. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n.2, pp. 338-353. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3syRE6I>. Acesso em 13 dez. 2021.

⁴⁰ Cf. BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O poder de não tributar**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 95.

Desse modo, têm-se os benefícios fiscais legalmente definidos, comumente imbuídos de propósitos extrafiscais, mas claramente marcados pelo trato tributário favorecido, e aqueles de matiz constitucional, que originariamente se inserem no escopo da competência tributária negativa⁴¹, mas que eventualmente têm sua amplitude alargada por expediente interpretativo.

À vista disso, pontua-se que a Constituição de 1988 se ocupou de definir regras de competência, que estabelecem situações tributáveis e a que ente é dado o poder de tributar sobre tais situações, e define, também, normas limitadoras do poder de tributar, dentre as quais estão princípios limitadores do indigitado poder, e as imunidades. Estas são normas de “competência negativa”, que afastam peremptoriamente do universo tributável objetos (como livros, jornais e o papel destinado à sua impressão – art. 150, VI, “d”), sujeitos passivos (como templos, sindicatos, partidos políticos etc. – art. 150, VI, “b” e “c”) ou situações determinadas (v.g. a transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária - art. 184, § 5º).

Em regra, as normas instituidoras de imunidades são de eficácia plena e imediata aplicabilidade, ou seja, imponíveis desde o termo inicial de vigência e independem de lei que lhes complemente e confira eficácia. Delineiam “exonerações” teologicamente orientadas, uma vez que o legislador constituinte optou por prestigiar valores constitucionalmente consagrados como as liberdades religiosa, política, sindical, de expressão; os direitos sociais, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc.⁴².

Como têm estribo em valores, que são estruturas semânticas mais porosas e maleáveis do que a indúctil linearidade das regras que conformam as imunidades, é comum que os tais sejam postos como referenciais para a relativização das regras imunitórias. Essa relativização, quando resulta na ampliação de beneficiados em desfavor do poder tributante é, também, objeto do presente estudo.

Isso posto, é notório que a concessão de benefício fiscal intersecta tanto o direito tributário, como exceção multifacetada à regra de incidência que de alguma forma favorece o sujeito passivo, quanto o direito financeiro, na medida em que é instrumento que cria renúncia de receitas e tem impacto sobre o orçamento do ente outorgante. Assim, deve-se destacar que o art. 165, § 6º, da CF/88, ordena que o “projeto de lei orçamentária será acompanhado de

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Versão ebook.

⁴² Cf. SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. São Paulo: Método, 2020. Versão e-book.

demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 -, cujo núcleo teleológico é a produção de sustentabilidade orçamentária, também generaliza os tratos beneficiados sujeitos à imposição de condições formais específicas: no esforço de definir - no art. 14, § 1º - os eventos em que o legislador enxergou potencial de criação de renúncia, enumera várias formas beneficiadas, como anistia, isenção não geral etc. e traz a disposição geral “e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”⁴³.

Os benefícios de semblante tributário são dispostos nas leis orçamentárias como “gastos tributários”⁴⁴. A ideia de “gasto” decorre da observação de que tais mecanismos seguem uma lógica orçamentária associada, e atendem a finalidades similares às da despesa direta. Todavia, tem operacionalização por meio da via tributária, pela exclusão de receita pública factível. Caso em que o poder público concorre conscientemente para a redução das suas próprias disponibilidades de caixa em visada à realização de uma utilidade perseguida.

⁴³ LRF: 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: (...) § 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.

⁴⁴ Expressão inspirada na equivalente em língua inglesa *tax expenditures*, concebida por volta de 1967, pelo então Secretário Assistente do Tesouro norte americano Stanley S. Surrey, que argumentava a necessidade de inserir os tais custos no orçamento (*tax expenditures budget*). Cf. UNITED STATES OF AMERICA. Department of the Treasury. **Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the Fiscal Year Ended June 30, 1968**. Washington: U.S. Government Printing Office, 1969. p. 322-323. Disponível em: <https://bit.ly/3w8yir7>. Acesso em: 8 jun. 2021. A despeito disso, Shaviro anota que a análise dos gastos tributários parece ter sido inventada duas vezes: na Alemanha, em 1954, os analistas já escreviam sobre a equivalência entre deduções tributárias especiais e subsídios diretos. Em 1959, o governo alemão começou a reportar subsídios no orçamento federal, incluindo os efetivados via sistema tributário. Cf. SHAVIRO, Daniel N. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. **Public Law and Legal Theory Research Paper Series**. New York University School of Law, Research Paper n. 72. 2003. p. 23. Disponível em: <https://bit.ly/3wk5oDa>. Acesso em 12 jun. 2021.

⁴⁵ Antes da década de 1940, o imposto de renda representava uma pequena fração da receita federal nos Estados Unidos da América (EUA). Entretanto, o imposto aumentou substancialmente durante a Segunda Guerra Mundial para provisionar o esforço de guerra. A nova amplitude levou, nas décadas de 1950 e 1960, a preocupações acerca da vasta gama de isenções, deduções, diferimentos e incentivos então instituídos na lei do imposto de renda americana. Em 1968, o Tesouro dos EUA publicou “Tax Expenditure Budget – a Conceptual Analysis”, estabelecendo princípios de análise de gastos tributários (Cf.: United States of America. Department of the Treasury. **Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the Fiscal Year Ended June 30, 1968**. Washington: U.S. Government Printing Office, 1969. p. 326). Em 1974, o Congresso americano aprovou legislação exigindo que o presidente apresentasse relatórios dos gastos fiscais no orçamento federal anual e o primeiro relatório foi publicado em 1976.

Evidentemente, plasmam políticas de favorecimento de certos grupos ou categorias de contribuintes (setores, empresas ou indivíduos) e para incentivar determinadas atividades econômicas. O mesmo efeito poderia ser atingido se a arrecadação integral fosse realizada e posteriormente alocada em subsídios diretos ou subvenções que configurariam despesas orçamentárias diretas. A principal diferença prática é que o gasto direto é incomparavelmente mais transparente⁴⁶, e potencialmente mais eficiente⁴⁷.

Por serem provisões tributárias especiais, logo se apartam das regras impositivas do sistema tributário e assim, em geral, incutem no sistema franca exceção à isonomia tributária, e isso marca clara regressividade desse molde de política, na medida em que, geralmente, beneficiam alguns em detrimento de muitos e demandam carga tributária compensatória em face da perda de receita.

Além disso, aqui entende-se que a ampliação de benefício fiscal é, de fato, um ato de criação. Não é outra a razão de a norma de responsabilidade fiscal tratar os dois casos de modo equivalente. Ampliar é novar em algum aspecto: *e.g.* sujeito favorecido, quantum devido (base de cálculo e alíquota), ou extensão temporal de vigência do favor fiscal. Por essa linha, é fácil perceber que a ampliação significa instituição de novo ônus, possivelmente não estimado na instituição originária, portanto requer reavaliação de adequação de custos e capacidade de concessão pelo ente titular da exação. Outrossim, a criação de benefício em juízo, em vários casos, se dá mediante a ratificação de teses que questionam aspectos pontuais da norma de incidência, com vistas a negar sua imperatividade sobre pessoas, relações jurídicas, coisas ou operações determinadas, ou ainda sobre elementos intrínsecos à técnica de incidência delineada (*v.g.*, elementos admissíveis na composição da base de cálculo, correta classificação fiscal de determinados produtos etc.).

Portanto, uma classificação tipológica básica clareia o que se pretende significar com “benefício fiscal judicial”. Vislumbram-se ao menos dois cenários em que o magistrado atua de forma criativa: (i) ampliando elementos da norma desoneadora vigente (constitucional ou

⁴⁶ Cf. BRATIC, Vjekoslav. Tax Expenditures: a theoretical review. **Financial Theory and Practice** n. 30, pp. 113-127. Zagrebe, 2006. p. 114. Disponível em: <https://hrcak.srce.hr/file/9199>. Acesso em: 12 mar. 2021.

⁴⁷ Surrey é enfático em apontar as razões por que gastos diretos são preferíveis. Sumariza as dificuldades de se provar que a concessão de alívio fiscal possa eventualmente se mostrar mais adequada: “The problems of achieving a well-structured incentive are in themselves formidable. Even assuming that such problems as unfairness and windfalls are overcome, there are still the losses and drawbacks I have described: confusion and divided authority in the legislative and administrative processes, difficulties in maintaining budgetary control, confusion in perceiving and setting national priorities, and dangers to the tax structure itself.” *In*: SURREY, Stanley S. **Pathways to Tax Reform: The concept of tax expenditures**. Cambridge: Harvard University Press, 1973. p. 149.

legal), e (ii) excluindo situações e sujeitos do escopo de incidência de tributos (ante oposição à aplicação da lei pela autoridade fiscal ou na interpretação do alcance da própria lei, mesmo em face de sua adequação à Constituição), ou manipulam-se elementos da fórmula de incidência (composição de base de cálculo, alíquota, aspectos temporais etc.). Apesar de o trabalho tomar casos exemplares da atuação judiciária inovadora calcada na distorção da regra de incidência, e de grande parte da linha argumentativa trabalhada ser aplicável a esses casos, alerta-se que os pilares da investigação são os aspectos referentes ao primeiro cenário.

Deve-se ter em mente que instituição e ampliação de benefício fiscal são envolvidas por duas perspectivas: (i) uma estritamente jurídica, em que se pretende estabelecer uma estrutura de proteção ao direito de arrecadar (ou melhor, ao poder-dever de arrecadar, em face da ampla vinculatividade que submete a atividade fiscal; não se pode perder de vista que o Estado arrecadador, por meio de todas as suas instituições especializadas, custodia o interesse público, que em suma é orientado à construção de bem-estar coletivo, pelo que lhe compete a perseguição permanente desse propósito), que grava várias condicionantes a serem observadas para que a instituição ou majoração de benefício seja juridicamente válida; e (ii) uma pragmática, econômica, pois é um claro caso de política pública calcada na perseguição de objetivo extrafiscal, i.e., traduz esforço intervencionista estatal (que abre mão do “direito” de invasão patrimonial que tem, na busca de um objetivo alheio à arrecadação qualquer). Logo, qualquer que seja a razão, é lógico, do ponto de vista da eficiência da disposição de recursos públicos, que o favorecimento seja vinculado a uma contrapartida que se traduza em utilidade social no mínimo equivalente ao montante que se deixa de arrecadar.

Por fim, esclarece-se que não se trata no presente estudo da concessão de benefícios outros creditórios ou financeiros, ou qualquer tipo de vantagem que represente despesa orçamentária indireta, se dissociados da relação jurídico tributária.

1.4. Legalidade tributária

O Direito é uma tecnologia social de legitimação do monopólio da força⁴⁸ e da estruturação do poder do Estado; o primeiro se traduz no poder de coerção, e visa *enforcement* e o propósito de modular a conduta desviada para a direção estabelecida pelas regras; o que revela que a efetividade dos parâmetros vertidos nas fontes do Direito só tem sentido se há

⁴⁸ Cf. GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020. p. 70.

formas de fazer valerem as regras. Isso se dá, em última instância, pelo exercício da jurisdição e seus mecanismos de constrangimento “legítimos” aceitos pela sociedade.

Sabe-se que em um Estado de Direito erigido sobre o princípio democrático deve predominar a vontade da maioria; portanto, a revelação das preferências sociais se dá através dos produtos da política, prioritariamente pelas normas regularmente produzidas pelos representantes eleitos. Nesse contexto, portanto, a lei é o instrumento primordial de revelação das preferências desse perfil de sociedade organizada.

Além disso, é importante ter em mente que qualquer sistema jurídico, em vista da necessária persecução de auto sustentabilidade, tem de ter a segurança jurídica dentre suas balizas. Esta aglutina um conjunto de condições que estruturam a estabilidade do sistema e propiciam às pessoas o conhecimento prévio e reflexivo das consequências diretas de seus atos e fatos em face da liberdade juridicamente reconhecida. Importante condição da segurança jurídica é a função preditiva do direito, que permite aos agentes suficiente redução de assimetria de informações quanto às consequências de suas condutas face ao direito positivo, e, conseqüentemente, a relativa certeza de que efeitos das interações jurídicas concretizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda que tal norma seja substituída⁴⁹.

Desse modo, em um Estado de Direito é indiscutível que a preexistência da regra jurídica é premissa inarredável de mínima concretização da segurança jurídica. A criação de regras *in casu* e *post factum* fragiliza a estabilidade do organismo jurídico, razão por que é mecanismo de exceção. Para o escopo do tema examinado, deve-se sobrelevar a importância de a revelação da regra jurídica se dar mediante expediente legislativo, em decorrência das imposições estabelecidas pelo Sistema Tributário Nacional.

O nicho tributário, por seu turno, é parcela especializada do Direito cujo mister é o financiamento da ação estatal na busca de soluções para a realização das prioridades eleitas pela sociedade, mirando o bem-estar social, mormente através das funções da tributação: incremento de receita, redistribuição de renda e correção de externalidades⁵⁰. Por representar violência estatal contra a propriedade do particular, tributar é atividade estritamente vinculada à lei.

⁴⁹ Cf. SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 133.

⁵⁰ Cf. se vê em KAPLOW, Louis. Taxation. *In*: POLINSKY, A. Mitchell; SHAVEL, Steven (Eds.). **Handbook of law and economics vol.1**. North Holland, 2007. p. 652.

Portanto, em razão de haver custos para tornar efetivos os direitos eleitos como caros à sociedade⁵¹, a estrita legalidade empresta legitimidade à violência patrimonial estatal vinculada contra os indivíduos que se materializa na constrição de numerário a título de tributo. O consenso político para isso, entretanto, estabelece inúmeras limitações aos entes competentes a figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária.

Dentre essas limitações, há de se reiterar a ordem de vinculação à legalidade. Constitucionalmente prevista nos art. 5º, II⁵², e art. 150, I⁵³, condicionantes de juridicidade da instituição de exação tributária; e no art. 150, §6º⁵⁴, condicionante da instituição de causa exoneradora de tributo.

Perceba-se que, também em face da indisponibilidade do patrimônio público, a autorização de qualquer ato que gere impacto sobre a exigibilidade do crédito tributário somente pode ser feita por lei, e lei específica, sem prejuízo da exigibilidade de prévio convênio entre estados, quando se tratar de ICMS.

Nessa linha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º⁵⁵ define tributo como “prestação pecuniária compulsória (...) instituída em lei...”, e o art. 97⁵⁶ enumera os elementos da norma de incidência que não podem ser definidos senão em expediente legal estrito. O inciso VI desse artigo informa que são matérias de exclusividade da lei as hipóteses de exclusão (isenção e anistia), suspensão e extinção do crédito tributário, além das de dispensa ou redução de penalidades. Aliado a isso, o mesmo CTN define a necessária literalidade interpretativa da

⁵¹ Para uma análise detida da impossibilidade de concretização de Direitos por um Estado insolvente, sugere-se: BRÄUTIGAM, Deborah. Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance. **IDS Bulletin**, v. 33. n. 3, 2002. pp. 10 - 20.

⁵² CF/88: Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁵³ CF/88: 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;

⁵⁴ CF/88: 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.

⁵⁵ CTN: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁵⁶ CTN: Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

norma de isenção (art. 111)⁵⁷: formulação que reflete a intenção de estabilidade para dentro do núcleo da liberdade decisória do julgador, limitando-a.

Os limites impositivos à atividade tributário-coercitiva materializam, assim, modo de proteção dos agentes em suas individualidades patrimoniais. Razão por que no Sistema Tributário Nacional inaugura-se estrutura jurídico-positiva que dá tipologia cerrada à norma tributária, cujos elementos devem obrigatoriamente ser definidos em lei estrita, pois só assim a configuração de incidência de tributo será legítima, segundo nossa arquitetura.

Por conseguinte, para que a atividade estatal se legitime, o legislador - sem exceder os limites constitucionais condicionantes do exercício de sua indisponível prerrogativa de inaugurar a ordem jurídico-normativa - é a única instituição apta a definir a materialidade tributária e a obstá-la. Ou seja, “não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado — como o Poder Executivo — produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.”⁵⁸

Então, é imprescindível a vinculação da legalidade tributária com a separação de funções normativas no Estado de Direito dados os limites constitucionais, pois fora das exceções constitucionalmente enunciadas, não pode o Legislativo renunciar ao seu dever de legislar em plenitude a matéria de incidência tributária⁵⁹.

O mesmo pode ser dito quando se trata de retirar o ônus tributário que recai sobre alguém. Se a norma de incidência onera o particular, a norma de não incidência assimétrica - que discrimina particulares beneficiários -, onera o grupo, uma vez que encerra iniciativa redistributiva. Logo, em último caso, implica ônus ao particular não beneficiado e, se desacompanhada de medida compensatória, reduz a capacidade de provisão estatal às necessidades sociais.

⁵⁷ CTN: Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁵⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1296-7/PE**, Rel. Min. Celso de Mello. Julg. 14/06/1995, DJ 10/08/1995. Inteiro teor do acórdão, p. 28. Disponível em: <https://bit.ly/37HXfQO>. Acesso em: 10 jun. 2021.

⁵⁹ Em que pese a clássica tese de sentido cerrado à legalidade tributária, é notória a temerária tendência reformista de relativização presente em recentes julgados do STF, a exemplo da ADI 5.277 e RE nº 1.043.313, cujo acórdão seguiu o voto do Ministro Relator, Dias Toffoli, em que este defende a verificação *in casu* de uma “legalidade suficiente” quando o legislador delega o poder de definição dos elementos da materialidade tributária (base de cálculo, alíquota etc.) a ato regulamentar do Poder Executivo, fora dos casos de exceção à legalidade estrita constitucionalmente pontuados. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277/DF**. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 10/12/2020, DJE 25/03/2021. Inteiro teor do acórdão, p. 13. Disponível em: <https://bit.ly/3Pi1bZv>. Acesso em: 10 jun. 2021.

Assim, também a iniciativa de exoneração deve ser vinculada à estrita medida posta em lei, e tal lei deve comprometer com filtros constitucionais de sustentabilidade orçamentária, sob o risco de se admitir ao Estado a violência patrimonial casuística, imprevisível e oportunista, postura que erode a autoridade estatal e promove insegurança jurídica⁶⁰ de que decorrem graves efeitos econômicos e sociais.

1.5. Esquadro normativo da criação/ampliação de benefícios fiscais

Na Constituição Federal de 1988 (CF/88), o art. 150, § 6º baliza a questão: institui a obrigatoriedade de lei específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições⁶¹. A regra não apresenta qualquer obscuridade, e, na defesa do interesse público, reclama, inclusive, interpretação ampliativa, na direção de condicionar à legalidade estrita toda e qualquer forma de concessão de vantagem fiscal (como diferimentos, abatimentos de alíquota, crédito financeiro proporcional a tributo etc.)⁶².

Percebe-se que a preocupação constitucional é a preservação do equilíbrio orçamentário, mas também visa combater o comportamento oportunista do legislador, que se manifesta principalmente na inserção de “caudas legislativas” contendo matéria tributária controversa em projetos de lei outros cuja matéria tenha consenso. Tamanha é a preocupação do ordenamento com a questão, que a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, no art. 7º, II, revela que esse cuidado deve ser generalizado, nos seguintes termos: “a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão.” Tal comando, quando associado ao parágrafo único do art. 1º da tal Lei⁶³, permite compreender que

⁶⁰ Não é demais lembrar que a segurança jurídica é direito fundamental que encabeça as preocupações de boa estruturação da ordem jurídica, e por essa razão figura enunciada na cabeça do art. 5º da nossa CF/88.

⁶¹ Importante anotar que o art. 150, § 6º, da Constituição de 1988 foi alterado pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17 de março de 1993, que ampliou a vinculação à legalidade no trato da concessão de benefícios fiscais. O texto anterior mencionava apenas “anistia ou remissão”. A construção superada induzia compreensão equivocada de que a instituição de outras formas de exoneração tributária e subsídios (como isenção, concessão de crédito presumido e redução de base de cálculo) não estaria sujeita à lei específica.

⁶² Cf. Paulsen: “É importante destacar, ademais, que, a par de se exigir lei para a instituição dos tributos, a Constituição estabelece, em seu art. 150, § 6º, que a concessão de benefícios fiscais também depende de lei, e lei específica, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, sem prejuízo de se exigir, para benefícios de ICMS, ainda, prévio convênio entre os Estados (art. 155, § 2º, XII, g). Entre os benefícios enquadram-se “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão.” *In*: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Versão e-book.

⁶³ LC nº 95, de 1998: Art. 1º A elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis obedecerão ao disposto nesta Lei Complementar. Parágrafo único. As disposições desta Lei Complementar aplicam-se, ainda, às medidas

mesmo as emendas parlamentares a projetos e medidas provisórias devem respeito a tal requisito formal de validade da lei resultante.

Parte-se da ideia de que a criação de benefícios não pode assentar sobre premissas intuitivas, ou em injustificada vontade legislativa. Ou seja, a finalidade da benesse deve ter esquadro objetivo, devem ser cumpridos os requisitos formais que gravam a lei instituidora do alívio e verificável sua razoabilidade frente aos parâmetros diretores de equilíbrio fiscal, o que deve possibilitar estimativas, por meio de estudos técnicos, que eventualmente corroborem a necessidade da inovação normativa.

A propósito, da preocupação do legislador com a sustentabilidade orçamentária derivam diretrizes formais, como as dispostas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 165, §6º, da CF/88 e nos arts. 113 e 114 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que expressam preocupação estatal com o oportunismo na criação ou ampliação desses benefícios.

Isso posto, vale analisar os ditos esquadros regulatórios referentes à responsabilidade fiscal, a iniciar pelos requisitos do art. 14 da LRF⁶⁴ que condicionam aspectos da proposição legislativa que carrega criação ou ampliação de benefício de natureza tributária.

Em suma, a norma exige do proponente a apresentação de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, a demonstração de que a renúncia está computada na lei orçamentária e o apontamento de medidas compensatórias à renúncia de receitas estimada. Outrossim, o § 2º do artigo soma condição para o início da vigência de benefício instituído com base na criação concomitante de medidas de compensação, definindo-o para após a implementação do expediente compensatório.

provisórias e demais atos normativos referidos no art. 59 da Constituição Federal, bem como, no que couber, aos decretos e aos demais atos de regulamentação expedidos por órgãos do Poder Executivo.

⁶⁴ LRF: 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.

Vê-se que os requisitos objetivos da LRF não necessariamente levam à garantia de eficácia da lei exoneradora na satisfação do resultado extrafiscal, mas suscitam a necessidade de estudos econômicos mínimos que a estribem, o que projeta alguma objetividade e confiabilidade à política proposta, evita a majoração de passivo a descoberto na contabilidade estatal e, até certo ponto, contém o comprometimento da sustentabilidade financeira do Estado e limita prejuízos à capacidade de prestação de serviços públicos.

Observe-se, ainda, que as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) em regra repetem tal previsão⁶⁵, uma vez que a estimativa de impacto deve servir de instrumento de análise para o legislador, portanto exigível sua elaboração prévia ou concomitante à apreciação de medidas exoneradoras. Naturalmente, a falta de apresentação de estimativa de impacto fiscal e apontamento de medidas compensatórias é suficiente para comprometer as proposições legislativas.

A escusa de atendimento às condições é um problema recorrente que grava as proposições de vício formal, uma vez que o texto legal verte os tais como requisitos estritos de juridicidade da proposição, cujo objetivo é possibilitar aos colegiados legislativos, na apreciação da medida, a tomada de decisão informada. Assim, a finalização do processo legislativo sem sua observação dá origem a norma juridicamente claudicante que potencialmente aumenta o passivo orçamentário.

Note-se que a própria Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados tem enunciado sumulado⁶⁶ relativo ao tema, em que sumariza a inadequação da proposição que

⁶⁵ A exemplo do art. 124 da LDO para 2022, Lei nº 14.194, de 2021: “Art. 124. As proposições legislativas e as suas emendas, observado o disposto no art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem redução de receita ou aumento de despesa da União deverão ser instruídas com demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes.

§ 1º O proponente é o responsável pela elaboração e pela apresentação do demonstrativo a que se refere o caput. § 2º Quando solicitados por presidente de órgão colegiado do Poder Legislativo, os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, o Ministério Público da União e a Defensoria Pública da União fornecerão, no âmbito de sua competência, no prazo máximo de sessenta dias, os subsídios técnicos relacionados ao cálculo do impacto orçamentário e financeiro associado à proposição legislativa, para fins da elaboração do demonstrativo a que se refere o caput. § 3º O demonstrativo a que se refere o caput deverá conter memória de cálculo com grau de detalhamento suficiente para evidenciar a verossimilhança das premissas e a pertinência das estimativas.

§ 4º A estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá constar da exposição de motivos, caso a proposição seja de autoria do Poder Executivo federal, ou da justificativa, caso a proposição tenha origem no Poder Legislativo. (...)”

⁶⁶ Comissão de Finanças e Tributação: Súmula nº 1/2008: Considera incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação.

não esteja acompanhada de estimativa de impacto financeiro-orçamentário e não indique a respectiva fonte de compensação.

Ressalte-se que essa diretriz foi reforçada por regra de estatura constitucional no art. 113, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)⁶⁷, no bojo das redefinições financeiro-orçamentárias instituídas pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016, que inaugurou o Novo Regime Fiscal - cujo mote é o equilíbrio das contas públicas. Assim, o legislador constituinte derivado projetou o dever cumprimento de tal requisito à condição de parâmetro de verificação de constitucionalidade.

Além disso, o art. 114 do ADCT instituiu a possibilidade de controle legislativo prévio da adequação fiscal de proposição que institui renúncia de receita e o art. 109, § 2º, II, do ADCT⁶⁸, passou a prever o descumprimento do limite de gastos do Poder Executivo como causa de vedação à concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária.

Percebe-se que a dita legislação verte legítimo receio de que a concessão de benefícios fiscais reflita severamente nas contas públicas. Entretanto, nota-se que há certa insuficiência de regras que persigam o compromisso com promoção de eficiência e efetividade das políticas exoneradoras. Por exemplo, a LDO para o ano de 2022, no art. 136⁶⁹ prevê de forma muito aberta que proposições legislativas devem estar acompanhadas de objetivos e metas preferencialmente quantitativas, além de determinar que se deve designar órgão executivo gestor para acompanhamento da utilidade da medida. Contudo, a prática mostra que isso é amplamente ignorado pelo legislador⁷⁰. Além disso, não há parametrização e possivelmente nem mesmo capacidade de gestão por agências e ministérios setoriais.

⁶⁷ ADCT: Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

⁶⁸ ADCT: Art. 109. No caso de descumprimento de limite individualizado, aplicam-se, até o final do exercício de retorno das despesas aos respectivos limites, ao Poder Executivo ou a órgão elencado nos incisos II a V do caput do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que o descumpriu, sem prejuízo de outras medidas, as seguintes vedações: (...) § 2º Adicionalmente ao disposto no caput, no caso de descumprimento do limite de que trata o inciso I do caput do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficam vedadas: (...) II - a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.

⁶⁹ Art. 136. As proposições legislativas que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários deverão: I - conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos; II - estar acompanhadas de metas e objetivos, preferencialmente quantitativos; e III - designar órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos. § 1º O órgão gestor definirá indicadores para acompanhamento das metas e dos objetivos estabelecidos no programa e dará publicidade a suas avaliações.

⁷⁰ Exemplo claro de que a praxe é o legislador não se conter sequer em reverência a diretivas constitucionais é o art. 33 da Lei nº 14.020, de 2020, que estendeu a vigência da Contribuição substitutiva sobre a Receita Bruta (CPRB) para o final do ano de 2021, a despeito de a Emenda Constitucional nº 103, de 2019 ter abolido a possibilidade de substituição da base de cálculo da contribuição social prevista no art. 195, inciso I, alínea "a", da

A preocupação de teor orçamentário/financeiro é revelada, ainda, no art. 164-A, da CF/88, que preceitua o dever de os entes políticos conduzirem suas políticas fiscais mantendo a dívida pública em níveis sustentáveis.

Voltando ao art. 37, da CF/88, cabe evidenciar que o legislador também é vinculado pelo dever de eficiência. Não tem, portanto, espaço para se afastar da imposição legal, e deve perseguir a produção eficiente da lei, e isso não ocorre se o próprio legislador se afasta das regras jurídicas que condicionam sua atuação.

Em suma, a observação da reserva legal é limitação que se impõe tanto aos Poderes Executivo e Legislativo quanto ao Judiciário; e como evidenciado, as limitações formais à ampliação de incentivos fiscais dirigidas ao Poder Legislativo consistem na observação da reserva legal: lei específica vinculada às formalidades do devido processo legislativo e de preservação da sustentabilidade financeiro-orçamentária (estimativas de perda de receita e medidas compensatórias); e na vedação de emendas fora do escopo temático. Ante tal quadro, cabe relativizar a situação da seguinte forma: se para o legislador há vários requisitos para ampliar benefícios, estaria o magistrado livre para fazê-lo a partir de expediente puramente hermenêutico?

A própria lei traz uma resposta à questão. Também destinada a inibir comportamento oportunista, mas dirigida ao aplicador da lei, a cláusula geral de interpretação aposta no art. 111 do Código Tributário ressoa a intenção de combate a esse tipo de atuação⁷¹. Procura-se condicionar as possibilidades de leitura – máxime ao juiz, dito intérprete autêntico⁷² - da lei tributária exoneradora, para que este não seja incutido em vício evidenciado pelo problema

CF/88 - contribuição sobre a folha de salários -, mediante: (i) revogação do § 13 deste artigo; e (ii) restrição do § 9º, do mesmo artigo, que exaustivamente elenca as hipóteses em que admite tal substituição. Em adendo, o art. 30 da referida Emenda Constitucional ratificou a obliteração da mencionada substituição para a tal contribuição: “Art. 30. A vedação de diferenciação ou substituição de base de cálculo decorrente do disposto no § 9º do art. 195 da Constituição Federal não se aplica a contribuições que substituam a contribuição de que trata a alínea "a" do inciso I do caput do art. 195 da Constituição Federal instituídas antes da data de entrada em vigor desta Emenda Constitucional.”.

⁷¹ Cf. Baleeiro: “O artigo 111 é regra apriorística, e daí o seu defeito, que manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que descreve. A justificativa ou, se quiserem, apenas explicação do dispositivo, é de que as hipóteses nele enumeradas são exceções às regras gerais de direito tributário. Por esta razão, o Código Tributário Nacional entendeu necessário fixar, aprioristicamente, para elas, a interpretação literal, a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador lhe quis dar, em sua natureza de exceção a uma regra geral”. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Versão e-book.

⁷² Eros Grau resgata a figura kelseniana do intérprete autêntico, que é o juiz: um intérprete qualificado que planifica texto e conjuntura na criação da norma de decisão. *In*: GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 89-90. Este é mencionado, pois mesmo em face dessa perspectiva dinâmica da interpretação, do ativo intérprete criador, a diretiva restritiva da literalidade é plenamente aplicável.

agente-principal no qual o juiz (agente) passa a decidir segundo sua conveniência, em vez de se ater aos limites do mandante Estado (principal).

A fórmula eleita pelo indigitado artigo o revela, ainda, corolário da indisponibilidade do patrimônio público⁷³, na medida em que imprime diretriz interpretativa restritiva à lei que institua benefício tributário, radicado teleologicamente sobre a limitação da evasão de numerário dos cofres públicos para além do estritamente conexo à literalidade da regra jurídica, considerado seu limiar semântico. Razão por que tal regra certamente projeta eficácia inclusive sobre construções equivalentes às enumeradas nos incisos do art. 111, como as vertidas no art. 150, § 6º da CF/88⁷⁴.

Na medida em que o favorecimento de parcela da sociedade com um benefício fiscal ou representa (i) a ampliação de ônus aos não beneficiados; ou (ii) se dá em face do aumento da eficiência produtiva do estado, que no mínimo estaria fazendo o mesmo com menos (atuando com economicidade), ou mais com menos; em face do incremento incessante das demandas sociais, como essa segunda hipótese é improvável, há alto grau de certeza na hipótese de que a desoneração de um grupo representa oneração à sociedade em geral⁷⁵.

A despeito de a estrutura de condução processual judicial ter outros meios recursais de correção do comportamento oblíquo do juiz, como a remessa necessária e o efeito devolutivo amplo da apelação, tenta-se, no indigitado dispositivo, conter o avanço da sombra do retro referido problema de agência, por meio de limitação da amplitude hermenêutica ao agente adjudicador: a leitura ampliativa é, de pronto, rechaçada⁷⁶. Entretanto, mesmo em razão da obrigatoriedade de estribar a compreensão da norma na literalidade de significação, deve-se apontar que mesmo uma técnica notadamente oclusa de leitura não obriga à dissociação contextual do comando regulador, pois isso implicaria risco de construção de incoerência e irracionalidade da interpretação.

⁷³ Cf. BALEEIRO, *op. cit.*

⁷⁴ Cf. Torres, "... a autoridade administrativa, na aplicação das leis de isenção ou de qualquer outra forma de "eclusão" (redução de base de cálculo, de alíquota zero, anistia etc.), deve resguardar a boa-fé do contribuinte na interpretação do alcance material do texto, o que somente é possível numa atitude especificadora da finalidade da norma, sem qualquer dirigismo extensivo das limitações ou restritivos do direito." *In*: TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. Revista Consultor Jurídico*. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3NHogmB>. Acesso em: 15 ago. 2021.

⁷⁵ Observe-se que para além da compensação imediata de determinada perda de receita com medidas compensatórias, caso remanesça custo estatal a descoberto, a saída é o financiamento do Estado mediante endividamento, que é ainda mais oneroso à sociedade.

⁷⁶ Quanto ao ponto, convém colacionar o escólio de Sabbag, segundo o qual "Vale dizer que a interpretação literal, homenageando a segurança jurídica, corrobora o postulado da legalidade tributária, em toda a sua extensão." *In*: SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 641.

Dessa forma, o esforço de compreensão literal não exclui a necessidade de se considerarem as circunstâncias de aplicação e a adequação (coerência textual e contextual)⁷⁷ da norma, mesmo que tenha de ser concluído em decodificação que não lhe amplie ou reduza a extensão. Todavia, nenhum desses elementos tem substância autônoma que possibilite a transcendência do texto, tão somente agregam à amálgama argumentativa que se imiscui na revelação do seu esquadro semântico. Isso, tendo em conta que a interpretação literal tem por finalidade fundamental evitar que o intérprete estenda a amplitude de certos conceitos, ou proponha leitura que adstringe a intenção do texto vertido pelo ente legislador.

Como se vê, o Poder Legislativo, que é quem carrega o mandato social para privilegiar e revelar as preferências sociais, está cercado de condições para exercer sua atividade típica de legislar acerca da ampliação de benefício fiscal. Coerentemente, o Poder Judiciário recebe comandos claros limitantes de sua criatividade decisória: além dos requisitos formais ínsitos à sentença válida, a criação/ampliação de benefício tributário é matéria reservada à lei, a interpretação da lei que o faz deve ser literal, e se, em exercício integrativo oblíquo, decide segundo valoração abstrata, está vinculado ao dever de “consideração das consequências práticas da decisão”.

É essa a prescrição do art. 20 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB)⁷⁸ - Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Perceba-se que o juiz, quando amplia a regra exoneradora por via da interpretação, sequer opera real ampliação, pois cria favorecimento fiscal sem liame legal, i.e., na prática, substitui o legislador.

Isso é crítico, principalmente em face dos impactos econômicos (orçamentários, concorrenciais, alteração da estrutura de incentivos de agentes econômicos etc.) e da subversão casuística da ordem jurídica (com impactos sobre a segurança jurídica, depreciação do valor informativo do Direito, imprevisibilidade etc.), razão por que, ao assumir ou se apresentar uma conjuntura em que tal possibilidade se mostre válida, deve ele, ainda, se pautar pela eficiência em face das consequências.

O capítulo seguinte propõe a análise de jurisprudência assentada e de casos emblemáticos selecionados julgados no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de

⁷⁷ Cf. se vê em BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Versão e-book.

⁷⁸ LINDB: Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Justiça, com vistas a compreender como estes têm se comportado em face de demandas de controle ampliativo de benefícios tributários.

Capítulo 2. Prodigalidade Judiciária em matéria de benefícios fiscais

A despeito de não se ter aprofundado a discussão acerca dos limites e reflexos da jurisdição ativista⁷⁹ em matéria de benefícios fiscais, no Capítulo 1 verificou-se que a criação e a ampliação dos tais são políticas ontologicamente equivalentes plenamente vinculadas à estrita legalidade. As disposições constitucionais e legais que circundam a matéria são todas restritivas da discricionariedade judiciária: só dão espaço aos juízes para que façam controle limitado, apenas quanto ao cumprimento das formalidades rituais da instituição legal⁸⁰ e, eventualmente, o controle de constitucionalidade de atos acintosamente violadores de premissas constitucionais.

Como se sumarizou no capítulo anterior, a arquitetura normativa existente é pilarizada em reserva legal, indisponibilidade do patrimônio público, os deveres de interpretação literal, autocontenção judicial e eficiência, que combinados direcionam à conclusão de que não há espaço ao judiciário para a criação ou ampliação de benefício de natureza tributária.

Entretanto, o que se vê em várias decisões judiciais não poderia estar mais distante dessa conclusão. Neste capítulo, ilustra-se essa afirmação. Primeiro, pretende-se escrutinar julgados dos tribunais superiores, principalmente do STF, acerca da relativização das imunidades, legalidade tributária, isonomia, capacidade contributiva e dos limites do Judiciário em se imiscuir no produto da atividade legislativa por meio da revisão judicial. Desse estudo, extrai-se conclusão sobre a disposição dessas Côrtes a conferir leituras ampliativas, ou mesmo em inovar o universo normativo a partir de teses que lhes reconheçam poder de modelagem de política tributária.

Além disso, estudam-se quatro casos específicos: (i) um em que o mesmo STF criou o benefício judicial de IPI na Zona Franca de Manaus a partir de expediente interpretativo, sem qualquer suporte legal e contra a própria jurisprudência; (ii) um em que o Supremo Tribunal extrapola a lei para instituir novos beneficiários à isenção de IPI sobre automóveis; (iii) um em

⁷⁹ Cf. Barroso: “A ideia de ativismo judicial está associada a uma participação mais ampla e intensa do Judiciário na concretização dos valores e fins constitucionais, com maior interferência no espaço de atuação dos outros dois Poderes. A postura ativista se manifesta por meio de diferentes condutas, que incluem: (i) a aplicação direta da Constituição a situações não expressamente contempladas em seu texto e independentemente de manifestação do legislador ordinário; (ii) a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos emanados do legislador, com base em critérios menos rígidos que os de patente e ostensiva violação da Constituição; (iii) a imposição de condutas ou de abstenções ao Poder Público, notadamente em matéria de políticas públicas.” *In*: BARROSO, Luís Roberto. *Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática*. [Syn]Thesis, v. 5, n. 1, pp. 23-32. Rio de Janeiro, 2012. p. 25-26. Disponível em: <https://bit.ly/3Ph7yfe>. Acesso em 16 fev. 2022.

⁸⁰ Como se vê no art. 150, §6º, da Constituição Federal, e no art. 113, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

que o Superior Tribunal de Justiça viola a lei específica que revogou benefício de alíquota zero de PIS e Cofins, dando-lhe sobrevida contra disposição expressa de lei resultante de processo legislativo livre de vícios; e (iv) um em que o mesmo STJ criou isenção de IPI na importação de automóveis por pessoa física.

Estes foram escolhidos na intenção de fazer um recorte que permite elaborar criticamente sobre a liberdade hermenêutica dos juízes face à concessão fiscal desamparada de comando direto de lei.

2.1. A compreensão dos Tribunais Superiores

Nos subitens seguintes, investiga-se a compreensão dos tribunais superiores acerca de ampliação semântica de imunidades, legalidade tributária (iniciativa, requisitos de validade, especificidade, interpretação ampliativa), isonomia tributária e controle jurisdicional de benefícios tributários.

2.1.1. Amplitude das imunidades tributárias

As imunidades tributárias - insertas no compêndio de limitações ao poder de tributar - constituem causas constitucionalmente qualificadas de não incidência de exação fiscal decorrente da limitação da competência tributária dos entes políticos, o que se costuma referir como “competência negativa”. Sua compreensão semântica é recorrentemente relacionada à otimização teleológica do referencial valorativo que as estriba⁸¹⁸². Não é outra a razão de haver uma infinidade de casos julgados pelo STF em que o sentido literal é desprezado e promove-se a dilatação de alcance do texto imunizante.

Apesar de os comandos imunizantes estarem contidos na ambiência de definição de competência, o fato é que não deixam de positivar trato tributário beneficiado que

⁸¹ Caliendo (2019) pondera que a única razão prática relevante de se ter clareza quanto à natureza da norma imunizante é a revelação da amplitude da eficácia que se extrai dela, uma vez que a eficácia de uma norma-regra seria distinta da eficácia de uma norma-princípio. Na ocasião, aponta quatro principais definições dadas à imunidade fiscal: i) regra de exclusão de competência; ii) forma qualificada de não incidência; iii) norma de estrutura; e iv) princípio constitucional.

⁸² No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 275. Para Caliendo: “É da composição do binômio ‘finalidade essencial e meio de proteção’ que surgirá a norma imunizante.” *In*: CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Versão e-book.

eventualmente passa a se agregar ao patrimônio dos destinatários legítimos, razão por que há pertinência de sua análise contextual nesta pesquisa.

Observe-se que o texto constitucional não institui expressamente o termo “imunidade”, mas vale-se de formulações diversas para vedar a imposição de tributo (*e.g.* determina gratuidade de serviços remunerados por taxa, trata como isenção em alguns casos, outros determina não incidência etc.⁸³). Todavia, convencionou-se tratar como imunidade tributária qualquer impedimento constitucional ao exercício de competência tributária legada aos entes políticos. O Supremo, por exemplo, reconhece como imunidades as regras constitucionais de “não incidência” e de “isenção”⁸⁴. Assim, é evidente que tais normas de competência negativa têm assento exclusivo na Constituição e são ali taxativamente definidas.

Sua superioridade hierárquica e precedência lógica ao exercício da competência para a instituição de tributos reflete no fato de que nem mesmo os atos de estatura legal – única fonte legítima para a criação de gravames fiscais – têm potencialidade de as reduzir⁸⁵. Quando muito, podem cercá-las de cautelas para o gozo, com a instituição de obrigações acessórias que não diminuam seu plano de domínio.

Nesse aspecto, há de se mencionar que, conquanto sejam essencialmente condicionadas à finalidade que as justifica – por exemplo, o gozo de imunidade por templos só se justifica quando vinculada à manifestação da liberdade de crença e das atividades a ela inerentes, mantido o sentido finalístico, sob risco de se desvirtuar a garantia constitucional⁸⁶ - não é sempre que reclamam complemento infraconstitucional para que irradiem plena eficácia.

