

Da Possibilidade de Controle dos Incentivos Tributários pelo Poder Judiciário

The Possibility of Tax Incentives Control by the Judiciary Power

Gilson Pacheco Bomfim

Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Procurador da Fazenda Nacional. Rio de Janeiro (RJ).

E-mail: *bomfim.gilson@ig.com.br*.

Resumo

O presente texto destina-se a estudar a possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. Espécie de renúncia de receita, os incentivos tributários não têm recebido a atenção merecida por parte dos estudiosos do direito tributário e financeiro. Atento à importância do tema, este trabalho dedica-se a estudar essa espécie de despesa indireta. Os incentivos tributários são hipóteses de desoneração tributária, com a finalidade de estimular condutas dos contribuintes, para se atingir fins e objetivos constitucionais. Como todo gasto público, essa espécie de renúncia de receita está sujeita a controle pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Contudo, como a atividade de concessão dessa despesa pública está afeta primordialmente aos Poderes Executivo e Legislativo, cabe perquirir que papel tem ou deveria ter o Poder Judiciário no controle desses recursos. Quanto aos requisitos formais, o Judiciário tem amplo espaço de atuação no controle dos incentivos tributários, podendo e devendo analisar se os requisitos constitucionais e legais para a concessão desse gasto público foram cumpridos. Já no que concerne ao controle de mérito dessa despesa, o campo de atuação do Poder Judiciário deve ser bem restrito, reconhecendo-se aos Poderes Legislativo e Executivo ampla liberdade para fazer as escolhas que lhe pareçam as melhores, inclusive optando, se for o caso, por implementar políticas públicas através de renúncias tributárias. Executivo e Legislativo, contudo, não possuem liberdade irrestrita. Nos casos em que a utilização desse instrumento de intervenção no domínio econômico colidir com outras normas ou princípios constitucionais, será possível que o Poder Judiciário controle/compatibilize os princípios constitucionais atingidos com os incentivos tributários concedidos, sob o prisma do princípio da proporcionalidade. Na análise da proporcionalidade (e suas três vertentes), 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.

Palavras-chave: incentivos tributários, controle pelo Poder Judiciário, limites e possibilidades, princípio da proporcionalidade.

Abstract

This text intends to study the possibility of control of the tax incentives by the Judiciary Power. A kind of waiver of revenues, the tax incentives have not yet received the correct attention by the tax and financial researchers. Attentive to the importance of the subject, this work is dedicated to the study of this type of indirect expenditure. The tax incentives are sorts of tax waiver, with the objective of stimulate the taxpayer behavior, reaching constitutional purposes. As all public spent, such tax renouncement is subject to the control by Legislative, Executive and Judiciary Powers. Nevertheless, the activity of public spent concession is submitted mainly to the Executive and Legislative Power, so it is necessary to investigate what is, or what should be, the role of Judiciary Power in the control of such resources. About the formal requisites, the Judiciary has a wide space of action controlling tax incentives, analyzing if the constitutional and legal requisites, to the concession of the public spent, were fulfilled. On the other hand, concerning to the merit control of this expense, the action context of the Judiciary must be restricted, recognizing great freedom of choice to the Legislative and Executive Powers, including the option for implementing public policies by tax waiver. Legislative and Executive, however, do not have unrestricted freedom. If the using of this instrument of economic domain intervention conflicts with other rules or constitutional principles, it is possible that the Judiciary, according to the principle of proportionality, verifies and controls the principles involved in the concession of tax incentives. Analyzing the proportionality, the Judiciary Power must respect the choices by the other Powers, remaining restricted to the invalidation of inadequate, excessive or flagrantly disproportional measures (*stricto sensu*), and clearing away the inefficient or ineffective measures.

Keywords: tax incentives, Judiciary control, limits and possibilities, principle of proportionality.

I – Introdução

A atividade de controle sobre atos, funções e poderes públicos é essencial para o fortalecimento das instituições e o aperfeiçoamento do regime democrático. Naturalmente, todo e qualquer gasto público deve estar sujeito a controle.

Os incentivos tributários não acarretam saída efetiva de recursos dos cofres públicos. Contudo, sua concessão acaba por criar uma despesa indireta, já que o Estado deixa de arrecadar expressivos valores em virtude dessa espécie de renúncia de receita. É óbvio, portanto, que o gasto tributário também deve ser objeto de controle, assim como as despesas diretas.