Vê-se, então, que as imunidades são regras constitucionais que encartam limitações materiais antecedentes da norma de incidência tributária, na medida em que restringem seu escopo potencial, ou seja, determinam “...’o que’ pode ser objeto da relação obrigacional tributária e ‘o que’ pode ser objeto de fiscalização.”⁸⁷. Via de regra, têm justificativa lógica na intenção estatal de “facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de

⁸³ Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Versão e-book.

⁸⁴ A exemplo do RE 212.637/MG, em que se tratou do art. 155, § 2º, X, "a" (imunidade do ICMS em operações de exportação), da ADI 2.028/DF, que tratou do art. 195, § 7º, acerca da imunidade às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social (o preceptivo trata de “isenção” cuja semântica imunitária foi reforçada no RE 636.941/RS.

⁸⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 824.

⁸⁶ Cf. PAULSEN, *op. cit.*

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 71.

finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”⁸⁸; em outros casos, resultam de claro lobby de setores da sociedade no processo legislativo constituinte (“*rent seeking*”).

Assim como outras formas de limitação do poder estatal, podem ser apreendidas como garantias fundamentais, quando dispostas à proteção de direitos fundamentais - como liberdade de crença (v.g. imunidade de templos de qualquer culto) ou da manifestação do pensamento (imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão). Essas imunidades integram o estatuto jurídico-constitucional das tais garantias fundamentais⁸⁹; e a consequência disso é a relativa intangibilidade, mesmo pelo constituinte reformador, haja vista que naturalmente se sujeitam ao paradigma de rigidez vertido no art. 60, §4º, da CF/88.

Dessa perspectiva, não há dúvida de que a imunidade é “incontornável garantia constitucional do contribuinte, que direciona a própria ação legislativa das pessoas políticas e – por muito maior razão – o exercício da função administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegético.”⁹⁰.

Todavia, não é adequado generalizar tal atributo a qualquer preceptivo imunizante. Perceba-se, por exemplo, que há distanciamento valorativo invulgar entre a imunidade de impostos radicada na liberdade de informação e manifestação de pensamento (a exemplo da relativa a livros: art. 150, VI, “d”, da CF/88) e a imunidade sobre operações relativas à energia elétrica ou aos derivados de petróleo (art. 155, § 3º, da CF/88). É evidente que esta consigna interesses extrafiscais alçados à norma constitucional, mas que podem ser revogados em face da conveniência do legislador constituinte reformador, enquanto aquela goza da relativa intangibilidade mencionada: i.e., a impossibilidade de ser objeto de reforma tendente a aboli-la.

A medida a ser conferida às imunidades por exercício exegético é marcada pelo dissenso acerca da possibilidade de conferir a tais regras sentido amplo ou restrito. Ao examinar o arcabouço jurisprudencial construído no Supremo Tribunal, vê-se apelo à adoção de dilação semântica máxima, no intuito de conferir a maior eficácia possível a tais escudos constitucionais⁹¹. Entretanto, não se pode dizer que há diretiva determinante, pois há temas em

⁸⁸ *Ibid.* p. 274.

⁸⁹ Cf. PAULSEN, *op. cit.*

⁹⁰ CARRAZA, *op.cit.* p. 824.

⁹¹ A exemplo do que se percebe na ementa do RE 606.107/RS: “II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão

que se percebe diretriz de dilatação da abrangência da regra imunitária, e outros em que fica marcada a leitura oclusa.

Em sequência, apresentam-se extratos de manifestação do STF quanto às imunidades enumeradas no art. 150, VI, e do caso específico da imunidade do art. 40, § 21, da CF/88, na intenção de se obterem subsídios suficientes para escrutinar aspectos argumentativos das decisões, com vistas a compreender como o vértice do Judiciário nacional compreende seu papel quanto ao grau de intervenção que lhe é cabido na definição das políticas exoneratórias constitucionais, por via de elasticidade hermenêutica.

A) Imunidade recíproca: teleologicamente pilarizada na autonomia das pessoas políticas de direito interno e na sanidade do pacto federativo, a imunidade recíproca tem claro semblante subjetivo e é instituída no art. 150, VI, “a” e §2º, da CF/88⁹², que preveem limitação específica da competência dos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de instituir impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros” e a reflexa extensão “às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.

Várias questões referentes à imunidade já foram objeto de análise e deliberação pelo STF. Em controle concentrado, *e.g.*, tem-se a ADI 939, em que se fez controle de constitucionalidade de emenda à Constituição. Uma das razões para a declaração de inconstitucionalidade fora a violação à garantia federativa consubstanciada na imunidade recíproca. No caso, discutiu-se a validade dos termos de criação do imposto provisório sobre a movimentação ou a transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (IPMF), instituído pela emenda Constitucional nº 3, de 1993, que trazia em seu art. 2º, §2º, entre outros excessos, a desconsideração das imunidades dispostas no art. 150, VI. Aceitando-se a plausibilidade do controle de constitucionalidade das emendas à constituição, a decisão ressoa acertada leitura sistemática do valor da regra protetiva.

de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 606.107/RS**. Rel. Ministra Rosa Weber, DJe nº 231, de 25/11/2013. Disponível em: <https://bit.ly/3zQQWny>. Acesso em: 8 nov. 2021.

⁹² CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (...) § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Já na ADI 2.024/DF⁹³, teve-se decisão quanto à impossibilidade de se estender a imunidade a tributos diferentes de impostos. Na ocasião, o argumento imunitário era acessório, uma vez que se discutia a pertinência de sujeição dos ocupantes de cargos em comissão, temporários ou emprego público ao Regime Geral de Previdência Social, conforme instituído, pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998. Lançava-se ali a impugnação à possibilidade de equiparar entes federados a “empregadores”, para efeitos de sujeição passiva a obrigação tributária imposta pela União, aduzindo que a natureza tributária das contribuições previdenciárias atrairia a imunidade recíproca.

Além disso, o tema é recorrente em controle difuso. Destacam-se julgados em que se estende a referida imunidade a entidades outras não enumeradas expressamente nos dispositivos constitucionais, a saber: empresas públicas e sociedades de economia mista.

A tese subjetivo expansiva da Corte tem marco na apreciação da pertinência jurídico constitucional de extensão do trato beneficiado à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)⁹⁴ – a que se dá destaque no presente texto - por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 407.099/RS. A lide de fundo consistia em ação de execução fiscal movida por Município contra a ECT. No caso, debateu-se a distinção de empresa pública instituída com o fito de atuar economicamente e empresa pública prestadora de serviço público.

Do ponto de vista do Ministro Relator, há grande aproximação das finalidades de empresas públicas prestadoras de serviços públicos com as de autarquias, porquanto considerou acertado assinalar que a natureza jurídica dessas empresas é de entidade autárquica. Ainda no voto vencedor, vê-se a preocupação de afastar a limitação de gozo da imunidade prevista no art. 150, § 3º, da CF/88⁹⁵ - mesmo em face de a ECT cobrar preço público por seus serviços. A superação do referido dispositivo é feita a partir da consideração de que o serviço postal prestado é serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, cf. art. 21, X, da CF/88.

Noutro episódio, o julgamento da Ação Cível Originária nº 765 (ACO 765/RJ), a ECT pleiteou o afastamento de cobrança de IPVA sobre seus veículos. Em voto vista, ao se

⁹³ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.024/DF**, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJe 42, de 22/6/2007. Disponível em: <https://bit.ly/3wuJ1Ls>. Acesso em: 10 nov. 2021.

⁹⁴ Note-se que outra base argumentativa fora extraída do RE 220.906/DF, em que se reconheceu a ECT como “pessoa jurídica equiparada à Fazenda Pública, que explora serviço de competência da União (CF/88, artigo 21, X)”. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 220.906/DF**. Rel. Min. Maurício Corrêa. DJ 220, de 14/11/2002. Disponível em: <https://bit.ly/3FSMnMM>. Acesso em: 10 nov. 2021.

⁹⁵ CF/88, Art. 150 (...) § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

manifestar sobre questão de ordem em que se deliberou quanto à competência do Tribunal para o feito, o Ministro Eros Grau defendeu o cabimento da referida imunidade inclusive a sociedades de economia mista “e outras entidades estatais que prestem serviço público”⁹⁶. Na ocasião, reconheceu-se que a imunidade obsta a incidência do IPVA sobre os veículos da empresa, restando excluídos os veículos de eventuais franqueados.

Além disso, marcou-se certa preocupação em distinguir o que seriam rendas, patrimônio e serviços carregados de eminente teor de satisfação da necessidade pública, daqueles decorrentes da exploração de atividade econômica. Contudo, seria inviável tentar separar bens de uso para atendimento da função pública dos bens empregados na consecução de resultado econômico, uma vez que a própria Corte já reconheceu a impenhorabilidade dos bens da entidade. Por fim, tratou-se *en passant* acerca da impossibilidade lógica de se reconhecer a imunidade quanto à tributação sobre a renda da empresa, em vista de a competência de tributação sobre renda ser exclusiva da União, a quem pertence a ECT. Logo, ilógico falar em imunidade recíproca.

Adiante, no RE 601.392/PR⁹⁷, apreciou-se especificamente a correção da segmentação das atividades da companhia, quanto à conexão com a realização de finalidades públicas. No caso, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região sumariou entendimento de que a imunidade recíproca deveria se restringir aos serviços tipicamente postais constantes do art. 9º da Lei nº 6.538, de 1978. Sendo, assim, lícita a cobrança de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) pelo ente municipal sobre as atividades não abrangidas pelo monopólio concedido pela União.

O Supremo, contudo, assentou que a imunidade deve ser reconhecida à ECT, mesmo quanto às atividades em que a entidade não atua em regime de monopólio, tendo em vista a necessidade da empresa de canalizar os recursos provenientes da atividade desempenhada em concorrência, transporte de encomendas, para a realização das atividades de Estado essenciais (art. 21, X, da CF/88), uma vez que incumbida do encargo de alcançar todos os lugares do Brasil. Isso justificou, a compreensão de que o exercício da atividade não compromete seu *status* de empresa pública prestadora de serviços essenciais, tendo em vista que essa atividade é condição inarredável para a viabilidade do fornecimento de serviço postal contínuo, universal e a preços módicos.

⁹⁶ Cf. voto do Ministro Eros Grau na apreciação da referida questão de ordem. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem na Ação Cível Originária nº 765/RJ**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe 211, de 7/11/2008. p. 21. Disponível em: <https://bit.ly/3yyR4tq>. Acesso em: 11 nov. 2021.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392/PR**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJe 105, de 5/6/2013. Disponível em: <https://bit.ly/3Ni5u5p>. Acesso em: 10 nov. 2021.

Em outra ocasião, ao julgar ação cautelar referente à sociedade de economia mista estadual Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia (Caerd), o relator reforçou a pertinência do raciocínio feito em relação à ECT ao caso de sociedades de economia mista prestadoras de serviço público. Todavia, somente no julgamento do RE 253.472/SP⁹⁸, caso da Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp), foi discutida a questão da proporcionalidade de participação privada no capital social da entidade, pelo que se definiu que ante participação privada ínfima (no caso, apenas 0,03%), não se deve afastar a imunidade.

No extraordinário se discutia a pertinência de cobrança de IPTU sobre instalações portuárias de propriedade da União, mas sob delegação de guarda, gestão e responsabilidade da companhia, e taxa de limpeza e conservação de logradouros públicos. Nesse mesmo julgado, o voto vencedor trouxe a proposta de um “teste constitucional de três estágios” para aferir a aplicabilidade da imunidade recíproca a entidades da administração indireta: 1º) restringir-se à propriedade, bens e serviços usados para a satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado; 2º) não beneficiar atividades de exploração econômica destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares; e 3º) não ter como efeito colateral relevante a mácula aos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Além disso, três outros aspectos foram explorados na decisão: (i) a inexistência de finalidade lucrativa, em face da “falta de indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado”; (ii) a ausência de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, pois não se comprovou que a companhia concorre com outras entidades no campo de atuação, ou seja, exclusividade; e (iii) que cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta do imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse privado.

A questão da composição do capital social foi novamente discutida no RE 600.867/SP⁹⁹. O recurso fora interposto pela Companhia de Saneamento do Estado de São Paulo (Sabesp) contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que negou reconhecimento da imunidade à entidade.

Dado o caso específico, em que a Sabesp tinha capital aberto cuja composição societária se dividia entre o Estado de São Paulo (50,3%), investidores em Bolsa de valores nacional

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 253.472/SP**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe 20, de 1/2/2011. Disponível em: <https://bit.ly/3FSMLuI>. Acesso em: 8 nov. 2021. No mesmo sentido, o RE 253.394/SP.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 600.867/SP**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJe 239, de 30/9/2020. Disponível em: <https://bit.ly/3wdP6wW>. Acesso em: 12 nov. 2021.

(22,6%) e investidores privados internacionais (27,1%), no STF, firmou-se tese com repercussão geral reconhecida pela qual “Sociedade de economia mista cuja participação acionária é negociada em Bolsa de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas”.

Questão relevante que também já foi pautada é quais as espécies de impostos que estão abrangidas pela imunidade. A Corte tem pacificado entendimento de que não apenas aqueles que incidem diretamente sobre renda, patrimônio e serviços são bloqueados pelo benefício constitucional, mas também tributos indiretos que reflitam sobre a posição patrimonial e renda das entidades (impostos sobre produção, consumo e aduaneiros¹⁰⁰), na medida em que, na compreensão do Tribunal, “o que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”¹⁰¹. Todavia, há de se ressaltar a situação em que o ente é mero contribuinte de fato de tributo indireto, caso em que a imunidade resta afastada.

Por fim, enumeram-se outros casos que merecem menção, na medida em que contribuem para o entendimento de como a Corte Suprema tem calibrado a amplitude da imunidade recíproca:

- (i) o RE 580.264/RS, em que se garante imunidade recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviços de saúde cujo capital social seja majoritariamente estatal;
- (ii) o ARE 638.315 RG/BA que enuncia a pertinência da imunidade à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero);
- (iii) o RE 928.902/SP, que tinha ao fundo a cobrança de IPTU contra a Caixa Econômica Federal, sobre imóvel componente da esfera patrimonial do Programa de Arrendamento Residencial, da União, garantiu-se a imunidade ao fundo vinculado ao programa habitacional;
- (iv) o RE 405.267/MG, que, a despeito de precedentes conflitantes, reforçou a extensão da referida imunidade à Ordem dos Advogados do Brasil e a reconhece às Caixas Assistenciais dos Advogados, em vista da impossibilidade de conceber tratamento diferenciado a “órgãos” da Ordem,

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 284.

¹⁰¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755/ES**. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ 08.11.96, p. 43221. Disponível em: <https://bit.ly/3lbANmi>. Acesso em 12 nov. 2021.

além de entender que as referidas Caixas Assistenciais prestam serviço público delegado e não exploram atividades econômicas em sentido estrito visando lucro;

(v) a ADI 3.089/DF¹⁰², em que se firmou que o serviço notarial e de registro (atividade estatal delegada), por ser prestado em caráter privado, não é imune à incidência do ISS;

(vi) a aplicabilidade da imunidade - obstando a incidência de IOF e IR - sobre valores investidos pelos entes federados em mercado financeiro e à renda auferida.¹⁰³;

(vii) a definição de que o fato de ser remunerada por Município não imuniza empresa privada que presta serviços de iluminação pública, haja vista que paga o ICMS à Fazenda Estadual e o inclui no preço do serviço disponibilizado ao usuário; para o STF, "a imunidade tributária (...) pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município"¹⁰⁴;

(viii) o ARE 1.289.782/SP em que se admitiu o Extraordinário e verificou a repercussão geral relativa ao reconhecimento da imunidade à Companhia de Desenvolvimento Habitacional e Urbano do Estado de São Paulo, em face do dissenso verificado nas turmas do Egrégio Tribunal; e

(ix) a ACO 2.658/DF em que se reconheceu imunidade recíproca ao Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), em discussão acerca da incidência de ICMS sobre os serviços de telecomunicações que presta à administração pública. Ponto importante da decisão é a ressalva feita à receita proveniente de serviços prestados a clientes de direito privado. Importante, pois contrasta, em certa medida, com o trato dado à ECT.

B) Imunidade a templos de qualquer culto: trata-se de limitação de competência que se repete no quadro jurídico brasileiro desde a Constituição de 1946¹⁰⁵. Tem raiz no dever

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF**, Rel. Min. Carlos Britto. DJe 142, de 1/8/2008. Disponível em: <https://bit.ly/3L8edpe>. Acesso em: 7 nov. 2021.

¹⁰³ Cf. se vê, *e.g.*, no AI 174.808-AgR/RS, e no RE 196.415/PR.

¹⁰⁴ Cf. consta no AC 457-MC/MG, julgado na 1ª Turma sob relatoria do Min. Celso de Mello, e no AI 671.412 AgR, na Segunda Turma, relatado pelo Min. Eros Grau.

¹⁰⁵ Naquela Carta Maior, era trazida no art. 31, V, "b": Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...) V - lançar impostos sobre: (...) b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos

do Estado de garantir a liberdade religiosa (art. 5º, VI) cujo exercício em máxima potencialidade só é possível quando os templos de qualquer culto são desembaraçados do encargo tributário¹⁰⁶; no caso, dos impostos sobre patrimônio, renda e serviços (art. 150, VI, “b”, da CF/88).

O primeiro ponto digno de nota é que a expressão “templo”, apesar de já ter tido leitura fechada pela Corte Maior¹⁰⁷, tem sido compreendida hoje em dia de forma extensiva, como referência de identidade da entidade religiosa em toda estatura de atuação voltada à consecução de propósitos que se agreguem à promoção de suas finalidades imanentes¹⁰⁸.

Observe-se que a referência às finalidades essenciais é presente desde a Constituição de 1946, como elemento limitante da abrangência da referida imunidade, e se repete no § 4º, do art. 150, da CF/88. A faceta ampliativa é tendência que grava o tema no Supremo, que nessa linha já reconheceu o benefício constitucional em vista referente ao IPTU: (i) sobre imóveis locados a terceiros (RE 325.822/SP) - ainda que para realização de atividades empresariais -; (ii) a cemitérios de propriedade da organização religiosa (RE 578.562/BA); e a (iii) imóveis usados como escritórios ou residência de membros da entidade (ARE 895.972 AgR/RJ)¹⁰⁹.

Importante anotar a restrição de gozo à Ordem Maçônica, sob o argumento de que a imunidade é endereçada a templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa religião¹¹⁰. Além disso, vale registrar que em vários julgados o deslinde argumentativo lança mão da equiparação que se faz às hipóteses limitadas pelo § 4º, do art. 150, i.e., entre as alíneas “b” e “c” do art. 150, VI¹¹¹.

Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 288.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 21.826/DF**. Rel. Ribeiro da Costa, DJ de 31/12/1953. Disponível em: <https://bit.ly/3PnGSd0>. Acesso em: 3 nov. 2021.

¹⁰⁸ Cf. visto no RE 325.822/SP.

¹⁰⁹ Veja-se a ementa do ARE 895.972 AgR, relatado pelo Min. Roberto Barroso, na Primeira Turma, “Instituições religiosas. Imóveis. Templo e residência de membros. Constitucionalidade. Precedentes. 1. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, c, § 4º da Constituição Federal.” In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 895.972 AgR/RJ**. Rel. Min. Roberto Barroso. DJe 34, de 24/2/2016. Disponível em: <https://bit.ly/3PwQkv0>. Acesso em: 15 nov. 2021.

¹¹⁰ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJe 245, de 14/12/2012. Disponível em: <https://bit.ly/3szw6Xz>. Acesso em: 15 nov. 2021.

¹¹¹ A exemplo do que se percebe na ementa do RE 325.822/SP: “(...) 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, ‘b’ e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, ‘b’, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.” In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 14/5/2004. Disponível em: <https://bit.ly/3MboJNI>. Acesso em: 15 nov. 2021.

Por fim, resta pontuar entendimento da Primeira Turma, no ARE 800.395 AgR/ES¹¹², em que se espousa consolidação do entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais; mas sim, compete à administração tributária demonstrar eventual abuso na destinação do bem gravado pela imunidade.

C) Imunidade a partidos políticos, entidades sindicais e instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social: a alínea “c”, do art. 150, VI, da CF/1988, aglutina várias entidades a serem beneficiadas com a vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços. A regra imunizante é, assim como a que blinda os templos de qualquer culto, limitada pelo § 4º do artigo, que vincula a imunização à realização das finalidades essenciais dessas entidades.

De início, cumpre abordar manifestações que aproveitam a ambas as entidades pontuadas na alínea, a iniciar pelo enunciado da Súmula Vinculante nº 52, que cristaliza a jurisprudência da Corte no reconhecimento da imunidade em face de IPTU sobre imóveis locados a terceiros, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada nas atividades para as quais fora constituída a entidade. Veja-se, por exemplo, o não reconhecimento da imunidade sobre imóvel integrante do universo patrimonial de sindicato de trabalhadores destinado a colônia de férias, ante presunção de que não endereçado às finalidades sindicais (RE 245.093 AgR/SP).

Vê-se tendência de adoção do mesmo referencial já evidenciado em outras imunidades subjetivas, quanto às espécies de impostos elididos pelo preceptivo imunizante, i.e., de que não se restringe a impostos diretamente incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, mas a qualquer imposto que mesmo indiretamente atinja o universo patrimonial da entidade¹¹³.

A exemplo, pode-se citar o reconhecimento do revestimento imune em face de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), mesmo aquele cuja hipótese de incidência tenha matriz nas aplicações financeiras¹¹⁴ da entidade. Quanto a esse aspecto, deve-se salientar, contudo, a reserva que o Tribunal faz aos impostos indiretos sobre consumo, na medida em que a benesse

¹¹² Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 800.395 AgR/ES**. Rel. Min. Roberto Barroso. DJe 34, de 24/2/2016. Disponível em: <https://bit.ly/3a1u3oO>. Acesso em: 15 nov. 2021.

¹¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Versão e-book.

¹¹⁴ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 611.510/SP**. Rel. Ministra Rosa Weber. DJe nº 87, de 7/5/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3lbTFle>. Acesso em: 9 nov. 2021.

constitucional é intimamente ligada às definições de contribuinte de direito e contribuinte de fato; *ergo*, a este não alberga¹¹⁵.

Há reserva de lei complementar - ante o disposto no art. 146, II, da CF/88 – para fixação das condições materiais para o gozo da imunidade¹¹⁶. Entretanto, os requisitos formais de constituição e funcionamento dos entes imunes, como a ostentação de certificados, é que podem ser estabelecidos por lei ordinária¹¹⁷. A conjugação dos artigos 9º, IV e art. 14 do Código Tributário Nacional submete as entidades beneficiadas às seguintes condições¹¹⁸: (i) aplicação de todos os recursos na manutenção dos objetivos institucionais no País; (ii) manutenção de escrituração contábil regular e idônea; e (iii) não distribuição de lucro.

Cabe destaque acerca da não distribuição de lucros, na medida em que não se deve confundir com ausência de atividade econômica ou de perseguição de resultado econômico positivo. Para o STF, a marca da condição “não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros”¹¹⁹. Não há, portanto, incompatibilidade com a imunidade, desde que o lucro obtido seja revertido às finalidades essenciais.

Essa percepção privilegia, por exemplo, a propriedade (IPTU) e os rendimentos (IR) de aluguel de imóvel a particular¹²⁰, seus imóveis ociosos (RE 767.332/MG) - IPTU ou ITR; os rendimentos auferidos com a exploração do serviço de estacionamento (ISS) em imóvel pertencente à entidade imune (RE 144.900/SP); ou mesmo o resultado de aplicações financeiras (RE 241.090/SP) – IOF e IR¹²¹.

Quanto aos partidos políticos e suas fundações, é certo que a regra de imunidade reverencia o princípio democrático e o pluralismo político, fundamentos da República (art. 1º, V e parágrafo único da CF/88). Isso porque evita que o grupo circunstancialmente detentor do

¹¹⁵ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 491.574/RJ**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 176, de 6/9/2012. Disponível em: <https://bit.ly/38xNkxw>. Acesso em: 8 nov. 2021.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.622/RS**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 186, de 23/08/2017. Disponível em: <https://bit.ly/38t192W>. Acesso em: 9 nov. 2021.

¹¹⁷ Amostra pode ser percebida no julgamento da ADI 4.480/DF, em que se tratou da constitucionalidade de vários dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009, entre eles os novos requisitos para concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas). No julgado, há a sedimentação da validade de exigência do certificado por lei ordinária, conquanto tenha sido declarada a inconstitucionalidade de vários artigos da norma, entre os quais a obrigatoriedade de contrapartida e da gratuidade dos serviços prestados pelas entidades.

¹¹⁸ Cf. Caliendo (2019), Paulsen (2020) e Carraza, (2013, p. 881). Observe-se que há doutrina que não é clara quanto à submissão de todas as entidades do preceptivo constitucional imunizante às limitações da lei. Exemplos são Alexandre (2021, p. 243) e Jorge (2015, p. 108).

¹¹⁹ Carraza (2013, p. 877).

¹²⁰ Como, v.g., na SV nº 52 e no RE 390.451 AgR/MG.

¹²¹ Cf. Alexandre (2021, p. 245).

poder faça mal uso do poder de tributar do Estado, utilizando-se deste para submeter e dificultar a competitividade de agremiações político partidárias concorrentes.

Os partidos se estabeleceram como entidades de alta relevância para a organização política da sociedade. Tanto é assim que a filiação partidária é condição de elegibilidade (art. 14, § 3º, V, da CF/88). Sua especialidade finalística atrai para dentro das congregações a importante missão de formular e discutir programas e teses de interesse coletivo.

Assim, haja vista serem imantados de fins marcadamente públicos, há doutrina que defende “generosidade” à imunidade tributária dos partidos políticos; logo, as situações de dúvida reclamariam solução em seu benefício, uma vez que “a imunidade do partido político é da mesma natureza daquela de que se revestem os próprios órgãos de governo”¹²².

A imunização de entidades sindicais dos trabalhadores tem conexão lógica com a proteção da liberdade de associação sindical estatuída no art. 8º da Carta Política de 1988¹²³. A exclusividade de tratamento aos sindicatos de trabalhadores já foi objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AREsp 654.401/SP, em que se reconheceu a legalidade da incidência de ISS sobre o Sindicato do Comércio Varejista da Baixada Santista, que é uma entidade sindical patronal.

Por seu turno, a imunidade das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos se enlaça logicamente à ideia de que estas se dispõem a contribuir com a concretização de finalidade pública (não se direcionam apenas pelo resultado econômico) e na premissa geral das imunidades subjetivas: o fato de que realizam funções que, a princípio, deveriam ser desenvolvidas pelo próprio Estado; portanto, “não devem ser compelidas a fazer contribuições adicionais às receitas públicas”¹²⁴.

A maioria dos julgados no STF referentes à imunidade em vista dizem respeito a essa categoria de entidades. É notória a complexidade que elas têm assumido nas últimas décadas, tendo passado por um processo de profissionalização e especialização em busca de alegada autossustentabilidade¹²⁵. Nesse contexto, muitas passaram a cobrar por serviços, e a focar na eficiência de resultados. Tal postura, entretanto, as situa no cenário de desenvolvimento de atividades econômicas em assimetria de condições com empresas regulares, o que tem suscitado várias dúvidas acerca da provisão imunitária às ditas entidades.

¹²² Cf. Carraza, (2013, p. 884).

¹²³ Cf. Alexandre, *op. cit.*, p. 243.

¹²⁴ Seligman as trata como exercentes de uma função “quase públicas”. *In*: SELIGMAN, Edwin R.A. **The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad**. New York: The Macmillan Company, 1911. p. 27.

¹²⁵ Cf. Jorge (2015, p. 108).

Questão inicial relevante é a evidente dissociação da imunidade em tela de dever de gratuidade na disposição de serviços, principalmente de instituições provedoras de serviços de educação¹²⁶. O que se tem objetivamente é a restrição do art. 150, § 4º, da CF/88, que revela que a imunidade alcança apenas: (i) o patrimônio, a renda ou os serviços (ii) relacionados com as finalidades essenciais das entidades; e a estes se agrupam os requisitos materiais do art. 14, do CTN, já mencionados.

Os temas da universalidade, generalidade e disposição franqueada de serviços foram centrais na discussão acerca da possibilidade de gozo da benesse por entidades fechadas de previdência privada. Questão sobre a qual o Supremo consolidou o entendimento de que mesmo a tais entidades a universalidade não é mandatória, sendo vinculante, contudo, desde que não houvesse contribuição dos beneficiários, tão somente de patrocinadores. É como consta do Enunciado nº 730, da Súmula do Tribunal¹²⁷. Assim, para o caso, restou configurada exigência de gratuidade relativa plasmada na condição de que não haja sujeição contributiva dos beneficiários¹²⁸.

Ademais, é perceptível a tendência ampliativa da imunidade na Corte. A exemplo, têm-se:

(i) o julgamento da ADI 1802/DF - que declarou a inconstitucionalidade de dispositivos¹²⁹ da Lei nº 9.532, de 1997, que tratavam de parâmetros limitadores e requisitos para o gozo da imunidade ora escrutinada - em que foi declarado materialmente inconstitucional o caput do art. 12, §1º, que restringia o alcance da imunidade sobre “rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras”;

¹²⁶ Veja-se que Carrazza (2013, p. 891), defende que "mesmo as instituições de educação privadas, que cobram mensalidades de seus alunos, são abrangidas pela imunidade. Basta que, sem fins lucrativos, se associem ao Estado na consecução dos objetivos contemplados no art. 205 da Lei Maior e, é claro, cumpram os requisitos do art. 14 do CTN...", pois se “as entidades particulares não gozassem de imunidade, pela só circunstância de não serem gratuitos os seus serviços, jamais este sentido da norma constitucional poderia ser alcançado”.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da Súmula nº 730**. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. DJ de 11/12/2003. Disponível em: <https://bit.ly/3wf9cqP>. Acesso em: 12 nov. 2021.

Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula730/false>. Acesso em: 12 nov. 2021.

¹²⁸ Cf. Jorge (2015, p. 109). Ademais, Derzi aponta que com isso o STF definiu o conceito de instituições de assistência social, estabelecendo que, para fazer jus à imunidade, é necessário que os benefícios sejam concedidos em favor dos necessitados e, portanto, gratuitamente, ainda que a instituição tenha de cobrar de alguns para custeá-los. Desse modo, foi afastado o requisito da gratuidade total, exigindo-se apenas a gratuidade relativa. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 556-557.

¹²⁹ Na ocasião, declarou-se: i) inconstitucionalidade formal da alínea “F” do § 2º, do art. 12; do caput do art. 13; e do art 14; além da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, §1º.

(ii) na consideração de que o uso de imóvel como clube, para fins de recreação e lazer dos funcionários da instituição, não era alheia à finalidade filantrópica de entidade de assistência social, haja vista “que o emprego do imóvel para tais propósitos não configura desvio de finalidade em relação aos objetivos da entidade filantrópica” (RE 236.174/SP)¹³⁰;

(iii) quanto ao conceito de atividade essencial¹³¹, entendeu aplicável a imunidade nos casos de manutenção por entidade beneficente de uma livraria em imóvel de sua propriedade (RE 345.830/MG) e da venda realizada por serviço social autônomo (Sesc) de ingressos de cinema ao público em geral (AI 155.822-AgR/SP).

(iv) compreensão de que a imunidade se estende ao imposto sobre importação, e ao ICMS-importação referentes a produtos a serem empregados no desempenho das atividades finalísticas, e em vista de o importador normalmente ser o adquirente da mercadoria, e não o vendedor; porquanto, a entidade, quando importa, mesmo que por intermédio de empresa especializada (“vendedor”, nos termos do julgado), conta com a benesse constitucional (AI 476.664 AgR/RS; RE 191.067/SP);

(v) reconhecida a deflexão pela regra imunizante em relação à incidência de IOF, inclusive sobre aplicações financeiras (RE 611.510/SP);

Além disso, há de se destacar o tratamento conferido pela Suprema Corte em relação ao ICMS. No julgamento do RE 186.175-Edv-ED/SP, a decisão informa que a divergência suscitada pelo embargante - entre a 1ª (RE 164.162/SP) e a 2ª Turmas (RE 203.455/SC) -, fora pacificada em Tribunal Pleno, no julgamento do RE 210.251-EDv/SP, em que a Corte Suprema entendeu que a venda de bens de entidade assistencial imune não se sujeita ao ICMS. Veja-se que a lógica implica o dever de a entidade sequer embutir no preço o ICMS da operação, o que a coloca em vantagem concorrencial clara.

A ideia foi ratificada e sistematizada posteriormente no julgamento do RE 608.872/MG - tema 342 da repercussão geral - em que se fixou a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de

¹³⁰ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 236.174/SP**. Rel. Min. Menezes Direito. DJe nº 202, de 23/10/2008). Disponível em: <https://bit.ly/3MefEnp>. Acesso em: 13 nov. 2021.

¹³¹ Cf. Alexandre (2021, p. 246).

simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”¹³².

Assim, mesmo que o contribuinte de fato seja pessoa imune, o benefício não é aplicável às hipóteses em que o tributo tenha como contribuinte de direito uma pessoa não imune. “Nesses casos, não há qualquer vedação a que o ente imune seja nomeado responsável pelo pagamento do tributo devido, podendo até mesmo vir a assumir o encargo econômico da exação.”¹³³

D) Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão: trata-se de imunidade objetiva que reflete o dever estatal de promover a liberdade de informação e expressão (art. 5º, IV, da CF/88), caras à democracia, além de viabilizar a difusão cultural e a educação, na medida em que ao reduzir custos de transação sobre a aquisição de tais veículos, os torna mais acessíveis; conforme o STF, “...tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação.”¹³⁴

O Supremo Tribunal já analisou diversas nuances acerca do universo de objetos escudados pelo benefício constitucional. No exercício de seu mister, a Corte já teve a oportunidade de definir a impossibilidade de reduzir o objeto a partir de valoração do conteúdo cultural ou didático veiculado. No que tange aos produtos, já decidiu, portanto, que são imunes as revistas técnicas (RE 77.867/SP), listas telefônicas (RE 794.285 AgR/RJ), apostilas (“veículo de transmissão de cultura simplificado” - RE 183.403/SP) e álbuns de figurinhas (RE 179.893/SP). Todavia, não reconheceu a imunidade a calendários comerciais (RE 87.633/SP), “pois não se destinam a veicular ou transmitir pensamentos e ideias”, e a encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos (RE 213.094/ES)¹³⁵, ante sua natureza comercial e presumida ínfima densidade cultural.

Apesar disso, abre exceção à propaganda encartada no corpo da própria publicação, pois, na medida em que concorre para o financiamento da empresa, permite reduzir o preço da

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe nº 219, de 27/09/2017. Disponível em: <https://bit.ly/3LdytFZ>. p. 60. Acesso em: 15 nov. 2021.

¹³³ Cf. Alexandre (2021, p. 247).

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário nº 221.239/SP**. Rel. Ministra Ellen Gracie. DJ de 6/8/2004. Disponível em: <https://bit.ly/3w9URf3>. p. 61. Acesso em: 19 nov.

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 213.094/ES**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 15/10/1999. Disponível em: <https://bit.ly/3Mey6wg>. p. 23. Acesso em: 19 nov.

publicação, o que se alinha ao objetivo da norma constitucional imunizante. O raciocínio é visto no RE 199.183/SP, que analisou esse aspecto nas listas telefônicas: “O fato de as edições das listas telefônicas veicularem anúncios e publicidade não afasta o benefício constitucional da imunidade.”

De mais a mais, no RE 330.817/RJ (tema 593 da repercussão geral), o Pleno do Supremo decidiu que a norma imuniza também os livros eletrônicos, os equipamentos suportes para fixá-los e os livros em áudio (áudio *books*), *ergo* prescindível a materialidade física do impresso, desde que o aparato virtual tenha real e exclusiva potencialidade de funcionar como meio de transferência de cultura/informação. Ainda, no RE 595.676/RJ (tema 259 da repercussão geral), julgado na mesma ocasião, consignou-se que os componentes eletrônicos destinados, exclusivamente a integrar unidade didática com fascículos são abrangidos pela imunidade.

Não há dúvida de que é imune qualquer papel destinado à impressão dos produtos acabados já apontados (livros, jornais e demais periódicos, além das expansões teleológicas pontuadas); e, se a perspectiva adotada é a consecução finalística da imunidade, o coerente é que os demais insumos empregados na confecção desses produtos também recebam a blindagem da Lei Maior¹³⁶.

Entretanto, quando se trata de insumo, os registros revelam alguma incoerência da Corte com essa diretiva: ao que parece, a Corte tem conforto em estender a imunidade a insumos com certa equivalência de substância com papel, como filmes e papéis fotográficos (Súmula 657) e filmes para a impressão de capas de livros (RE 392.221/SP), mas não emprega a interpretação extensiva a outros insumos, como tintas (RE 265.025/SP) e capas duras auto encadernáveis usadas na distribuição de obras (RE 325.334 AgR/SP).

Observe-se que mesmo após o julgamento que admitiu a ampliação da modalidade eletrônica e sonora de livros, no que concerne a insumos clássicos, tem-se repetido a jurisprudência antecedente, a exemplo do RE 202.149 EDv-AgR/RS, em que se refutou a decisão ampliativa originalmente decretada em face do RE 202.149, na medida em que divergia da Súmula 657 do Tribunal¹³⁷; e do AI 735.816 AgR/SP, em que se inadmitiu que a imunidade

¹³⁶ Nesse sentido, Carraza (2013, p. 923).

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da Súmula nº 657**. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. DJ de 9/10/2003. Disponível em: <https://bit.ly/3FIQsmo>. Acesso em: 18 nov. 2021

escude - dos impostos aduaneiros - a importação de tintas e chapas de gravação a serem usadas na publicação de jornal.

E) Imunidade dos Fonogramas e Videofonogramas: trata-se de imunidade objetiva adicionada ao rol do art. 150, VI, sob a alínea “e”, pela Emenda Constitucional nº 73, de 2013. O dispositivo veda a instituição de impostos pelos entes políticos relativamente a “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”.

A instituição decorreu da conhecida “PEC da música” (PEC 98/2007), portanto, voltada a atender à cadeia produtiva da produção e distribuição musical, excluída a etapa de replicação industrial de mídias ópticas. A exclusão se deu na intenção de resguardar interesses de empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, como se vê no relatório de Comissão Especial¹³⁸ destinada a proferir parecer à referida PEC.

A despeito disso, o Governo do Estado do Amazonas propôs a ADI 5.058/DF no STF, visando alternativamente: (i) o reconhecimento de inconstitucionalidade material da novel imunidade, em vista de alegadamente ter maculado a segurança jurídica (em vista de perceber a proteção constitucional da zona franca como “forma qualificada de proteção da segurança jurídica”) e defrontado os artigos 40 e 92 (que declaram a manutenção da ZFM) do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias; ou (ii) sua leitura conforme à Constituição, aplicando-a exclusivamente a operações na Zona Franca, pelo tempo que durar o trato constitucional especial à região, e limitando-lhe o objeto.

Acertadamente, o colegiado não deu provimento ao pedido, afastando qualquer relação entre o conceito constitucional de cláusula pétrea e a constitucionalização da Zona de Livre Comércio, bem como ponderando inexistência de perturbação de seu regime jurídico pela

¹³⁸ É o que foi apontado como justificativa no relatório da Comissão Especial que analisou a referida PEC: “Com efeito, a nova redação aperfeiçoa o texto original da PEC, ao resguardar a produção industrial de CDs e DVDs na Zona Franca de Manaus, com a manutenção da exclusividade do benefício fiscal na etapa de replicação.” *In*: BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Relatório da Comissão Especial destinada a proferir parecer à proposta de emenda à constituição nº 98-A, de 2007**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2007. p. 6. Disponível em: <https://bit.ly/3fcjhLF>. Acesso em: 18 nov. 2021.

imunidade. Pontuou-se, inclusive, o propósito da adição da parte final do inciso, que exclui do âmbito imune a replicação industrial de discos óticos¹³⁹.

F) Caso específico: a imunidade do art. 40, § 21, da CF/88: por fim, vale mencionar um último julgado do STF: o RE 630.137. O caso é curioso, pois sedimentou o entendimento do Supremo acerca da imunidade relativa criada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005, que incluiu o § 21 ao art. 40 da CF/88, que excluía, da incidência do tributo previdenciário, parcela dos proventos de aposentadoria dos aposentados portadores de doença incapacitante. Até então, por força do § 18, do art. 40¹⁴⁰, mesmo essas pessoas estavam sujeitas à incidência da contribuição previdenciária sobre o valor que excedesse o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

Originariamente, dois servidores portadores de enfermidades ajuizaram ação em face do Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPERGS), após terem o direito à imunidade negado na via administrativa por ausência de lei estadual regulamentadora do art. 40, § 21, da CF/88. A sentença foi favorável aos autores: determinou a incidência da contribuição previdenciária somente sobre a parcela dos proventos que ultrapassasse o dobro do limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), e condenou o IPERGS à restituição dos valores retidos a partir da entrada em vigor da EC nº 47, de 2005.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul entendeu ser a norma autoaplicável, de eficácia plena, logo os efeitos da disposição constitucional prescindiriam da edição de qualquer lei. Assim, no RE, no núcleo da discussão estava: (i) a eficácia da norma imunizante, se plena ou limitada; e (ii) se o Poder Judiciário, na ausência de lei regulamentar, pode utilizar norma que dispõe sobre situação análoga para disciplinar a matéria.

O STF, então, deu fechamento à questão, primeiro adensando a jurisprudência no sentido de que a norma é de eficácia limitada, logo completamente dependente de lei. Além

¹³⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.058/DF**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. DJe nº 215, de 20/09/2019. Disponível em: <https://bit.ly/3wrsxUu>. Acesso em: 18 nov. 2021.

¹⁴⁰ CF/88: Art. 40 (...) § 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (...) § 21. A contribuição prevista no § 18 deste artigo incidirá apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e de pensão que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 desta Constituição, quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante.

disso, reforçou a jurisprudência do Tribunal quanto à inviabilidade de extensão, pelo Poder Judiciário, de norma de desoneração tributária a título de isonomia; portanto, incabível a utilização, por analogia, de leis que regem situação diversa da hipótese então debatida.

Dois pontos interessantes da discussão da imunidade em tela são: (i) o trato da imunidade como “norma de desoneração tributária”; e (ii) o fato de o Supremo Tribunal alegar a necessária auto contenção do Poder Judiciário, inclusive retirando-lhe da faculdade hermenêutica a liberdade de declarar a plena eficácia da regra imunizante, em face da literalidade do preceito constitucional atacado.

Vê-se clara discrepância com outras decisões, em que a própria Corte busca dar ampla efetividade à norma imunizante. Veja-se que, nesse caso, mesmo o apelo à dignidade dos servidores acometidos por enfermidade incapacitante, e o fato de a imunidade pleiteada integrar seus patrimônios como claro direito fundamental reconhecido circunstancialmente pelo Constituinte Reformador, não surtiu efeito sobre a conveniência de se adotar leitura cerrada da regra constitucional.

Como se percebe, a Corte reclama plena liberdade interpretativa das imunidades instituídas, tendo a finalidade e os valores subjacentes por diretrizes interpretativas. Com isso, viu-se na análise das imunidades do art. 150, VI, que o Tribunal tende a não se restringir à leitura cerrada, notadamente em imunidades subjetivas, mesmo fragilizando princípios de sustentabilidade econômica, como a livre concorrência. Assim, foi possível perceber a tendência ampliativa quanto aos sujeitos, exações abrangidas, e até mesmo objetos (a exemplo da imunidade dos suportes de fixação de livros eletrônicos).

2.1.2. Legalidade tributária

É evidente, em julgados mais recentes do Supremo Tribunal Federal, a tendência de flexibilizar a regra constitucional que impõe o direito fundamental à legalidade em matéria tributária, ao menos do ângulo da incidência. A ascendência da tese da “legalidade suficiente” está em linha com a tendência hodierna de superação do protagonismo da lei no Estado de Direito, colocando-a paritária a valores e intenções que se possam conjecturar casuisticamente na solução de problemas levados a juízo.

Extrai-se da apreensão da legalidade tributária como norma-princípio, a porosidade que “tolera” sua gradativa ressignificação, com semblante mais aberto do que estabelecido na configuração textual do Sistema Tributário Nacional, que, como explorado no item 1.3, combina a limitação constitucional ao poder de tributar instituída no art. 150, I, da CF/88, e sua complementação dada pelo art. 97, do CTN, um conjunto que propõe leitura cerrada do poder tributante materializada na obrigatoriedade de vincular a matéria de incidência por ato de estatura legal o tão mais completo quanto possível.

Como mencionado, a lei (e a medida provisória) é o único meio para instituir tributos. Veja-se que mesmo a função constitucional da lei complementar instituidora de normas gerais não exclui a necessidade de lei ordinária instituidora, a exemplo dos Convênios interestaduais referentes ao ICMS – que são equiparados a leis complementares pelo § 8º do art. 34, do ADCT –, que demandam sua internalização por lei, em cada unidade federativa pactuante, já que somente a lei pode instituir tributos¹⁴¹.

Sabe-se que há taxativas exceções constitucionais à legalidade estrita, então justificadas pela conveniência do constituinte. Todavia, a Corte Suprema dá amostras de que não convém se ater à taxatividade constitucional, marcadamente quanto à delegação do poder-dever de legislar. É o que se vê, por exemplo:

(i) no RE 838.284/SC, que admite que a lei que prescreve o teto, delegue a ato infra legal a fixação do valor de taxa em “proporção razoável com os custos da atuação estatal”;

(ii) no RE 1.043.313/RS, cujo acórdão enxerga constitucionalidade na flexibilização da legalidade tributária de lei que dá ao Poder Executivo o poder de reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins, uma vez que suficiente que a lei tenha previsto condições e determinado o teto da alíquota. Veja-se que no julgado há enorme esforço de aproximação desse escopo de manejo de incidência com a persecução de função extrafiscal, dado que, em regra, a extrafiscalidade é o motivo constitucional das exceções à reserva de lei;

(iii) na ADI 2.304/RS, que aponta a tendência flexibilizadora da Corte em matéria de delegação em face do princípio da legalidade, “desde que o legislador estabeleça um desenho mínimo que evite o arbítrio”; e

¹⁴¹ Cf. Ávila (2012, p.177).

(iv) na ADI 5.277/DF, cujo desfecho argumenta que “a observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto...”; ressalva, contudo, que “não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência...”.

Com relação ao requisito do art. 150, § 6º, da CF/88 - lei específica para a instituição de condição beneficiada -, há de se perquirir três aspectos centrais nos julgados do Supremo Colegiado: (i) qual a função do preceptivo; (ii) requisitos de forma conexos à “especificidade”; e (iii) eventuais limitações de eficácia reconhecidas pelo tribunal.

Quanto à função, é contumaz o reconhecimento de que o poder de exonerar se submete às mesmas balizas do poder de tributar¹⁴², no que tange à legalidade, com destaque para o requisito da especificidade da lei que institua, cujo propósito primário é limitar a atuação dos poderes legislativo¹⁴³ - estreitando a margem para manobras espúrias na veiculação de benefícios de forma ofuscada em projetos de lei que versem, preponderantemente, sobre outras matérias¹⁴⁴ - e executivo¹⁴⁵ - na medida em que se impede delegação genérica de concessão de favores fiscais por chefes do Executivo de qualquer dos entes políticos.

O sentido de “especificidade”, por sua vez, não é apreendido de forma fechada como lei que trate exclusivamente da concessão de benefício tributário determinado, ou de um conjunto de benefícios. Em linha com a percebida finalidade da norma, há registros de que a Corte se preocupa com a atenção dada ao tema pelos órgãos legislativos. Ou seja, mesmo que a lei não tenha esse objeto exclusivo, mas haja alguma conexão temática e se tenha o devido destaque e debate acerca da matéria exoneradora, considera-se preenchido o requisito¹⁴⁶.

¹⁴² v.g., na ADI 5.929/DF e no RE 414.249 AgR/MG.

¹⁴³ Como visto, por exemplo, no RE 635.209 AgR/PR e na ADI 3.462/PA.

¹⁴⁴ Amostra clara e contemporânea é a Lei n 14.020, de 2020: a despeito de ter foco na instituição de programa emergencial de manutenção de emprego e renda e outras medidas de enfrentamento do estado de calamidade decorrente da pandemia causada pela dispersão do vírus Covid-19, trouxe no art. 33 a prorrogação formal e materialmente inconstitucional da Contribuição substitutiva sobre a Receita Bruta (CPRB). O ato é impugnado pelo Presidente da República na ADI 6.632/DF.

¹⁴⁵ Ver: ADI 3.462/PA e ADI 1.296/PE. Na ADI 3.462/PA, declarou-se nulidade de lei do Estado do Pará que dava autorização genérica ao Poder Executivo estadual para a concessão de remissão e anistia tributárias.

¹⁴⁶ Cf. v.g.: ADI 4.033/DF, ADI 1.376/DF, RE 414.249 AgR/MG e AI 669.557 AgR/MG.

Além disso, quanto à lei que institui benefício de ICMS, há repetidas¹⁴⁷ manifestações considerando: a) a compulsoriedade de prévio convênio no âmbito do Conselho de Política Fazendária (Confaz); e b) a necessidade de lei estadual específica internalizando o convênio.

É marcante o entendimento de que se trata de iniciativa comum ou concorrente para projetos de lei que versem sobre matéria tributária, ainda que haja repercussão no orçamento do ente, i.e., institua trato fiscal privilegiado¹⁴⁸. Esse prisma dirigiu a análise feita no bojo da ADI 5.768/CE, em que se questionava a constitucionalidade de disposição de lei estadual que dava ao Governador do Estado competência privativa para entabular projeto de lei concesso de alívios tributários.

Outrossim, é manifesta a intelecção de que todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que serão retirados do campo de incidência devem estar claramente insculpidos na lei¹⁴⁹. Desse modo, delegação para que sejam livremente definidos em Decreto representa mácula direta à divisão orgânica do poder estatal, uma vez que se exacerba na entrega de poder ao Executivo, sem impor-lhe mecanismo de checagem explícito.

Ademais, na ADI 155/SC, interessante questão fora posta a julgamento: discutiu-se a adequação de previsão transitória da Constituição do Estado de Santa Catarina que concedia anistia e redução de multas tributárias, inclusive as referentes a obrigações acessórias, decorrentes de apuração de débitos de ICMS confessados até 28 de fevereiro de 1989. O ponto fulcral fora, portanto, a possibilidade de a regra constitucional transitória estadual instituir trato tributário beneficiado, em face do art. 150, §6º, da CF/88.

Prevaleceu a guia doutrinária defensora da forma eleita pela Constituição da República de 1988: apenas a lei ordinária, marcada por liturgia processual peculiar, tem aptidão para inovar a matéria¹⁵⁰. Substantivamente, há de se perceber que no devido processo legislativo constitucionalmente tecido para a lei ordinária, existe a ativa participação do Chefe do Poder Executivo - que tem a possibilidade de veto -, o que não ocorre no exercício do Poder Constituinte derivado¹⁵¹. Por conseguinte, ao legislador constituinte não é dado o poder de

¹⁴⁷ Cf. v.g.: ADI 2.439/MS, RE 630.705 AgR/MT.

¹⁴⁸ Cf. v.g. RE 793.298 AgR/SP e ARE 743.480/MG (tema 682 da repercussão geral).

¹⁴⁹ A exemplo da ADI 2.688/PR.

¹⁵⁰ Há reserva, contudo, quanto a tributo criado por lei complementar, como as contribuições sociais residuais, por exemplo. Há entendimento de que benefícios referentes a estas careceriam de lei também complementar, cf. Paulsen (2020).

¹⁵¹ Cf. Carraza (2013, p. 1049): “Dito de outro modo, o Governador do Estado, o Prefeito do Município ou o Governador do Distrito Federal estariam despidos do status de senhores das conveniências e possibilidades do Erário e da Administração, que a Constituição da República lhes outorgou (e que nenhuma Carta local pode

constitucionalizar, em afronta à configuração que a CF/88 deu a tal processo legislativo, em deferência à “separação de poderes”.

Outro aspecto relevante é a desoneração de tributo cuja arrecadação é repartida entre os entes políticos, a exemplo do IPI que tem destinação de 60% da arrecadação é destinada a Estados e Municípios via repasses incondicionais. Apesar de julgados mais antigos¹⁵² terem admitido a tese de que as quotas constitucionalmente destinadas aos Municípios via Fundo de Participação dos Municípios (FPM) não poderiam sofrer reduções em consequência de perda de arrecadação vinculada a benefícios fiscais concedidos pela União, no RE 705.423/SE, o tema teve repercussão geral reconhecida (tema 653) e a tese resultante é a de que a preservação do direito subjetivo consubstanciado na autonomia financeira dos Municípios não é argumento apto a obstar o exercício de competência tributária constitucionalmente vertido à União, “desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração”¹⁵³.

No que tange às limitações de eficácia que margeiam o requisito do art. 150, § 6º, da CF/88, o Tribunal tem extensa lista de julgados em que esse dispositivo é trazido como parâmetro de controle, mas que se afigura inadequado como tal. A maioria das situações revela que, caso houvesse violação da regra, isso se daria de forma reflexa, em verificação de dispositivos infraconstitucionais, o que acaba desqualificando inúmeros recursos levados à Corte Suprema. Todavia, há alguns casos em que houve alguma discussão substantiva envolvendo o preceptivo constitucional.

A exemplo, no RE 627.815/PR, em que a Fazenda Nacional defendeu a incidência de PIS e Cofins sobre variação cambial ativa em contratos de exportação, um dos argumentos postos no extraordinário contra o acórdão atacado foi a clara diferenciação infra constitucional do que são receitas de exportação e receitas financeiras (dentre as quais está a variação cambial,

amesquinhar ou anular), se as Constituições estaduais, as Leis Orgânicas dos Municípios e a Lei Orgânica do Distrito Federal, respectivamente, dispusessem livremente sobre criação, majoração, redução, remissão, isenção ou anistia tributária.”

¹⁵² Como se vê nos RE 572.762/SC e RE 656.781 AgR/SE.

¹⁵³ Cf. Ementa do RE 705423/SE: “(...) 1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração. 2. A expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública. (...)” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 705.423/SE**. Rel. Min. Edson Fachin. DJe nº 20, de 2/2/2018. Disponível em: <https://bit.ly/3LcoX5V>. Acesso em: 18 nov. 2021.

parcela extraordinária oriunda de condições circunstanciais do mercado de câmbio, logo imprevisível e claramente sem liame lógico com a relação prestacional firmada no negócio jurídico – com definição¹⁵⁴ e tratamento tributário¹⁵⁵ em lei específica).

Desse modo, conjecturou-se a necessidade de regra de estatura legal específica para exonerar essa parcela - de tessitura financeira - do encargo tributário, uma vez que há texto legal determinando sua tributação. Portanto, a exoneração confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em apelação, exacerbaria a função judiciária, razão por que restaria violado o preceptivo invocado. O Supremo Tribunal não acolheu a alegada violação, que fora completamente superada pela linha de análise adotada: a questão foi olhada por prisma plenamente constitucional, com foco na definição ampla de receitas “decorrentes de exportação” (art. 149, § 2º, I, da CF/88).

Outra relevante amostra do limite da eficácia do dispositivo é revelada no RE 606.107/RS. No caso, a União pretendia reverter a decisão – também com fulcro na imunidade das receitas decorrentes de exportação - que favorecia empresa exclusivamente exportadora, permitindo-lhe excluir valores recebidos em negociação de cessão de créditos de ICMS a terceiros da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativas.

Ao negar qualquer conexão do caso com o que a Lei Maior estabelece no art. 150, § 6º, a Ministra Relatora esclareceu que este encarta, estritamente, limitação formal que regula o poder de disposição de benefícios fiscais. Assim, não tem qualquer enlace com a delimitação do poder impositivo resultante da interpretação dos preceptivos constitucionais que instituem imunidades e dos que delimitam competências tributárias.

No caso, havia grande apelo ao conceito de receita posto em lei. Para a relatora, o conceito legal não é apto a limitar a interpretação do texto constitucional, uma vez que a interpretação dos conceitos utilizados pela CF/88 para outorgar competências impositivas (dentre os quais o conceito de “receita”, no art. 195, I, b) não se sujeitam a prévia edição de lei. Além disso, aduziu que a exegese das imunidades também não se condiciona a disposições infra

¹⁵⁴ Lei nº 9.718, de 1998: Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

¹⁵⁵ MP nº 2.158-35, de 2001: Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

constitucionais. Nos dois casos, argumenta, “trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.”¹⁵⁶

Por fim, ainda em relação à limitação de eficácia do dispositivo sob vista, há de se mencionar o RE 550.652/SC, cujo julgado circunscreve a exigência de lei específica prevista no art 150, § 6º à concessão dos benefícios nele taxativamente mencionados, o que soa estranho, em vista do pressuposto inicialmente colocado, i.e., a finalidade perseguida com a inclusão constitucional original e posterior ampliação¹⁵⁷ do raio de ação do dispositivo, que é conferir objetividade e impessoalidade aos favores fiscais.

Veja-se que o argumento da taxatividade fora lançado também na ADI 5.794¹⁵⁸, em que se apreciou da exigibilidade de lei congruente com o preceito para tornar facultativas as contribuições sindicais. Por outro lado, a especificidade vinculante não é requisito que transcende a instituição de benefício. Logo, a revogação de lei específica instituidora não reclama outra lei específica revogadora; é o que se conclui do voto condutor do RE 550.652/SC AgR¹⁵⁹.

O Superior Tribunal de Justiça, por seu turno, não se manifesta sobre o tema extensivamente – assim como acerca de outros princípios constitucionais -, uma vez que, pondera, este tem feição constitucional. Logo, o foro competente é o Supremo Tribunal Federal¹⁶⁰. Entretanto, é importante notar que em casos pontuais tem admitido tangenciar

¹⁵⁶ É o que se vê no RE 606.107/RS.

¹⁵⁷ Cf. redação ampliada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

¹⁵⁸ Na ADI 5.794/DF, julgou-se a compatibilidade da Lei nº 13.467, de 2017, que promoveu reforma trabalhista. Na ementa do julgado, tem-se, *in verbis*: “(...) 3. A instituição da facultatividade do pagamento de contribuições sindicais não demanda lei específica, porquanto o art. 150, § 6º, da Constituição trata apenas de “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão”, bem como porque a exigência de lei específica tem por finalidade evitar as chamadas “caudas legais” ou “contrabandos legislativos”, consistentes na inserção de benefícios fiscais em diplomas sobre matérias completamente distintas, como forma de chantagem e diminuição da transparência no debate público, o que não ocorreu na tramitação da reforma trabalhista de que trata a Lei nº 13.467/2017.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.794/DF**. Rel. Min. Edson Fachin. DJe nº 83, de 23/4/2019. Disponível em: <https://bit.ly/3PwSlls>. Acesso em: 18 nov. 2021.

¹⁵⁹ Reiterou o relator: “(...) observo que a exigência de lei específica é apenas para a concessão dos benefícios nele mencionados e não para a suspensão deles.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 550.652/SC**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJe nº 29, de 12/2/2014. Disponível em: <https://bit.ly/3Me64kk>. Acesso em: 18 nov. 2021.

¹⁶⁰ A exemplo: “(...) 3. Quanto ao art. 97 do CTN, que trata do princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da CF, o entendimento desta Corte Superior é no sentido de que o referido normativo possui natureza eminentemente constitucional, cuja análise é de competência do STF, não cabendo sua apreciação em sede de recurso especial.” *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.923.779/RS**. Rel. Min. Benedito Gonçalves. DJe de 30/09/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3n4ddJv>. Acesso em 20 nov. 2021.

questões de legalidade tributária. Por exemplo, ao discutir a inclusão da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS¹⁶¹, invocou-se, ante a necessária observação da legalidade estrita, a literalidade do art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que traz a definição de receita bruta recorrentemente utilizada para fins de tributação e taxativamente enumera parcelas a serem deduzidas para que se chegue à receita líquida.

Noutro caso, inadmite-se a sustentabilidade jurídica de auto de infração lastreado em norma infra legal que regulamentou o Convênio 110/2007, do Conselho Nacional de Política Fazendária. A Corte entende a necessidade de lei estrita tratando de infração e imposição da penalidade administrativa. Já em relação à temática dos benefícios fiscais, há várias manifestações do Superior Tribunal acerca da impossibilidade de revogação antecipada de benefício concedido ante condições onerosas e a prazo certo¹⁶².

A investigação da legalidade tributária no Supremo, e mais precisamente da forma como este trata a legalidade específica para a instituição de benefícios de tez tributária revela que o perfil político interventivo que a Corte tem assumido também reflete sobre cânones da estabilidade jurídica. Viu-se que as preocupações fundamentais derivam da proposta de preservação da integridade do devido processo legislativo destinado à matéria exoneradora, com vistas a impedir oportunismo tanto do Poder Legislativo quanto do Executivo concedente.

Em termos formais, viu-se que se trata de matéria sem reserva de iniciativa, mas não há espaço para que Órgãos Legislativos deleguem prerrogativa extraordinária do Chefe do Executivo¹⁶³; há certa tolerância quanto ao requisito especificidade; há relevo na necessidade de lei em sentido estrito, mesmo na concessão de benefícios de ICMS decorrentes de ajuste Confaz prévio; e há julgados que defendem a taxatividade das hipóteses enumeradas no texto constitucional.

¹⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.945.068/RS**. Rel. Min. Manoel Erhardt. DJe de 19/10/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3zv6ptz>. Acesso em 20 nov. 2021.

¹⁶² Como, v.g., no REsp 1.725.452/RS e no REsp 1.928.635/SP.

¹⁶³ Sugere-se ver o acórdão da ADI 1.247/PA.

2.1.3. Isonomia tributária

O art. 150, II, da CF/88, encorpa nosso pilar republicano¹⁶⁴ a partir do vértice da isonomia tributária, revestindo de impessoalidade o poder de impor exação fiscal, na medida em que comanda o dever de tratar igualmente a todos os contribuintes que se encontrem em equivalente situação, em termos de sujeição à prestação tributária. O tributo, portanto, não pode recair sobre grupos específicos de contribuintes, salvaguardando outros que se encontrem nas mesmas condições. Constitui, assim, limitação ao poder enlaçada à ideia de justiça tributária.

É inconteste que essa ideia protetiva também se aplica à instituição de exonerações, na medida em que “é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proíbem tais práticas.”¹⁶⁵

Para os fins desta pesquisa, importa investigar a percepção das Cortes quanto à obrigatoriedade de a concessão de benefícios fiscais atender à isonomia tributária e se o apelo ao princípio, ante os olhos das cortes superiores, é fundamento argumentativo suficiente para a extensão de benefício exacional.

No Supremo Tribunal, dentre as decisões que tangenciam essa questão, vale iniciar com menção às ADIs 3.105/DF e 3.128/DF, que foram inauguradas em face de disposições da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, dentre as quais os incisos I e II, do art. 4º, parágrafo único¹⁶⁶, que previam bases de cálculo da contribuição previdenciária diferenciadas em dois aspectos: (i) percentuais referenciais não equivalentes a servidores e pensionistas dos Estados, Distrito Federal e Municípios (o que excedesse 50% do teto de benefícios do Regime Geral de Previdência Social -RGPS) e União (o que excedesse 60% do teto de benefícios do RGPS) que se encontravam já aposentados por ocasião da promulgação da Emenda; e (ii) descompasso

¹⁶⁴ Segundo Carraza, (2013, p. 86): “Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, apenas, que todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo.”

¹⁶⁵ *Ibid*, p. 88.

¹⁶⁶ EC nº 41, de 2003: Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o caput incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere: I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União.

entre o tratamento dado nos referidos incisos e o legado ao então novo art. 40, § 18¹⁶⁷, que prevê que a base de cálculo da contribuição previdenciária dos pensionistas e servidores aposentados após a promulgação da Emenda é o que excede o teto de benefícios do RGPS.

No caso, assentou-se que a base de cálculo deve ser a mesma (regra geral do art. 40, § 18), tendo sido rejeitado o *discrimen* eleito pelo constituinte derivado, porquanto apartou, por distinção não razoável, sujeitos passivos equivalentes para fins de incidência do gravame previdenciário¹⁶⁸. Vê-se que mesmo a instituição de imunidade relativa diferenciada a contribuintes em situação equivalente, pelo constituinte derivado, foi rechaçada pela inobservância de tratamento isonômico.

Na ADI 3.260/RN tratou-se de outro caso em que a Corte se manifestou sobre a ascendência do princípio da isonomia tributária em detrimento de benefício tributário irrazoável concedido a membros do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte. Impugnava-se, ali, o art. 271, da Lei Complementar do Estado do Rio Grande do Norte nº 141, de 1996. O dispositivo versava: “O membro do Ministério Público, inclusive o inativo, está isento do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e qualquer (*sic*) taxas e emolumentos”¹⁶⁹.

O expediente inicial tratou da inconstitucionalidade formal por descumprimento do art. 150, §6º; e material, pelo estabelecimento de distinção irrazoável, na medida em que, respectivamente, não houve trato da matéria em lei específica e a condição de membro do *Parquet* estadual não ser razão substantivamente legitimadora da discriminação legal concedente do privilégio¹⁷⁰.

¹⁶⁷ CF/88. Art. 40 (...) § 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

¹⁶⁸ Consta da ementa da ADI 3.105/DF: “Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF**. Rel. Ministra Ellen Gracie. DJ de 18/2/2005. Disponível em: <https://bit.ly/3JNimzd>. Acesso em: 10 dez. 2021.

¹⁶⁹ Como se pode conferir em: <https://bit.ly/335xIOP>.

¹⁷⁰ Cf. excerto da ementa da ADI 3.260/RN: “(...) 1. A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição do Brasil. 2. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes. Precedentes. 3. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte --- Lei Complementar n. 141/96.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.260/RN**. Rel. Min. Eros Grau. DJe nº 47, de 29/6/2007. Disponível em: <https://bit.ly/3HF2FZ3>. Acesso em: 10 dez. 2021. P

Discussão semelhante ocorreu no bojo do RE 236.881/RS, em que se tratou de isenção do imposto de renda sobre a verba de representação paga a magistrados, autorizada pelo art. 2º, do Decreto-lei 2.019, de 1983. O ato foi reconhecido como superado pela Constituição de 1988, em vista da incongruência com o preceito da isonomia tributária, portanto incapaz de produzir efeitos desde a promulgação da Magna Carta superveniente.

A concessão de isenção fiscal a categoria específica também foi tema da ADI 4.276/MT. A provocação da Cúria Excelsa teve como objeto a Lei Complementar do Estado do Mato Grosso nº 358, de 2009, que instituiu isenção de ICMS sobre automóveis de fabricação nacional, quando adquiridos por servidores públicos do Poder Judiciário ocupantes do cargo de “Oficial de Justiça”, cuja finalidade fosse a utilização para execução do trabalho.

Mais uma vez, eram questionados o aspecto formal, ante inexistência de prévio convênio Confaz (violação do art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição Federal), e material, em face da tensão insuperável entre o benefício instituído e a isonomia tributária. Ambos os aspectos corroboraram o reconhecimento da nulidade da lei. Destaque-se que na ocasião foi pontuado o fato de outras categorias do funcionalismo público estarem na mesma situação (utilizando carros particulares para o cumprimento de deveres funcionais), o que desqualifica a legitimidade da justificativa dada para o benefício concedido pela lei. Desse modo, a isonomia tributária foi reconhecida como parâmetro suficiente para invalidar “distinções entre contribuintes ‘em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida’, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais”¹⁷¹.

Na ADI 3.984/SC, a concessão de benesses de ICMS fora novamente discutida. Além da inconstitucionalidade formal da Lei do Estado de Santa Catarina nº 13.790, de 2006, ante inexistência de prévio ajuste Confaz, ressaltou-se outro aspecto da isonomia tributária: o corolário art. 152, da CF/88, que veda aos Estados, Distrito Federal e Municípios instituir diferença tributária entre bens e serviços, em razão de procedência ou destino.

Em suma, os dispositivos impugnados admitiam trato beneficiado na aquisição de caminhões e implementos a serem agregados ao ativo permanente de empresa de transporte (i) permitindo apropriação majorada de créditos de ICMS, desde que adquiridos de contribuinte

¹⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276/MT**. Rel. Min. Luiz Fux. Inteiro Teor do Acórdão, p. 2. DJe nº 181, de 18/9/2014. Disponível em: <https://bit.ly/332hZ33>. Acesso em: 10 dez. 2021.

de ICMS estabelecido em Santa Catarina, (ii) na possibilidade de diferimento total do pagamento do ICMS incidente sobre essas operações, mas limitando tal diferimento ao máximo de 20% caso se trate de aquisição de produto fabricado fora do Estado, e (iii) crédito presumido de ICMS em operações com câmaras frigoríficas para caminhões, válidas apenas para fabricantes que as produzissem no Estado.

No julgado, destacou-se que a vedação do art. 152, além de dar concretude ao pacto federativo, é também consectária da isonomia tributária. Assentou-se, então, que aglutinadas, esta e a vedação constitucional à discriminação em razão de procedência ou destino de bens e serviços, “tornam inválidas as distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado”¹⁷². Ironicamente, como se verá na análise de casos, o tom não é o mesmo quando se trata da modelagem de benefício fiscal a empresas instaladas na Zona Franca de Manaus.

De outra banda, no RE 592.145/SP¹⁷³, tema 80 da repercussão geral, o destaque da extrafiscalidade de benefício regional de IPI concedido pela Lei nº 8.393, de 1991, mesmo que a Estados específicos, foi tido como argumento suficiente para sustentar a constitucionalidade do preceptivo do art. 2º e parágrafo único do diploma normativo, o que claramente contrasta com a proposta da retromencionada ADI 3.984/SC.

No apontado artigo 2º havia regra prevendo que enquanto persistisse a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima de IPI a incidir sobre a saída desses produtos seria de 18%, assegurada a isenção para as operações ocorridas na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM). No parágrafo único do artigo havia, ainda, autorização de redução da alíquota do gravame em até 50% a nas saídas para o mercado interno, situação destacada para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

¹⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.984/SC**. Rel. Min. Luiz Fux. DJe nº 205, de 23/9/2019. Inteiro Teor do Acórdão, p. 122 Disponível em: <https://bit.ly/34tsxJi>. Acesso em: 12 dez. 2021.

¹⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.145/SP**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 18, de 1º/2/2018. Disponível em: <https://bit.ly/3zv8TYE>. Acesso em: 12 dez. 2021.

Pelo que se percebe, é central a preocupação de estabelecimento de *discrímen* razoável. No RE 656.089/MG¹⁷⁴, que discutiu a instituição de alíquotas diferenciadas de Cofins em razão da atividade econômica, há a proposta de guias paramétricas da razoabilidade para fixação de discriminação no trato dos contribuintes:

(i) se fundada na função fiscal do tributo, deve se orientar pela capacidade contributiva, “critério de justiça prevalente do Direito Tributário”¹⁷⁵; portanto, se afigura irrazoável e anti isonômico, *e.g.*, criar distinção entre contribuintes com mesma capacidade;

(ii) se baseada em função extrafiscal, mesmo em face de maior margem de arbítrio do legislador, deve ser proporcional, *i.e.*, adequada à finalidade pretendida, menos gravosa em face do direito à isonomia e se “as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação ‘vantagens x desvantagens’)”¹⁷⁶; e

(iii) sindicabilidade do grau de diligência do legislador quanto: a) à avaliação (que deve ser objetiva e sustentável) do material fático e técnico disponível; b) à exaustão analítica das fontes de conhecimento com vistas a antever os efeitos da regra do modo mais seguro possível; e c) à mandatória orientação pelo estágio atual do conhecimento e da experiência¹⁷⁷.

Outra questão a examinar é a possibilidade de o Judiciário, estribado no princípio da isonomia, ampliar a abrangência de regras de incentivo quanto a sujeito, tributos, situações ou objetos não expressamente enumerados em lei. No Supremo, a postura prevalente é contrária a tal possibilidade. É o que se vê, por exemplo, no RE 405.579/PA, em que o Tribunal se ocupou diretamente de análise da discriminação feita pelo legislador e conteve-se na impossibilidade de o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem previsão legal específica, mesmo sob pretexto de dar efetividade ao princípio da isonomia tributária.

No recurso extraordinário, examinou-se isenção parcial de Imposto de Importação (II) incidente sobre pneus, conforme o art. 5º, § 1º, X *c/c* art. 6º, parágrafo único da Lei nº 10.182,

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 656.089/MG**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe nº 274, de 11/12/2019. Inteiro teor do acórdão, p. 3. Disponível em: <https://bit.ly/3HBphcU>. Acesso em: 12 dez. 2021.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p. 12.

¹⁷⁶ Cf. ÁVILA (2012, p. 419).

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 430.

de 2001¹⁷⁸ - claramente calcada em propósito extrafiscal, e não destinada a empresas não integradas ao ciclo produtivo de veículos. Descontente com o trato diferenciado a potenciais concorrentes, a empresa Grande Importadora Nacional de Pneus Ltda. (Ginap), atuante no mercado de reposição de pneus, impetrou Mandado de Segurança argumentando substantivamente a violação da isonomia, e reclamando tratamento equivalente ao dado às montadoras de automóveis, com base no referido inciso X.

A tese foi admitida no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), que deu provimento a recurso da empresa, ante negativa em instância inferior, por entender ofensiva à isonomia tributária, a redução do II exclusiva às empresas integradas ao esquema produtivo de veículos, mesmo quando atuantes concomitantemente no mercado de reposição, em desfavor das demais empresas importadoras de pneus. A decisão, contudo, foi desafiada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), pela via do recurso extraordinário, com apelo centrado na inconveniência da ampliação de política extrafiscal pela autoridade judicante e a necessária vinculação à literalidade interpretativa comandada pelo CTN, art. 111.

Na decisão do STF, concluiu-se, por essa ótica, que a manifestação pela inconstitucionalidade do critério legal de discriminação de beneficiários implicaria inaplicabilidade do benefício fiscal, e não em ampliação a sujeitos não enumerados, pois “Não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento isonômico, atuar como legislador positivo para estabelecer benefícios tributários não previstos em lei, sob pena de afronta ao princípio fundamental da separação dos poderes”¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Art. 5º O Imposto de Importação incidente na importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, e pneumáticos fica reduzido em: I – 40% (quarenta por cento) até 31 de agosto de 2010; II – 30% (trinta por cento) até 30 de novembro de 2010; III – 20% (vinte por cento) até 30 de maio de 2011; e IV – 0% (zero por cento) a partir de 1º de junho de 2011. § 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente às importações destinadas aos processos produtivos das empresas montadoras e dos fabricantes de: (...) X - autopeças, componentes, conjuntos e subconjuntos necessários à produção dos veículos listados nos incisos I a IX, incluídos os destinados ao mercado de reposição.

Art. 6º A fruição da redução do imposto de importação de que trata esta Lei depende de habilitação específica no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX. Parágrafo único. A solicitação de habilitação será feita mediante petição dirigida à Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, contendo: (...) III - comprovação, exclusivamente para as empresas fabricantes dos produtos relacionados no inciso X do § 1º do artigo anterior, de que mais de cinquenta por cento do seu faturamento líquido anual é decorrente da venda desses produtos, destinados à montagem e fabricação dos produtos relacionados nos incisos I a X do citado § 1º e ao mercado de reposição.

¹⁷⁹ É o que se tem na ementa do RE 606.171 AgR/PR: “2. Não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento isonômico, atuar como legislador positivo para estabelecer benefícios tributários não previstos em lei, sob pena de afronta ao princípio fundamental da separação dos poderes. Aplicação da orientação firmada no RE nº 405.579/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 4/8/11.” In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. No Recurso Extraordinário nº 606.171/PR**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe n. 40, de 3/3/017. Disponível em: <https://bit.ly/3qVUMrG>. Acesso em: 18 nov. 2021.

Em julgados mais recentes, a orientação também é recorrentemente invocada. A exemplo, na ADI 6.025/DF, discutiu-se a constitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713, de 1998¹⁸⁰, ante proposição da Procuradoria-Geral da República (PGR). O foco de questionamento foi a validade da limitação da benesse às pessoas já aposentadas, pretendendo o reconhecimento do direito também aos trabalhadores permanecem em atividade laboral, a despeito de serem acometidos pelas mesmas doenças ou incapacidades referidas no preceptivo.

O pedido da PGR apontou fundamento nos princípios da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/88), dos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF/88) e da igualdade (art. 5º, caput, da CF/88), bem como de vários dispositivos constitucionais que preconizam a especial proteção das pessoas com deficiência (art. 7º, XXXI, art. 40, §4º, I, art. 100, § 2º, art. 201, § 1º e art. 203, IV, dentre outros da CF/88). Além disso, invoca a incidência da Convenção Sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Convenção de Nova Iorque).

No deslinde, a Corte Constitucional entendeu razoável o critério de diferenciação eleito pelo legislador, reafirmou a discricionariedade do ente federativo competente para a concessão de isenção tributária e seu dever de respeito à reserva legal, e em deferência à “Separação de Poderes” reiterou a impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo “ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente”¹⁸¹.

O dispositivo também foi analisado pelo STJ, primeiro no Tema Repetitivo nº 250 (REsp 1.116.620/BA), em que a discussão centrou a natureza do rol de moléstias graves constante do art. 6º, XIV- se taxativa ou exemplificativa -, de modo a possibilitar, ou não, a concessão de isenção de imposto de renda a aposentados portadores de outras doenças graves e incuráveis. Na ocasião, acertadamente, o Tribunal, por maioria, entendeu pela taxatividade. Posteriormente, no Tema Repetitivo nº 1037, analisou a extensão da isenção aos rendimentos

¹⁸⁰ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte 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;

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.025/DF**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. DJe n. 161, de 26/6/2020. Inteiro teor do acórdão, p. 3. Disponível em: <https://bit.ly/3qQXyOV>. Acesso em: 20 nov. 2021.

de portador de moléstia grave que se encontra no exercício de atividade laboral, tendo concluído pela impossibilidade.

De outro lado, o mesmo STJ relativiza o benefício ante o prisma da isonomia, em face de entender inexigível que se demonstre contemporaneidade dos sintomas da doença ou recidiva da enfermidade para a concessão ou manutenção da isenção¹⁸². Além disso, entende que o tratamento exitoso da doença não oblitera o direito à isenção de IR previsto na lei, uma vez que a falta de atualidade do quadro clínico que gerou o benefício, conforme a Súmula 627 do Tribunal, não é hábil a elidir o gozo da benesse¹⁸³.

2.1.4. Controle de benefícios fiscais

A análise dos julgados feita até aqui permite entrever que o STF e o STJ têm feito controle sobre a concessão de benefícios fiscais. Os julgados indicam certa tendência das Cortes a se limitarem aos aspectos formais das leis exoneradoras, e mesmo de imunidades (como se viu quanto ao art. 40, § 21, da CF/88): a iniciativa, a exigência de lei específica, a necessidade de celebração prévia de convênio, e até mesmo a natureza eficaz de regra constitucional desoneradora são elementos formais que se reiteram no controle jurisdicional.

Nessa linha, há de se destacar a ampliação do poder de controle formal constitucional pelo Poder Judiciário incluído na Carta Magna de 1988 por ocasião da aprovação da Emenda Constitucional nº 95, de 2016. Especificamente, a constitucionalização do tema se deu com a inserção dos artigos 113 e 114 do ADCT¹⁸⁴. Ambos afetam frontalmente o processo legislativo e o art. 113, particularmente, abre espaço de controle judicial de benefícios por vício formal.

¹⁸²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Enunciado da Súmula nº 627**. O contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade. DJe de 17/12/2018. Disponível em: <https://bit.ly/3qRACil>. Acesso em: 12 dez. 2021.

¹⁸³ Como se vê no REsp 1.836.364/RS: “6. O referido benefício independe da presença, no momento de sua concessão ou fruição, dos sintomas da moléstia, pois é de conhecimento comum que determinados males de saúde exigem, da pessoa que os teve em algum momento de sua vida, a realização de gastos financeiros perenes - relacionados, por exemplo, a exames de controle ou à aquisição de medicamentos.” In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.836.364/RS**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe de 17/6/2020. Disponível em: <https://bit.ly/3zxDONk>. Acesso em: 15 dez. 2021.

¹⁸⁴ ADCT: Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

Art. 114. A tramitação de proposição elencada no caput do art. 59 da Constituição Federal, ressalvada a referida no seu inciso V, quando acarretar aumento de despesa ou renúncia de receita, será suspensa por até vinte dias, a requerimento de um quinto dos membros da Casa, nos termos regimentais, para análise de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal.

Pelo que se vê em arestos posteriores à EC nº 95, de 2016, não é outra a compreensão do Pretório. Na ADI 6.074/RR, o Tribunal analisou a constitucionalidade da Lei do Estado de Roraima nº 1.293, de 29 de novembro de 2018, que instituiu isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para pessoas portadoras de doenças graves. O acórdão é peremptório em consignar que ao art. 113, do ADCT, é aplicável a todos os entes federativos e sua inobservância implica inconstitucionalidade formal da lei eventualmente aprovada pelos colegiados legislativos; razão por que declarou inconstitucional a lei estadual apreciada¹⁸⁵.

Além disso, pode-se perceber alguma investida contra o juízo de conveniência do legislador, principalmente no controle substantivo de políticas de desoneração, mormente quanto à sanidade constitucional de parâmetro de discriminação subjetiva eleito, face ao dever de observação do preceito isonômico. Como se viu, em vários casos, tanto o Supremo quanto o Superior Tribunal de Justiça recusam a possibilidade de ampliar a aplicação da regra para outros sujeitos não previstos na lei instituidora, a pretexto de concretização do mandado constitucional de isonomia. Noutros, entretanto, ficou clara a naturalidade com que adentram o critério eleito pelo legislador para desqualificá-lo, ratificá-lo ou mesmo complementá-lo.

2.2. Casos selecionados

Exclusão de frete e seguro da base de cálculo do IPI, declaração de inconstitucionalidade da exação previdenciária sobre o salário maternidade, exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, não incidência de IPI sobre rações comercializadas em embalagens com capacidade superior a 10 quilogramas e admissão da opção pelo regime substitutivo da CPRB mediante pagamento intempestivo são exemplos, dentre tantos outros, de como o escrutínio judiciário tem potencial de extrapolação da lei, e mesmo de criação hermenêutica de benefícios.

Pinçados de um universo de casos possíveis, neste ponto são apresentados e analisados julgados ilustrativos em que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça

¹⁸⁵ Ressalte-se, ainda, que o Tribunal de Contas da União tem alçado maior relevo ao cumprimento das formalidades vertidas nas leis orçamentárias e de responsabilidade fiscal. Para a Corte de contas, “as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas”. *In*: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.198/2020**. Rel. Min. Vital do Rêgo. Julg. 19/8/2020, Ata n. 31/2020. Disponível em: <https://bit.ly/31w2mjV>. Acesso em: 15 nov. 2021.

transcenderam as limitações criativas que lhes são impostas pela ordem jurídica pátria. A apresentação dos tais permitirá estratificar leitura crítica consequencialista a ser capitulada adiante.

São quatro os casos selecionados: dois casos julgados pelo STF e dois pelo STJ. Dos julgados pelo Supremo, o primeiro tratou da reparametrização da isenção de IPI na Zona Franca de Manaus, em que o Pretório Excelso transcendeu qualquer perímetro de contenção da atividade judicante, criando, de fato, benefício *sui generis*; e o segundo é caso em que, a pretexto de dar trato isonômico a deficientes auditivos, declarou a inconstitucionalidade por omissão parcial da lei que isenta pessoas deficientes de IPI na aquisição de automóveis, em razão de o legislador não ter incluído, até então, deficientes auditivos na política pública, e estendeu a isenção tais sujeitos.

Por sua vez, nos casos provenientes do STJ são analisados o REsp 1.725.452/RS, em que se decidiu contra lei revogadora de benefício de alíquota zero das contribuições para o PIS e para a Cofins de determinado setor econômico, a partir de analogia entre benefícios de isenção e alíquota zero, que é tese totalmente desamparada de previsão legal; e o Resp 1.396.488/SC, em que a Corte uniformizadora estabilizou criação de isenção de IPI sobre operações de importação de veículos por pessoas físicas, para uso (posteriormente superada pelo STF).

2.2.1. Criação judicial de benefício *sui generis* baseado em IPI para a ZFM

Aqui, analisa-se a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do Tema nº 322 da repercussão geral. O caso desperta interesse, pois revela que a Corte, a depender da conveniência, eventualmente, se dispõe a sacrificar o mínimo de coerência duramente construído na própria jurisprudência. Além disso, a tese vencedora defronta a integridade da Constituição de 1988 em vários níveis, na medida em que o Tribunal não só transcendeu as limitações criativas que lhe são impostas pela ordem jurídica vigente - criou benefício fiscal ao arrepio do devido processo legislativo -, mas o fez sem parametrizar consideração das consequências jurídico estruturais, público-orçamentárias, concorrenciais e sobre a higidez da separação de poderes e do pacto federativo.

Esse contexto põe em destaque a utilização indiscriminada de características intrínsecas a certos tributos, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, cuja não

cumulatividade constitucionalmente entalhada tem sido o foco em decisões judiciais que retorcem o desenho instituído para o gravame. É notório que o uso do imposto como instrumento tributário de regulação de mercado não é algo novo. Desde a sua concepção, ainda como Imposto de Consumo, já se previa sua utilização extrafiscal como tributo a suportar políticas governamentais de modulação do ambiente de mercado, principalmente como coadjuvante de destaque em medidas de proteção da indústria nacional. A história é pródiga em exemplos de utilização do tributo para tais funções.