No Brasil, a situação atingiu significado especial diante do montante que se deixou de arrecadar com tributos, nos últimos anos, em virtude das desonerações tributárias. O crescimento exponencial dessa espécie de despesa pública indireta

tem despertado o interesse de economistas, administradores e estudiosos de finanças públicas e tributação.

Assim como nos outros casos de gasto público, é possível que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário controlem as renúncias tributárias. Entretanto, como a atividade de concessão dessa despesa pública está afeta primordialmente aos Poderes Executivo e Legislativo, cabe perquirir que papel tem ou deveria ter o Poder Judiciário no controle desses recursos.

Embora a matéria ainda não tenha recebido a merecida atenção por parte da doutrina do direito financeiro e tributário, a profunda crise financeira que assola muitos entes federados, assim como a existência de alguns processos judiciais discutindo a concessão e manutenção de incentivos tributários, trouxeram à tona questões interessantes envolvendo os limites e/ou campo de atuação do Poder Judiciário no controle dessa renúncia de receita.

O presente texto busca discutir o campo de atuação do Poder Judiciário no que tange ao controle dos incentivos tributários, de forma a explorar os limites e as possibilidades de atuação desse Poder no controle dessa despesa pública indireta.

II – A Figura dos Incentivos Tributários – Distinção de Figuras Similares

No Brasil, a expressão “benefício fiscal” tem sido usada não só como sinônimo de “benefício tributário” ou “desoneração tributária”, mas também como sinônimo de “benefícios financeiros” e “creditícios”. Embora na seara econômica seja compreensível a utilização indiscriminada da expressão, a utilização sem rigor técnico, no meio jurídico, não tem contribuído para a precisão científica e aprofundamento do tema, gerando confusões desnecessárias¹.

Não se trata de mero preciosismo, eis que o adequado enquadramento do gasto público é essencial para a correta aplicação dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar n. 101/2000). Em outras palavras: dependendo de sua classificação, determinada “despesa” receberá tratamento legal distinto, com a aplicação de diferentes normas da Lei Complementar n. 101/2000 (arts. 14 ou 15/17 ou 26 da LRF).

Em virtude dessas peculiaridades, faz-se necessária a distinção entre essas hipóteses de gasto estatal. Duas características essenciais dos benefícios e incentivos tributários servem a esse propósito, afastando-os de forma clara dos “benefícios” e “incentivos financeiros e creditícios”.

¹ Francisco Carlos Ribeiro de Almeida diferencia benefícios financeiros, creditícios e tributários. Para o citado autor, os benefícios financeiros englobariam as subvenções sociais e econômicas, assim como os auxílios. Já os benefícios creditícios seriam subsídios oriundos de operações oficiais de crédito ou garantia destinados a atender interesses caros ao Estado. Por sua vez, os benefícios tributários seriam hipóteses de desoneração tributária, verdadeiras exceções às regras gerais de incidência do Imposto, que visam beneficiar grupos de contribuintes, setores econômicos ou regiões político-econômicas, de forma a se atingir um objetivo constitucional ou corrigir uma falha do mercado (Uma abordagem estruturada da renúncia da receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84. Brasília, abril/junho 2000, p. 19-62, p. 24/25). Weder de Oliveira também chama atenção e diferencia os benefícios tributários, dos benefícios financeiros e creditícios (*Curso de responsabilidade fiscal – direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. v. 1, p. 681).

Em primeiro lugar, os benefícios e incentivos tributários são espécies de desoneração tributária. Como tal, envolvem a não aplicação de uma regra geral de tributação por parte do Estado, ou seja, as hipóteses de benefícios e incentivos tributários sempre envolvem uma situação em que a regra geral de tributação deixa de ser aplicada. Em segundo lugar, a não aplicação da regra geral de tributação, decorrente da política de desoneração, deve ocasionar o não ingresso de receitas tributárias nos cofres públicos².

O não ingresso ou renúncia tributária diferencia as desonerações tributárias dos “benefícios ou incentivos financeiros”, cuja principal característica é a criação de uma despesa ou dispêndio direto de recursos para o Estado.