Essa feição é bastante conveniente para a definição das políticas de incentivo da Zona Franca de Manaus. A dita zona franca foi criada em 1947, e a par das desonerações referentes ao imposto de importação, PIS/Cofins, conta, desde sempre, com a desoneração de IPI tanto em operações internas quanto em operações entre fornecedores que operam na ZFM e adquirentes situados em qualquer outra localidade do país.

O tributo está no escopo de competência tributária da União, e tem previsão constitucional no art. 153, IV¹⁸⁶. No art. 153, §3º, incisos I, II, III e IV, da Carta Magna de 1988, pontuam-se suas características constitucionais, cujas funções elementares são vincular o legislador infra constitucional e servir de prisma cogente ao intérprete na análise de casos que se apresentem, pois constituem limitações ao poder de tributar, i.e., podem ser entendidos como direitos fundamentais oponíveis à ânsia tributante estatal.

Dentre essas marcas, para fins do que se pretende discutir, sobressai a não cumulatividade (inciso II). Esse imperativo garante a não incidência em cascata do tributo no acumular de operações que configuram suas hipóteses de incidência em uma mesma cadeia produtiva, que se concretiza a partir da adoção de técnica contábil estreada numa dinâmica de confronto de créditos e débitos. É cediço na doutrina especializada que essa característica é princípio inafastável da casuística de incidência do imposto, e tem estribado significativo apanhado de teses com o beneplácito do Poder Judiciário.

Para que se tenha mais clareza no molde de incidência específico da exação, de modo sintético, uma entidade industrial (“estabelecimento”) contabilizará como crédito todos os valores pagos a título de IPI sobre insumos efetivamente utilizados na fabricação de um produto, e registrará como débito todos os valores decorrentes da incidência do tributo sobre fatos a que der causa. Do confronto de débitos e créditos acumulados em razão da realização

¹⁸⁶ CF/88: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)IV - produtos industrializados;

de operações tributáveis em um período de apuração, o ente econômico computará o saldo, que pode ser credor ou devedor.

A questão central dessa análise de caso se acosta no fato de que, por longo período, as cortes superiores, ao analisar casos específicos de operações isentas têm desfilado sobre discurso que esquadrinha firme convicção de que o aproveitamento de créditos ao adquirente deve respeito estrito ao princípio da legalidade. Portanto, carece de previsão legal expressa. A tese se firmou inclusive no Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 398.365/RS¹⁸⁷, com repercussão geral reconhecida, e que posteriormente foi cristalizada no Enunciado nº 58 da Súmula Vinculante da Corte¹⁸⁸.

Ocorre que em julgados do ano de 2019, os Recursos Extraordinários nº 596.614/SP e nº 592.891/SP, na definição da tese do Tema nº 322 da repercussão geral, o Supremo inaugurou hermenêutica peculiar, ao considerar que, malgrado não haja lei que assim disponha, o adquirente externo de produto proveniente da ZFM - o que é operação isenta de IPI - tem direito a creditar valor a título de crédito do imposto, em montante equivalente ao que seria devido se a operação fosse regularmente tributada.

Em termos gerais, a fundamentação se assentou na leitura de que a ZFM tem configuração constitucional particular que justifica o tratamento *sui generis* legado em conclusão aos debates do colegiado; o que se deu com a seguinte tese: “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

Após tal veredito, inúmeras questões de ordem jurídica e prática passaram a orbitar o assunto, dentre as quais o problema central da presente pesquisa, i.e., se o mérito da decisão bem espelha a competência da Corte no exercício da jurisdição constitucional, ou seja, essencialmente, se a criação de benefício fiscal pela via jurisdicional interpretativa é admitida pela ordem jurídica brasileira.

¹⁸⁷ Trata-se do tema nº 844 da Repercussão Geral, cuja tese de conclusão teve o seguinte teor: “O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.”

¹⁸⁸ Enunciado nº 58 da SV: Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade.

Note-se que a despeito do apelo ao estímulo do desenvolvimento regional - que tem pautado a atuação dos governos desde a criação da referida zona franca, de forma sempre ampliativa -, a indigitada decisão, no afã de promover particular senso de justiça tributária, parece, ainda, ter atuado em desconsideração de vários aspectos consequenciais, como o equilíbrio concorrencial, questões de sanidade orçamentária, e sobre a higidez da separação de poderes e do pacto federativo. Aspectos esses que ao serem considerados depõem de forma contundente contra a tese prevalente.

Conquanto haja estudos¹⁸⁹ que defendam a manutenção e a ampliação da Zona Franca de Manaus apresentando dados históricos de desenvolvimento regional “animadores”, percebe-se a necessidade de relativizar o custo do alegado desenvolvimento, que é sustentado pela sociedade brasileira há cerca de 70 anos, e escrutinar as relações pouco transparentes entre instituições de Estado e iniciativa privada primando por crítica prospectiva do cenário, pontuando as insuficiências do direito, a complexidade política do tema, e, sobretudo, discutindo as consequências já mencionadas.

O ativismo judicial e as variáveis insertas no contexto de relativização da fundamentação das decisões judiciais têm papel de relevo no quadro sob mira. Portanto, atenta-se, também, para o necessário exame dessas nuances, de modo que se possa concluir criticamente acerca da assertividade da tese de fechamento dos Recursos Extraordinários em escrutínio.

Dada a forma de incidência do tributo, conforme colocado alhures, cabe colacionar os incentivos presentes na ZFM que nele se baseiam: (i) isenção dos produtos fabricados na ZFM para consumo interno; (ii) isenção sobre produtos ali industrializados, quando destinados a outro ponto do território nacional; (iii) suspensão convertida em isenção para os produtos destinados à Zona Franca quando adquiridos de fabricante externo; e (iv) suspensão da incidência do gravame no desembaraço aduaneiro de produtos importados por adquirente instalado na ZFM, para serem ali consumidos ou usados como insumos industriais.

Como se pode perceber, o escopo motriz deste estudo de caso foca em apenas uma dessas modalidades de incentivo, e a questão prática inicial de interesse pode ser facilmente

¹⁸⁹ A exemplo do que se vê no conjunto de conclusões em HOLLAND, Márcio (coord.). **Zona Franca de Manaus: impactos efetividade e oportunidades**. São Paulo, 2019. p. 8. Disponível em: <https://bit.ly/3wv7b8u>. Acesso em: 20/12/2021.

sumarizada: insumos isentos de IPI originários da ZFM podem gerar créditos do gravame ao adquirente localizado fora da zona franca?

A impressão que se tem é de que a solução dada normalizou a questão com uma resposta simplista que põe em evidência a predisposição da Corte à ampla liberdade para inovar a ordem jurídico tributária, transcendendo suas competências e a própria Constituição. Essa afirmação, contudo, exige análise pormenorizada, primeiro dos aspectos normativos gerais do IPI, o enquadramento normativo do benefício fiscal quanto à exação na ZFM e qual a argumentação utilizada pela Corte para uma reestruturação da compreensão geral sobre a geração de créditos do gravame em operação isenta.

Antes de adentrar a discussão específica da isenção de IPI na ZFM, são necessárias algumas considerações sobre o que é uma isenção, sua ontologia e como opera em relação ao imposto industrial.

Uma isenção é essencialmente uma cláusula de exceção à regra de incidência tributária. No Código Tributário Nacional, é trazida como causa de exclusão¹⁹⁰ do crédito tributário (art. 175, do Código)¹⁹¹. Essa classificação do Código direciona para doutrina¹⁹² que advoga que a cláusula que cria isenção não extingue, da matriz de competência do ente tributante, o poder de instituir causa (fato gerador) de que se origina a injunção tributária.

A isenção, tão somente, obsta, nos limites da cláusula exoneradora, o poder de lançar do ente tributante, o qual dá gênese ao crédito tributário. Tal dinâmica implica contenção ao ente estatal no seu poder de apuração de tributo devido, porque há a obstrução da cláusula isentiva, que é a concretização de discrimine feito em decorrência da vontade e senso de conveniência do legislador.

¹⁹⁰ Vale mencionar que há doutrina crítica ao termo, tendo em vista seu potencial de distorcer compreensões de que a exclusão do crédito pressupõe a existência do ato que certifica a sua existência, o que não é o caso. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 454.

¹⁹¹ CTN: Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção;

¹⁹² A exemplo do que leciona Luciano Amaro: “Como o crédito tributário, segundo pretende o art. 142 do Código, é constituído pelo lançamento, embora “decorra” (no dizer do art. 139 do CTN) da obrigação tributária, que, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato gerador, temos, em primeiro lugar, uma incompreensível situação em que haveria um fato gerador, que daria nascimento a uma obrigação tributária, da qual “decorreria” um crédito, a ser “constituído” pelo lançamento, quando se sabe, desde o momento em que o fato ocorreu, que, sendo ele isento, nenhum tributo teria de ser recolhido, não se podendo, portanto, falar em tributo devido. Em segundo lugar, se o Código proclama que o crédito tributário é “constituído” pelo lançamento, a isenção (que, obviamente, não dá ensejo a que se processe o lançamento do tributo) operaria o milagre de “excluir” algo (o crédito) antes mesmo que ele fosse “constituído”. In: AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Versão e-book. p. 386.

Assim, a lógica do instituto aponta para a suficiência da inação do ente tributante no que concerne à constituição do crédito tributário obstado. Disso, *e.g.*, decorre o dever de restituição quando há o lançamento violador de preceito legal isentivo. Entretanto, o que não se vislumbra é que a norma de isenção, per si, desacompanhada de benefício complementar que lhe amplie os efeitos, possa gerar ao ente o dever de suportar concessão positiva de parcela a título de crédito compensatório, pois isso configura outro tipo de benefício (subvenção, subsídio etc.). Ou seja, transcende o conceito de isenção tributária.

Isso posto, quanto aos aspectos gerais do imposto, cabe ressaltar dois pontos: (i) a não cumulatividade e sua função constitucional; e (ii) dinâmica de créditos.

Quanto à não cumulatividade e sua função constitucional: essa característica tem previsão no art. 153, § 2º, II, da Carta Magna de 1988, o qual impõe que o IPI será “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”¹⁹³. Trata-se de clara limitação ao poder de tributar, e como tal, é comumente assumida pela doutrina como princípio que plasma direito fundamental¹⁹⁴. A despeito disso, também é técnica de incidência¹⁹⁵, que visa assegurar, o quanto logicamente possível, o não cascadeamento do tributo nas cadeias produtivas industriais¹⁹⁶. Há certa convergência para o sentido de que a leitura correta é de que: “O crédito é físico porque decorre do imposto incidente na operação anterior sobre a mercadoria efetivamente empregada no processo de industrialização. É real porque apenas o montante cobrado (= incidente) nas operações anteriores dá direito ao abatimento, não nascendo o direito ao crédito nas isenções ou não-incidências. É condicionado à ulterior saída tributada, estornando-se o crédito se houver degravação na saída”.¹⁹⁷

¹⁹³ Vale mencionar que a técnica da não cumulatividade acompanha o tributo desde a concepção inicial do seu predecessor, Imposto de Consumo. Isso indica o quanto esse elemento em específico, assim como outros temas conexos ao IPI, já é maduro em nosso sistema de tributação. Portanto, é evidente que a essa altura já se discutiu suficientemente quais seus contornos objetivos. Logo, o fato de as Cortes ainda se desvincularem da compreensão do instituto em inovações aplicativas causa surpresa.

¹⁹⁴ Para Sabbag (2010, p. 56): “... consoante a jurisprudência firmada pelo STF, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas”.

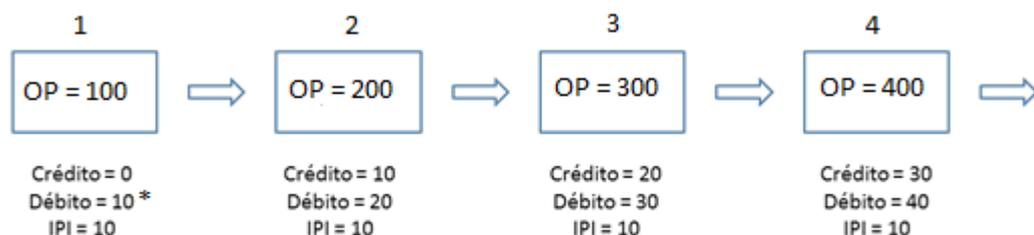
¹⁹⁵ Edvaldo Brito elabora sobre a dualidade do instituto em: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 84-85.

¹⁹⁶ Veja-se que é quase senso comum o fato de que tal característica do gravame é cunhada em teleologia prática que se limita no impedimento a dupla oneração de mesma base econômica pelo gravame. Sobre o ponto, vale ver: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Versão ebook.

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011. p. 381.

Já a dinâmica de créditos se baseia na ideia de apropriação dos admissíveis¹⁹⁸: créditos básicos; por devolução de produtos; créditos em incentivo; presumidos; ou, ainda, créditos em razão de correção da escrita fiscal. Como a existência de tributo a recolher vai depender do saldo após o confronto de créditos e débitos registrados em uma competência e dos saldos de uma competência com o da anterior, a ampliação ou redução do universo de créditos apropriáveis representa verdadeira reconfiguração da incidência ou de benefícios estribados na exoneração do tributo.

Isso posto, pode-se esquematizar a operacionalização de incidência trivial do IPI da seguinte maneira, supondo uma cadeia produtiva de 4 fases (elos 1,2,3 e 4 – fig. 1), em que há industrialização, tem-se o seguinte desenho: em 1, consideram-se insumos não tributados, logo não há apropriação de créditos básicos, só débito; em 2, 3 e 4, apropriam-se créditos referentes a imposto pago sobre operações de aquisição de insumos, e incorre-se em débitos decorrentes da operação de saída de produtos. Ao final, vê-se que o tributo total sobre a produção de um produto não é, por óbvio, o somatório de débitos incorridos, mas o somatório de débito a descoberto em cada operação.



* Considerou-se uma alíquota plana de 10% para simplificar a ilustração

Total de IPI devido na cadeia: 40

Essa lógica é completamente distorcida quando em alguma altura desse fluxo existe a isenção do tributo, pois certamente há a necessidade de tratamento da possibilidade de acúmulo de créditos, ante a inexistência do contraposto débito (no elo que teve entradas tributadas e saídas isentas).

¹⁹⁸ Quanto aos detalhes acerca dos créditos admissíveis pela tributação pelo gravame, indica-se: MASCARENHAS, Cabral; VALLE, Raymundo Clovis do. **Tudo sobre IPI**. 6. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008. p. 215-274.

Quanto a esse ponto, uma solução que já se teve na vigência do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998¹⁹⁹, foi o estorno de créditos apurados sobre insumos utilizados na elaboração de produtos isentos. A ideia básica era impedir a manutenção de crédito ante a inexistência de débito. Esse preceito regulamentar contrariava, contudo, o art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual “saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.” Além disso, é facilmente verificável que uma isenção em elo intermediário da cadeia teria o efeito de torná-la mais onerada pela exação, o que certamente contraria a teleologia por trás de um benefício com essa feição, pois na pior hipótese a cadeia deve manter o quantum de oneração.

Apesar disso, só a partir da vigência da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, cujo art. 11 passou a permitir a manutenção dos referidos créditos²⁰⁰²⁰¹, é que se passou a reconhecer esse direito²⁰². Nesse esquadro, o problema imediato passa a ser outro: a gestão do acúmulo de créditos de estabelecimentos cujos insumos são tributados, mas os produtos são isentos.

Um segundo problema é a verificação de que, como a operatividade trivial determina, o elo adquirente de insumo isento não se credita fictamente de qualquer valor, e, portanto, quando dá saída a produtos que submete a algum processo de industrialização, sofre incidência “cheia”, sem a possibilidade de compensação, senão com créditos eventualmente apropriados na compra de insumos outros que não os isentos e eventuais saldos de competências anteriores. A esse quadro, há a acusação de que a efetividade do comando isentivo é completamente corroído, pois aí só se tem um efeito econômico-tributário sobre a cadeia, que é o diferimento da

¹⁹⁹ Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12): I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido: a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

²⁰⁰ Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

²⁰¹ Veja-se que o STJ, acertadamente, entende que tal direito, por decorrer de previsão em lei, deve ser lido de forma restritiva, alcançando apenas o caso das saídas isentas e tributadas à alíquota zero, mas não as saídas imunes ou não tributadas.

²⁰² Cf. se conclui do julgado do RE 562.980/SC: “O direito do contribuinte de utilizar-se de crédito relativo a valores pagos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, oriundo da aquisição de matéria-prima a ser empregada em produto final beneficiado pela isenção ou tributado à alíquota zero, somente surgiu com a Lei nº 9.779/1999, não se mostrando possível a aplicação retroativa da norma.”

incidência do gravame²⁰³, não se operando real afastamento do ônus tributário a refletir em preços mais acessíveis, senão quando o produto isento é o acabado.

Obviamente, essa constatação leva ao debate sobre a abrangência da isenção de IPI em elos intermediários: se ela tem o condão de desonerar o elo ou a cadeia produtiva por completo. Isso é importante, pois se a resposta pende para a desoneração da cadeia, faz algum sentido cogitar a autorização judicial de que o adquirente de insumo isento aproprie crédito ficto no montante equivalente ao que pagaria a título de tributo na operação, para que possa deduzir do débito em que incorre ao dar saída de produtos não agraciados com a benesse²⁰⁴. Essa hipótese faria sentido caso o IPI fosse imposto sobre valor agregado, o que não é²⁰⁵.

De outro lado, se a técnica de tributação revela que a isenção não tem o condão de criar esse direito ao adquirente, admitimos que, de modo trivial, a isenção é destinada a aliviar o elo, e não à exoneração absoluta da cadeia. Assim, essa “transferência de crédito ficto” passa a ser admitida apenas se a lei assim o determina.

Embora as decisões sobre essa possibilidade de transferência de crédito fictício ao adquirente de insumo isento tenham oscilado, a partir do RE nº 566.819/RS²⁰⁶, o Supremo Tribunal finalmente planificou o tratamento a ser dado com base na impossibilidade de outorga de créditos fictos ao adquirente de insumo livre de incidência do IPI na operação de aquisição²⁰⁷. Entretanto, apenas com a decisão do RE 398.365/RS²⁰⁸, em 2015, julgado com repercussão geral, houve a pacificação dessa compreensão sobre a questão.

Há de se relevar que a Corte estabeleceu reservas quanto à incidência da tese sobre operações afetas à Zona Franca de Manaus²⁰⁹, em vista de entender que a referida região merecia discussão em apartado. Dentre as peculiaridades do enquadramento normativo da isenção de IPI concedido dentro da ZFM, sobleva-se o fato de não haver preceito admitindo

²⁰³ Cf. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Versão ebook.

²⁰⁴ Importante lembrar que essa tese já teve aceitação ampla nas Cortes nacionais, sob o argumento central de evitar a majoração da carga tributária na cadeia produtiva e proteção do consumidor final (o que em certa medida subverte todo o esquadro de normatividade tributária). Exemplos: No TRF4, a Apelação Cível nº 2001.71.07.002558-4; e no STF, o Recurso Extraordinário nº 212.484/RS.

²⁰⁵ Outro ponto digno de destaque é o fato de que o legislador tem plena liberdade de instituir a transferência de crédito ficto, baseado na extrafiscalidade e em suas prerrogativas inerentes.

²⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.819/RS**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 205, de 15/10/2013. Disponível em: <https://bit.ly/3eVnPG6>. Acesso em: 5 nov. 2021.

²⁰⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 175.

²⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 398.365/RS**. Rel. Ministro Gilmar Mendes. DJe n. 188, de 21/09/2015. Disponível em: <https://bit.ly/3JJhWdv>. Acesso em: 20 mar. 2022.

²⁰⁹ A propósito, sugere-se ver a decisão dos embargos de declaração no RE 566.819/RS.

a transferência de créditos fictícios ao adquirente de insumos dali originários²¹⁰. Razão por que a discussão se deu em torno de formulação de um “regime” de não cumulatividade *sui generis* para o caso, em face da especialidade regional.

O voto do relator no RE 596.614/SP²¹¹, Ministro Marco Aurélio, é apresentado em desfavor da tese, com base em 3 argumentos: (i) impropriedade da utilização de argumentos metajurídicos para ampliar benefício sem estribo normativo imediato, ante à inexistência de suporte legal (v.g., ao contrário do que faz o Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º,²¹²) ou constitucional²¹³ para a compreensão de que a isenção de IPI legada à Zona Franca admite geração de créditos ao elo adquirente; (ii) distorção do benefício que é dado ao operador da ZFM, em vista do desequilíbrio em desfavor do industrial da Zona Franca, uma vez que o adquirente externo comprará um produto duplamente desonerado (isenção mais crédito recebido, sem ter desembolsado qualquer quantia a título da exação); (iii) dupla oneração ao erário, que passa a não só deixar de receber o tributo em face da isenção e ainda, “paga” ao adquirente montante a título de crédito ficto do imposto.

A tais argumentos, em contrário à tese vencedora, o voto do Ministro Alexandre de Moraes reforçou a necessidade de sujeição à legalidade e somou o argumento de que não há razoabilidade na extração de sentido de que a conjunção do art. 43 da CF/88 com o art. 40 do ADCT permita dar contorno a benefício qualquer, ou configuração especial a um instituto que tem traços juridicamente bem definidos, como a isenção, que deva sujeitá-lo a leitura discriminada, quando seja benefício dado como elemento extrafiscal de incentivo de desenvolvimento regional. Lembrou, ainda, que a mesma Corte condiciona o aproveitamento de créditos (não estorno) do vendedor de produto isento cujos insumos foram tributados à existência de lei que o permita, uma vez que mesmo tal possibilidade não decorre do princípio constitucional da não cumulatividade.

²¹⁰ Reitere-se que o Decreto-Lei nº 288, de 1967, ao pontuar a isenção de IPI, em momento algum estabelece a possibilidade de leitura diferenciada da não cumulatividade para a região.

²¹¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 596.614/SP**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe n. 204, de 20/9/2019. Disponível em <https://bit.ly/39nJzuD>. Acesso em: 28 nov. 2021.

²¹² Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967. § 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

²¹³ A CF/88, não define, no art. 43, § 2º, III, qualquer semântica diferencial que leve à possibilidade de transferência de créditos fictos.

Em conclusão, o voto ainda menciona o avanço sobre a separação de poderes que decorre de o Poder Judiciário, “com base tão somente na promoção da isonomia material e na redução das desigualdades regionais, conceder a determinados contribuintes um benefício fiscal não previsto em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, § 6º, da CF...”, e ressalta os efeitos econômicos que a isenção, na concepção já enraizada representa: (i) diferimento do tributo para o adquirente de insumo (contribuinte) externo à ZFM, e completa isenção para o adquirente de produto acabado, ou seja, a afirmação de que a não geração de crédito ficto ao adquirente torna inefetiva a isenção é mera falácia.

O Ministro Luiz Fux, ao votar, ressaltou a mácula à separação de poderes, a necessária vinculação ao princípio da legalidade e consequente incompetência do STF para a criação do benefício, além de evidenciar várias das consequências práticas da adoção da tese vencedora: os custos orçamentários à União; o não favorecimento à ZFM, mas ao adquirente externo (o que evidencia que a ZFM, concebida como ambiente de estímulo produtivo passa a ser utilizada como zona de “produção” de créditos tributários); estímulo à redução de produção de produtos acabados, tornando a ZFM um polo de produtos intermediários, de menor valor agregado; e o prejuízo à livre concorrência: ponto que ilustra a partir da dinâmica operativa das grandes corporações fabricantes de refrigerantes.

Por sua vez, o voto dissidente da Ministra Carmem Lúcia, a par de reconhecer a inconveniência de o STF ampliar tal benefício, em face do dever de vinculação à estrita legalidade, aponta se convencer da desnecessidade de a Corte seguir com essa violação à competência da instância democrática em razão da percepção de que esse benefício em si não é o que tornaria a ZFM atraente, pois mesmo sem o tal ela existia (e existiu por muito tempo) e os inúmeros incentivos regionais somados já conferiam suficiente atratividade à Zona, de modo que é errada a percepção de que à Corte caberia “colmatar”, por meio de *distinguishing* à aplicação da não cumulatividade já assentada, a política fiscal diferenciada regional, criando novo benefício.

De outra banda, o rol de argumentos em favor da tese firmada se assenta substancialmente sobre a ideia de que é possível extrair da Constituição a base para um subsistema de múltiplos níveis normativos que admite “exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade”²¹⁴, uma vez que tal arcabouço fora estabelecido “com vistas a estabelecer importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional,

²¹⁴ Vide ementa do acórdão e voto do Min. Edson Fachin no RE 596.614/SP.

inserção nas cadeias globais de consumo e produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais em âmbito federativo.”

A distinção regional foi o argumento usado para superar o entendimento sedimentado acerca da impossibilidade de transferência de créditos calcada na não cumulatividade. A par disso, o Ministro Edson Fachin destacou entendimento prévio no Supremo de que o quadro normativo anterior à vigência da Constituição da República de 1988 constitucionalizou-se com o advento desta, por força do art. 40 do ADCT, adquirindo natureza de imunidade tributária²¹⁵. A isso aditou as razões questionáveis²¹⁶ que sustentaram o acórdão no RE 212.484/RS, a partir do prisma de doutrina sustentada na ideia de que mesmo em face da inexistência de débito, deve haver direito de apropriação de créditos ao adquirente, sob o risco de ser completamente suprimida a isenção e restar o mero diferimento²¹⁷.

A Ministra Rosa Weber, por sua vez, ao relatar o RE 592.891/SP, ressaltou a finalidade extrafiscal pretendida com os incentivos fiscais direcionados para a Zona Franca de Manaus, e viu razoabilidade em distinguir as operações envolvendo a referida região da compreensão já assentada da não cumulatividade. Admite a ZFM como um “âmbito espacial parcelar de nosso ordenamento jurídico inerente a determinado regime de intervenções de desenvolvimento”²¹⁸. Sendo, então, um contexto especialíssimo o da ZFM, para a julgadora, é razoável que esteja destacado da forma trivial de operação da regra da não cumulatividade, tendo em vista que há

²¹⁵ Observe-se que para esse caso do IPI não há qualquer razoabilidade de cogitar a constitucionalização do Decreto nº 288, de 1967.

²¹⁶ Questionáveis, pois entrevê-se a intenção de beneficiar o grupo empresarial interessado. Para tanto, o então Ministro Relator se valeu, inclusive, da concepção equivocada do IPI como IVA, e da necessidade de concretizar essa premissa dentro da cadeia produtiva, uma vez que a ele o mero diferimento de tributo sobre insumos ou a efetiva exoneração sobre produto acabado não são benefício suficiente.

²¹⁷ Hugo de Brito Machado, há muito, defende a hipótese e ancora argumentos na ideia de que a concretização do comando de isenção tem vinculação peremptória com a possibilidade de creditamento ficto ao adquirente, sob pena de haver o mero diferimento do tributo. A posição é objeto de respeitosa discordância no presente trabalho: em suma, o fato é que o efeito econômico da isenção em uma técnica de tributação como a do IPI, não tem o condão de afastar o tributo por completo senão quando dada sobre o produto acabado, e isso é de conhecimento do Legislador, que teve e tem a liberdade de criar a possibilidade de transferência, como o fez no caso do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º. *In*: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Versão ebook. No mesmo sentido: MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. Direito ao crédito presumido de IPI decorrente da entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 242, p. 21-33. nov. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3FNbnzW>. Acesso em: 04 fev. 2022.

²¹⁸ Cf. FURLAN, Valéria. Fundamentos Constitucionais da Zona Franca de Manaus. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.) **Tributação na Zona Franca de Manaus**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 28-32.

base lógica constitucional para o afastamento da regra naquela região²¹⁹. Assim, a isenção para aquela região específica deve ter feição peculiar em deferência ao princípio da isonomia²²⁰.

Acostou-se, ainda, em linha pela qual se defende que a diferenciação da isenção de IPI para produtos oriundos da região de Manaus é algo a ser feito em prol do pacto federativo, tendo em vista que é necessária para balancear a assimetria econômica/competitiva de fato com a indigitada dissimetria de direito. Para ela, isso é positivo, na medida em que o federalismo reclama a equalização das dissimetrias.

Com isso em mente, desvendou teleologia ímpar dos incentivos fiscais instituídos na ZFM como voltados para uma situação peculiar: a neutralização “das desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional. Logo, não podem ser interpretados restritivamente.”²²¹ Constrói, assim, a tese de que a isenção de IPI dada na ZFM é diferente, pois é uma isenção federativa. Ergo, diante dessa distinção, a vedação ao creditamento pelo adquirente externo não tem espaço para ser aplicada.

Concluiu o voto refutando a necessidade de previsão em lei para a hipótese de geração de crédito ficto de IPI ao adquirente de produto isento da ZFM, que decorre da regra do art. 150 § 6º, da CF/88, ao argumento de que esta regra seria de observação peremptória apenas nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Todavia, não é o caso da ZFM, que, segundo sustentou, tem a isenção assegurada na própria Constituição²²².

²¹⁹ A ideia é sustentada pelo escólio de Ávila, segundo o qual “a CF/88 contém um dever expresso de diferenciação da Zona Franca de Manaus relativamente à concessão de benefícios fiscais”. In: ÁVILA, Humberto. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 144, set. 2007. p. 64-81.

²²⁰ Para Humberto Ávila: “A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que, um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, sendo diferente, ela precisa de regras diferentes que possam promover a sua igualdade”. In: ÁVILA, Humberto. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 144, pp. 64-81. 2007.

²²¹ Como se vê no voto da ministra Rosa Weber no RE 592.891/SP, p. 37.

²²² Adita: “Em outras palavras, sendo a regra, em determinada hipótese, a incidência do tributo, a Constituição exige a observância de um procedimento específico - lei federal específica – para a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão. Tal procedimento não tem lugar, todavia, quando regra da própria constituição, e por isso lógica e ontologicamente precedente, exclui determinada hipótese da regra geral.” In: Voto da Ministra Rosa Weber no RE 592.891/SP, p. 38. Curiosamente, a aponta-se que o art. 40, do ADCT, traz essa instituição constitucional relativamente à ZFM, mas isso soa absurdo, pois o artigo traz mera enumeração de benefícios possíveis. Se trouxesse um benefício fiscal baseado em “isenção” (que seria real imunidade) ou subvenção, há muito teríamos notado.

Como se percebe, o substrato para a tese de conclusão segue uma compreensão curiosa, na medida em que se baseia em malabarismos argumentativos severamente desconectados do modelo constitucional de criação de benefícios fiscais. Tal estrutura fora abordada no capítulo anterior, em que se planificou a compreensão de que a criação de benefício fiscal deve obedecer às liturgias legislativas ordinárias. Logo, resta questionável a correição da invasão de competência operada pelo Egrégio STF no caso. Ademais, por ser este um caso emblemático em termos de condução ativa de criação do direito pela Corte, é rico em elementos consequenciais que permitem várias das discussões propostas no Capítulo 3.

2.2.2. Ampliação do universo de beneficiários de isenção: ADO nº 30

No segundo caso julgado pelo Supremo escolhido, trata-se brevemente de mais um exemplo de avanço sobre limites constitucionais – máxime as competências e a independência do Poder Legislativo - e da liberdade criativa do Supremo Tribunal Federal, é o caso em que a Corte assumiu que há omissão legislativa e expandiu o universo de beneficiários da isenção de IPI na aquisição de automóveis, instituída pelo art. 1º, IV, da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. No debate, ficou clara a tensão entre os limites do que se pode reconhecer como omissão, em controle de constitucionalidade de política tributária beneficiada, e a discricionariedade legislativa.

O pedido extensivo teve iniciativa da Procuradoria Geral da República, tendo em vista que a Lei nº 8.989, de 1995, ainda prevê textualmente a isenção apenas para deficientes físicos, visuais, mentais e autistas. Segundo compreendeu o *Parquet*, o não reconhecimento legal do direito à isenção aos deficientes auditivos configura omissão que viola o princípio da dignidade da pessoa humana e da isonomia, uma vez que a lei cria discriminação injustificada²²³, o que consiste em omissão parcial inconstitucional.

Outro argumento apresentado é de que, como o Estado tem assegurado o cumprimento do princípio da proteção às pessoas com deficiência, não poderia estabelecer discriminação dentro desse grupo ao instituir ações afirmativas, favorecendo apenas determinadas pessoas.

O histórico da isenção em tela revela que seu propósito nuclear é de possibilitar que pessoas com dificuldades de locomoção em razão de deficiência (a princípio física) e que não

²²³ Cf. se vê na peça inicial oferecida pela PGR.

possam dirigir veículos não adaptados tenham facilitada a aquisição daquele adaptado às suas necessidades. Isso é nítido na redação original do art. 1º, inciso IV.

O texto reformado pela Lei nº 10.690, de 2003, ampliou o escopo da política pública, com redefinição dos beneficiários (deficiência visual, mental severa ou profunda e autistas: casos em que claramente se percebe dificuldade locomotora e reflexa necessidade - conveniência social de política compensatória inclusiva) além de agregar a possibilidade de exercício do direito por representantes legais dessas pessoas.

Tem-se nítida limitação do legislador baseada em potencial necessidade de veículo que agregue a possibilidade de amenizar a aridez da condição de debilidade da pessoa beneficiária, frente às limitações de locomoção de que padece. Ora, em face da claudicante estrutura de transporte público nas cidades brasileiras, a aquisição de veículo por qualquer pessoa lhe agrega à dignidade. A norma isentiva, contudo, ao exteriorizar voluntária disposição de tributo, deliberou pelos casos em que o legislador de então concordava que o Estado deve subsidiar a aquisição de veículos adaptados por um subgrupo de pessoas cujas deficiências tivessem maior potencial de identificação com a causa de instituição da exoneração.

Na decisão proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 30/DF, o acórdão argumentou que a não inclusão dos deficientes auditivos no escopo da lei é instituição de política pública incompleta, portanto passível de ter reconhecida a omissão parcial. Em razão de a lei não ter trazido trato específico para esse tipo de deficiência, por raciocínio analógico, aplicou o art. 1º, IV, da lei aos acometidos com tal condição e ordenou ao Congresso Nacional que expedisse lei regulando o caso em 18 meses.

Veja-se que o alargamento se deu de forma irrestrita, sem parâmetros e justificado por um senso de equidade particular dos julgadores, sem qualquer cuidado com impactos outros senão o de inclusão dos deficientes auditivos na política pública mencionada. Presumiu-se que houve omissão por parte do legislador, quando na realidade a exclusão desse tipo específico de deficiente decorreu da liberdade legiferante de seleção de beneficiários ao instituir a política tributária favorecida.

Não se discorda do resultado, mas da forma equivocada de atingi-lo. Uma coisa é haver omissão real, outra é a fabricação de omissão por via argumentativa. O que se deve enfatizar é que a determinação de nova regulação é clara forma de inibir que os colegiados legisladores façam escolhas diversas do que o Tribunal considera adequado, o que evidencia um descompasso entre poderes, que revela um problema de agência; e a substituição do legislativo

instituindo política tributária isentiva sob o argumento de omissão (que inexistente, mesmo da ótica de instituição de política “incompleta”) é o produto desse problema.

A mesma isenção tem aspecto interessante que pode contribuir para a compreensão da linha que se conclui neste texto: o *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.989, de 1995, limita o objeto sobre o qual recai a isenção a “automóveis de passageiros de fabricação nacional”²²⁴. A limitação do benefício a produto nacional entra em conflito com eventuais acordos e convenções internacionais firmados, em que haja garantia de vigência da cláusula de igualdade de tratamento quanto aos tributos internos para o produto importado. Isso ocorre, *e.g.*, em importações originárias de países-membros do Mercosul, (art. 7º do Tratado Mercosul - promulgado pelo Decreto nº 350 de 1991), desde que o veículo importado atenda às normas de origem aplicáveis ao pacto e carregue o devido certificado de origem²²⁵. Logo, a ampliação interpretativa do objeto é decorrência dos referidos acordos, não da expansão de significado do enunciado, em qualquer dimensão.

Ponto relevante do julgado é a assunção de *inertia deliberandi* (“reputada inconstitucional no caso de os órgãos legislativos não deliberarem dentro de um prazo razoável sobre projeto de lei em tramitação”, tendo em vista que à altura das sessões de julgamento já havia no Congresso Nacional projetos discutindo a questão, naturalmente percorrendo o processo legislativo), a partir da qual o Tribunal autolegitimou determinação de prazo às casas legislativas para que chancelassem a solução mediante rito próprio. Tal determinação foi questão de divergência, na medida em que em se tratando da mora de outro Poder, “não cabe ao Supremo, sob pena de desgaste maior, determinar prazo voltado à atuação do Legislativo. É perigoso, em termos de legitimidade institucional, uma vez que, não legislando o Congresso Nacional, a decisão torna-se inócua”²²⁶.

Fato é que a referida política exoneratória teve reformulação, antes do termo final do prazo determinado pelo STF. No bojo da Lei nº, 14.287, de 2021, aproveitou-se a ocasião da

²²⁴ Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a 2.000 cm³ (dois mil centímetros cúbicos), de, no mínimo, 4 (quatro) portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustível de origem renovável, sistema reversível de combustão ou híbrido e elétricos, quando adquiridos por: (...) IV – pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal;

²²⁵ Para detalhes da discussão, sugere-se ver a Solução de Consulta Cosit nº 164, de 14 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3JOkSFx>. Acesso em: 19 nov. 2021.

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 30**. DJe nº 243, de 6/10/2020. Rel. Min. Dias Toffoli. Inteiro teor do acórdão. p. 32. Disponível em: <https://bit.ly/3HKqyII>. Acesso em: 28 nov. 2021.

entendida pertinência de prorrogação do benefício, para dar-lhe contornos mais amplos, em linha com o determinado pela Corte.

2.2.3. Equivalência entre alíquota zero e isenção onerosa no STJ

O primeiro caso escolhido proveniente do Superior Tribunal de Justiça é o REsp 1.725.452/RS, julgado pela da Primeira Turma do Tribunal que, por maioria, deu provimento ao recurso interposto por empresa varejista que buscava manter a redução a zero das alíquotas de contribuição ao PIS e Cofins, mesmo após a lei ter antecipado o fim do prazo do benefício.

O colegiado considerou que a revogação antecipada maculou a segurança jurídica, pois a empresa cumpriu condições específicas para gozar da alíquota zero, e com isso, embora o caso não tratasse de isenção, mas de redução das alíquotas das contribuições a zero, entendeu adequada a aplicação do artigo 178 do Código Tributário Nacional²²⁷, que veda a revogação de isenções onerosas por conveniência do ente tributante, e Enunciado da Súmula do STF nº 544²²⁸. Para os julgadores, a semelhança de efeito prático verificado na isenção e na alíquota zero é suficiente para equipará-las, quanto à impossibilidade de revogação vertida no CTN.

O Apelo Especial fora interposto contra acórdão do TRF4 que negava o aproveitamento estendido do benefício, em razão da revogação dos arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196, de 2005 (conhecida como Lei do Bem), pela Medida Provisória (MP) nº 690, de 2015, posteriormente convertida na Lei nº 13.241, de 2015. Na ótica do Tribunal Regional não se revogou uma isenção concedida “por prazo certo e sob determinadas condições”, mas simplesmente majorou-se alíquota, observando-se os critérios constitucionais exigidos, razão por que inaplicável o disposto no artigo 178 do Código Tributário.

²²⁷ CTN, Art. 178 A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

²²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da Súmula nº 544**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. DJ de 12/12/1969. Disponível em: <https://bit.ly/3qRVvdf>. Acesso em: 15 nov. 2021.

No caso, a Lei nº 13.241, de 2015, antecipou em três exercícios²²⁹ o fim do benefício que havia sido concedido a empresas varejistas do setor de tecnologia da informação²³⁰. A empresa recorrente alegou ter cumprido as condições necessárias e readequou a estrutura do negócio para se valer da benesse, de que gozou por dez anos. O acesso ao benefício exigia que a empresa varejista trabalhasse com fornecedores nacionais com processo produtivo básico aprovado, e só era aplicável à receita bruta proveniente da venda de itens com até certo limite de preço de venda no varejo.

Em suma, o colegiado do STJ entendeu ilegal a antecipação da cessação do incentivo. O arrazoado condutor se esforça em equiparar as figuras da alíquota zero e isenção: “Deve-se entender que a redução de qualquer alíquota a zero significa o mesmo que conceder uma isenção tributária para certas operações que dantes sofriam tributação e agora não mais a sofrem”. Ademais, seguiu dando elasticidade ao preceptivo do art. 178, do CTN, tratando o caso como “desoneração tributária onerosa, alívio fiscal que depende de contrapartida econômica do contribuinte, não sendo, portanto, benesse estatal ou coisa que se dê a fundo perdido, sem qualquer retribuição da parte beneficiária”²³¹.

Ao relator, o caso é exemplo de como o poder tributante não deve agir, pois é palpável a violência que se embute na iniciativa revocatória do termo final da isenção tributária, causando enorme surpresa e graves prejuízos aos contribuintes que se fiaram na promessa do Governo e se adaptaram à produção incentivada de bens econômicos.

Daí, extraiu-se o segundo grande argumento em que esteada a decisão: a necessidade de prestigiar a segurança jurídica, a partir da concretização do princípio da proteção da confiança, que consiste essencialmente na necessária previsibilidade das consequências decorrentes dos atos da Administração – e isso também remete ao art. 178 do CTN, o qual dá concretude ao

²²⁹ Ocorre que o tratamento privilegiado tinha fim previsto para 31 de dezembro de 2014, mas foi prorrogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014, para 31/12/2018, pela Presidente Dilma Rousseff, e chancelada pelo Congresso Nacional, que manteve a previsão da MP na Lei nº 13.097, de 2015, art. 5º. A própria Chefe do Executivo, no bojo das medidas de austeridade fiscal tomadas no ano de 2015, propôs revisão da sobrevida da referida alíquota zero, no art. 9º, da MP nº 690, de 2015, revogando a prorrogação e prevendo incidência de alíquota integral das contribuições a partir de 1/12/2015. Estranhamente, na Lei de Conversão, não se manteve a revogação dos arts. 28 a 30, mas passou-se a impor alíquota cheia das exações, além de ter havido veto referente ao termo inicial da produção de eficácia das revogações, ante o risco de insegurança jurídica produzida pela divergência entre o que dispôs a MP e a redação final da Lei.

²³⁰ O benefício era o instituído “Programa de inclusão digital”, previsto no art. 28, da Lei nº 11.196, de 2005, e regulamentado pelo Decreto 5.602, de 2005.

²³¹ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.725.452/RS**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe de 15/6/2021. Inteiro teor do acórdão, p. 9. Disponível em: <https://bit.ly/3t0tTFH>. Acesso em: 15 nov. 2021.

princípio da segurança jurídica no âmbito das isenções condicionadas e por prazo certo. Frente a tal parâmetro, a obliteração prematura do regime de alíquota zero, após sua prorrogação para novos exercícios, ultrapassa o juízo de conveniência dado ao legislador/Governo e é ato merecedor da censura judicial.

No caso é possível ver dois pontos nucleares: (i) o entendimento do que seja a “onerosidade” capaz de vincular a outorga de isenção até seu termo final; e (ii) a equivocada equiparação do benefício de alíquota zero ao de isenção, a partir de mensuração sumária de efeitos potenciais.

Quanto ao primeiro ponto, mesmo no julgado houve voto dissidente do Ministro Gurgel de Faria, que concorda com a tese da equiparação da isenção e do benefício de alíquota zero, para fins de enquadramento pelo art. 178, do CTN, mas discorda de existir onerosidade no benefício discutido. Acertadamente, o Ministro invoca lição segundo a qual “a condição hábil a ensejar a irrevogabilidade do incentivo fiscal deve exigir considerável empreendimento do contribuinte²³²; o que não se verificou para os varejistas.

A alegada onerosidade decorrente da limitação de preços trazida pelo regulamento é kafkiana, por dois motivos: primeiro, porque seria absurdo não haver limitação do objeto que traduz o propósito da política tributária incentivada – se não houvesse delimitação do que poderia compor a receita bruta desonerada, os varejistas incluiriam, *e.g.*, computadores de alto custo, vendidos a pessoas com pleno acesso a bens de tecnologia da informação -, e segundo, porque os limites de preços dispostos no Decreto, para o período, não aparentam irrazoabilidade em tentar refletir o preço médio de equipamentos com configurações suficientes ao propósito de inclusão digital²³³.

De todo modo, não havia qualquer ônus imposto aos varejistas, que se mantiveram comercializando bens desonerados e não desonerados, na medida em que puderam apurar a receita bruta em destacado para gozo do benefício. Além disso, não há como falar que houve ônus da limitação de lucro, pois o operador de mercado racional é orientado a resultados, ou seja, sempre projeta a ação a partir do uso eficiente da informação, de modo a extrair o máximo possível de satisfação de seus interesses. Com isso, é evidente que, no mínimo, a empresa

²³² *Ibidem*, p. 33.

²³³ Por exemplo, o inciso III do Decreto limitava o valor de venda a varejo de sistemas contendo unidade de processamento digital, monitor, teclado e mouse passível de gozo de condição beneficiada a R\$ 4.000,00. Mesmo hoje, esse valor é mais do que suficiente para a aquisição de sistema que dê corpo ao objetivo de inclusão diretor da política em vista.

reclamante, que gozou do benefício por 10 anos, estruturou sua operação na compensação econômica existente.

Outra falácia evidente é a de que houve ônus na obrigatoriedade de que os bens beneficiados fossem oriundos de fornecedor nacional e industrializados segundo processos produtivos cancelados²³⁴. O argumento é falaz, pois essa condição não cria qualquer gasto específico ao varejista, senão se o grupo controlador se dispuser a criar uma estrutura voltada ao gozo do benefício, com a abertura de estabelecimento industrial ou importador específico para tal, o que claramente não é imposição da lei, mas objeto de eventual deliberação estratégica de conglomerados empresariais setoriais.

Quanto ao segundo ponto - ampliação do significado do termo “isenção” para que seja lido como “desoneração” -, cumpre ressaltar que há vertente doutrinária e jurisprudencial defensora de afrouxamento do sentido do que dispõe o art. 178, do CTN. Pela tese, busca-se a preservação do contribuinte e da pretensa segurança jurídica extraída da proteção da confiança. Entretanto, é consabido que o princípio constitucional hábil a reger a situação, voltado a impedir a surpresa do contribuinte com a majoração de tributos, é o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”), consubstanciado na soma da anterioridade de exercício, com a anterioridade mínima, dita “nonagesimal”, que foram observados pelo ato revogador.

Permitir que o Judiciário dê a “isenção” o significado de “desoneração” é aceitar que este tem maior poder do que sua faculdade hermenêutica pode conferir. O termo desoneração está disponível ao legislador desde sempre, os modelos de incentivos fiscais baseados em redução de alíquotas e isenção, desde sempre são compreendidos de forma distinta. Não fosse assim, os criadores de políticas fiscais beneficiadas não se dariam o trabalho de distinguir alíquota zero de isenção.

Mesmo que guardem equivalência econômica, se distinguem porque são ontologicamente diferentes e se prestam a intenções extrafiscais também diferentes. Juridicamente, é perceptível que o manejo de alíquotas, por ser evento tratado no escopo da regra (e não da exceção, como as isenções), tem estreita identidade com a norma de incidência. Logo, é objeto de cautelas específicas, embora revestido de flexibilidade muito maior do que a instituição/revogação de isenção: por exemplo, o constituinte relativiza a necessidade de lei estrita para majoração e redução de alíquotas em casos constitucionalmente enumerados, nos

²³⁴ Note-se que os estabelecimentos industriais que seguiram PPBs aprovados tinham, além do benefício em tela, uma série de outros benefícios. Ou seja, toda a cadeia produtiva fora expressivamente desonerada.

tributos extrafiscais. Há direta delegação ao poder Executivo; entretanto, o mesmo trato não é admitido em relação às isenções.

Isso revela algo acerca da aderência do manejo de alíquotas ao princípio da proteção da confiança: o princípio é mais tênue do que na revogação de isenções onerosas, porquanto suficiente proteção se extrai das regras limitadoras de eficácia que concretizam a anterioridade tributária. Assim, é um contrassenso admitir ao Judiciário o poder de estabilizar alíquota zero de tributo conforme a conveniência do julgador, contra a conveniência do legislador que a restaurou, tendo sido ela minorada com propósito eminentemente extrafiscal.

A isenção, como já mencionado, é óbice jurídico ao lanço, i.e., norma que exclui do ente tributante o poder de constituir o crédito tributário, desde que atendidos os requisitos condicionadores, caso existentes. Logo, sempre sujeita à estrita legalidade, para ser instituída, renovada ou cancelada. Na alíquota zero, não existe a quebra do fluxo lógico jurídico que descreve a relação jurídico tributária, tão somente se apura tributo zero.

2.2.4. Isenção de IPI na aquisição de veículos para uso

O último caso escolhido para estudo também é proveniente do STJ. Trata-se do REsp. nº 1.396.488/SC (tema repetitivo nº 695, julgado em 2015²³⁵), recurso representativo em que o Tribunal firmou tese de não incidência de IPI sobre a importação de veículo para uso próprio por pessoa física²³⁶. Em suma, a tese apresentada pelo contribuinte era estribada na impertinência da exigência do IPI nas operações de importação de bens para uso próprio, pois isso defrontaria sua não cumulatividade constitucional (cf. art. 153, § 3º, III, da CF/88). Isso porque esse tipo de importador seria impossibilitado de compensação futura do tributo pago no desembarço aduaneiro, uma vez que o produto não se destinaria a uma cadeia industrial ou mercantil, i.e., operações mercantis.

O representativo foi interposto - em face do permissivo do art. 150, III, “a”, da Carta Magna de 1988 - contra acórdão do TRF4, em apelação, que reformou a tutela concedida na

²³⁵ A tese permaneceu no STJ até o trânsito em julgado do RE 723.651/PR, em 2019, quando o STF alterou a própria orientação, em repercussão geral.

²³⁶ “É firme a orientação jurisprudencial no sentido de que não incide IPI sobre a importação de veículo por pessoa física, para uso próprio, haja vista que o fato gerador (do imposto) constitui operação de natureza mercantil ou assemelhada”. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial nº 1.396.488/SC**. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 25 fev. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3kA7QA6>. Acesso em: 20 abr. 2020.

instância inferior²³⁷. O objeto de violação alegado foram os dispositivos legais que esquadrejam a incidência do imposto²³⁸. Veja-se que o art. 49, do CTN e o art. 25, da Lei nº 4.502, de 1964, repetem a regra de não cumulatividade constitucional.

O argumento central da tese explorava, portanto, percepção obtusa - já presente em julgados do Tribunal, e do STF²³⁹, à ocasião - de que é um requisito essencial da condição de contribuinte o desenvolvimento de atividade econômica mercantil ou industrial, e isso foi arrastado para dentro do conceito de “importador”, ou seja, a Cúria Uniformizadora agregou elementos de qualificação da sujeição passiva totalmente alheios à lei.

É de se pontuar que há votos que utilizam de entendimento de decisões no âmbito do Supremo Tribunal antecedente à Emenda Constitucional nº 33, de 2001, acerca da inconstitucionalidade da exigência do ICMS sobre importação de bem para uso próprio (Enunciado da súmula nº 660, superado pela EC nº 33, de 2001²⁴⁰). Os votos proferidos deixam evidente a superficialidade da tese, que tem lastro em leitura kafkiana da lei.

Primeiro porque não há qualquer traço preceptivo de distinção de importadores, ou de qualificação de suas operações para fins de esquivar do tributo; a lei não deixa dúvida: regra geral, o gravame incide o na importação de produtos industrializados indistintamente a qualquer importação, não importa qual a finalidade ou destinação a ser dada ao produto. Veja-se: o importador ou quem a lei a ele equiparar é contribuinte da exação, seja comerciante, industrial, ou pessoa física.

Segundo, porque a leitura que ali prevaleceu desconsidera a finalidade da não cumulatividade²⁴¹, como técnica de incidência, que se presta unicamente a evitar a lógica “imposto sobre imposto”. Na importação para uso, a impossibilidade de compensação do imposto pago no desembaraço não é suficiente para infirmar a integridade da técnica da não cumulatividade.

²³⁷ No juízo de primeiro grau, ratificou-se decisão liminar e concedeu-se a segurança, com vistas a "... reconhecer a inexistência do IPI sobre a importação do veículo ...". *Ibid.*

²³⁸ Trata-se dos arts. 46, I, e 51, I, do Código Tributário Nacional; e os arts. 4º, I, 35, I, "b", e 40, IV, da Lei nº 4.502, de 1964. Cf. arts. 46 e 51 do CTN: Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (...) Art. 51. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

²³⁹ A exemplo dos REs 550.170 AgR, 255.682-AgR e 501.773-AgR.

²⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da súmula nº 660**. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto. Disponível em: <https://bit.ly/3MhBdU2>. Acesso em: 3 abr. 2022.

²⁴¹ “Além de não se tratar de operação mercantil, o contribuinte não poderia se valer do direito de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Terceiro, porque na época da decisão era vigente política setorial automobilística (Inovar Auto) favorecedora da indústria nacional fortemente estuada na seguinte arquitetura: manutenção geral de altas alíquotas do IPI sobre a importação de veículos (modal de 50%) e redução substantiva (-30%) da alíquota para quotas de importações por companhias do setor que preenchessem requisitos de investimento em pesquisa e tecnologia; portanto, a decisão impactava frontalmente com o dito esquema invulgar de tributação e, se consolidado o entendimento, potencialmente o quadro concorrencial.

E quarto, porque desconsiderou que a tese tinha potencial de se alastrar para qualquer bem de consumo, deixando em aberto a necessidade de criação jurisdicional de critérios objetivos para definição do que, quantitativamente e qualitativamente, poderia ser considerado “para uso”, o incentivo a fraudes na realização de importações de tal natureza e as complicações de ordem operacional que decorrem desse tipo de criação.

Vale assomar que a mudança de orientação operada pelo STF, para além das obviedades da leitura direta da norma de incidência – quanto à não cumulatividade e sujeição passiva na operação de importação – se ocupa de consideração do aspecto extrafiscal do imposto, visto que sua inexigibilidade nas importações acarretaria desequilíbrio no mercado interno, pois o consumidor importador levaria vantagem econômica em relação ao adquirente de produto nacional onerado. Isso, por certo, torna a operação de importação muito mais atraente, e possivelmente mais eficiente, causando desequilíbrio concorrencial e desfavorecimento da indústria nacional.

2.3. Sumário de dissonâncias

No Capítulo 1, demonstrou-se a restritividade lógico normativa imperativa que envolve a concessão de benefício tributário e que o espaço de apreciação dos juízes cinge-se a controle limitado ao cumprimento das formalidades rituais da instituição legal. No segundo capítulo, por sua vez, foram pontuadas manifestações relevantes do STF e do STJ acerca de como estes percebem a liberdade que lhes cabe na apreciação de temas tributários que acabam por instituir ou ampliar o escopo de condição beneficiada face à injunção tributária regular.

Quanto ao tema da auto restrição judicial na análise de imunidades tributárias, em suma, percebe-se no Supremo que há grande força na perspectiva de que ao intérprete constitucional é ampla a possibilidade de leitura dos preceitos imunizantes, logo seria um contrassenso esperar

que pautar suas decisões a partir de técnica interpretativa disposta na Lei Complementar, uma vez que isso significaria subordinar o texto constitucional a diretriz de hierarquia normativa inferior que reduz o espaço explorável da norma constitucional.

Assim, a análise das imunidades do art. 150, VI, é ilustrativa de que a interpretação ampliadora marca o tema no Supremo Tribunal como se vê, *v.g.*, na incontida ampliação subjetiva da imunidade recíproca e do conceito de templo, na ampliação objetiva no caso dos suportes de leitura e insumos semelhantes a papel. Apesar disso, nota-se alguma autocontenção na apreciação de algumas questões como a impossibilidade de se estender a imunidade a tributos diferentes de impostos, embora de outro lado se extrapolem os impostos atingidos pela norma imunizante e se relativize a ideia de “finalidades essenciais”.

Sabe-se do teor político das decisões do STF em matéria de imunidades, mas não há como ignorar que a argumentação jurídica prevalente, por vezes, é no mínimo incoerente. A constante extensão de imunidade recíproca aos Correios, por exemplo, faz prova de que a Corte não tem compromisso senão com diretiva de proteção da entidade da própria ineficiência e do risco concorrencial, pois não hesita em sacrificar a competitividade do setor logístico. O padrão se repete quanto à não sujeição ao ICMS da operação de venda de bens por entidade assistencial imune. Entretanto, vê-se que há um senso de conveniência que impregna a solução dada à extinta imunidade do art. 40, §21.

A legalidade tributária, por sua vez, tem sido marcada por tendência de relativização no sentido de admitir a delegação da função legislativa ao Poder Executivo, ante a tese da legalidade suficiente, que propõe a superação da taxatividade constitucional. No que concerne à disposição do art. 150, § 6º, apesar do reconhecimento da relevante função (de contenção de Legislativo e Executivo na construção de privilégios fiscais) derivada do requisito “especificidade” da lei, ao STF basta a verificação de que o parlamento dispensou atenção ao tema; desnecessário, portanto, que seja lei exclusiva. Além disso, há relevante decisão que limita a exigência de lei específica à concessão dos benefícios nele taxativamente mencionados.

Por fim, no que diz respeito ao controle de benefícios fiscais, é visível o volume de atuação em controle formal, o que é desejável. Além disso, percebe-se que na adoção da isonomia tributária como parâmetro de controle de políticas fiscais beneficiadas, há a preocupação com o estabelecimento de discriminação “razoável”. Quanto à ampliação de benefício em face de tal argumento, em regra, o STF e o STJ inadmitem.

A análise de casos é provocativa e mostra o quanto o Judiciário tem de se imiscuir na atividade legislativa positiva, tomando-a para si ou pressupondo defeito normativo inexistente para sustentar decisão criativa ou ampliativa de benefícios. Em todas as situações trazidas, não há falta de clareza e não há lacuna. São decisões questionáveis, se não inconstitucionais, tendo em vista que deveriam convergir para o que é semanticamente congruente com o texto legal/constitucional, em respeito à diretriz interpretativa fechada imposta à autoridade judicante, derivada da conformação dada pelo Sistema Tributário Nacional.

Capítulo 3 - Consequências do benefício fiscal judicial

No presente capítulo, tomam-se em consideração os reflexos da incongruência entre a premissa normativa discutida no Capítulo 1 e a premissa positiva amplamente descrita no Capítulo 2. Assim, optou-se por abordagem de consequências a partir de recorte dirigido por senso arbitrário de relevância do pesquisador. Portanto, tais desdobramentos foram estudados e serão apresentados considerando-se três prismas: (i) o político (3.1.), i.e., referente a definições fundamentais da estrutura estatal (separação de poderes e federalismo fiscal); (ii) o jurídico estrutural (3.2), marcado pelo antagonismo entre a manutenção de integridade orgânico estrutural e o oportunismo da mudança casuística da estrutura de incentivos juridicamente estruturada (superação da segurança jurídica e consequente erosão do valor preditivo da lei; perturbação das bases do direito tributário com a subversão do modelo de incidência de tributos; e (iii) o econômico (3.3), relacionado às perturbações inferíveis sobre os interesses dos agentes econômicos, como a competitividade interna (e o comportamento evasivo pelos sujeitos passivos da relação tributária) e o impacto financeiro-orçamentário sobre os entes tributantes.

3.1. Consequências de ordem política

Ao ponderar acerca de consequências decorrentes da criação ou ampliação de benefício fiscal judicial, percebem-se reflexos comuns a qualquer atuação ativista por parte desse braço estatal concebido para exercer competências específicas. As consequências que aqui se pretende classificar como de ordem política são as que refletem conturbações no esquema de divisão do poder político. Portanto, toma-se por premissa o fato de que o poder político é uno e convenientemente particionado no texto normativo que encarta a decisão política fundamental; e que isso decorre de uma intenção construtiva orgânica e harmônica entre as instituições imbuídas das parcelas de poder que lhes são legadas, em face da necessidade de que cumpram sua missão.

Essa divisão do poder político estatal é realizada a partir de duas arquiteturas: (i) funcional, pela delimitação extensiva de competências e atribuições a órgãos que exercem as funções legislativa, executiva e judicante, que o devem fazer de forma independente e harmônica; e (ii) político territorial, revelado na edificação do pacto federativo, pelo qual três esferas de governo coexistem e também têm gravadas na Carta Política suas competências (que

nada mais são do que o esquadro geral que limita a potencialidade de ação dos entes políticos União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Ressalte-se que para ambos os esquemas as questões tributárias são notoriamente sensíveis. Assim, em face desses dois arranjos de parcelamento do poder, percebe-se que a atuação judiciária criativa não alicerçada nos permissivos lógicos que a cerceiam tem grande potencial de lhes macular a higidez. À vista disso, nos itens seguintes examinam-se os reflexos do juízo incontido sobre a “separação de poderes” (3.2.1) e sobre a sanidade do pacto federativo (3.2.2).

3.1.1. Repartição orgânica do poder

Apesar do incessante debate acerca da superação do conceito clássico de separação de poderes e da banalização do ativismo e da judicialização da política²⁴², de forma direta, a decisão em juízo *ultra legem*, *contra legem* ou *praeter legem* desautorizada sempre representa uma tensão franca entre a função judiciária e a legislativa, mesmo que àquela reconheçamos as prerrogativas de autonomia e liberdade de convicção, além da vinculação pelo dever de prestação jurisdicional (*non liquet* - como discutido previamente no Capítulo 1).

Nesse contexto, dois aspectos que implicam consequências relevantes são fundamentais nesse cenário: um conexo à legitimidade da reconstrução do direito pelos juízes em prejuízo das pré valorações consolidadas na lei, o que reflete disfuncionalidade na relação entre poderes, e um relativo à ineficiência decorrente da falta de cooperação interinstitucional na relação Legislativo x Judiciário (lei x intérprete).

As decisões judiciais viciadas (v.g., por erro, como a avocação de competência indevida, sentença nula etc., ou por vício de convicção, como nos casos de corrupção ou coação) são

²⁴² A despeito de a precisão terminológica ser irrelevante para a discussão aqui empreendida, vale colacionar e indicar exploração mais detida: segundo Tassinari, as novas Constituições, a remodelagem do Estado e a existência de novos direitos (como os difusos) forjaram uma nova relação entre os Poderes, em que o Judiciário deixa de ser um poder inerte e alheio às transformações sociais, uma vez que, por força dessas mudanças, fora incluído no espaço da política. Para ela, a judicialização (da política) é uma questão social, na medida em que: “(...) é muito mais uma constatação sobre aquilo que vem ocorrendo na contemporaneidade por conta da maior consagração de direitos e regulamentações constitucionais, que acabam por possibilitar um maior número de demandas, que, em maior ou menor medida, desaguarão no Judiciário; do que uma postura a ser identificada (como positiva ou negativa). Isto é, esta questão está ligada a uma análise contextual da composição do cenário jurídico, não fazendo referência à necessidade de se criar (ou defender) um modelo de jurisdição fortalecido.” *In*: TASSINARI, Clarissa. **Jurisdição e ativismo judicial**: limites da atuação do Judiciário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. Versão e-book.

problemas reais que eventualmente repercutem excesso de poder judicial e inconformidade com a lei. Estas, contudo, não são tema deste estudo, na medida em que as que incorrem em erros formais ou substantivos (quanto ao direito ou os fatos) devem ser controladas pela estrutura processual recursal; e as que derivam de vício de convicção, mas que não se enquadrem na situação anterior, dificilmente serão corrigidas, em vista da dificuldade de a parte não beneficiada fazer prova do vício.

Assim, tendo em vista que a atuação ativista não viciada encontra justificativa na suposta intenção de consecução da máxima efetividade da Constituição, de modo que juízes se permitem proscrever, dar leitura própria ou mesmo amalgamar valores e princípios a regras jurídicas planas em lei, dada a controversa concepção que apregoa que a plena constitucionalização do direito lhes confere tal poder²⁴³, soa salutar trazer ao contexto as dificuldades decorrentes do controle de constitucionalidade, e da superação da centralidade da lei no processo decisório judicante e do paradigma positivo de construção da regra jurídica de decisão.

Veja-se que mesmo a avocação do exercício da jurisdição constitucional (aqui mencionada por consubstanciar o maior nível de interferência judiciária sobre a qualidade do produto legislativo que nosso modelo admite) em que se interpreta a limitação do poder, se declara a inconformidade da lei para excluir a incidência de tributo²⁴⁴, ou, se exoneradora, para adensar-lhe o escopo, revela esse choque, a despeito de tal competência ser constitucionalmente dada aos juízes e tribunais em controle difuso²⁴⁵, e exclusivamente às Cortes Constitucionais²⁴⁶ em controle concentrado.

Sempre resta questionável qual o limite à interpretação constitucional. A conveniência da modelagem de políticas públicas sensíveis por meio de revisão judicial é um debate que remonta aos debates políticos coetâneos à ratificação da Constituição Norte Americana, a qual ressignificou o termo “federação”, instituiu uma estrutura tripartite no governo central²⁴⁷ norte americano e deu competência tributária à “União”.

²⁴³ O assunto é amplamente discutido na seção 3.2.1.

²⁴⁴ A declaração de inconstitucionalidade da lei que determina hipótese de incidência pode ter efeitos distintos a depender da razão da inconstitucionalidade: se meramente formal, força o Legislativo a revisitar a matéria cumprindo a liturgia adequada; se material, cria, pelo expediente declaratório da Corte Constitucional, imunidade não explicitamente declarada na Constituição, uma vez que sua superação demandará emenda à Constituição.

²⁴⁵ Apesar de não haver tal previsão em qualquer altura do texto constitucional, cf. art. 97, da CF/88.

²⁴⁶ STF, no caso da CF/88, e os Tribunais de Justiça Estaduais, quanto às constituições estaduais.

²⁴⁷ Reestruturou completamente o Governo central, criando instituições com função legislativa, executiva e as instâncias judiciárias federais.

Brutus, proeminente antifederalista²⁴⁸, já na concepção do controle de constitucionalidade, apontava o risco de supremacia do Judiciário, mormente em razão dos poderes da Suprema Corte, que passaria a ser um fórum constituinte permanente composto de poucos e privilegiados julgadores carecedores de representatividade democrática, que certamente condicionaria a atuação legislativa²⁴⁹, além de não serem sujeitos a qualquer tipo de controle²⁵⁰, senão à remota limitada possibilidade de *impeachment*, que só é autorizado para casos restritos. O que se percebe, portanto, é que Brutus via na liberdade interpretativa da Suprema Corte, em exercício de *judicial review*, e na insuficiência de ferramentas de responsabilização e balanceamento da conduta dos juízes, a possibilidade de se estabelecer uma supremacia judiciária.

Alexander Hamilton, icônico federalista, ao defender a instituição da estrutura judiciária federal com poder revisional sobre os atos legislativos, e em especial da Suprema Corte, enxergava a pertinência da *judicial review* ante a necessidade de um procedimento de *enforcement* que desse eficácia aos preceitos constitucionais; a par disso, ressaltou que a filtragem constitucional judicial é uma forma reflexa de concretização popular, na medida em que esta é norma suprema decorrente de liturgia democrática²⁵¹.

Além disso, ele apresentou a tese de que o Judiciário é o braço mais fraco dentre os três então instituídos, portanto o menos capaz de transgredir ou violar os direitos políticos constitucionais²⁵². Já quanto à liberdade interpretativa, apostava em dois argumentos: (i) a

²⁴⁸ Os antifederalistas eram contrários à ratificação da Constituição, por inúmeras razões. Uma das principais era a perda de autonomia dos Estados e o risco de tirania em face do grande poder dado ao Presidente. Cf. BAILEY, Bill (ed.). **The anti-federalist papers**. The federalist papers Project. Disponível em: <https://bit.ly/38pOife>. Acesso em: 20 fev. 2022.

²⁴⁹ Em Brutus XII, se ocupa de demonstrar como o Judiciário condicionaria a autoridade legislativa central. Para ele, o legislativo central passaria a se comportar de acordo com a posição dos juízes: “por um lado, eles não irão aprovar leis que sabem que não serão aplicadas pelos tribunais; por outro, é certo que não terão escrúpulos em aprovar as que sabem que o serão, com a frequência que julgarem apropriada.” Cf. Brutus XII. In: BAILEY, Bill (ed.). **The anti-federalist papers**. The federalist papers Project. Disponível em: <https://bit.ly/38pOife>. Acesso em: 20 fev. 2022.

²⁵⁰ Profetizava que a Suprema Corte exerceria não apenas a “judicial review”, mas a judicial supremacy, se tornando, portanto, preponderante sobre os demais braços do governo central. Deriva essa supremacia da inexistência de um freio, i.e., uma instância de controle das decisões da Suprema Corte, e da impossibilidade de responsabilização da corte, tendo em vista que ele achava que o impeachment só se é autorizado para casos restritos. Cf. Brutus XV. In: *Ibid.*

²⁵¹ Para ele, a judicial review decorre da lógica do sistema: a Constituição emanada do poder do povo é a lei fundamental e superior, e assim deve ser vista pelos juízes. De forma que, em face de alguma divergência insuperável entre um ato legislativo e a constituição, os juízes ficariam obrigados a dar preferência à Constituição. É o que ele colocou como prevalência da intenção do povo em detrimento da intenção dos seus agentes. Federalista nº 78. In: MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **Os artigos federalistas**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, n. LXXVIII. p. 479.

²⁵² *Ibid.*

autocontenção, i.e., limitação do controle judicial a violações constitucionais explícitas²⁵³; e (ii) o risco de *impeachment*, que incutiria nos juízes esse senso de autocontenção²⁵⁴.

O que se percebe nesse embate é que, desde os primeiros momentos de concepção da revisão judicial, o modelo americano de controle suscitou a relação de tensão que existe entre democracia e Estado “Constitucional” de Direito, entre as dimensões política e jurídica. Nota-se, contudo, que para ambos os lados, o poder de declarar nula uma norma inconstitucional é um exercício político essencial e uma necessidade da coerência jurídica. Mesmo Brutus não descartava essa utilidade, apenas pretendia que fosse aprimorada mediante implementação de controles preferencialmente cancelados democraticamente.

O fato de o debate ainda inspirar volumoso campo de estudos com análises multiangulares evidencia que permanecem incomodando na atualidade as grandes questões acerca do exercício da jurisdição constitucional: (i) ausência de controle democrático das decisões, ou seja, a jurisdição constitucional qualificada é o último intérprete; (ii) déficit de representatividade popular; (iii) o fato de a jurisdição constitucional impregnar função distinta ao Judiciário (como classicamente concebido), passando a ser uma instância de controle dos poderes; (iv) quanto ao aspecto interpretativo, a porosidade do texto constitucional que permite atuação criativa e positiva, o que pode alçar a jurisdição constitucional à condição de legislador e até mesmo um constituinte permanente, e a inexistência de regras hermenêuticas peremptórias.

Embora a nossa construção de um formato de controle de constitucionalidade forte²⁵⁵ como o vigente tenha a intenção de abreviar as ponderações acerca de vários pontos que envolvem esse embate político-filosófico centrado no risco democrático do exercício da

²⁵³ Cf. Federalista nº 81. *In: Ibid.*, p. 482-483.

²⁵⁴ Segundo Hamilton: “Não se pode dar nenhum peso à afirmação de que os tribunais podem, a pretexto de uma incompatibilidade, substituir as intenções constitucionais do legislativo por seus próprios desejos. (...) Os tribunais devem especificar o sentido da lei; e, caso se dispusessem a exercer a vontade em vez do julgamento, isso levaria igualmente à substituição do desejo do corpo legislativo pelo seu próprio. Se essa observação provasse alguma coisa, seria que não deve haver nenhum juiz além do próprio legislativo.” Cf. Federalista nº 78. *Ibid.*, p. 479.

²⁵⁵ Conforme relevante parte da doutrina, são pressupostos de um controle de constitucionalidade forte: (i) existência de uma Constituição formal (conteúdo) e rígida (estabilidade), logo dotada de supremacia; (ii) atribuição de competência constitucional a um órgão ao qual se pressupõe legitimidade para exercer o controle (v.g. STF e Tribunais de Justiça estaduais); (iii) existência de sanção por incompatibilidade com a Constituição, que é a consequente nulidade do ato normativo passível de controle com efeitos, em regra, “*ex tunc*”. Cf. PINTO, José Guilherme Berman Correa. **Direito Constitucional Comparado e Controle Fraco de Constitucionalidade**. Tese de Doutorado (Departamento de Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2013. p. 36-38. Disponível em: <https://bit.ly/3yB3qRL>. Acesso em: 15 mar. 2022.

jurisdição constitucional e seus desdobramentos sobre a estrutura funcional triangular do poder do Estado, várias dessas questões têm ainda grande relevância não só filosófica, mas prática.

Isso porque, mesmo em face da universalidade da jurisdição, além de haver casos em que tal força não é constitucionalmente justificada (como no controle prévio sobre projeto de lei, com o processo legislativo ainda em curso), sempre que a atuação judicante transcende seu escopo de competência²⁵⁶ e aumenta seu raio de interferência avocando competências legadas aos demais poderes, defronta as bases de sua legitimidade.

O ponto é que, para além do poder de revisão judicial, a conduta judiciária ativista tem por premissas a inerente insuficiência do direito positivado, a certeza de que o intérprete autêntico (juiz) é o último estágio de construção do direito, e de que é no caso concreto – em face de particularidades - que esse intérprete vai ter instrumental fático substantivo que lhe permita dar sentido ao enunciado jurídico positivado, mas não tomando-o como único referencial de construção do direito, ou mesmo dando-lhe primazia, em face de valores, princípios e particularidades casuísticas a serem amalgamados segundo uma lógica de argumentação jurídica²⁵⁷. De outro lado, politicamente, assume-se válida a crença de que o Judiciário – e particularmente o STF - tem função tão proeminente na ordenação institucional

²⁵⁶ Ferreira desenvolve crítica ao ativismo judicial em face de regras de competência constitucionais, partindo da inadequação da “criação” de exceções das regras constitucionais de competência e dos efeitos nefastos da usurpação destas pelo Judiciário. In: FERREIRA, Emanuel de Melo. **Controle de constitucionalidade e exceção jurídica**: a superação das regras constitucionais e a realocação judicial do poder. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2019.

²⁵⁷ Importante anotar que essa perspectiva está no núcleo do “neoconstitucionalismo”, que, em suma, apregoa a legitimidade de expansão do poder legado ao Judiciário na perseguição da efetividade constitucional. Suas pretensamente inovadoras bases hermenêuticas são contestadas por Horbach, para quem: “Não sendo a “nova hermenêutica constitucional” uma teoria com traços próprios, caracteriza-se como uma formulação retórica que busca justificar uma realidade, qual seja, a extrapolação indevida das funções jurídico-políticas, em especial pelos responsáveis pela interpretação das leis e da Constituição, num claro movimento ideológico. Com essa retórica, o intérprete pode, na “nova hermenêutica”, dar ao texto o sentido que bem entender, partindo do pressuposto que não existe um sentido verdadeiro da norma, sendo sua tarefa um ato de vontade e não de conhecimento.” O autor toma por base a lição de Cezar Saldanha Souza Junior, que evidencia a existência de 3 níveis de produção jurídica ontologicamente distintos: (i) função juspolítica judicial, compondo concretamente os conflitos e julgando os indivíduos; (ii) função legislativa que atende a necessidade de orientação genérica das condutas da comunidade, com “pautas objetivas para dirigir o comportamento social”; gera a produção de normas gerais e abstratas; e, (iii) controle de constitucionalidade ao qual cabe a limitação desses poderes com fiscalização da obra do legislador. Horbach os identifica com o reconhecimento de que a guarda da Constituição, a legislação e a jurisdição são funções estatais independentes e com características próprias, não devendo ser confundidas por seus titulares. Acusa, entretanto, que em análise mais acurada do funcionamento das instituições brasileiras pode-se concluir que se vive, hoje, um quadro de confusão entre esses níveis de produção jurídica, sem que se tenha uma fronteira nítida entre jurisdição, legislação e guarda da Constituição. E não é somente a falta de um arranjo institucional adequado que leva ao exercício confuso das funções jurisdicional, legislativa e de guarda da Constituição. Isso decorre também de uma crise de mentalidade. Essa crise de mentalidade, segundo o autor, tem raízes bem estabelecidas na influência da denominada “nova hermenêutica constitucional” sobre o ideário funcional do Judiciário nacional. In: HORBACH, Carlos Bastide. A nova roupa do direito constitucional. **Revista dos Tribunais**, v. 96, n. 859, pp. 81–91. 2007.

brasileira, que pode substituir a atuação dos demais poderes e exercer diretamente suas funções, quando considerar, segundo os próprios critérios, que estes se encontram de algum modo inertes²⁵⁸.

O cerne do descompasso em face da separação de poderes conforme concebida na Carta Republicana de 1988 - que pressupõe a existência de freios e contrapesos na busca de equilíbrio do funcionamento das instâncias estatais - certamente reside no fato de a decisão ativista não ser passível de qualquer controle por outro poder. A inovação legislativa, após aprovação pelas duas câmaras parlamentares²⁵⁹ conforme prescreve o devido processo legislativo, vai à sanção presidencial. Desse modo, o Presidente da República tem a faculdade de exercício de veto, ato de controle do mandatário do Poder Executivo sobre o Legislativo, cuja superação demanda maior esforço e desgaste político no Parlamento. Isto é, opera-se um controle entre tais órgãos, a partir das faculdades de vetar e estatuir²⁶⁰.

Ou seja, de uma perspectiva prática, o juízo ativista não respeita sequer a ideologia dinâmica da interpretação, que admite a participação ativa do julgador na criação da norma a partir do texto; portanto, extrai norma de convicções próprias sem respeitar os encargos formais e políticos do processo legislativo, dentre eles a necessidade de alinhamento bicameral e a possibilidade de controle por outro poder, os constrangimentos orçamentários e a superação de dificuldades reveladas no debate público comumente travado no Parlamento.

Isso claramente desvia da concepção constitucional da repartição de poderes, pela qual o exercício das funções básicas de Estado deve se alinhar a postulados elementares: (i) cada uma delas deve ser exercida por titulares diversos, para que não haja concentração em uma só pessoa ou entidade; (ii) todas as três funções orgânicas devem ser dotadas de escopo de

²⁵⁸ HORBACH, Carlos Bastide. Avaliação da democracia togada passa pelas causas e efeitos. **Revista Consultor Jurídico**. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/36Wg6H2>. Acesso em: 20 fev. 2022. A propósito, é equivalente a definição de Ramos: “Por ativismo judicial, deve-se entender o exercício da função jurisdicional para além dos limites impostos pelo próprio ordenamento que incumbe, institucionalmente, ao Poder Judiciário fazer atuar, resolvendo litígios de feições subjetivas (conflitos de interesse) e controvérsias jurídicas de natureza objetiva (conflitos normativos). Essa ultrapassagem das linhas demarcatórias da função jurisdicional se faz em detrimento, particularmente, da função legislativa, não envolvendo o exercício desabrido da legiferação (ou de outras funções não jurisdicionais) e sim a descaracterização da função típica do Poder Judiciário, com incursão insidiosa sobre o núcleo essencial das funções constitucionalmente atribuídas a outros Poderes”. *In*: RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308.

²⁵⁹ Ressalte-se que cada uma dessas câmaras é dotada da faculdade de impedir a inovação legal, uma vez que apenas com a confluência de ambas se configura o poder de estatuir.

²⁶⁰ 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”. **Revista dos Tribunais**, v. 868, pp. 53-68. 2008. Também nesse sentido: CASTRO, João Monteiro de. Ativismo judicial, separação de Poderes e a experiência brasileira recente. **Revista Consultor Jurídico**. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3LOKbYA>. Acesso em: 10 mar. 2022.

competências exclusivo e singular, restando enlaçados reciprocamente, através de mecanismos também recíprocos (*checks and balances*).

Além disso, cabe conjecturar um problema que aflige a capacidade de amadurecimento da democracia brasileira²⁶¹: a usurpação da tutela de questões políticas sensíveis pelo Judiciário pode ser vista de uma perspectiva pela qual uma aristocracia judiciária, inconformada com a incapacidade de exercício da cidadania pelo povo, “[...] que levaria à reiterada escolha de representantes - administradores e legisladores - incapazes de realizar o conteúdo democrático da Constituição”, assumindo, então, “ papel orientador e corretivo dos poderes constituídos, papel esse que, em condições normais, seria do eleitorado”.

Essa forma de agir tem potencial de extrair a capacidade de amadurecimento da democracia, tendo em vista que acaba por “menosprezar a participação do povo, privilegiando a atuação politicamente irresponsável de seus ‘representantes’ não eleitos” e pode esvaziar de responsabilidades elites políticas, que, oportunista, se posta leniente com a transferência, aos juízes, do ônus de decidir sobre matérias difíceis que não lhes são naturais, o que permite que essas elites se mantenham inertes e afastadas da responsabilização popular, pois “se as medidas decorrentes da decisão judicial são bem sucedidas, naturalmente ficam associadas ao governo que as executou; se fracassam, são imputadas ao Judiciário”²⁶².

Para o escopo de estudo aqui abraçado, a incongruência institucional, per si, é demasiado problemática para a sustentabilidade prospectiva do funcionamento estatal, por várias razões, dentre as quais o fato de os demais poderes ficarem (ou se portarem de forma oportunista) reféns do controle judicial que, sem limites, eventualmente supera a lei ou atos de gestão ante justificativa não razoável, e o conseqüente agigantamento da influência do Judiciário na formulação/reformulação de políticas tributárias, a partir de inovações pela via interpretativa ou por interferência sobre a discricionariedade legislativa.

Por seu turno, o aumento da influência do Judiciário na formulação/reformulação de políticas tributárias, a partir do exercício da função judiciária, por meio de inovações pela via

²⁶¹. HORBACH, Carlos Bastide. Avaliação da democracia togada passa pelas causas e efeitos. **Revista Consultor Jurídico**, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/36Wg6H2>. Acesso em: 20 fev. 2022.

²⁶² *Ibidem*. Segundo Horbach: “(...) nada indica que o ativismo da “democracia togada” tenha gerado — ou tenha a potencialidade de gerar — as condições necessárias para a superação de sua existência, chamando os representantes popularmente eleitos a suas responsabilidades constitucionais.”

interpretativa ou por interferência sobre a discricionariedade legislativa põe em evidência esse excesso de tutela que deixa em cheque a liberdade parlamentar.

Exemplo claro foi apresentado no capítulo anterior, quando se discutiu a ampliação de beneficiários de isenção de IPI na aquisição de veículos, na ADO nº 30: a inclusão de novos beneficiários ante o argumento de que se tratava de política pública incompleta, e a determinação de nova regulação é clara forma de inibir que os colegiados legisladores façam escolhas diversas do que o Tribunal considerou adequado, ou seja, o legislador é tolhido do seu espaço de reavaliação em face de determinação Judicial do que seja a adequação uma política pública de desoneração.

Em mérito, a decisão se apresenta com as melhores intenções e se propõe efetivadora de direitos; eventualmente, as razões tenham sido realmente nobres e a decisão chegue a preencher anseios populares. Entretanto, não soa acertado que o STF se imiscua na elaboração de política tributária, pois isso é de competência dos representantes eleitos e é essencial que haja larga amplitude no debate. Até então, ainda plenamente vigente o art. 1º, parágrafo único, da CF/88, que anuncia a soberania popular a ser exercida diretamente ou por representação.

Outra percepção que põe em xeque a atuação ativista refere-se à utilização da máquina judiciária (*e.g.*, pelo uso da revisão judicial como forma adicional de acesso ao sistema político ao cidadão) na intenção de dar concretude a teses que foram discutidas no parlamento, mas rejeitadas, vencidas no processo legislativo. A proposta pode até soar justa, mas incluir essa atuação em um conjunto mais amplo de formas de participação dos cidadãos não muda o fato de que se trata de uma forma de participação não disciplinada pelos princípios de igualdade política, que são cruciais à democracia. As pessoas tendem a buscar esse meio de acesso “político” quando pretendem maior peso para suas opiniões do que a política eleitoral lhes propiciaria.²⁶³

Conquanto haja imperfeições no sistema representativo, os legisladores estão em melhor posição para decidir do que os juízes. De uma perspectiva procedimental, as decisões legislativas são procedimentalmente superiores, uma vez que são tomadas por representantes eleitos e politicamente responsáveis²⁶⁴, e mesmo os defeitos da representação legislativa não

²⁶³ Cf. WALDRON, Jeremy. The core of the case against judicial review. **The Yale Law Journal**, n. 115, 2006. pp. 1346-1406. p. 1395.

²⁶⁴ *Ibid.* p. 1394.

invalidam essa conclusão, já que o debate acerca da legitimidade procedimental é comparativo: processo judicial x processo legislativo.

Há de se evidenciar, ainda, que em razão de disposição constitucional²⁶⁵, a decisão judicial transitada em julgado não é reformada sequer por lei nova; e as discussões e definições em matéria constitucional por Cortes constitucionais só serão superadas em instância popular representativa pelo processo de emenda à Constituição que requerem o apoio de supermaiorias para serem promulgadas, e não há nada que justifique a força atribuída às decisões dos juízes nos países em que há revisão judicial e ativismo constitucional até que maiorias assim se formem²⁶⁶.

Imagine-se um cenário em que o parlamento, no bojo de uma política de promoção de mobilidade urbana sustentável, com a redução do uso de veículos, e com foco no aumento da qualidade de vida de deficientes físicos específicos cria isenção de IPI incidente sobre próteses ortopédicas com o fim de baratear sua aquisição por pessoas que perderam membros inferiores. Isso leva a um cenário de litígio em que indivíduos e entidades representativas propõem ações individuais, coletivas e ações diretas de inconstitucionalidade, baseadas essencialmente na discriminação não razoável e conseqüente omissão parcial do legislador.