Dito de outra forma: enquanto as renúncias tributárias envolvem o não ingresso de receitas tributárias (por exemplo, com uma isenção ou redução de base de cálculo), os “benefícios ou incentivos financeiros” envolvem a criação de uma despesa direta (por exemplo, com uma subvenção ou subsídio)³.

Muito embora os “benefícios creditícios” possam, por vezes, envolver uma perda de receita, quando, por exemplo, o Estado abre uma linha de crédito com taxas de juros menores para determinado ramo da indústria, também não há como confundi-los com as hipóteses de “desoneração tributária”, já que essa “perda” de receita não está ligada a uma não aplicação da regra geral de tributação, característica inconfundível dos benefícios e incentivos tributários.

É importante destacar que, muito embora do ponto de vista da transparência na gestão fiscal e do controle do gasto público seja interessante que subsídios, subvenções, benefícios e incentivos tributários tenham tratamento financeiro equivalente, razão pela qual andou bem a Constituição Federal de 1988, quando deu tratamento similar às citadas figuras (arts. 70, 150, § 6º, e 165, § 6º, da Constituição Federal de 1988), não se pode concordar com as posições doutrinárias que pretendem equiparar benefícios e incentivos tributários a subsídios e subvenções⁴.

De início, ao contrário das subvenções, onde o Estado atribui a um particular uma quantia em dinheiro destinada a cobrir os custos de uma atividade de

² BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 61.

³ Sinteticamente, é possível dizer que as subvenções são transferências de recursos públicos, com previsão na peça orçamentária, que se destinam a ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 445). Também de forma simples, é possível aduzir que os subsídios são incentivos destinados a promover determinada atividade econômica, com a finalidade de equalizar preços ou permitir a proteção de um setor produtivo (CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 73). Para a correta delimitação e um aprofundamento dos conceitos de subsídio, subvenção, benefícios e incentivos financeiros, creditícios e tributários, conferir: BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 55/94.

⁴ Luís Eduardo Schoueri, por exemplo, entende que, do ponto de vista financeiro, os “incentivos fiscais” seriam uma forma de subvenção, devendo se submeter ao regime prescrito para esse instituto (*Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 57). No mesmo sentido, André Elali aduz que as diferentes figuras relacionadas às ajudas de Estado, dentre as quais se inserem os incentivos tributários, não obstante eventuais diferenças de forma, são espécies do gênero subvenção (*Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento da regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007, p. 119).

interesse público, que consubstanciam, por conseguinte, uma prestação ativa direta, os incentivos tributários não importam em prestações ativas diretas, mas tão somente em prestações passivas ou perdas de receitas tributárias.

Em segundo lugar, subvenções e incentivos tributários são figuras submetidas a regimes jurídicos distintos. Por certo, enquanto as subvenções são institutos típicos do direito financeiro, que não se enquadram no campo do direito tributário, os incentivos tributários são espécies de desoneração tributária, que, além de estarem submetidos aos princípios e limites atinentes ao direito tributário, também estão submetidos aos princípios e limites da ordem econômica. Ademais, além de receber tratamento distinto dos benefícios e incentivos tributários pela LRF (arts. 14, 15, 16, 17 e 26), é importante destacar também que a concessão de subvenções e subsídios encontra-se fortemente limitada pela Lei n. 4.320/1964 (arts. 12/21).

Um terceiro ponto que distingue os institutos é a existência de algumas limitações para a concessão de subvenções que não encontram paralelo na disciplina dos incentivos tributários, a saber: (a) as subvenções sociais possuem âmbito material restrito à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, limitadas às entidades beneficiárias que tenham suas condições de funcionamento aprovadas pelos órgãos de fiscalização competentes; (b) as subvenções econômicas não podem ser dirigidas a empresas com fins lucrativos, exceto se houver previsão em lei especial, ou seja, é preciso que a referida subvenção, além de inserida na peça orçamentária, tenha sido autorizada por lei especial⁵.

Por último, conquanto em sua criação, os benefícios/incentivos tributários e as subvenções estejam sujeitos à instituição por meio de lei, aqueles não são submetidos à aprovação legislativa direta e quantificada dentro do processo legislativo orçamentário, eis que não é possível aos parlamentares saber de antemão qual o valor que está sendo transferido aos contribuintes. Já as subvenções são aprovadas dentro do processo orçamentário ordinário, onde, dentro de uma quantidade limitada de recursos, são escolhidas as prioridades de governo.