Por exemplo, pessoas que usam bicicletas, ou pessoas que dependem de cadeiras de rodas motorizadas ou não para se locomover, focariam a finalidade da medida (mobilidade sustentável) como motivo para ampliação do objeto; pessoas que utilizam ou necessitam de próteses para membros superiores focariam na necessidade de ampliação do objeto a essa categoria de amputados em vista da necessidade de concretização da dignidade, ou sob o argumento de que caminhar de forma ótima consiste em deslocar a totalidade do corpo de modo coordenado; portanto, segundo a lei fundamental da dinâmica, para que haja eficiência mecânica no complexo ato de caminhar é necessária a conjugação sinérgica de forças tanto dos membros inferiores quanto dos superiores.

Enfim, pode-se antecipar uma miríade de soluções a tais pedidos que vão desde a concessão do benefício a todas as categorias de sujeitos que o pleiteiam à não concessão a qualquer daquelas que estão fora da política implantada, como mandatário segundo o preceito hermenêutico presente no CTN. O que se pondera é: o debate público de construção da política em si se deu no parlamento, o *lobby* ou a representatividade de determinadas categorias não foi

²⁶⁵ Cf. art. 5º, XXXVI, da CF/88: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

²⁶⁶ WALDRON. *Ibid.*

capaz de convencer o colegiado legislador da utilidade social de sua inclusão no universo de beneficiários, logo este ativamente os excluiu, por qualquer razão predominante no processo legislativo (*e.g.*, por entender inadequado ao escopo da política, por continências orçamentárias etc.). E isso é plenamente aceitável, é a discricionariedade legislativa em ação. Inaceitável, entretanto, é que esse trabalho e o eventual desgaste político que dele resulta seja completamente desprezado por abordagem ideológica de eventual agente adjudicador cuja decisão é de difícil avaliação frente à expectativa social.

Quando o legislador produz uma lei, o desenho sistêmico força a presumir que não o faz com a intenção de que os juízes a ignorem ou distorçam de forma oportunista, isso é uma desvalorização da realização institucional da missão parlamentar. Essa descoordenação pode ser olhada como um problema agente principal em que se verifica uma dupla relação de agência: os agentes políticos eleitos funcionam como proxies do povo, ou seja, seus agentes legitimados pela delegação de poder popular; assim, como discutido no Capítulo 1 (em que se viu que a eficiência adjudicatória depende da coordenação eficaz dos esforços institucionais na perseguição do incremento de bem-estar social), do ponto de vista lógico e jurídico, a escolha legislativa reflete uma aproximação dos valores e preferências da sociedade.

Nessa relação, o povo é o principal (delegatário) e os políticos eleitos são os agentes. Estes, por sua vez têm a função de elaborar leis, inclusive aquelas que estabelecem critérios para a seleção de juízes que farão valer as leis criadas. Há aqui uma segunda relação de agência cuja confiança é quebrada quando o agente Judiciário passa a decidir segundo a própria estrutura de valores, ignorando o empenho na construção do texto legal²⁶⁷.

Em essência, uma decisão judicial derivada de fiel e razoável interpretação da lei ou uma ativista plasmam a mesma substância (regra jurídica de decisão), a partir de um processo cognitivo racionalizante do agente julgador. A grande diferença é a complexidade do ato em termos de consideração do grau de influência do substrato legal sobre a formação da convicção. É evidente que se trata de duas instâncias decisórias complementares (eventualmente divergentes, quando há a desqualificação da lei ante revisão judicial), *i.e.*, a estrutura decisional é baseada em dois elementos: (i) quem decide o quê, e (ii) qual processo deve ser respeitado para se tomar determinado tipo de decisão.

²⁶⁷ GICO JR. Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020. p. 61-62.

De uma lógica de verdadeira satisfação de preferida utilidade social, não há certeza quanto à maior eficiência de um ou outro processo. Entretanto, a racionalização econômica da democracia representativa indica objetivamente que há maior probabilidade de a lei referenciar uma média de expectativas sociais maior do que a decisão unilateral de um magistrado (a despeito de a base da democracia ser a mera popularidade dos agentes que disputam eleições, e não qualquer vestígio objetivo de suas capacidades criativas, proficiência política, sabedoria ou qualquer atributo que revele alguma virtude). Mas ou o jogo é esse (e continuam os esforços para aprimorá-lo), ou aceitam-se modelos autocratas, tendo em conta que um paradigma anárquico é utópico e possivelmente insustentável.

3.1.2. Federalismo fiscal

A resignificação do termo “federação” se deu no contexto dos embates de ratificação da Constituição Norte Americana. Até então, a expressão era sinônima de “confederação”²⁶⁸, modelo de organização política baseado em um pacto entre Estados soberanos para a perseguição de propósitos comuns, mas sem a existência de um ente político central que lhes absorva a soberania²⁶⁹. O ajuste confederativo contava com um Governo Central²⁷⁰ que consistia em um mero comitê deliberativo sem capacidade de autofinanciamento e carente de poder de ação que dependia de unanimidade para aprovar qualquer medida. O pacto confederativo era bastante instável: havia excesso de autonomia dos Estados, acordos de comércio eram desrespeitados e o Congresso da Confederação não tinha poder efetivo de sanção. As desavenças eram muitas e o risco separatista era permanente.

Já naquele momento de elaboração conceitual, viu-se que um dentre os vários tópicos sensíveis dessa organização política é o financiamento dos entes federados. Uma das inspirações do Plano da Virgínia era a incapacidade do Congresso Confederativo de exercer sua autoridade, tendo em vista a completa dependência orçamentária e a indisposição de aporte de recursos pelos Estados confederados, que costumavam não adimplir com essa obrigação, o que deixava evidente que o Governo Central robusto então concebido tinha de ter competência tributária, pois inviável a dependência.

A primeira concepção de federação tentou resolver problemas da estabilidade de vínculo e harmonia das relações entre entes políticos mediante a instituição de paradigma de repartição vertical do poder político entre entes autônomos diferentes coexistentes em um mesmo território

²⁶⁸ A maioria dos estudiosos concorda que os verdadeiros "federalistas", no significado original da palavra, foram os opositores da Constituição, que continuaram a acreditar num governo central de poderes estritamente limitados, operando no quadro de uma confederação de Estados independentes e soberanos. Até certo ponto, “federação” foi mero sinônimo de “confederação”. Cf. COSER, Ivo. O Conceito de Federalismo e a ideia de interesse no Brasil do século XIX. **Revista de Ciências Sociais**, v. 51, n. 4. pp. 941-981. Rio de Janeiro, 2004. p. 945. Disponível em: <https://bit.ly/3sz3tJQ>. Acesso em: 10 fev. 2022.

²⁶⁹ Cf. Kelsen: “A consequência mais importante da teoria que se origina da primazia do Direito nacional é a de que o Estado cuja ordem jurídica é o ponto de partida da elaboração inteira pode ser considerado soberano. Porque se pressupõe a ordem jurídica desse Estado como sendo a ordem suprema, acima da qual não existe nenhuma outra ordem jurídica.” In: KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 544.

²⁷⁰ Os Artigos da Confederação eram a “Constituição” vigente: um pacto confederativo entre os 13 Estados que eram soberanos e, portanto, autocentrados. Hobson alerta que uma “multiplicidade de leis imprudentes e injustas foi o fruto amargo das repúblicas independentes estabelecidas na América pós revolucionária”. Cf. HOBSON, Charles F. James Madison, the Bill of Rights, and the problem of the states, **William & Mary Law Review**, v. 31, is. 2, pp. 267-274. 1990. p. 270. Disponível em: <https://bit.ly/3Nczdwy>. Acesso em: 5 abr. 2022.

(múltiplas camadas de governo, um Governo Central e entes regionais). Isso naturalmente significa distribuição de competências e obrigações entre os entes políticos.

Adiante na história, no bojo do campo de estudo das finanças públicas, cunhou-se o conceito de federalismo fiscal²⁷¹, expressão que encerra a divisão de competências e encargos entre os diferentes níveis de governo e o escopo de relações financeiras intergovernamentais. Na teoria do federalismo fiscal, o problema essencial²⁷² é a descentralização. Na prática, isso é perceptível na CF/88: ao modelar o federalismo fiscal, a Constituição estabelece a distribuição e coordenação fundamental de competências fiscais entre as diferentes esferas de governo, para que, em tese, ajam de modo autônomo e sinérgico na perseguição de eficiência na provisão da cesta de bens e serviços públicos.

Sabe-se que esse conceito de federalismo fiscal se refere, prioritariamente, à atribuição de legitimidade de instituição de tributos aos entes federados para fazerem frente às demandas sociais a que estão obrigados. Desse modo, para o presente estudo, importa explorar no núcleo do federalismo fiscal particularidades acerca de (i) competência arrecadatória e (ii) repartição de receitas tributárias.

É evidente que em nosso molde de Estado reparte-se o poder político de modo vertical entre entes políticos diversos a partir da fragmentação de competências e atribuições baseadas no teorema da descentralização de Oates²⁷³, o que deixa evidente a necessidade de financiamento autônomo de cada esfera de governo, o que deveria se dar preferencialmente em plenitude, embora admissível uma estrutura de repasses. O arranjo brasileiro segue diretrizes gerais do conceito clássico, mas tem traços singulares e intrincados, sobretudo no que concerne à repartição das ditas competências tributárias e de receitas arrecadadas.

²⁷¹ Expressão cunhada pelo economista americano Richard Musgrave em 1959.

²⁷² Cf. alerta Bird (1999), grande parte da literatura sobre federalismo fiscal consiste em tratamentos relativamente não relacionados de questões como o “teorema da descentralização” de Oates, modelos para a atribuição de poderes, discussões sobre transbordamentos intergovernamentais e concessões intergovernamentais, mobilidade e migração, e desequilíbrio fiscal vertical e dependência. Cf. BIRD, Richard M. Fiscal federalism. *In*: CORDES, Joseph J.; EBEL, Robert D. & GRAVELLE, Jane G. (eds). **The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy**. Urban Institute Press, 2005. pp. 151-154.

²⁷³ Segundo a clássica proposição de Oates, as diferenças nas necessidades e preferências das comunidades que integram um país, em geral, fazem com que a provisão de serviços públicos por um governo descentralizado tenha maior probabilidade de aumentar o bem-estar dos cidadãos contribuintes. Isso porque governos regionais e locais têm vantagens informacionais e flexibilidade para ajustar ações conforme as preferências locais. A proposição é reforçada quando há mobilidade de fatores que induzem competitividade de “pacotes fiscais” (tributação e despesas públicas) entre entes políticos similar à que ocorre com bens privados. Cf. OATES, Wallace E. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. **International Tax and Public Finance**, n. 12, pp. 349–373. 2005. Disponível em: <https://bit.ly/37jAVgi>. Acesso em 03 fev. 2022.

Na Constituição Federal, o elaborado Sistema Tributário Nacional é bastante eloquente quanto ao tema: há clareza quanto à divisão de competências entre os entes políticos e quanto a diretivas gerais de repartição de receitas referentes a determinados tributos²⁷⁴ mediante repasses incondicionados entre os entes federados. Todavia, há uma enormidade de questões residentes nas entranhas da execução desses comandos que tiveram de ser pacificadas nas cortes superiores. Não é de estranhar, portanto, que o tema de concessão de benefícios tributários já tenha sido tão discutido, ante o apelo da harmonia federativa: v.g., a subsistência de incentivos de ICMS sem a chancela do Confaz²⁷⁵, a compensação do ICMS imune nas operações de exportação e o impacto de desonerações concedidas, baseadas em tributos de arrecadação repartida, sobre o esvaziamento de repasses constitucionais vinculados.

Contudo, há conjecturas e amostras evidentes de que a proatividade judiciária sobre a matéria fiscal pode implicar perturbação do modelo constitucional. Essencialmente, o exercício anômalo ampliativo da discricionariedade judiciária é potencialmente indutor de problemas na configuração de descentralização eleita pelo constituinte, induzindo mobilidade de capital, o que compromete a atividade econômica, o orçamento público disponível e, eventualmente, pode majorar um problema crônico de endividamento público, quando se baseia na certeza de que a insolvência do membro federado vai ser resolvida pelo ente superior (uma forma de “*soft budget constraint*”²⁷⁶).

Para além das conjecturas, um bom exemplo para explorar complicações sobre federalismo fiscal decorrentes da criatividade judicial é o caso apresentado no item 2.2.1, em que se tratou da criação judicial de benefício *sui generis* baseado em IPI para operações na ZFM: em suma, criou-se a possibilidade de que o adquirente externo de produto isento proveniente da zona franca escriture créditos que podem ser aproveitados para compensação com débitos referentes a tributos federais ou ressarcimento. No caso há dois pontos de relevo: (i) a contradição inerente (presente na *ratio decidendi*) à ideia de favorecimento do pacto federativo; e (ii) o potencial rearranjo das cadeias industriais em função dessa fábrica de créditos, acirrando a competitividade fiscal entre Estados.

²⁷⁴ É o que disciplinam os arts. 157 a 162, da CF/88.

²⁷⁵ Observe-se que a pressão dos Estados foi tamanha que o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 160, de 2017, que deu fôlego à guerra fiscal.

²⁷⁶ O efeito é natural da guerra fiscal: conjectura plausível é que outros entes, na tentativa de compensar a vantagem e a perda de atividade econômica acabam tentando oferecer condições beneficiadas à custa de uma lógica de “*soft budget constraint*”, i.e., a falta de zelo com recursos recebidos em razão de não ter tido custos na sua arrecadação e na certeza de socorro financeiro.

Quanto à contradição essencial que há entre a criação judicial do benefício fiscal em crítica e a sanidade do federalismo, cabe destacar, primeiro, que o argumento de fortalecimento da ZFM (de que é corolário o desenvolvimento regional e consequentemente do Brasil) é contraditório, tendo em vista que os verdadeiros destinatários da benesse sequer são operadores da ZFM, i.e., são adquirentes localizados fora do território da Zona Franca; e segundo que se sacrificam recursos de uma exação cujo produto é substancialmente repartido entre os entes federados através de repasses constitucionais operacionalizados por meio do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM)²⁷⁷.

Com a instituição do benefício, o que se vê é que, ao invés de a União arrecadar os valores do IPI e distribuí-los via fundos de participação, em deferência ao modelo constitucional de repartição de receitas²⁷⁸, criou-se um subsídio fiscal pouco transparente que reduz o potencial arrecadatório do imposto, impactando os repasses mencionados, e que beneficia apenas as empresas que se valem de planejamentos tributários baseados em “parcerias” com unidades produtivas autorizadas a operar na ZFM.

É nítida a impropriedade, mesmo sob o ângulo da transparência e da prestação de contas que envolve a entrega desse subsídio: os repasses e fundos de participação têm auditoria direta pela Corte de Contas da União, logo necessariamente têm maior transparência, e o controle dos repasses é feito e documentado diretamente pelo Tesouro Nacional, instituição de Estado dotada de fé pública e plenamente auditada; já a apuração de créditos fictos de IPI dependem exclusivamente do modelo de negócios que a empresa estabelecer junto ao fornecedor instalado na Zona Franca de Manaus, que via de regra é um braço coligado ou controlado.

Isso torna todo o processo extremamente turvo, na medida em que só esse controle representa a necessidade permanente de auditoria dos montantes declarados. Em suma, não se sabe ao certo o real valor desses incentivos, senão após o período de homologação do autolancamento, ou mediante auditoria permanente (o que é, obviamente, inoperável).

²⁷⁷ Quanto a esses repasses, é preciso memorar que o art. 159, inciso I e II, da CF/88 dispõe que a União entregará 50% da arrecadação desse imposto aos Estados, Distrito Federal e Municípios via fundos de participação (I) e 10% a Estados e Distrito Federal proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (II).

²⁷⁸ Cabe ressaltar que se trata do esquadro constitucional que é dado ao federalismo fiscal brasileiro, baseado precipuamente na divisão de competências tributárias e na repartição de receitas auferidas com a arrecadação de determinadas exações, e nesse âmbito é essencial mencionar que o art. 161, inciso II, da CF/88, coroa essa segunda frente, já que as transferências objetivam a promoção do equilíbrio socioeconômico entre os entes federados, e consequentemente, de modo macro, das regiões.

De outro lado, vislumbra-se que a indústria de créditos de IPI, como indutor de um rearranjo dos modelos de negócios de base industrial, estimula a produção de insumos e produtos não acabados na ZFM, reconfigurando a própria zona franca – cuja concepção foi baseada na fabricação de produto acabado, com maior valor agregado - e atraindo produtores de insumos e produtos intermediários²⁷⁹, levando a uma migração substantiva dessa indústria de fornecimento de insumos, o que, eventualmente, pode ser um incentivo para Estados e Municípios, unilateralmente, tentarem balancear essa distorção.

Um ponto a destacar é que após o estabelecimento do benefício pelo STF, eventual redução de alíquota sobre insumo enfrenta a reclamação dos beneficiários para que haja respeito à anterioridade nonagesimal, na medida em que, mesmo que represente uma medida de alívio para estabelecimentos de todo o resto do país, para os privilegiados em operações com a zona franca, uma redução de alíquota sobre insumos representará a perda do subsídio fiscal²⁸⁰.

Esse problema ilustra tanto essa dificuldade de composição federativa, quanto a clara distorção conceitual da exação e de sua técnica de incidência. Perceba-se, ainda, que o rearranjo nesse caso é acompanhado de externalidades. Por exemplo, aumenta-se o tráfego de veículos de carga entre a região produtora e as regiões sedes de adquirentes, o que significa maior dependência de combustíveis fósseis, mais manutenção de vias pavimentadas, idealmente aumento da incidência de ações de fiscalização etc., e esses custos certamente não refletem apenas sobre o patrimônio do ente “favorecido”.

Em suma, no que concerne ao federalismo fiscal, a decisão ativista em matéria de benefícios tributários tem potencial de agravar problemas comuns à forma federativa adotada, como a indução de rearranjo de cadeias produtivas, de deslocamento de pessoas e empresas entre entes federados e a ampliação de irresponsabilidade fiscal, sem o cuidado de mensurar o agravamento de eventuais externalidades.

²⁷⁹ A doutrina é substantiva quanto à percepção de que a política de desenvolvimento da ZFM só tem pleno sentido se aquele polo industrial é voltado para o fabrico de produtos acabados, com maior valor agregado, e não produtos intermediários. A respeito, é o que se vê em: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 575.

²⁸⁰ É o que se vê noticiado recentemente, após a edição dos Decretos nº 10.979 e 10.985, de 2022, em que o poder Executivo, no exercício de faculdade própria, reduziu em 25% as alíquotas de IPI de todos os produtos tributados, conforme a tabela de incidência. O quadro se agravou com a suspensão dos efeitos integrais do Decreto 11.052, de 28 de abril de 2022 - que zerou imposto no setor de concentrados (código Tipi 2106.90.10 Ex 01) – e a suspensão parcial dos Decretos 11.047 e 11.055, ambos de 2022, por decisão cautelar monocrática, no bojo da ADI nº 7.153/DF.

3.2. Consequências de ordem jurídico estrutural

A dimensão jurídica pode ser olhada como um artifício discursivo elaborado para atender a necessidade de ordenação das relações entre os particulares, entre estes e o Estado, e entre ambos e o ambiente. A forma como esse discurso vem sendo historicamente construído pretende formatar o Direito como um sistema suficientemente coeso e coerente, que mantém permanente interação com a realidade, influenciando-a, absorvendo e integrando novas ideias.

Fato é que o nosso sistema jurídico é assentado sobre estrutura sofisticada, pela qual várias ideias se agregaram, algumas sendo mais estruturantes do que outras: Estado, segurança jurídica, legalidade, república, democracia, separação de poderes etc. são elementos de sustentação que coordenados se prestam ao fim último de promoção da dignidade. Portanto, as consequências que aqui se rotulam como de matiz jurídico estrutural dizem respeito às conturbações sobre elementos que pilarizam a estrutura jurídica geral e a tributária em particular.

Ante uma enormidade de conjecturas factíveis acerca de implicações dessa natureza, aqui trata-se apenas de potenciais efeitos da atitude judicante incontida sobre (i) segurança jurídica no âmbito tributário (3.2.1.) e (ii) perturbação da técnica de incidência de tributos (3.2.2.).

3.2.1. Segurança jurídica

Apesar do dinamismo impresso pelas sociedades contemporâneas, o Direito é estribado em conceitos e ideias robustas que se integraram e permanecem. Dentre essas ideias, certamente a de segurança jurídica tem destaque. Há quem a separe em dois tipos: (i) a de cunho formal, posta em lei e protegida pelas instituições com vistas a projetar uma imagem de previsibilidade e (ii) a substantiva, pela qual a verdadeira segurança é a realização da justiça no caso concreto²⁸¹.

Conquanto ambos os prismas arrastem retóricas justificativas, o que se tem apontado no presente trabalho é que há espaços particulares do Direito (como a concessão de benefícios

²⁸¹ FACHIN, Luiz Edson. **Direito Civil**: sentidos, transformações e fim. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2015. p. 78-79.

tributários) em que a previsibilidade tem maior utilidade social do que uma voluntariosa pretensão intenção de realização da justiça *in casu*.

Com vistas a explorar consequências da decisão concessiva/ampliativa de benefício fiscal, este ponto percorre, de início, a relevância desse pilar da ordem jurídica e os impactos negativos gerais que se atrelam à negação ou relativização reiterada, a partir da percepção da segurança como capital jurídico e como isso pode ser representado no ciclo de litigância; por fim, trata-se dos efeitos da imprevisibilidade sobre a decisão de litigar, e como determinadas teses têm influência sobre a ampliação do espectro de litígio (*e.g.*, fomentando teses correlatas e incentivando a aceitação de riscos).

De uma perspectiva pragmática, o Direito pode ser visto como um conjunto de informações que indica a provável forma como as pessoas se comportarão em geral (considerando-se a conformidade esperada) e como os sistemas de solução de controvérsias provavelmente se comportarão em face de uma lide (considerando-se a superação de tentativas de autocomposição e consequente provocação das instituições com poder de coerção)²⁸². Ou seja, é função própria do Direito a de estabilizar objetivamente expectativas de comportamento²⁸³, tanto de pessoas como das instituições do Estado, e isso permite aos seus destinatários se orientarem segundo projeções de consequências do próprio comportamento ou de outrem.

Para preencher essa função, é necessário que as normas jurídicas assumam a forma de determinações inteligíveis, precisas e não-contraditórias, publicizadas, de imperatividade prospectiva, evidentes no estabelecimento de nexos entre fatos e consequências jurídicas, e, em regra, lancem mão de fórmulas que viabilizem a aplicação uniforme a todas as pessoas e lides equivalentes; características imprescindíveis não só teoricamente, mas também positivadas, como já exposto.

Logo, se uma lei é vigente, eficaz e não contém obscuridade, é natural que, na média, os destinatários projetem seus comportamentos a partir da sua leitura plana, sem contorcionismos; e que esperem que o agente adjudicador também o faça, de modo que, considerando um ambiente em que a atuação judicial é idônea e orientada pelo convencimento,

²⁸² GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020. p. 212.

²⁸³ Diferente de outras condicionantes comportamentais de cunho subjetivo, como a moral ou qualquer sistema de crenças.

até mesmo um litigante que propõe uma tese baseada em leitura alternativa se surpreenderia com um resultado favorável.

Na nossa tradição jurídica, é possível distinguir três paradigmas identitários assumidos pelo Poder Judiciário quanto à própria participação na criação do Direito. Primeiro, o Judiciário legalista, então condicionado à perspectiva estática de interpretação do texto legal²⁸⁴ (marcada pela deferência à estabilidade e certeza do direito, que não muda sem a ação do legislador, bem como previsibilidade das decisões jurídicas, o que implica critérios interpretativos constantes²⁸⁵), em uma lógica de perseguição da segurança jurídica através do estreitamento da discricionariedade exegética dos juízes, de modo que se pode dizer que a função deste agente estatal era aplicar a lei no seu limiar semântico aos casos concretos, idealmente, negando-lhe espaço criativo legislativo: norma e lei não se diferenciam, e Direito é sinônimo de lei. Logo, imperativa a hermenêutica cerrada do texto legal, com a intenção de dar estabilidade e previsibilidade à estrutura jurídica cujo modelo tem a legalidade como principal pilar.

Segundo, o Judiciário coautor: baseado em um ideário orientado pela perspectiva dinâmica da interpretação legal (pela qual a interpretação é atividade que “adapta o direito às necessidades presentes e futuras da ‘vida social’...”²⁸⁶), em que se admite que a construção da norma é um processo dual em que os poderes Legislativo e Judiciário atuam, cada um nos limites de suas competências funcionais: diferencia-se, portanto a norma do texto legal, sendo aquela o resultado do exercício hermenêutico do intérprete qualificado; a lei, nesse molde passa a ser uma referência para a revelação de várias normas potenciais, dentre as quais os juízes – mediante uso da discricionariedade judiciária – selecionam aquela que melhor identificam com o caso concreto, que é a regra jurídica de decisão. Tem-se aqui o juiz com poder criativo, mas a retórica é de que este não arrebatava a função legislativa - pois esta se encerra no produto do processo legislativo -, tão somente se compreende que ao magistrado é dada prerrogativa funcional de interpretar o texto e extrair dele as normas. Teoricamente, a segurança jurídica, nesse contexto, passa a ser dependente da vinculação dos juízes pelos precedentes²⁸⁷.

²⁸⁴ Cf. JERZY, Wróblewski. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Trad. Arantxa Azurza. Madrid: Editorial Civitas, 1985. p. 73.

²⁸⁵ SERRASQUEIRO, Mafalda Rodrigues. **A interpretação constitucional como uma questão de poder**. Lisboa, 2018. p. 25. Disponível em: <https://bit.ly/3MPH8j6>. Acesso em: 5 fev. 2022.

²⁸⁶ Cf. JERZY, *op. cit.*, p. 75.

²⁸⁷ Em *common law*, a base dessa segurança é o *stare decisis*; na nossa cultura jurídica, atualmente, há vários expedientes processuais voltados à consecução de efeitos similares. Gico Jr., contudo, revela a potencial incapacidade dos institutos de construir segurança jurídica, ante a falta de incentivos aos agentes adjudicatadores a aderirem a precedentes. Cf. GICO JR, Ivo Teixeira. Anarquismo judicial e segurança jurídica. **Revista Brasileira**

Terceiro, o Judiciário protagonista: um quadro de ativismo judicial, aqui suficientemente compreendido como a “aceitação sistemática da possibilidade de alteração judicial de comandos legais mediante artifícios interpretativos ou simples desconsideração do texto da lei”²⁸⁸. O argumento, ou pretexto, de fundo evoca a percepção de que a função do Direito e do Estado é a conferência de dignidade mediante concretização dos direitos fundamentais e a centralidade da Constituição e sua mandatória força normativa são suficientes para mudar a identidade dos agentes adjudicadores, que passam a formular soluções para além da integração de lacunas e mera coparticipação no processo de permanente reconstrução do Direito, passando a ter plena faculdade de criação em cenários específicos, mesmo que isso implique sacrificar a legalidade e as solenidades que adensam a democracia representativa e a segurança jurídica.

Veja-se que mesmo a ideologia interpretativa dinâmica se encaixa no modelo hermenêutico trazido no Capítulo 1. Embora ali se avoque que a liberdade hermenêutica se daria apenas em casos em que há obscuridade da lei ou, de forma gradativa, no processo de colmatação de lacunas, o quadro retrata apenas uma leitura coerente do que as disposições positivadas na ordenação jurídica brasileira propõe. A superação daquela perspectiva por uma ideologia identitária ampliadora da missão institucional do Poder Judiciário, contudo, não pode ser tomada como regra, mas sim como reconstrução do Direito a partir da violação das regras.

Não há como ignorar a importância dos aspectos econômicos sobre as decisões e mesmo a existência das organizações políticas em geral. As sociedades melhor estruturadas economicamente têm maiores chances de sucesso na manutenção de agentes econômicos circulando capital e produtividade em sua circunscrição. Isso comumente traduz “aquecimento” da atividade econômica: maior capacidade de investimentos, aporte de capital, redução de desemprego etc., e em consequência disso, alargamento da demanda a bens de consumo e desenvolvimento, criando um cenário de progressividade do bem-estar social.

Isso reflete a relevância de se endereçar permanentemente o impacto do Direito sobre a atividade econômica. Nesse cenário, a segurança jurídica é claramente um elemento que agrega a essa potencialidade de incremento do bem-estar social, enquanto sua falta ou

de Políticas Públicas, v. 5, n. especial, pp. 479-499. Brasília, 2015. p. 483. Disponível em: <https://bit.ly/3yhwVbe>. Acesso em: 10 mai. 2022.

²⁸⁸ *Ibid.*

fragmentariedade representam a incorrência em custos sociais irracionais, o que incrementa o “custo do direito”²⁸⁹.

Em geral, o agente econômico racional busca minimizar custos de produção e transação. Para tanto, leva em conta os riscos envolvidos. Instabilidade jurídica adiciona risco e custo ao ambiente de negócios. Custos e riscos elevados incentivam comportamentos que sacrificam eficiência econômica. A exemplo: (i) não realização de transações com risco jurídico relevante e redução da atratividade das atividades econômicas envolvidas; (ii) tentativa de compensação da insegurança com o uso mais intenso das instituições jurídicas (contratos mais minuciosos, exigência redundante de garantias, uso estratégico da litigância administrativa e judicial etc.); (iii) emprego de recursos em monitoramento da outra parte da relação jurídica ou das alterações institucionais; (iv) uso intensivo do sistema de justiça, o que adiciona à hipertrofia da cadeia de valor desse sistema e ao seu congestionamento²⁹⁰.

Além disso, se pensarmos em um paradigma normativo de “justiça fiscal”, compreendida como um desenho ideal do poder de imposição de tributos pelo estado e sua conversão na satisfação do bem comum, é intuitivo que a segurança jurídica está entre seus requisitos mínimos, dada sua alta capacidade de somar para a manutenção da organização social. Isso reflete a preocupação de construção do direito como instrumento de redução dos riscos inerentes às relações sociais, em particular a relação tributária.

Como se viu alhures, nosso direito positivo tenta mitigar a incerteza jurídica vinculando a forma como se instituem os benefícios tributários e até a diretiva interpretativa a ser seguida pelo agente estatal adjudicador. É auto evidente que a superação casuística ou não adesão deste agente a essas regras promove insegurança e é possível conjecturar que isso reflete sobre as estratégias de interação dos vários destinatários da lei (Estado, empresas, indivíduos).

Forma interessante de pensar segurança jurídica é percebê-la como o capital jurídico de uma sociedade, definido como “o conjunto de regras jurídicas (originalmente legislativas ou

²⁸⁹ Pinheiro elabora acerca da influência da segurança jurídica no custo e no risco de transacionar no Brasil. Para ele, “A segurança jurídica (...) estimula o crescimento por meio de quatro canais principais: redução dos custos de transação; menor risco do investimento, em especial em ativos específicos; estabilidade das “regras do jogo” e, em particular, das políticas públicas; e maior competitividade das exportações, através da redução dos custos de transação, da maior especialização e do uso de ativos mais orientados para o mercado externo.” Cf. PINHEIRO, Armando Castelar. A justiça e o custo Brasil. **Revista USP**, n. 101, pp. 141-158. São Paulo, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3MdpshB>. Acesso em: 20 fev. 2022.

²⁹⁰ *Ibid.* p. 152-153.

não) que o Judiciário aplica para um tipo de caso em um dado momento”²⁹¹. O volume desse capital em uma sociedade reflete o volume de situações em que as pessoas podem estimar com grau razoável de certeza o resultado provável de determinada lide caso levada ao Judiciário. Isso, agrega à capacidade de análise de riscos pelos agentes e maior acuidade na formulação de estratégias²⁹², permitindo-lhes ter mais clareza na racionalização quanto à necessidade de cooperação ou litígio para solver conflitos.

Tal capital é construído mediante função em que se relacionam de modo complementar o investimento de particulares em litígio e o investimento judicial em jurisprudência. A conversão do investimento em litígio em capital jurídico só acontece se o Judiciário produz e segue de modo estável a jurisprudência, pois se isso não acontece, não se reforçam regras jurídicas a serem parâmetro para comportamentos futuros.

É relevante perceber que sob essa ótica, a despeito de o ativismo judicial obliterar a função preditiva da lei (instrumento que passa a ter valor informacional intrínseco reduzido, a menos que seja testada nos tribunais), esse não é o problema central da corrosão do capital jurídico (uma vez que o conceito centra a previsibilidade e eficácia das regras, e não sua origem/legitimidade). O grande problema é, então, a falta de uniformização de jurisprudência, que reflete falta de cooperação entre as instâncias judiciais decorrente da inefetividade de mecanismos jurídicos de alinhamento jurisprudencial e consequente não formação de capital jurídico²⁹³.

Assim, a atuação complementar das atividades legislativa e judicante potencialmente conduz a um sistema jurídico simultaneamente seguro e dinâmico, na medida em que, considerando um ciclo de estabilização de regras jurídicas²⁹⁴ pelo qual a obscuridade ou ausência de lei levam à insegurança e consequente expansão da litigância e com isso há aumento de apreciação do tema em decisões judiciais, que se uniformizadas levam à estabilidade e previsibilidade promotora de retração da litigância, um estado que só será abalado em decorrência de um choque externo que deprecie a segurança jurídica construída, reiniciando esse ciclo; ainda, caso a solução judiciária estabilizada tenha a reprovação do legislador, cabe

²⁹¹ GICO JR, Ivo Teixeira. Anarquismo Judicial e Segurança Jurídica. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 5, n. especial. pp. 479-499. Brasília, 2015. p. 481. Disponível em: <https://bit.ly/3yhwVbe>. Acesso em: 10 mai. 2022.

²⁹² *Ibid.*

²⁹³ Observe-se que Gico Jr. se abstém de tratar da legitimidade do ativismo, tão somente trata da formação de capital jurídico de forma pragmática. *Id.* p. 483.

²⁹⁴ GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020. p. 94.

a este legislar sobre a lacuna judicialmente integrada, ou tornar a linguagem legal mais clara, em caso de litigância decorrente de obscuridade da lei.

Portanto, um elemento lateral a considerar nesse ciclo de litigância é o arrastamento que uma redefinição judiciária ativista pode provocar, primeiro como “choque” à segurança instaurada, que alçará determinada matéria ao início do ciclo, e o quanto uma redefinição judiciária a partir do acolhimento de uma tese tributária determinada provoca aproveitamento dessa tese a outras relações tributárias. Um exemplo claro é a redefinição em que se firmou a exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e Cofins, no RE 574.706/PR, cujas razões passaram a ser replicadas em pedidos para excluir o mesmo tributo das bases de cálculo da CPRB e de exclusão do ISS da base de cálculo das mesmas contribuições. O que se vê aí é que com a criação judiciária de regra gera-se insegurança jurídica reflexa que vai somar grandes volumes de ações ao estoque de processos já existente.

Há diversas hipóteses e teorias que propõem explicação aos motivos da litigância. Ante a ótica da AED, essas causas se relacionam intensamente com os incentivos postos às partes, em grande parte pelas instituições jurídicas. De um ângulo de racionalização, se conectam à percepção de que se pode maximizar a satisfação de uma utilidade através da lide, a partir de um cálculo de custo x benefício pelas partes.

Linhas gerais de estudos nessa área tentam identificar incentivos que impliquem mais ou menos litígio, e cooperação (autocomposição). Por certo que os incentivos são de múltiplas naturezas (*e.g.*, monetários ou não, pessoais, organizacionais) e origens (*v.g.*, culturais, institucionais, naturais) e têm grande carga subjetiva. Por exemplo, a amplitude do dano em disputa, características pessoais ou organizacionais do autor e do réu, variáveis negociais como honorários e qualidade dos serviços de advogados, custas e resultados judiciais (custas, honorários de sucumbência etc.) são relevantes elementos que influenciam a decisão de litigar.

Assim, ante uma ótica econômico analítica do processo²⁹⁵, é possível sumarizar que, em regra, as partes despendem recursos em litígio esperando maximizar sua utilidade; logo, a decisão de litigar tem na incerteza um fator de grande relevo: o agente racional só o fará quando tenha algum grau de certeza de que a ação lhe trará retorno positivo, *i.e.*, quando a condição econômico racional de ajuizamento for satisfeita ($p \times B > C$); em que p = probabilidade de

²⁹⁵ Relevante pontuar que a Teoria da Escolha Racional é a referência base desse tipo de derivação argumentativo conclusiva.

sucesso, B = valor estimado do benefício em disputa; e C = custos do litígio²⁹⁶. Portanto, só o fará quando sua probabilidade de sucesso ponderada pelo valor que atribui ao bem visado superar os custos de litigar²⁹⁷.

Nessa equação, é perceptível que segurança jurídica é elemento componente do coeficiente de risco representado pela razão probabilística. Para fins de modelagem, considerando que ambas as partes extraem equivalente utilidade da disputa, se há segurança jurídica total, ambas as partes litigantes terão uma percepção aproximada da probabilidade de uma determinada tese ter sucesso, o que indica que há um hiato de expectativas pequeno quanto ao direito aplicável.

Ou seja, quanto maior a segurança jurídica, melhor a qualidade de informação que o sistema jurídico dá às partes em conflito, embora isso não signifique eliminar a assimetria de informações; logo, também maior a probabilidade de autocomposição. Assim, um quadro endêmico de ativismo judicial potencialmente se desvencilha de qualquer fórmula de estabilização, na medida em que isso representa a corrosão permanente do “capital jurídico”, que reduz a acuidade informacional disponível e a capacidade de estimativa dos litigantes.

Evidente que no litígio tributário há peculiaridades que ressaltam outras variáveis, principalmente o elemento temporal de solução²⁹⁸ de casos, tanto no processo administrativo²⁹⁹

²⁹⁶ *Ibid.* p. 121.

²⁹⁷ Observe-se que se apresenta apenas um pressuposto básico do modelo, de forma simplificada, que pressupõe agente racional e se baseia em análise custo x benefício; logo, ambas as partes vão realizar essa análise. Assim, se constante a valoração da utilidade, a diferença de expectativas de sucesso (hiato de expectativas) entre elas decorre de percepções distintas da probabilidade de sucesso de suas teses. Todavia, na realidade, tanto essa diferença de percepção quanto a subjetividade valorativa serão determinantes para a formação do hiato de expectativas. Os desdobramentos de uma enormidade de outros fatores é explorado em Gico Jr (2020), que de forma incremental segue sofisticando o modelo baseado em agente racional.

²⁹⁸ Plutarco conclui que o elemento temporal é central na decisão de deduzir oposição à responsabilidade tributária em juízo. Os prazos médios alargados incentivam o litígio, que passa a ser estratégia de financiamento da atividade econômica desenvolvida, em face de baixos custos de litigar e das altas taxas de remuneração de capital no mercado financeiro. O autor propõe interessante árvore de decisões racionais à disposição do sujeito passivo, que varia desde a opção de declarar e pagar o tributo à opção de sonegar e sequer litigar, já ponderando os custos acessórios a suportar com a condenação em execução fiscal. *In*: PLUTARCO, Hugo Mendes. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, nº 1, p. 122-147. 2012. p. 135. Disponível em: <https://bit.ly/3LX4iUL>. Acesso em: 3 fev. 2022. Detalhe único que se deve adicionar é o fato de a evasão, judicializada ou não, contar com dois outros incentivos: os frequentes programas de regularização tributária e as vantajosas condições de transação tributária hoje existentes no âmbito da dívida ativa da União (cf. Lei nº 13.988, de 2020).

²⁹⁹ O recente estudo acerca do contencioso administrativo tributário é esclarecedor quanto a isso: achados de pesquisa revelam que o tempo de tramitação mediano de um recurso levado dentro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é de 6 anos e 3 meses (ressalte-se, a partir do ingresso no CARF, que é uma instância recursal do PAF), e que o tempo mediano total, caso haja recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, é de 9 anos e 8 meses. *In*: BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo**. Disponível em: <https://bit.ly/3FuZvXZ>. Acesso em: 4 mai. 2022. p. 41.

quanto no judicial³⁰⁰, entretanto na decomposição da razoabilidade de litigar, certamente a insegurança jurídica tem uma parte relevante.

Como visto, o Direito é um ativo social passível de mensuração econômica³⁰¹ e essa medida revela o quão confiável é o sistema jurídico. A fórmula interpretativa oclusa positivada se presta a invocar a adstrição do magistrado à legalidade, ante necessidade específica de nichos do direito que não comportam a atuação extravasada do Poder Judiciário. Reitere-se: no escopo de estudo aqui empreendido, a obrigatoriedade de vinculação à lei é cláusula constitucional que se encaixa no preceito interpretativo vinculante da norma geral do CTN. Outrossim, a lei ainda persegue segurança jurídica no esquadro interpretativo a partir da proposição de que o agente adjudicador, ao decidir com base em valores abstratos, enfrente aspectos práticos da decisão, quanto a que se pode conjecturar que a própria degradação do capital jurídico, per si é uma consequência prática da qual derivam vários problemas.

3.2.2. Perturbação da técnica de incidência de tributos

Estudos comportamentais são interessantes fontes de dados para formuladores e gestores de modelos de tributação. Estudos dessa natureza³⁰² revelam que, em regra, a adesão voluntária à regra de incidência depende do quão evidente é ônus fiscal nas transações. Logo, em um contexto de *design* tributário, significa que indivíduos reagem mais negativamente a gravames aparentes do que aos não aparentes. Portanto, dentre vários fatores cognitivos e psicológicos, dois elementos cognitivos de destaque são centrais na construção e aceitação do tributo pelo contribuinte: (i) sua saliência política; e (ii) sua saliência de mercado³⁰³.

³⁰⁰ Números do relatório “Justiça em números 2021” do Conselho Nacional de Justiça apontam que a oposição judicial às obrigações tributárias é fator relevante de morosidade do Judiciário. Dados do ano base de 2020 apontam que soma cerca de 39,6% do total de casos pendentes e 70,68% das execuções pendentes; refletindo uma taxa de congestionamento de 87% (que significa dizer que de 100 processos de execução, apenas 13 foram baixados em 2020). Além disso, o tempo médio de tramitação de uma execução fiscal é de 8 anos e 1 mês. *In*: BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em números 2021**. Disponível em: <https://bit.ly/394mPjr>. Acesso em 5 fev. 2022.

³⁰¹ GICO JR, Ivo Teixeira. Anarquismo Judicial e Segurança Jurídica. **Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília**, v. 5, Número Especial, 2015 p. 479-499.

³⁰² Cf. MCCAFFERY, Edward J. Cognitive Theory and Tax. **UCLA Law Review**, Vol. 41, No. 7, 1994, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3685363>. Ainda, Zamir e Taichman exploram achados de estudos experimentais de como heurísticas e vieses afetam as decisões sobre assuntos relacionados à conformidade tributária voluntária, e especulam o valor disso na análise normativa, i.e., seu aproveitamento para a projeção de técnicas de tributação que vão ao encontro de fatores que incentivam voluntariedade. *In*: ZAMIR, Eyal & TEICHMAN, Doron. **Behavioral Law and Economics**. Oxford University Press, 2018. p. 465-466.

³⁰³ *Ibid.* p. 470-478.

A saliência política tem relação com a consideração que se dá à visibilidade do tributo, ao desenhar seu esquema de incidência, i.e., o grau de exposição de determinado tributo à sociedade em geral, ou seja, menor exposição política significa gravar situações em que não se atinge diretamente uma base de sujeitos passivos alastrada, mas sim uma base da qual se possa extrair arrecadação suficiente enquanto se minimiza seu grau de exposição. Naturalmente, formuladores de políticas cientes dessa forte oposição do público às exações salientes tendem a privilegiar as menos salientes. Um exemplo são os inúmeros tributos corporativos que recaem sobre faturamento, renda ou receita: como os consumidores não os pagam nem são frequentemente lembrados de sua existência (ou sequer têm noção de que existem), a oposição popular tende a ser limitada, embora muitos dos custos sejam repassados aos clientes.

A saliência de mercado ou econômica, por sua vez, se relaciona à visibilidade do tributo na composição do preço. Por exemplo, a não discriminação dos tributos sobre consumo nas etiquetas de preço tem o efeito de reduzir sua saliência política, pois o contribuinte não é lembrado de sua existência o tempo todo, mas impacta na decisão de consumo, dada a distorção do preço. Dados sustentam que essa propriedade é relevante na decisão de oposição às responsabilidades tributárias pelos contribuintes. Essas percepções são exemplos que deixam claro que a construção da técnica de incidência dos tributos requer consideração à sua forma de impacto sobre o escopo de incidência (patrimônio, a renda, produção, trabalho etc.) tendo em mente atingir um nível ótimo de adesão voluntária. Tais elementos são apresentados para que se tenha em mente que a técnica de tributação eleita tem suas razões, e sua subversão ecoa disfunções de ordem prática.

A técnica de tributação pode ser sintetizada como a forma de definir em abstrato e apurar concretamente o quantum devido, em face de todas as operações de interesse realizadas por um sujeito passivo. Como defendido neste texto, preferencialmente, a definição do escopo de incidência (através da regra de incidência ou de exceção) se dá mediante lei, que de uma perspectiva comparativa encerra maior legitimidade e potencial eficiência do que as decisões judiciais³⁰⁴. Dentre os problemas criados pela criatividade judiciária sem barreiras, vale colacionar seu potencial de perturbação da técnica de incidência de tributos. Para tanto, tomam-se dois exemplos reais: (i) a redefinição da isenção de IPI na ZFM, e (ii) a tese da legalidade suficiente.

³⁰⁴ *Idem.*

Para iniciar exemplificando o que se quer dizer com técnica de incidência, parte-se de premissas do imposto industrial instituído, que é peremptoriamente seletivo, não cumulativo, marcado pela extrafiscalidade e deve incidir sobre operações com produtos industrializados. A seletividade imanente ao IPI, por exemplo, impõe que se considere na construção da técnica de tributação o dever de imputar maiores alíquotas a produtos menos essenciais. Assim, a lei determina que alimentos e medicamentos, *e.g.*, sejam tributados à alíquota zero ou não tributados e consoles de jogos eletrônicos (código Tipi 9504.50.00) sofram incidência de alíquota alta (30 %).

Contudo, retornando ao exemplo da reconstrução da isenção de IPI na ZFM, quando olhamos na regra de creditamento ficto instituída pelo Supremo Tribunal (item 2.2.1), quanto mais alta a alíquota de IPI sobre o insumo a ser remetido para fora da ZFM, melhor para os envolvidos na transação, vendedor e adquirente. Disso decorrem dois problemas: (i) prestigia-se a produção de itens de menor essencialidade no polo de Manaus, sem necessariamente de impor alta agregação de valor; e (ii) prejudica-se a extrafiscalidade do tributo, pois distorce-se completamente a dinâmica de alteração de alíquotas.

Essas questões são bastante evidentes na cadeia produtiva de bebidas açucaradas³⁰⁵: empresas que dominam o setor se valem da influência política que têm para manter altas as alíquotas do insumo (extratos concentrados) que remetem aos coligados produtores de bebidas refrigerantes em vários Estados do país, e para que o produto refrigerante (cujas etapas fabris consistem em diluição do extrato e envasamento) seja tributado a alíquotas extremamente baixas. Na cadeia de bebidas refrigerantes, a alíquota³⁰⁶ do insumo principal (código Tipi 2106.90.10 Ex 01) é de 8%³⁰⁷ e a nominal para refrigerantes (*v.g.*, os classificados sob o código Tipi 2202.10.00) de 4% (mas que pode chegar à alíquota efetiva de 1,75% em face de redutores instituídos³⁰⁸). Isso sem mencionar que se trata de produto atrelado a externalidades negativas notórias principalmente sobre a saúde pública.

³⁰⁵ A cadeia de bebidas açucaradas, além de todos os benefícios concebidos para a referida zona, estes operam desde a década de 1990 “reembolsando” valores a título de IPI que não recolheram.

³⁰⁶ Há de se memorar que se trata de alíquota *ad valorem* de incidência direta sobre o valor da operação de venda dos referidos itens.

³⁰⁷ Essa alíquota já esteve em 20%, e com a gradativa perda de influência política dos Grupos Ambev e Coca-Cola, tem-se conseguido reduzir paulatinamente aos 8 % atuais. Veja-se que, mesmo ante as reduções que ocorreram nos últimos três anos, a alíquota do insumo continua mais que o dobro da alíquota do produto levado ao consumidor.

³⁰⁸ Cf. se extrai da conjunção do art. 15, § 1º, II da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, com a Nota Complementar da Tipi NC (22-1).

Essa subversão da priorização de cadeias em função inversa à seletividade demonstra per si o quanto esse desenho deforma a incidência do tributo, e isso evidencia a impropriedade lógica de adoção desse tipo de benefício: além do engajamento das empresas para que seus insumos sejam tributados ante alíquotas mais altas, o adquirente e o vendedor terão interesse em realizar operações de alto valor; logo, o que se vislumbra (e se tem em registro) é que isso funciona como incentivo à venda de insumos com preços artificialmente inflados com vistas a gerar grande volume de créditos a transferir, para que sejam utilizados não só na desoneração de IPI, mas na compensação com outros tributos de competência da União, e eventualmente, até o ressarcimento desses valores.

A par disso, se o Governo, a propósito de realizar intervenção na economia, valendo-se da extrafiscalidade do tributo que lhe confere tal faculdade (em conformidade com o permissivo constitucional e a lei), edita ato reduzindo alíquota dos insumos “beneficiados”, a pressão dos favorecidos se forma no sentido da majoração³⁰⁹, pois a majoração implica maior benefício aos grupos econômicos que se valem dessa construção, em detrimento do interesse de plantas industriais localizadas no resto do país. Ou seja, uma redução de alíquota é desejável pela cadeia industrial instalada fora da Zona Franca, mas ruim para o operador da ZFM, razão por que tais operadores reclamam a observação de anterioridade para o caso³¹⁰, o que confirma a completa distorção do molde de incidência da exação.

Outro exemplo claro de leitura obtusa dos atributos constitucionais do mesmo gravame, referente à sua não cumulatividade, foi o Recurso Especial nº 1.396.488/SC, em que o STJ, Tribunal Uniformizador da aplicação da lei federal, discutia a pertinência da incidência do IPI sobre a operação de importação de veículo automotivo por pessoa física, para uso. No caso, assentou-se o seguinte: “É firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação

³⁰⁹ Esse efeito ficou bastante evidente com a publicação do Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, cujo objeto foi a redução das alíquotas de concentrados para bebidas refrigerantes, e que gerou resposta da Câmara dos Deputados no teor dos Projetos de Decreto Legislativo nº 57, de 2018, nº 59, de 2018, nº 966, de 2018, e nº 46, de 2019, que se prestavam unicamente a sustar o indigitado ato do poder Executivo. A insurgência tem sido novamente noticiada após a edição dos Decretos nº 10.979 e 10.985, de 2022, em que o poder Executivo, no exercício de faculdade própria, reduziu em 25% as alíquotas de IPI de todos os produtos tributados, conforme a tabela de incidência. O manifesto impediu que a ampliação da redução das alíquotas a 35%, pelo Decreto 11.055, de 2022, atingisse setores influentes da ZFM (eletrônicos, joias, bicicletas, motocicletas e bebidas refrigerantes).

³¹⁰ A exemplo: "(...) 2. O aumento do IPI, por conta da redução do crédito presumido escritural, deve observar o princípio da anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 150, III, c e 150, § 1º, da Constituição Federal." Cf. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). **Apelação Cível nº 5004801-29.2018.4.04.7004 - PR**. Rel. Alexandre Rossato da Silva Ávila. Julg. 18 jun. 2021.

de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade³¹¹.

Ali, o STJ cristalizou uma isenção kafkiana desconectada tanto da definição do universo de sujeitos passivos do tributo eleito pela lei (“importador”), quanto de efeitos práticos evidentes: inconvenientes operacionais de gestão aduaneira, esvaziamento orçamentário sem supedâneo legal, assimetria concorrencial na aquisição do veículo importado e anulação de efeitos da política fiscal então vigente para o setor automobilístico (programa Inovar Auto). Isso por realizar uma leitura equivocada de não cumulatividade.

Por fim, embora não conexo com a concessão de benefício tributário, merece destaque um outro exemplo de ativismo impactando sobre a técnica de incidência como aqui compreendida, que pode ser extraído do julgamento da ADI nº 5.277 e do Recurso Extraordinário nº 1.043.313/RS. A tese de sustentação desses precedentes surpreende, porque claramente tenta justificar o sobrepujamento da taxatividade constitucional no reconhecimento de exações extrafiscais (cujas manipulações de alíquotas pode ser realizada pelo Poder Executivo) a partir do apelo à possibilidade de o Judiciário reconhecer a predominância de teor extrafiscal em determinado gravame conjugado à ideia de legalidade suficiente que permitiria ao legislador se desincumbir de bem delinear no texto legal os parâmetros peremptórios de apuração do *quantum debeatur*. Aqui atinge-se a discricionariedade legislativa de modo ampliativo e em desfavor de sistemática segurança jurídica, tendo em vista que o tom constitucional inadmite que o legislador delegue tal poder.

Ambos os exemplos ilustram como a desconstrução da legalidade tributária desfavorece a lógica de tributação estruturalmente, a partir da reconstrução de paradigmas de incidência dos tributos, o que pode desconstruir a técnica de incidência de tal modo que lhe atribui mais de uma identidade perante contribuintes diversos.

3.3. Impactos de ordem econômica

Sabe-se que o mercado não é só o ambiente de transações econômicas, mas também

³¹¹ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Acórdão do Recurso Especial nº 1.396.488/SC**. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 25 fev. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3kA7QA6>. Acesso em: 20 abr. 2020.

instituição jurídica constitucionalmente estabelecida³¹². A necessidade de regulação de mercado toma como presunção a existência de externalidades sociais que atrapalham seu desempenho eficiente a menos que haja ingerência estatal.

Dessa maneira, regula-se o ambiente negocial visando elidir o influxo dessas externalidades. Ergo, analisar a modulação dos ambientes de mercado pelo Estado, como protagonista ativo a quem cabe função estabilizadora, e os reflexos disso sob os prismas individual, garantidor da livre-iniciativa e coletivo, custodiante do provimento de sanidade concorrencial, implica investigar intersecção das utilidades perseguidas pelos atores desse “ecossistema” que preenchem posições substancialmente diversas. Isso exige abordagem funcional³¹³ do direito e a contraposição de determinada ação estatal considerada a seus efeitos sobre as dimensões dogmático-jurídicas formal e material, bem como sobre aspectos econômico-qualitativos – tendo sido estes suficientemente considerados ou não no processo decisório.

Trata-se de busca que demanda ceticismo sobre concepções que orientam a formulação e aplicação do Direito, face a uma política pública tributária particular e sua repercussão sobre o ambiente de negócios; a isso se soma a necessidade informacional das intrincadas dinâmicas operativas dos nichos envolvidos e a consideração das inúmeras particularidades do microverso que envolve determinada ação interventiva³¹⁴, bem como pertinentes observações enviesadas pela carência de promoção de neutralidade exacional, que no contexto que se escrutina é circunscrita pelos ideais de tributação justa e equidade juseconômica entre agentes competidores.

Com isso em mente, a presente seção se propõe a apresentar fatos e conjecturas acerca do latente efeito econômico das decisões judiciais criativas de favorecimento tributário sob duas perspectivas distintas, cada uma relacionada aos interesses dos agentes envolvidos na relação

³¹² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 35.

³¹³ *Idem*, p. 12. Ademais, cf. Bobbio: A lógica da análise funcional é a lógica da relação meio-fim, para qual um fim, uma vez alcançado, torna-se meio para a realização de outro fim, e assim por diante, até se fixar em um fim proposto ou aceito como último. *In*: BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007. p. 106.

³¹⁴ Segundo Grau, a intervenção estatal no domínio econômico se dá por absorção ou participação quando o Estado desempenha atividade própria de agente econômico, assumindo integralmente ou parcialmente (situação em que resta em regime de competição com o particular) o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor. Adita, que o Estado intervém sobre o domínio econômico como diretor, a partir da pressão normativa compulsória sobre o comportamento dos sujeitos econômicos e como indutor, a partir de manipulação dos instrumentos de intervenção em conformidade com as leis que regem o funcionamento do mercado. GRAU. *op. cit.* p. 91-93; 146-147.

jurídico tributária: da perspectiva do sujeito passivo, o impacto concorrencial e as formas como agentes maximizam diferenciais concorrenciais decorrentes de benefícios que lhes permite evadir do pacote exacional a que sujeitos (3.3.1.), e do pólo ativo, o desfalque financeiro orçamentário dos entes políticos tributantes (3.3.2.).

3.3.1. Impactos sobre a competitividade

A interdependência econômica das entidades é orientada por dois objetivos-guias de *trade off*: eficiência e equidade distributiva³¹⁵. O primeiro evidencia a constante intenção de maximizar o aproveitamento dos recursos escassos disponíveis por uma sociedade; o segundo, o quão justas são as diretivas de distribuição desses recursos entre as entidades sociais (organizações e indivíduos). Portanto, é comum que na formulação de políticas públicas seja presente o embate entre eficiência e equidade. Nessa medida, percebe-se que em determinada ação de remodelagem de política fiscal, ante as falhas de mercado, não é fácil identificar o critério a preponderar. Razão por que os agentes legitimamente concebidos para a instituição desses instrumentos de intervenção são dotados de ampla discricionariedade condicionada ao desgaste político inerente ao seu funcionamento trivial.

Ademais, soa assertiva a ideia de que o sucesso (social e do desenvolvimento) dos países tem estreita relação com a existência de instituições políticas e econômicas inclusivas³¹⁶: quanto mais os mercados favorecem a competição, maior seu potencial de atingir eficiência econômica. Assim, entendendo-se a economia de mercado como proposta democrática - apesar das falhas³¹⁷ que apresenta -, seu amadurecimento na direção preconizada pela Constituição Federal³¹⁸ vigente aponta para uma ampliação equitativa e balanceada. O que indicia um desejável círculo de implicações constantes entre atores políticos, organizacionais e institucionais na forja de um ambiente de negócios representativo de progresso inclusivo, em celebração concretista do molde constitucional subjacente.

³¹⁵ Cf. MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução da 3ª norte americana. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009. p. 4. No mesmo sentido: COOTER, Robert D.; ULEN, Thomas S. **Law & Economics**. 6. ed. Boston: Addison-Wesley, 2011. p. 4.

³¹⁶ VIEIRA, Sérgio Gaspar Laranjeira. **A relação entre liberdade econômica e o PIB per capita dos países no período de 2000-2017: uma análise de dados em painel**. 2021. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia e Mercados) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2021. Orientador Prof. Dr. Paulo Rogério Scarano. p. 17. Disponível em: <https://bit.ly/3MfDsqr>. Acesso em: 26 abr. 2022.

³¹⁷ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 174-176.

³¹⁸ Referência ao desenho constitucional da ordem econômica pátria, com ênfase ao art. 170 e incisos, da CF/88.

Isso prognostica que é exponencialmente problemático quando as políticas são formuladas de forma dissociada dessas diretivas. Com efeito, não há como repelir a percepção de que o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de impacto negativo para a sociedade (neutralidade), o que seria perseguir eficiência econômica; mas também deve se pautar na distribuição equitativa (*e.g.*, como propõe a própria CF/88 na tributação diferenciada a pequenas empresas), máxime ante as imperfeições do mercado e o propósito redistributivo de políticas públicas de equidade federativa.

A utilização de aparato normativo econômico-tributário intervencionista, por vezes, não se dá em razão de um ou de outro desses propósitos gerais - ou sequer admite o interesse público que recai sobre a sanidade do ambiente competitivo como variável -, mas indiferente à construção de nichos específicos de mercado que sejam cada vez menos inclusivos, em razão da evidente influência do poder econômico das entidades econômicas interessadas sobre os agentes políticos: são os “fatores reais de poder” em ação³¹⁹.

É auto evidente que as assimetrias tributárias refletem no ambiente concorrencial, e notório o quão negativo é para a sustentabilidade e progresso da abertura competitiva como um todo, quando os setores produtivos têm a opção de estabelecer modelos de negócios completamente dependentes de uma dissimetria exacional instituída por incentivos fiscais, quando isso não reflete tentativa de balanceamento da equação concorrencial por meio da intervenção tributária; e é um contrassenso de grande magnitude quando deriva da tutela jurisdicional.

A exemplo, retoma-se o caso da redefinição da isenção do IPI na ZFM: de um lado, cria-se uma dependência permanente do setor produtivo, de outro, o mercado alberga a situação como uma falha, à medida que tal intervenção, a despeito do propósito de corrigir dificuldades regionais de concorrência, passa a extrapolar tal mister, em hiper favorecimento da indigitada região, de forma a desequilibrar o ambiente de competição em mercado nacional. Portanto, aqui busca-se compreender o panorama mercadológico fático subjacente que impulsiona a compreensão jurídica do fenômeno concorrencial.

³¹⁹ Ao analisar a função das instituições na defesa do ambiente concorrencial, Gonçalves *et. al.* esclarecem: “O problema não está na prevalência de alguns agentes sobre outro, em razão de sua posição privilegiada de mercado, mas no que está acobertado pelas instituições em termos de poder econômico e influência perante as próprias instituições. Ou na distinção entre interesse social e interesse de grupos que assumem a roupagem de interesse coletivo. GONÇALVES, Oksandro Osdival et. al. A concorrência no setor de bebidas frias. *In*: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira & ROCHA JR, Weimar Freire da Rocha. **Concorrência e tributação no setor de bebidas frias**. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2011. p. 136. Disponível em: <https://bit.ly/3yIMhp9>. Acesso em: 5 fev. 2022.

Ante a conveniência evidente, destaca-se o princípio da livre concorrência (art. 170, IV, CF/88) – tido como princípio constitucional impositivo³²⁰ - cujo suporte é a paridade liberdade-isonomia³²¹, o que implica no dever estatal de pautar sua concretização, de forma a evitar cenários em que individualidades de mercado gozem de vantagens assimétricas sem contrapartidas.

Essa ideia converge para a percepção jurídico doutrinária³²² segundo a qual livre concorrência consiste em “abertura jurídica concedida aos particulares para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando o êxito econômico pelas leis de mercado e a contribuição para o desenvolvimento nacional e a justiça”, sem desconsiderar que, em vista da instrumentalidade que a marca, a livre concorrência pode ser sacrificada em face de outros valores de estatura constitucional, uma vez que livre concorrência não é um fim em si, mas ferramenta para o balanceamento econômico, que, em tese, instiga o Estado a combater o abuso do poder econômico que obste a livre iniciativa, pela deformação do ambiente concorrencial.

Além disso, segundo o art. 146-A, da CF/88³²³, a modulação concorrencial pode ensejar fórmulas de tributação especiais, a serem politicamente³²⁴ avaliadas e definidas em Lei Complementar. Dessarte, a abordagem jurídica do fenômeno concorrencial frente à tributação faz exsurgirem questões atinentes à norma tributária e seu potencial influxo sobre a livre concorrência.

³²⁰ Eros Grau aponta que também é tido por princípio conformador, isto é, explicita as valorações políticas fundamentais do constituinte. São, portanto, característicos de constituições dirigentes, uma vez que impõem a realização de fins e a execução de tarefa aos poderes. Para Grau, o princípio da livre concorrência tem essa feição porque não traduz, em última instância, liberdade anárquica, mas social. Tece, contudo, considerações acerca da inviabilidade de forçar interpretação, a partir da ideologia dinâmica, deslocando a titularidade da livre concorrência do individual para o social, pois fazê-lo só seria possível a partir de postura exegética cujos fundamentos tendem à vulneração da estrutura normativa constitucional. Mostra-se cético quanto à ideia social da livre concorrência, pois esta só teria lugar em ambiente em que não se manifestasse o fenômeno do poder econômico. Grau é enfático na dificuldade de conter manifestações do poder econômico no plano da realidade. Cf. GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 202; 212.

³²¹ Para Barbieri Filho, “Concorrência é disputa, em condições de igualdade, de cada espaço com objetivos lícitos e compatíveis com as aspirações nacionais”. Cf. BARBIERI FILHO, Carlo. **Disciplina jurídica da concorrência: abuso do poder econômico**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 119.

³²² TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011. p. 256.

³²³ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

³²⁴ Não há ilusão de que as decisões de política econômica possam ser aquilatadas meramente pela racionalidade jurídica sistêmica da CF/88. É sensível, v.g., que o poder econômico, a permanente influência dos mais diversos grupos de pressão, a corrupção e até a manipulação ideológica são elementos incidentes e determinantes. Assim, é mandatório perceber que a construção da política fiscal institucionalizada, como parte da política econômica, não foge à regra, razão por que é tema hipersensível.

Nesse passo, soa cogente abordar a confluência dos princípios consagradores da liberdade concorrencial e da neutralidade fiscal. Para a compreensão do primeiro, já se evidenciou a predileção pela compreensão que o revela conectado à liberdade, à isonomia material de oportunidades, e à economia equitativa, com efeitos para além do mecanicismo econômico neoclássico, e visado à promoção de justiça social; ao passo que o segundo se revela na pretensão econômica de que a tributação tenha o menor impacto possível sobre uma economia imperfeita, e deve ser considerado sob dúplici feição: (i) dever negativo de não intervenção na concorrência através da tributação, nos casos de igualdade de condições concorrenciais, e (ii) dever estatal positivo de agir através da tributação, para restaurar ou prevenir a igualdade de condições de concorrência, nos casos de desequilíbrio³²⁵.

Com isso em mente, retoma-se o caso do IPI na Zona Franca de Manaus, em análise específica e ilustrativa da potencialidade de ampliação de falhas concorrenciais pelo Judiciário. A despeito do apelo à redução de desigualdades e ao estímulo do desenvolvimento regional, que pautam ideologicamente a ampliação da ZFM desde sua criação, a tese firmada no STF se apresenta revestida de particular senso de justiça tributária que é indiferente à neutralidade competitiva. A falta de consideração desse aspecto nos debates por ocasião do julgamento é ilustrativa desse pouco caso. Veja-se que a questão concorrencial foi mencionada *en passant*, logo sem repercussão deliberativa que se possa considerar.

Em termos de distorção de mercado, é de se perceber que os tributos são custos de transação que deformam as curvas de oferta e demanda³²⁶, desfavorecendo o ponto de equilíbrio ideal. Desse modo, é inegável a repercussão direta de qualquer subsídio fiscal concedido de forma discriminatória na provocação de distúrbios no quadro concorrencial. Isso se agrava no caso do benefício regional, pois, além da já evidenciada indisposição que se cria entre Estados, em face de o benefício instituído implicar reavaliação das empresas quanto à conveniência de reestruturação de modo a se beneficiarem³²⁷.

³²⁵ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Orientador Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila. Disponível em: <https://bit.ly/3szSY9k>. Acesso em: 10 jan. 2022.

³²⁶ Para Silveira (2011): “(...) os tributos reduzem a renda e o patrimônio dos contribuintes, e incrementam o preço dos bens (materiais ou imateriais) consumidos. Pode-se dizer que, por alterarem a formação dos preços de bens e serviços e o nível de renda disponível para o consumo, os tributos impactam na oferta e na demanda desses mesmos bens e serviços.”

³²⁷ De uma perspectiva jus econômica o direito é tido como um apanhado de regras que fixam custos e benefícios para os agentes. Estes o racionalizam e alinham seus comportamentos em função dessa estrutura de incentivos. Portanto, investiga causas e consequências das regras jurídicas, com vistas a aumentar a previsibilidade acerca do comportamento dos agentes públicos e privados frente a uma regra, e de como o padrão comportamental se alterará

Assim, empresas que têm capacidade de reorganização, como ocorre com grandes grupos econômicos, têm incentivos para se valer de uma arquitetura operativa que garanta a maximização de seus resultados, e da sua influência de mercado. Um exemplo claro que se pode dar da repercussão concorrencial do subsídio tributário ora estudado é notado na cadeia de produção de bebidas refrigerantes³²⁸.

O nicho é caso observável de distorção concorrencial causada por compreensão equivalente à plasmada na tese firmada no STF. O caso é ilustrativo de como há possíveis rearranjos dos modos de operação das empresas que impactam significativamente o ambiente concorrencial: empresas desse mercado travam embate político e jurídico em face de decisões judiciais da década de 1990, inclusive do Supremo³²⁹, que favorecem empresas localizadas na ZFM, e pontualmente já admitiam a “transferência” de créditos, nos moldes do que se generalizou com a decisão vinculante do Tribunal.

No caso em tela, grupos econômicos mantêm empresas que importam e beneficiam insumos (produtos intermediários) na Zona Franca de Manaus e depois da operação de beneficiamento, os destinam para a fabricação de produtos em outro ponto do território nacional. Nessa operação de “venda”, o adquirente se credita do IPI ficto. Essa transferência de créditos é o núcleo de uma série de investidas elisivas que visam maximizar os resultados dessas empresas.

Essa arquitetura implica, portanto, em dupla dificuldade competitiva às indústrias desse nicho que não se valem dessa construção, pois, ao mesmo tempo, sofrem com: (i) a aquisição de insumos tributados por alíquota mais alta, o que lhes onera na aquisição de insumos de origem nacional ou importados, enquanto as aquisições de insumos importados ou nacionais por estabelecimento instalado na ZFM é isenta (tanto de IPI quanto de imposto de importação, PIS e Cofins); (ii) a inexistência de subsídio de IPI dentro da cadeia produtiva que lhes favoreça.

caso a regra sofra alteração. ou seja, há uma alteração da estrutura de incentivos comportamentais. Ver: GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Foco, 2020. p. 8.

³²⁸ Gonçalves et. al. apresentam estudo minudente acerca do panorama concorrencial do setor de bebidas frias. Embora seja um estudo de 2011, possivelmente ainda retrata, em termos gerais, aspectos de concentração e de comportamento dos agentes concorrentes. Sugere-se: GONÇALVES, Oksandro Osdival et. al. **A concorrência no setor de bebidas frias**. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira & ROCHA JR, Weimar Freire da Rocha. **Concorrência e tributação no setor de bebidas frias**. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3yIMhp9>. Acesso em: 5 fev. 2022.

³²⁹ Referência à decisão proferida no RE nº 212.484/RS.

Dados da Suframa³³⁰ sobre o desempenho do Polo Industrial de Manaus (PIM) indicam que ali, no ano de 2019, cerca de 49.300 toneladas desse insumo (concentrados/extratos) foram comercializadas ao valor de R\$ 7,62 bilhões, e entre os meses de janeiro e novembro de 2020, aproximadamente 40.177,5 toneladas renderam faturamento de R\$ 6,55 bilhões. Ou seja, um acréscimo médio proporcional de faturamento de aproximados 5% no último ano. Se de forma conservadora aplicarmos uma metodologia de estimativa em que 80% dessa produção foi destinada para estabelecimentos envasadores fora de Manaus, e tomando uma alíquota de IPI média estimada de 10%³³¹, só a comercialização desse insumo específico representa custo tributário da ordem de pelo menos R\$ 1,22 bilhões no ano de 2019, e R\$ 1,05 bilhões proporcional aos meses referidos do ano de 2020.

Além disso, há outro lado do imbróglio concorrencial: as empresas beneficiadas por operar em parceria com a ZFM não são sujeitas a qualquer limitação quanto ao tipo de débito de IPI que pode ser abatido com o uso do crédito ficto, ou sequer há a vinculação de aproveitamento exclusivamente para abatimento de IPI referente aos produtos que empregam os insumos incentivados. Assim, na prática, o crédito incentivado apropriado que integrar o saldo total de créditos que abundar o volume de débitos em um trimestre poderá ser³³²: a) transferido a outro estabelecimento, desde que haja permissivo legal para tanto, e b) ser utilizado na compensação de débitos referentes a outros tributos.

Os reflexos disso são pelo menos: (i) uma empresa que, a par da fabricação de bebidas refrigerantes não alcoólicas, produza também bebidas “frias” alcoólicas³³³, pode se valer dos créditos fictos referentes ao insumo incentivado para abatimento de débitos referentes à produção não incentivada, tendo aí diferencial competitivo (que pode explorar no preço ou no aumento da qualidade dos seus produtos; e (ii) empresas sem poderio de instalação de subsidiárias na ZFM buscam formas de alívio fiscal por meio de criatividade contábil e nas esferas políticas: a exemplo do caso ora ilustrado, na busca de melhores condições, empresas do setor de bebidas alcoólicas prejudicadas pelo planejamento baseado no subsídio fiscal da ZFM construíram *lobby* no parlamento para que fosse aprovada uma mudança na Lei

³³⁰ BRASIL. Suframa. **Indicadores de desempenho do Polo Industrial de Manaus**: 2015 - 2020. p. 64-65. Publicado em 09 fev. 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3sCLeTX>. Acesso em: 15 fev. 2022.

³³¹ Há de se observar que no ano de 2019 houve variações da alíquota do respectivo código Tipi, cf. Decreto 9.897, de 1º de julho de 2019.

³³² Cf. arts. 40 a 42, da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021.

³³³ Importante mencionar esse caso, tendo em vista que a cadeia de produção de bebidas alcoólicas na ZFM não admite os incentivos a ela inerentes.

Complementar nº 123, de 2006, que passou a admitir a opção pelo Simples Nacional por empresas do setor.

Ante os dados apresentados, vê-se que, para além da ilustração de que determinadas cadeias são favorecidas com volumes muito grandes de recursos públicos, ficam evidentes dois outros aspectos: (i) como a concessão de um benefício tão distorcido e opaco é, também, um incentivo a planejamento fiscal evasivo por parte dos beneficiários e dos desfavorecidos, e (ii) o quão expressivo foi o custo orçamentário à União com a decisão do Supremo.

Além disso, não são incomuns os casos em que medidas judiciais liminares conferem vantagem competitiva à parte sobre concorrentes que eventualmente são incapazes de suportar o desbalanceamento de condições subjetivas tributárias sobre a formação de preços e acabam saindo do mercado³³⁴. Amostra disso foi o caso das liminares concedidas a companhias do setor de combustíveis, que as livrava da contribuição ao PIS e da Cofins ante argumentação de que a incidência monofásica das exações configura substituição tributária sem garantia de restituição de tributo pago a maior, o que ofenderia o art. 150, §7º, da Carta Política de 1988, tese claramente falaz.

O modo de operação de alguns grupos empresariais é revelador³³⁵: constituíam-se várias pessoas jurídicas, em diversas jurisdições, cuja finalidade era propor ações judiciais e obter decisões obstando a incidência das ditas contribuições. Conseguido o benefício judicial, realizavam-se incorporações, de forma a aproveitar a eficácia da decisão (mesmo liminar) a outras empresas do grupo; ou, alternativamente, a empresa beneficiada pela tutela precária passava a ser a única a comprar combustíveis (gozando de não incidência monofásica) e revender para as demais empresas, que não eram oneradas pelas contribuições em vista do paradigma monofásico de incidência.

O caso chegou a ser analisado pelo Plenário do STF³³⁶, que corretamente percebeu as peculiaridades concorrenciais do caso, uma vez que o contribuinte privilegiado obtivera "vantagem competitiva sobre as demais concorrentes do mesmo mercado correspondente a 20,17% sobre o preço final do produto". Veja-se que a União conseguiu demonstrar que a margem de lucro por litro de combustível da beneficiada pode ter chegado a ser 720% maior que a média do setor. Tamanha lucratividade justificava o vertiginoso crescimento das

³³⁴ Cf. Ferraz Junior (2005, p.727).

³³⁵ Como se vê em: SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 241-271. p. 257.

³³⁶ Questão Ordinária em Mandado de Segurança nº 24.159-4/DF, Rel. Min. Ellen Gracie.

aquisições da empresa após as decisões desoneradoras: ao longo do ano, tinha uma média de aquisição de 3 milhões de litros mês; após a sentença, a média foi para 50 milhões de litros/mês.

Os exemplos retiram qualquer dúvida de que a construção voluntariosa da norma pelo juiz pode criar desigualdade de condições, mesmo entre pessoas em condições equivalentes frente a uma política de desoneração. Nesse quadro hipotético, o direito claudicante e a instabilidade decorrente representam custos de transação significativamente assimétricos para dois contribuintes, embora ambos estejam, em tese, funcionando sob o mesmo esquadro jurídico, e isso se traduz em maior risco de investimento por um do que pelo outro. Uma face perniciosa do mal funcionamento das instituições formais que reflete no ambiente de negócios.

O resgate da compreensão do Direito como uma estrutura de incentivos permite entrever o quanto a alteração de normas tributárias pontuais pode refletir em todo o espectro de conduta relevante para esse nicho regulatório. As normas tributárias, em regra, ou legitimam a constrição da liberdade patrimonial do indivíduo pelo ente tributante, ou definem limites ao poder de fazê-lo. Nessa linha, pode-se dizer que a adesão particular a normas tributárias invasivas dificilmente intersecta ânimo de voluntariedade, de modo que a tributação se arrima na coercitividade. Assim, a decisão individual de alinhamento a uma norma tributária pode ser olhada pelo prisma do *tradeoff* – bastante semelhante ao que se passa na seara penal³³⁷ – em que a entidade tributada defronta sua percepção de risco e a projetada amplitude de eficiência econômica decorrente da sonegação ou do planejamento evasivo que lhe pareça possível.

Para exemplificar o que se pretende dizer com tal generalização, mais uma vez, olha-se o modo de operação dos *players* da cadeia de bebidas açucaradas, na qual há grandes companhias que se valem do crédito ficto de IPI conexo à ZFM, e os produtores menores que não conseguem gozar do benefício. Nessa cena, os grandes grupos operam com planejamento fiscal baseado em desoneração cruzada de vários outros tributos, valendo-se da seguinte arquitetura: 1- usam da influência política para conservar a alíquota do insumo (extratos concentrados) muito mais alta do que a alíquota do produto que vai a varejo (refrigerante); 2- superfaturamento do insumo, nas vendas a coligadas fora a ZFM, o que infla o volume de crédito transferido ao adquirente coligado; 3 – aproveitamento desse crédito no abatimento de qualquer produto elaborado, e utilização de saldo eventual do trimestre em compensação com

³³⁷Kaplow sugere que, grosso modo, o custo de bem-estar é como um prêmio de risco que, de forma utilitarista, é determinado pelas preferências de risco do contribuinte, que reflete na curva de sua função-utilidade. Cf. KAPLOW, Louis. Taxation. In: POLINSKY, A. Mitchell; SHAVEL, Steven (Eds.). **Handbook of law and economics vol. 1**. Amsterdã: North Holland, 2007. p. 728.

outros débitos referentes a tributos da União.

Nesse exemplo, o concentrado é fabricado na Zona Franca por meio da adição de açúcar a um produto importado (trata-se de um PPB de baixa agregação de valor à ZFM). Depois dessa operação de industrialização, o concentrado é enviado com isenção para engarrafadores localizados fora da Zona Franca de Manaus. Essas fábricas de bebidas apuram créditos fictos do IPI calculados pela multiplicação do preço do concentrado sobre a sua alíquota. Como o preço do extrato/xarope/concentrado, após a adição de açúcar, é artificialmente aumentado por meio da apropriação contábil de custos (principalmente custos de propaganda e publicidade) de empresas interdependentes para as fábricas da Zona Franca de Manaus, aumentando, assim, a base de cálculo do crédito e, conseqüentemente, o próprio crédito em si.

Análises apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil informam que o preço de venda dos insumos aos engarrafadores chega a ser 64 vezes o preço de custo³³⁸. Isso faz claro depoimento de que essa cadeia produtiva, muito mais do que produzir algo, se baseia no fabrico de créditos fiscais para empresas localizadas em outros pontos do território nacional. Ressalte-se: os créditos são ainda mais altos em face da disparidade das altas alíquotas dos insumos quando comparadas às do produto.

A propósito de inflar ainda mais a base de incidência e, conseqüentemente, o volume de créditos a transferir, outras parcelas que compõem a base de cálculo do IPI (frete e seguro, por exemplo) são também artificialmente majoradas. Não bastasse isso, é comum que o setor faça classificação incorreta das mercadorias com que opera, para enquadrá-las em códigos Tipi de alíquota mais alta.

De outro lado, as empresas desfavorecidas buscam formas de aliviar a dissimetria concorrencial, também por meio de influência política. Caso ilustrativo é o das empresas produtoras de bebidas alcoólicas que tanto insistiram e passaram a poder optar pela tributação pelo Simples Nacional³³⁹.

Como se vê, várias condutas evasivas são estimuladas com esse benefício criado dentro do Judiciário. A despeito do caráter ilustrativo aferido no problemático setor de bebidas, a constatação dessas más condutas permite conjecturar que grande parte, senão todas elas, são

³³⁸ Cf. visto em: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas**. p. 3. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/simplificacao-tributaria/operacao-deflagrada/arquivos-e-imagens/nota.pdf>. Acesso em 15 jan. 2021.

³³⁹ Por modificação realizada pela Lei Complementar nº 155, de 2016.

copiadas em maior ou menor grau por outros setores hoje agraciados com a benesse, o que amplia o poder de mercado de empresas com posição dominante, o contencioso, a renúncia de receitas tributárias e os custos de *enforcement* pela União, na administração e fiscalização do incentivo.

3.3.2. Efeitos orçamentários e sobre disponibilidades financeiras dos entes políticos

Efeito indiscutível dos benefícios exacionais criados ou ampliados no âmbito Judiciário é o impacto sobre o orçamento dos entes políticos implicados direta ou indiretamente (a depender do tributo e da repartição da arrecadação).

Certamente, os casos relacionados a políticas da União são mais dramáticos. Por exemplo, em uma política de desoneração com programada longevidade, como as desonerações regionais da ZFM, o impacto, a despeito de se referir a renúncia fiscal adicional, pode ser abordado em duas categorias: (i) o imediato, referente ao montante de crédito acumulado passível de escrituração deferido na decisão particular (v.g., no caso da redefinição da isenção de IPI na ZFM, abrangeu créditos referentes aos 5 anos anteriores ao julgado ou seja quanto aos períodos individualizados acumulados decorrentes de ações pendentes em razão da admissão dos REs em repercussão Geral); e (ii) o mediato, referente ao custo fiscal adicional a ser apropriado nos anos seguintes ao julgamento, montante que depende exclusivamente do comportamento do mercado, e aquele decorrente de possível restritividade imposta ao ente político no manejo extrafiscal dos tributos que o comportam.

Se por um lado as normas orçamentárias são programáticas, por outro, sua não execução pode representar a necessidade de financiamento mais oneroso ao Estado. A intrujice judiciária certamente representa perturbação desse programa. A crítica de que os governos deveriam escriturar provisões orçamentarias para casos de redefinição do direito pelo Judiciário são razoáveis, mas dada a realidade litigiosa corrente, isso representaria volume relevante de recursos³⁴⁰ e aumento da necessidade de financiamento por meio de ampliação da dívida pública.

³⁴⁰ Dados do Relatório “Contencioso Tributário no Brasil”, referente ao ano de 2019, apontam que na esfera federal, naquele ano, cerca de R\$ 2,67 trilhões em tributos eram discutidos judicialmente, cerca de 36,8% do PIB/2019. Cf. INSPER. Núcleo de Tributação. **Contencioso Tributário no Brasil: relatório 2020** - ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020. p. 8. Disponível em: <https://bit.ly/3wkdPQg>. Acesso em: 5 abr. 2022.

No já referenciado caso de Manaus, de início, a Fazenda Nacional apresentou estimativas de que o custo adicional seria de cerca de R\$ 16 bilhões anuais³⁴¹, mas a RFB³⁴² esclareceu que o custo médio anual estimado, mantido o comportamento de mercado com base nos anos 2014 a 2018, seria de R\$ 2,3 bilhões ao ano a partir de 2020. Veja-se que para chegar ao valor adicional, o método de estimativa exclui uma série de operações, principalmente as operações com produtos acabados e as operações referentes ao setor de bebidas.

Cabe observar que as perdas orçamentárias não se resumem à renúncia adicional, por óbvio. Primeiro, há o aproveitamento de créditos “não aproveitados” nos últimos 5 anos, o que, pelas projeções conservadoras apresentadas somavam cerca de R\$ 7 bilhões, i.e., tais contribuintes, de imediato passaram a poder reclamar esse volume de créditos para abater do IPI devido, ou para abatimento de outros tributos e ressarcimento.

É evidente que, quanto às operações com concentrados, e operações de empresas que gozavam do referido benefício de IPI em razão de decisões judiciais transitadas em julgado, a cristalização do entendimento turvo que admite o crédito ficto ao adquirente extirpou da União a possibilidade de reverter a situação custosa imposta pela decisão de 1998. Caso a tese vitoriosa fosse favorável à Fazenda Nacional, esta poderia estornar e lançar créditos referentes aos últimos cinco anos (não decaídos), ao invés de perdurar com esse custo recorrente. Assim, somando-se as projeções extremamente conservadoras (bebidas e outros setores), temos um custo de pelo menos R\$ 4,5 bilhões anuais.

O impacto tende a ser maior: as projeções não conseguem estimar efeitos de rearranjos das cadeias produtivas, e certamente o conceito de “insumo” pode ser tão alargado quanto for criativa a reestruturação da cadeia produtiva, tendo em vista que, para o IPI, insumo é aquilo que se integra ao processo produtivo, e compreende três categorias gerais: matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários³⁴³. Ou seja, fica ao alvitre do contribuinte estabelecer o que são esses insumos beneficiados, e, evidentemente, o valor das operações, o

³⁴¹ Cf. nota à imprensa do Ministério da Economia, de 14/06/2019, o montante calculado incluía qualquer saída da ZFM. Disponível em: <http://antigo.economia.gov.br/Economia/area-de-imprensa/notas-a-imprensa/2019/06/impacto-fiscal-da-decisao-do-stf-sobre-credito-do-ipi-na-zona-franca-de-manauas-e-estimado-em-r-2-3-bilhoes>. Acesso em: 20 jan. 2021.

³⁴² Cf. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Nota Cetad/Coest nº 069, de 3 de junho de 2019.**

³⁴³ Cf. Decreto 7.212, de 2010: Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

que, como já mencionado carrega a fragilidade para os superfaturamentos e assunção de custos quaisquer por parte do fornecedor de Manaus, com vistas a inflar o subsídio a ser transferido.

Esse exemplo mostra que, assim como há problemas na constrição comissiva de orçamento mediante decisão em juízo para que se concretize algum direito fundamental, como à saúde, por exemplo, em face do esvaziamento da capacidade de planejamento e execução de políticas em conformidade com as projeções plurianuais, de diretrizes e orçamentárias anuais, na concessão judicial de benefício exacional vê-se operação similar, dado que na prática tem as mesmas implicações. É, assim como outras investidas de ordem judiciária, motivo de imprevisibilidade que, a depender da monta, sacrifica os trabalhos de planejamento e de execução de receitas e despesas.

Conclusões

A complexidade regulatória que envolve o sistema tributário brasileiro, sua regressividade e seu peso sobre a competitividade da indústria nacional são fatores que levam a um elevado índice de contencioso tributário (administrativo e judicial). É evidente que, apesar de termos um sistema que se assenta em uma retórica de justiça fiscal, sua concepção normativa é insuficiente e sua concretização pela via judicial é, no mínimo, questionável, face a incoerências e voluntarismos.

A forma assimétrica de tratamento de alguns setores, os vultosos índices de evasão fiscal e sonegação e a incapacidade de mensurar a efetividade de políticas desoneratórias são todos elementos que corroboram para a alta regressividade do sistema e deixam em evidência questões sobre a eficiência da gestão fiscal pelos vários atores estatais que idealizam, instituem e gerenciam essa atividade essencial à capacidade de intervenção dos entes políticos sobre a realidade social mediante o adimplemento de suas responsabilidades federativas constitucionais.

É evidente que a instabilidade jurídica e a falta de transparência com que esse nicho jurídico – tanto do sentido de oneração quanto de dispensa do peso fiscal - é tratado pelos legítimos formuladores de política e pelos agentes adjudicadores se presta a satisfazer interesses. A pergunta implícita neste estudo é qual a extensão do republicanismo nessa atuação e até que ponto a aceitação da manifestação dos juízes é racional e eficiente a partir da lógica funcional estrutural disposta no ordenamento jurídico indígena.

Não há qualquer dúvida de que a participação dos juízes na construção do direito confere vida às regras jurídicas, quando essas são circunstancialmente limitadas, o que é essencial para que este seja instrumento efetivo de amadurecimento social e desenvolvimento. A atuação, entretanto, deve ser cautelosa com uma enormidade de questões, dentre as quais assoma-se a eficiência interinstitucional que simplifica a construção de segurança jurídica, componente condicionante do progresso de organizações e instituições estatais, do desenvolvimento e do saneamento de mazelas sociais.

A pesquisa não teve qualquer intenção de explorar o universo conceitual da doutrina jurídica acerca da diferenciação das várias construções de alívio tributário possíveis. Em face da desimportância dessas classificações para o teor do estudo, bastou-se na ideia generalista de que benefício fiscal abrange qualquer política discriminatória favorável ao sujeito passivo - livrando-o dos encargos tributários principais ou acessórios -, seja ela constitucional, legal ou puramente judicial (hermenêutica). Por evidente, todo o trabalho é centrado na ampla discricionariedade legislativa para definir balizas para modelos privilegiados, o que contrapõe à mandatória autocontenção judiciária.

Tomou-se por inspiração uma compreensão da construção de eficiência (jurídica e econômica, em face de se entender a eficiência econômica sob as perspectivas produtiva, alocativa e dinâmica como a melhor forma conceitual disponível de substantivar o princípio constitucional da eficiência) na relação do magistrado com a lei no processo decisório adjudicatório. Para tanto, tomaram-se referenciais da análise econômica do direito e posições estritamente jurídico-doutrinárias que corroboram essa linha analítica, embora não se rotulem econômico analíticas.

Seguindo essa diretiva, foram elaborados arrazoados acerca do papel estabilizador da legalidade tributária como proxy agregador das preferências sociais (utilidades e seus respectivos gradientes de emergência) a ser levado a sério face ao risco de desperdício de recursos (a atividade legislativa é custosa), a descoordenação das instituições e a degradação do capital jurídico; logo, deve ser tida como elemento imprescindível na formação de convicção dos magistrados, declinável apenas nos casos de inconstitucionalidade.

Além disso, a investigação da função legislativa do Judiciário serviu para ressaltar que nosso sistema jurídico tem clareza na pretensão de que o juiz, na elaboração da regra jurídica de decisão, deve pautar seu algoritmo cognitivo tendo a lei como antecedente primordial, cuja clareza e adequação para o caso serão analisadas. É o que se investigou através da “estrutura

analítica da integração” e da “hermenêutica das escolhas”. Se existente, válida, eficaz e inteligível a lei, subsume-se; se inexistente, a *lex legum* oferece mecanismos de integração (que inteligentemente presumem uma ordem de aplicação assentada no afastamento gradativo da probabilidade de aderência da decisão a virtual agregado de preferências, e conseqüentemente admitem maior risco de ineficiência alocativa) a serem utilizados (analogia, costumes e princípios; percebe-se a abertura gradativa da discricionariedade judiciária); e, se existente, válida, eficaz, mas obscura ou ambígua, cabe ao intérprete escolher, dentre as possíveis regras extraíveis do texto, aquela que mais se encaixa nas próprias preferências.

A par disso, o exame das leis que condicionam a criação e a ampliação de trato exacional beneficiado revelou que o afastamento do poder-dever de cobrar tributo ou exigir o cumprimento de obrigações acessórias é prerrogativa parlamentar exclusiva, a ser desempenhada mediante o regular processo legislativo, a despeito de haver ampla liberdade de iniciativa também pelo Poder Executivo. Portanto, o instrumento exclusivo de instituição é a lei. Viu-se que há regras positivadas que cerceiam a discricionariedade parlamentar quanto a aspectos qualitativos legísticos (clareza, conexão, suficiência etc.) e quanto às imposições de ordem orçamentária (indicação de estimativas e compensações).

Ao juiz, o art. 111, do CTN, traz fórmula que introjeta no espaço ponderável o dever de adstrição exegética cuja finalidade primeira é prevenir o oportunismo do julgador instituidor de trato tributário beneficiado pela via hermenêutica, e a segunda lembrá-lo de que, como todo agente de Estado, tem sua vontade cerceada pela condição de custodiante do interesse público, que no contexto reluz na indisponibilidade do patrimônio público, a qual, propõe-se, seja a diretiva hermenêutica a imperar quando no exercício da hermenêutica de escolhas e na integração por princípios. Isso porque é auto evidente que em um país cujos planos orçamentários são reiteradamente deficitários (com conseqüente ampliação do endividamento, que é mais oneroso e será adimplido com a cobrança de tributos), o interesse público (inclusive intergeracional) é de que haja contenção do gasto tributário e de disposições privilegiadas para além do que estritamente plasmado no embate político de que resulta o texto legal.

Com a busca de entendimento acerca de como os tribunais superiores, STF e STJ, estão enfrentando temas da matéria tributária, evidenciou-se que existe uma retórica geral do dever de adstrição à lei em celebração da repartição orgânico funcional do poder presente na CF/88 e, de forma iminente, da reserva legal. Contudo, vários foram os exemplos trazidos que retratam franca incontinência Judiciária de que resulta ora ampliação, ora verdadeira criação de

exoneração de gravame fiscal. Há casos em que a fragilidade jurídico argumentativa é tamanha que leva a questionar se os tribunais, por vezes, se dissociam da premente necessidade de se pautar pelo princípio republicano.

Vê-se especial gravidade na inconstância e senso de conveniência que pautam a apreciação de questões nucleadas no alcance de imunidades tributárias. Ao tratar disso, não há outra percepção racional senão a de que o STF as analisa com liberdade criativa total, em alguns casos alheio à necessidade de coerência, pautado por conveniência política e orientação ideológica que dá a entender uma autopercepção institucional extravasada do Poder Judiciário. Isso começa, claramente, no desvencilhamento de qualquer diretiva hermenêutica, na medida em que vários julgados tratam da ilogicidade de se limitar o intérprete constitucional último no seu mister de adaptação da Constituição ao vetor resultante do embate de interesses que em determinado momento tem efetiva capacidade de influenciar resultados na Corte.

Viu-se que as imunidades subjetivas tendem a ser tratadas com grande elasticidade (quanto a sujeitos e a tributos alcançados), com destaque para a imunidade recíproca, cujo alargamento muito provavelmente defronta o paradigma majoritário em vários pontos. Isso nos remete ao fato de que a superação da leitura ampliativa dada pelo STF a uma imunidade tributária é quase impossível: requer supermaioria e rito específico nas casas parlamentares e a regra resultante ainda corre o risco de ter declarada sua incompatibilidade com a Constituição, em vista de ter superado a convicção de juízes que voltariam a analisar o tema de forma enviesada.

No que concerne à legalidade tributária, viu-se que há investidas remodeladoras de sua concepção, a partir da ideia de “legalidade suficiente” (cuja ductibilidade é potencialmente fatal à segurança jurídica) - derivada de fórmulas como “desde que o legislador estabeleça um desenho mínimo que evite o arbítrio” e “a observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz do caso concreto” - e da auto conferida discricionariedade Judiciária em avaliar o gradiente de exposição fundamental das exações à extrafiscalidade, o que é a base substantiva da relativização judiciária da legalidade em matéria de definição do arquétipo clássico de incidência fiscal (tenta aproximar-se da lógica constitucional de mitigação da legalidade) como exigido pela construção normativa da CF/88 e do CTN.

Já quanto à limitação constitucional de veiculação dos benefícios elencados no art. 150, § 6º, necessariamente mediante lei específica, percebe-se deferência do STF à retórica de que

se presta a conter abusos legislativos e executivos, embora a “especificidade” não seja apreendida como “exclusividade”, uma vez que o termo tem teleologia suficiente na obrigatoriedade de transparência e debate social da matéria exoneradora no Parlamento. Outrossim, há a compreensão de que o preceptivo constitucional não condiciona a criação de mecanismos outros que não os enumerados, i.e., trata-se de limitação constitucional taxativa.

A perscrutação do apelo à isonomia, por seu turno, revela que ainda existe resistência das Cortes à expansão de circunstância beneficiada frente a tal pretexto jurídico, exclusivamente, ao argumento de preservação da harmonia da “separação de poderes”. Entretanto, viu-se que há grande número de casos que verificam no argumento isonômico a chancela para desqualificar o discrimine eleito pela autoridade legislativa (v.g., ADI 3.984/SC), ou para ratificá-lo (p. ex., RE 592.145/SP). Além disso, viu-se a proposição de guias para a mensuração de razoabilidade da discriminação eleita pelo legislador (RE 656.089/MG): se tributo com proeminência fiscal, deve ser orientado pela capacidade contributiva; se extrafiscal, deve-se ponderar o custo x benefício; e em ambos os casos se propõe a investigação do grau de diligência do legislador à avaliação da política, quando de sua elaboração.

Com exceção do aspecto isonômico, as amostras levantadas sugerem densidade relevante à hipótese de que as Cortes superiores tendem a se limitar em controles formais de leis exoneradoras. Nos julgados, aspectos como iniciativa, exigência de lei específica, necessidade de acordo Confaz prévio e apresentação de artefatos demonstrativos de impacto orçamentário e financeiro (art. 113, do ADCT) aparecem como elementos que viabilizam o controle jurisdicional.

A essa investigação qualitativa das decisões, emparelhou-se o estudo de quatro casos ilustrativos do que se quis significar com “prodigalidade judiciária” no que respeita à matéria. Dois casos analisados no STF (reconstrução da isenção de IPI na ZFM e ADO nº 30) e dois no STJ (a ressignificação ampliativa do termo “isenção” e a isenção de IPI na importação de automóvel por pessoa natural). O caso da Zona Franca de Manaus é emblemático (motivo por que foi explorado em vários temas consequenciais), pois reflete a constitucionalização oportunista de tema não constitucional com o intuito único de alçá-lo a instância decisória judiciária com alto teor político; é ilustrativo do grau de distorção que o ativismo judiciário pode significar para o contexto da formulação de política tributária privilegiada, e do quão aberto a ignorar o universo de externalidades negativas decorrentes de suas posições ideológicas (mal disfarçadas em argumentação jurídica, uma vez que é claramente insuficiente para

sustentação do benefício criado). Por sua vez, a ampliação do universo de beneficiários de isenção ante o argumento da omissão parcial (ADO nº 30) também deixa vestígios de uso do expediente jurídico para a promoção de ideologia de inclusão possivelmente irrazoável. A pior parte, como se conjecturou, é a franca sujeição do legislador face à diminuição de sua discricionariedade na formulação de políticas de escopo pontual, apesar de ter se verificado que este, posteriormente, aprovou lei adequando o preceptivo então impugnado.

Ademais, os casos pinçados no STJ são igualmente reveladores da presumida liberdade que agentes adjudicadores têm de superar a linguagem da lei e de extrapolar conceitos. No caso do REsp nº 1.725.452/RS, é visível a intenção de promoção de sentido voluntarista de justiça fiscal na superação da criação legislativa que extinguiu benefício, dando-lhe sobrevida. Já no caso da isenção de IPI sobre a importação de automóveis por pessoa física, para uso, vê-se a superação inadequada da lei definidora da hipótese de incidência, de forma a reduzir o universo de sujeição passiva, a partir de uma presunção ausente da realidade de incidência do gravame (não há qualquer normativo limitando-o a operações realizadas com fito mercantil), e de leitura questionável da não cumulatividade. Tese que foi coerentemente sobrepujada em extraordinário no Supremo e revista a tese resultante do tema repetitivo, após cerca de quatro anos da criação da isenção pelo STJ.

A parte final do estudo focou aspectos consequenciais da alta discricionariedade judicial. Tentou-se categorizar tais consequências em três eixos: o político, o jurídico estrutural e o econômico, em esforço compreensivo pautado pela sensibilidade de que essas dimensões não se dissociam, senão por opção metodológica. Quanto às consequências de matiz político, conjecturaram-se efeitos relativos às arquiteturas de divisão do poder político consubstanciadas na divisão orgânica tripartite (separação de poderes) e no modelo federativo, especificamente por meio do federalismo fiscal, i.e., estudo da repartição de competências tributárias e receitas fiscais.

Há arrazoados que levam a concluir, de uma perspectiva comparativa, que um Judiciário com ampla capacidade de inovar a ordem jurídica é menos desejável do que um modelo relativamente autocontido, em que este se comporta como intérprete partícipe na adequação da lei à realidade subjacente ao processo. Destoa do formato tripartite a ampla discricionariedade judicial, ante a premissa de que uma mesma pessoa não pode ser dotada de poder de criar a “lei” e ser juiz na sua aplicação. Aspectos acerca das dificuldades de maturação da democracia em face da “aristocrática” tutela judicial foram suscitados, como o oportunismo dos agentes

políticos e de grupos de pressão minoritários que sacrificam a integridade tripartite em prol de se ter foro adicional (claudicante democraticamente) de participação política - pelo qual os primeiros se desvencilham dos desgastes de popularidade e os últimos, eventualmente, conseguem a juridicização de suas teses através do órgão judiciário -, bem como impasses acerca da possibilidade de superação de teses judiciais consagradas, mesmo pela representatividade majoritária. Ademais, suscitou-se que a atuação dissociada e não sinérgica dos agentes estatais configura custos sociais irracionais, uma vez que se presume que essas forças sejam cooperativas, a menos que perturbação relevante as impliquem em ações de checagem e correção.

O estudo do federalismo fiscal revela que há conturbações essenciais do modelo nacional que podem ser amplificadas pela atuação judicial predatória. Problemas naturais da descentralização federativa como a ampliação da guerra fiscal, indução de “*soft budget constraint*” e esvaziamento da capacidade de financiamento dos entes (por arrecadação direta ou pela divisão de receitas) foram enumerados como efeitos negativos plausíveis que decorrem do ativismo judicial em matéria tributária concessiva. Ou seja, defronta-se a proposta federativa de estabilização e põe em xeque a autonomia dos poderes concebidos para o manejo das receitas fiscais; e isso sem debates que deem o devido coprotagonismo às externalidades corolárias.

Noutro passo, foram olhadas decorrências sob óptica jurídico estrutural quanto a dois aspectos de relevo, um geral e um específico, que são a segurança jurídica e a desfiguração de parâmetros de incidência de tributos. O primeiro foi escrutinado a partir da função pragmática da estabilidade jurídica, pela qual o Direito é um sistema informacional que, em geral, tem a função de fornecer elementos objetivos que dão previsibilidade aos sujeitos de direito ao conduzir seus interesses. Em certo ponto, foi abordado como “capital jurídico”, ótica pragmática para a qual é indiferente a origem da regra jurídica estabilizada, sendo tal capital um resultado ponderado do investimento em litígio e do realizado em uniformização de jurisprudência, cujo efeito nuclear é o desencorajamento da litigância, reduzindo-a e mantendo estável a matéria. Nesse quadro, a vinculação por precedentes assume centralidade na edificação da segurança jurídica, e a instabilidade dos modelos de imposição dos tais, como a inexistência de incentivos a juízes para que adiram, leva a cenários anárquicos em que não só se deixa de acumular capital jurídico, mas se degrada o já construído, o que representa desperdício dos investimentos que figuram na base desse ativo social.

Adicionalmente, a título exemplificativo da relevância da segurança jurídica na decisão de litigar, tomou-se modelo custo-benefício em que se colocou que esta é representativa do grau de risco (de sucesso de suas teses) percebido pelas partes, e, portanto, influencia diretamente no valor esperado da ação. Dessa forma, quanto mais estável, mais confiável o sistema informacional; logo, melhores estimativas podem ser extraídas pelos envolvidos na disputa e conseqüentemente melhores decisões acerca de litigar ou cooperar para solver contingências e conflitos. Viu-se, ainda, que na ambiência tributária, a despeito de a insegurança jurídica ser central, o fator temporal da resolução dos casos é, possivelmente, o maior incentivo à litigância, dado que o comportamento estratégico de diferimento das obrigações mediante engajamento processual (administrativo e judicial) tem *payoff* que torna essa opção racional. Ressalte-se, ainda que o aumento significativo da utilização de mandados de segurança (em que se tem custos de litígio reduzidos) em matéria exacional, transforma esse instrumento: passa de ação específica vocacionada à defesa de direito líquido e certo a instrumento de teste de teses jurídicas.

A proposição acerca das distorções possíveis sobre a técnica de incidência de tributos em face de imissão judicial utilizou-se como exemplo a desfiguração do molde de apuração do IPI, em face do benefício de crédito “presumido” decorrente de operações com a ZFM, criado pelo STF. Pode-se ver que essa construção subverte o interesse de contribuintes dentro e fora da zona franca, gerando impasse sobre a suficiência do molde exacional legal: em regra, insumos recebem alíquotas menores do que produtos acabados, contudo, a lógica do benefício criado é a de estimular pressão para a ampliação de alíquotas de intermediários para que sejam inflados os créditos decorrentes de suas saídas. Isso impacta claramente na extrafiscalidade do tributo, como se viu recentemente noticiado pelo STF, no bojo da ADI nº 7.153, em que o ministro Alexandre de Moraes, em decisão liminar, suspendeu a redução de alíquotas de IPI (interesse de industriais de todo o resto do Brasil e operada pelos Decretos 11.052, de 2022, 11.047, de 2022 e 11.055, de 2022) referentes a produtos que sejam produzidos na ZFM.

Por fim, no que concerne aos reflexos econômicos, dois aspectos foram analisados. Primeiro, a potencial conturbação concorrencial, que certamente decorre do enquadramento exacional não isonômico de *players* individuais entre si em decisões judiciais com efeitos *inter partes*, ou de construções judiciais favorecedoras de distorções concorrenciais já presentes em desenhos alternativos destinados à compensação da disparidade de desenvolvimento entre regiões do país. São colocados exemplos que ilustram estratégia de litigância e aproveitamento de decisões liminares como diferencial concorrencial (que a depender do setor econômico é

suficiente para a exclusão de *players* em número significativo) e conjecturas acerca dos potenciais efeitos de criação de benefício regional de IPI à ZFM pelo STF.

O extrato da pesquisa leva à conclusão de que nosso paradigma estrutural é marcado pela intenção de produzir eficiência jurisdicional alocativa a partir da adesão do agente judicante à lei e da arquitetura de integração em face das contingências e lacunas, dadas as limitações que sistemicamente cerceiam o Judiciário. Ergo, apesar de o ativismo e a judicialização da política serem tendências que extravasam o contexto exonerativo tributário, nesse ambiente é claramente preocupante em face das consequências ponderadas.

Assim, tendo por presunção os acertos da atuação judiciária ativista em matéria exacional, possivelmente ter-se-ia a possibilidade de tomar o direito fundamental à justiça fiscal e relativizar inúmeros aspectos da realidade tributária brasileira, disso possivelmente se extrairia uma completa reforma de seu arranjo estrutural, ou um quadro de micro reformas judiciais setorizadas ou individualizadas. Nesse quadro, “justiça” certamente teria parâmetros definidos por agentes estatais não qualificados politicamente para a modelagem do que a sociedade estima na melhor intersecção com o que é possível atingir consensualmente (confrontando as necessidades estatais e os interesses privados e disso derivar os instrumentos de concretização dessa ideia) o que seria construção de controversa justiça fiscal.

Referências bibliográficas

- 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”. **Revista dos Tribunais**, vol. 868, 2008, p. 53-68.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Versão e-book.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15.ed. Salvador: JusPodivm, 2021.
- ALVES, Maíza Costa de Almeida. **Normas jurídicas concessivas de incentivos fiscais e as facultatividades no Direito tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016. Orientador Prof. Dr. Robson Maia Lins. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7014>. Acesso em 22 mar. 2022.
- ARRUDA, Gerardo Clésio Maia. A legitimidade do Estado diante das mudanças econômicas e políticas estruturais contemporâneas. **Revista da Faculdade de Direito Da UFG**, n. 43. 2019. Disponível em: <https://www.revistas.ufg.br/revfd/article/view/58533/33659>. Acesso em: 12 nov. 2021.
- ARRUÑADA, Benito; ANDONOVA, Veneta. Instituições de mercado e competência do Judiciário. In: ZYLBERSTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito & Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. Tratamento Diferenciado para Produtos Oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao Crédito por Ausência de Convênio Interestadual. Alíquotas e Créditos Diferenciados para Mercadorias Produzidas no Estado de São Paulo. Exame de Constitucionalidade das Restrições. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 144, set. 2007. p. 64-81.
- BAILEY, Bill (ed.). **The anti-federalist papers**. The federalist papers Project. Disponível em: <https://bit.ly/38pOife>. Acesso em: 20 fev. 2022.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Versão e-book.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo**. 2022. Disponível em: <https://bit.ly/3FuZvXZ>. Acesso em: 4 mai. 2022.
- BARBIERI FILHO, Carlo. **Disciplina jurídica da concorrência: abuso do poder econômico**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.
- BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O poder de não tributar**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BARR, Nicholas. **The Economics of the Welfare State**. 3. ed. Stanford: Stanford University Press, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **[Syn]Thesis**, v.5, n. 1. pp. 23-32. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3Ph7yfE>. Acesso em 16 fev. 2022.

BIRD, Richard M. Fiscal federalism. *In*: CORDES, Joseph J.; EBEL, Robert D. & GRAVELLE, Jane G. (eds). **The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy**. Urban Institute Press, 2005. pp. 151-154.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 37, p. 226-242, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3yyUa0z>. Acesso em: 12 jun. 2021.

BRASIL. Constituição de 1946. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil** (de 18 de setembro de 1946). Disponível em: <https://bit.ly/3wrlBGL>. Acesso em: 5 fev. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <https://bit.ly/3NbmvxZ>. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, 1966. Disponível em: <https://bit.ly/3PIbL1R>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. **Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus**. Disponível em: <https://bit.ly/3yFH81d>. Acesso em: 21 nov. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: <https://bit.ly/3yCj1AH>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Disponível em: <https://bit.ly/3yyh73N>. Acesso em: 23 nov. 2021.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003. **Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências**. Disponível em: <https://bit.ly/3l7TLdk>. Acesso em 5 jan. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. **Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona**. Disponível em: <https://bit.ly/3wkmHUE>. Acesso em 15 fev. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <https://bit.ly/3LfaeHr>. Acesso em 5 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal.** Disponível em: <https://bit.ly/3PhmUki>. Acesso em: 16 fev. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. **Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências.** Disponível em: <https://bit.ly/3NfcEY4>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. **Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores; prorroga os benefícios previstos nas Leis nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.440, de 14 de março de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 12.375, de 30 de dezembro de 2010; (...); e dá outras providências.** Disponível em: <https://bit.ly/3syQzvD>. Acesso em: 16 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil.** Brasília, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3lfdvf6>. Acesso em: 15 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.982, de 2 de abril de 2020. **Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para dispor sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019, a que se refere a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020.** Disponível em: <https://bit.ly/3sAntvU>. Acesso em: 5 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020. **Institui o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda; dispõe sobre medidas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro**

de 2020; altera as Leis n os 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.101, de 19 de dezembro de 2000, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 8.177, de 1º de março de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <https://bit.ly/3l5VBvz>. Acesso em: 18 fev. 2022.

BRASIL. Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021. **Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências.** Disponível em: <https://bit.ly/39l73R3>. Acesso em 6 mar. 2022.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. **Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências.** Disponível em: <https://bit.ly/3szfwa8>. Acesso em: 8 mar. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Relatório da Comissão Especial destinada a proferir parecer à proposta de emenda à constituição nº 98-A, de 2007.** Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: <https://bit.ly/3fcjhLF>. Acesso em: 18 nov. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em números 2021.** Disponível em: <https://bit.ly/394mPjr>. Acesso em 5 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas.** Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/simplificacao-tributaria/operacao-deflagrada/arquivos-e-imagens/nota.pdf>. Acesso em 15 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Impacto fiscal da decisão do STF sobre crédito do IPI na Zona Franca de Manaus é estimado em R\$ 2,3 bilhões.** Disponível em: <http://antigo.economia.gov.br/Economia/area-de-imprensa/notas-a-imprensa/2019/06/impacto-fiscal-da-decisao-do-stf-sobre-credito-do-ipi-na-zona-franca-de-manaus-e-estimado-em-r-2-3-bilhoes>. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021. **Dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.** Disponível em: <https://bit.ly/3NcHoZM>. Acesso em: 10 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Nota Cetad/Coest nº 069, de 3 de junho de 2019.** Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/10fce786-0dfe-446a-9ffe-d9ad1758dd40>. Acesso em: 10 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Cosit nº 164, de 14 de dezembro de 2016.** Disponível em: <https://bit.ly/3JOkSFx>. Acesso em: 19 dez. 2021.

BRASIL. Suframa. **Indicadores de desempenho do Polo Industrial de Manaus: 2015 - 2020.** 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3sCLeTX>. Acesso em: 15 fev. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Enunciado da Súmula nº 627**. O contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade. DJe de 17/12/2018. Disponível em: <https://bit.ly/3qRACil>. Acesso em: 12 dez. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.923.779/RS**. Rel. Min. Benedito Gonçalves. DJe de 30/09/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3n4ddJv>. Acesso em 20 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial nº 1.396.488/SC**. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 25 fev. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3kA7QA6>. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.725.452/RS**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe de 15/6/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3t0tTFH>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.836.364/RS**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe de 17/6/2020. Disponível em: <https://bit.ly/3zxDONk>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.945.068/RS**. Rel. Min. Manoel Erhardt. DJe de 19/10/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3zv6ptz>. Acesso em 20 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1296-7/PE**. Rel. Min. Celso de Mello. Julgado em 14/06/1995, DJ de 10/08/1995. Disponível em: <https://bit.ly/37HXfQO>. Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.024/DF**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJe 42, de 22/6/2007. Disponível em: <https://bit.ly/3wuJ1Ls>. Acesso em: 10 nov. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF**. Rel. Min. Carlos Britto, DJe 142, de 1/8/2008. Disponível em: <https://bit.ly/3L8edpe>. Acesso em: 7 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF**. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ de 18/2/2005. Disponível em: <https://bit.ly/3JNimzd>. Acesso em: 10 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.260/RN**. Rel. Min. Eros Grau. DJe nº 47, de 29/6/2007. Disponível em: <https://bit.ly/3HF2FZ3>. Acesso em: 10 dez. 2021. P

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.984/SC**. Rel. Min. Luiz Fux. DJe nº 205, de 23/9/2019. Disponível em: <https://bit.ly/34tsxJi>. Acesso em: 12 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276/MT**. Rel. Min. Luiz Fux. DJe nº 181, de 18/9/2014. Disponível em: <https://bit.ly/332hZ33>. Acesso em: 10 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.058/DF**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. DJe nº 215, de 20/09/2019. Disponível em: <https://bit.ly/3wrsxUu>. Acesso em: 18 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277/DF**. Rel. Min. Dias Toffoli. j. 10/12/2020, DJE 25/03/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3P1bZv>. Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.794/DF**. Rel. Min. Edson Fachin. DJe nº 83, de 23/4/2019. Disponível em: <https://bit.ly/3PwSlls>. Acesso em: 18 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.025/DF**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. DJe n. 161, de 26/6/2020. Disponível em: <https://bit.ly/3qQXyOV>. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 30**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe nº 243, de 6/10/2020. Disponível em: <https://bit.ly/3HKqy1I>. Acesso em: 28 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 800.395 AgR/ES**. Rel. Min. Roberto Barroso. DJe 34, de 24/2/2016. Disponível em: <https://bit.ly/3a1u3oO>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 895.972 AgR/RJ**. Rel. Min. Roberto Barroso. DJe 34, de 24/2/2016. Disponível em: <https://bit.ly/3PwQkv0>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 491.574/RJ**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 176, de 6/9/2012. Disponível em: <https://bit.ly/38xNkxw>. Acesso em: 8 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 550.652/SC**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJe nº 29, de 12/2/2014. Disponível em: <https://bit.ly/3Me64kk>. Acesso em: 18 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. No Recurso Extraordinário nº 606.171/PR**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe n. 40, de 3/3/2017. Disponível em: <https://bit.ly/3qVUMrG>. Acesso em: 18 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da Súmula nº 544**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. DJ de 12/12/1969. Disponível em: <https://bit.ly/3qRVvdf>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da Súmula nº 657**. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. DJ de 9/10/2003. Disponível em: <https://bit.ly/3FIQsmo>. Acesso em: 18 nov. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da súmula nº 660**. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto. Disponível em: <https://bit.ly/3MhBdU2>. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enunciado da Súmula nº 730**. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. DJ de 11/12/2003. Disponível em: <https://bit.ly/3wf9cqP>. Acesso em: 12 nov. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem na Ação Cível Originária nº 765/RJ**. Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 211, de 7/11/2008. Disponível em: <https://bit.ly/3yyR4tq>. Acesso em: 11 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 21.826/DF**. Rel. Ribeiro da Costa, DJ de 31/12/1953. Disponível em: <https://bit.ly/3PnGSd0>. Acesso em: 3 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755/ES**. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ 08.11.96. Disponível em: <https://bit.ly/3lbANmi>. Acesso em: 12 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 213.094/ES**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 15/10/1999. Disponível em: <https://bit.ly/3Mey6wg>. Acesso em: 19 nov.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 220.906/DF**. Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 220, de 14/11/2002. Disponível em: <https://bit.ly/3FSMnMM>. Acesso em: 10 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário nº 221.239/SP**. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ de 6/8/2004. Disponível em: <https://bit.ly/3w9URf3>. Acesso em: 19 nov.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 236.174/SP**. Rel. Min. Menezes Direito. DJe nº 202, de 23/10/2008). Disponível em: <https://bit.ly/3MefEnp>. Acesso em: 13 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 253.472/SP**. Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 20, de 1/2/2011. Disponível em: <https://bit.ly/3FSMLuI>. Acesso em: 8 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 14/5/2004. Disponível em: <https://bit.ly/3MboJNI>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 398.365/RS**. Rel. Ministro Gilmar Mendes. DJe nº 188, de 21/09/2015. Disponível em: <https://bit.ly/3JJhWdv>. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJe 245, de 14/12/2012. Disponível em: <https://bit.ly/3szw6Xz>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.622/RS**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 186, de 23/08/2017. Disponível em: <https://bit.ly/38tl92W>. Acesso em: 9 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.819/RS**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 205, de 15/10/2013. Disponível em: <https://bit.ly/3eVnPG6>. Acesso em: 5 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.145/SP**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe nº 18, de 1º/2/2018. Disponível em: <https://bit.ly/3zv8TYE>. Acesso em: 12 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 596.614/SP**. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe n. 204, de 20/9/2019. Disponível em <https://bit.ly/39nJzuD>. Acesso em: 28 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 600.867/SP**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJe 239, de 30/9/2020. Disponível em: <https://bit.ly/3wdP6wW>. Acesso em: 12 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392/PR**. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 105, de 5/6/2013. Disponível em: <https://bit.ly/3Ni5u5p>. Acesso em: 10 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 606.107/RS**. Rel. Min. Rosa Weber, DJe nº 231, de 25/11/2013. Disponível em: <https://bit.ly/3zQQWnv>. Acesso em: 8 nov. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608.872/MG**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe nº 219, de 27/09/2017. Disponível em: <https://bit.ly/3LdytFZ>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 611.510/SP**. Rel. Min. Rosa Weber, DJe nº 87, de 7/5/2021. Disponível em: <https://bit.ly/3lbTFle>. Acesso em: 9 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 656.089/MG**. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe nº 274, de 11/12/2019. Disponível em: <https://bit.ly/3HBphcU>. Acesso em: 12 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 705.423/SE**. Rel. Min. Edson Fachin. DJe nº 20, de 2/2/2018. Disponível em: <https://bit.ly/3LcoX5V>. Acesso em: 18 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.198/2020**. Rel. Min. Vital do Rêgo. Julg. 19/8/2020, Ata nº 31/2020. Disponível em: <https://bit.ly/31w2mjV>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). **Apelação Cível nº 5004801-29.2018.4.04.7004 - PR**. Rel. Alexandre Rossato da Silva Ávila. Julg. 18 jun. 2021.

BRATIC, Vjekoslav. Tax expenditures: a theoretical review. **Financial Theory and Practice**, n. 30, p. 113-127. Zagrebe, 2006. Disponível em: <https://hrcak.srce.hr/file/9199>. Acesso em: 12 mar. 2021.

BRÄUTIGAM, Deborah. Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance. **IDS Bulletin**, v. 33. n. 3, 2002. p. 10-20. Disponível em: <https://bit.ly/3FHqCPS>. Acesso em 15 nov. 2021.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Versão e-book.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASTRO, João Monteiro de. Ativismo judicial, separação de Poderes e a experiência brasileira recente. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3LOKbYA>. Acesso em: 10 mar. 2022.

COOTER, Robert D.; ULEN, Thomas S. **Law & Economics**. 6. ed. Boston: Addison-Wesley, 2011.

COSER, Ivo. O Conceito de Federalismo e a ideia de interesse no Brasil do século XIX. **Revista de Ciências Sociais**. v. 51, n. 4. Rio de Janeiro, 2008. pp. 941-981. Disponível em: <https://bit.ly/3sz3tJQ>. Acesso em: 10 fev. 2022.

FACHIN, Luiz Edson. **Direito Civil**: sentidos, transformações e fim. Ed. Renovar: Rio de Janeiro, 2015.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 717-735.

FERREIRA, Emanuel de Melo. **Controle de constitucionalidade e exceção jurídica**: a superação das regras constitucionais e a realocação judicial do poder. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2019

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais**: definição, revogação e anulação. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018. Orientadora Prof. Dra. Clarice Von Oertzen de Araújo. Disponível em: <https://bit.ly/3yDaXQb>. Acesso em: 10 mar. 2022.

FURLAN, Valéria. Fundamentos Constitucionais da Zona Franca de Manaus. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Tributação na Zona Franca de Manaus**. São Paulo: MP Editora, 2008. pp. 28-32.

GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Ed. Foco, 2020.

GICO JR, Ivo Teixeira. Anarquismo Judicial e Segurança Jurídica. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 5, n. especial. pp. 479-499. Brasília, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3yhwVbe>. Acesso em: 10 mai. 2022.

Cf. GICO JR., Ivo Teixeira. Bem-Estar Social e o Conceito de Eficiência. **Revista Brasileira de Direito**, v. 16, n. 2, pp. 1-43. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/33daBCt>. Acesso em: 5 fev. 2022.

GICO JR, Ivo Teixeira. Hermenêutica das escolhas e a função legislativa do Judiciário. **Revista de Direito Empresarial**. ano 15, n. 2, pp. 55-84. Belo Horizonte, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/39OtUos>. Acesso em: 20 mar. 2022.

GONÇALVES, Oksandro Osdival et. al. A concorrência no setor de bebidas frias. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira & ROCHA JR, Weimar Freire da Rocha. **Concorrência e tributação no setor de bebidas frias**. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3yIMhp9>. Acesso em: 5 fev. 2022.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

HICKS, John Richard. The foundations of welfare Economics. **The Economic Journal**, v. 49, n. 196 (Dec., 1939), pp. 696-712. Disponível em: <https://bit.ly/3yDhgTQ>. Acesso em: 20 nov. 2021.

HOBSON, Charles F. James Madison, the Bill of Rights, and the problem of the states, **William & Mary Law Review**, v. 31, is. 2, pp. 267-274. 1990. Disponível em: <https://bit.ly/3Nczdwy>. Acesso em: 5 abr. 2022.

HOLLAND, Márcio (coord.). **Zona Franca de Manaus: impactos efetividade e oportunidades**. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3wv7b8u>. Acesso em: 20/12/2021.

HORBACH, Carlos Bastide. A nova roupa do direito constitucional. **Revista dos Tribunais**, v. 96, n. 859, pp. 81-91. 2007.

HORBACH, Carlos Bastide. Avaliação da democracia togada passa pelas causas e efeitos. **Revista Consultor Jurídico**. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/36Wg6H2>. Acesso em: 20 fev. 2022.

INSPER. Núcleo de Tributação. **Contencioso Tributário no Brasil: relatório 2020 - ano de referência 2019**. São Paulo, dez. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3wkdPQg>. Acesso em: 5 abr. 2022

JERZY, Wróblewski. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Trad. Arantxa Azurza. Madrid: Editorial Civitas, 1985.

JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. **Interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015. Orientador Prof. Dr. Estevão Horvath. Disponível em: <https://bit.ly/3wciyDr>. Acesso em: 10 out. 2021.

KALDOR, Nicholas. Welfare propositions of Economics and interpersonal comparisons of Utility. **The Economic Journal**, v. 49, n. 195 (Sep., 1939), pp. 549-552. Disponível em: <https://bit.ly/3sCBYPT>. Acesso em: 20 nov. 2021.

KAPLOW, Louis. Taxation. *In*: POLINSKY, A. Mitchell; SHAVEL, Steven (Eds.). **Handbook of law and economics vol. 1**. Amsterdã: North Holland, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005. Orientador Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila. Disponível em: <https://bit.ly/3szSY9k>. Acesso em: 10 jan. 2022.

MCCAFFERY, Edward J. Cognitive Theory and Tax. **UCLA Law Review**, v. 41, n. 7, 1994. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3685363>. Acesso em: 5 jan. 2022.

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **Os artigos federalistas**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, n. LXXVIII.

MANIKW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução da 3ª ed norte americana. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013

MASCARENHAS, Cabral; VALLE, Raymundo Clovis do. **Tudo sobre IPI**. 6. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. Direito ao crédito presumido de IPI decorrente da entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 242, pp. 21-33, nov. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/3FNbznW>. Acesso em: 04 fev. 2022.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OATES, Wallace E. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. **International Tax and Public Finance**, n. 12, pp. 349–373. 2005. Disponível em: <https://bit.ly/37jAVgi>. Acesso em 03 fev. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Versão e-book.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PINHEIRO, Armando Castelar. A justiça e o custo Brasil. **Revista USP**, n. 101, pp. 141-158. São Paulo, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3MdpshB>. Acesso em: 20 fev. 2022.

PINTO, José Guilherme Berman Correa. **Direito Constitucional Comparado e Controle Fraco de Constitucionalidade**. Tese de Doutorado (Departamento de Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3yB3qRL>. Acesso em: 15 mar. 2022.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR, Ivo Teixeira & VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. O custo social das obrigações tributárias acessórias. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n.2. pp. 338-349. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3syRE6I>. Acesso em 13 dez. 2021.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 1, pp. 122-147, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/3LX4iUL>. Acesso em: 3 fev. 2022.

RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. São Paulo: Método, 2020. Versão e-book

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 241-271.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Versão ebook.

SELIGMAN, Edwin R.A. **The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad**. New York: The Macmillan Company, 1911.

SERRASQUEIRO, Mafalda Rodrigues. **A interpretação constitucional como uma questão de poder**. Lisboa, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3MPH8j6>. Acesso em: 5 fev. 2022.

SHAVIRO, Daniel N. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. **Public Law and Legal Theory Research Paper Series**. New York University School of Law, Research Paper n. 72. 2003. Disponível em: <https://bit.ly/3wk5oDa>. Acesso em 12 jun. 2021.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência - Série Doutrina Tributária**, v. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. Interpretação das leis tributárias. *In*: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975.

SURREY, Stanley S. **Pathways to Tax Reform: the concept of tax expenditures**. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

TASSINARI, Clarissa. **Jurisdição e ativismo judicial: limites da atuação do Judiciário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. Versão e-book.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. **Revista Consultor Jurídico**. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3NHogmB>. Acesso em: 15 ago. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011.

UNITED STATES OF AMERICA. Department of the Treasury. **Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the Fiscal Year Ended June 30, 1968**. Washington: U.S. Government Printing Office, 1969. Disponível em: <https://bit.ly/3w8yir7>. Acesso em: 8 jun. 2021.

VIEIRA, Sérgio Gaspar Laranjeira. **A relação entre liberdade econômica e o PIB per capita dos países no período de 2000-2017: uma análise de dados em painel**. 2021. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia e Mercados) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. Orientador Prof. Dr. Paulo Rogério Scarano. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3MfDsqR>. Acesso em: 26 abr. 2022.

WALDRON, Jeremy. The core of the case against judicial review. **The Yale Law Journal**, n. 115, 2006. pp. 1346-1406.

ZAMIR, Eyal & TEICHMAN, Doron. **Behavioral Law and Economics**. Oxford University Press, 2018.