Frise-se: os benefícios e incentivos tributários são instrumentos de desoneração tributária, inseridos dentro da doutrina da extrafiscalidade, que possibilitam ao contribuinte obter vantagens tributárias, com a finalidade de se atingir fins ou objetivos constitucionais.

Também é necessário que se faça, ainda que de forma breve, a distinção entre benefícios e incentivos tributários. Embora pareça irrelevante, tal distinção é essencial à tarefa de acompanhamento desse tipo de despesa pública indireta.

Nessa linha, os incentivos tributários figuram como espécie de normas extrafiscais⁶ (normas tributárias indutoras⁷), que estabelecem um tratamento tribu-

⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 73.

⁶ Consoante destaca o professor André Elali, a extrafiscalidade designa uma das facetas da tributação, consistindo em um dos instrumentos de que pode se valer o Estado para regular a economia e os comportamentos sociais (*Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 55).

⁷ Consoante observa o professor Schoueri, as normas tributárias indutoras atuam incentivando os contribuintes, oferecendo-lhes benefícios, para que adotem comportamentos desejados pelo le-

tário diferenciado entre os sujeitos passivos, instituindo renúncias de receitas tributárias (exceções à regra geral de tributação), como forma de estimular os contribuintes a adotar determinadas condutas de interesse do Estado⁸. Um bom exemplo é a diminuição da alíquota de IPVA para automóveis movidos a gás, de forma a estimular a aquisição de veículos que utilizam esse tipo combustível, reconhecidamente menos poluente.

Para fins de controle, é importante saber se a desoneração tributária concedida foi ou não capaz de atingir o fim ou finalidade pretendida por sua concessão, devendo o incentivo ser extinto ou revogado, caso não tenha servido a esse propósito.

Já os benefícios tributários, que também são espécies de normas extrafiscais e estabelecem tratamento tributário diferenciado, instituindo exceções à regra geral de tributação, não visam estimular ou fomentar condutas dos contribuintes, mas sim aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes. São também conhecidos como alívios tributários ou “tax relief”⁹. Um exemplo interessante de benefício tributário é a isenção de imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por portadores de determinadas moléstias graves previstas em lei (art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/1988).

Vê-se, portanto, que o caráter indutor da norma é traço distintivo entre os benefícios e incentivos tributários, devendo servir, outrossim, como medida para análise dos resultados produzidos pela política desonerativa.

III – Do Controle Formal e Material (de Mérito) dos Incentivos Tributários – Possibilidade de Atuação do Poder Judiciário

Consoante o ensinamento do Barão de Montesquieu¹⁰, a natureza das coisas revela que o detentor do poder, invariavelmente, é levado a dele abusar, razão pela qual é necessário que o Poder limite o Poder, a fim de que seja evitada a tendência natural de que dele se abuse.

É na esteira dessa ideia que se consolida, estrutura e ganha força a função de controle, especialmente no âmbito dos Estados Democráticos de Direito, onde o princípio do controle é de fundamental importância. Realmente, as democracias modernas dispõem de vários mecanismos de controle mútuo, baseados em instâncias relativamente autônomas e poderes de revisão recíprocos, com a finalidade de que a atividade estatal submeta-se sempre à supremacia do interesse público¹¹.

gislador (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206).

⁸ É importante destacar que a intervenção por indução pode se dar também por intermédio de desestímulos. No caso de desestímulos, o Estado atribui, ao sujeito que praticar a conduta não desejada, custos que lhe não seriam imputados (como, por exemplo, tributos ou alíquotas maiores sobre as atividades indesejadas), em caso do normal curso do mercado (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 54).

⁹ BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: gastos tributários e receita potencial*. Brasília: ESAF, 2003, p. 19.

¹⁰ MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis*. 2. ed. Tradução de Cristina Muracho. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 165.

¹¹ MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 168.

Evidentemente, os incentivos tributários também devem ser objeto de controle, mormente porque implicam, muitas vezes, tratamento diferenciado entre contribuintes com a mesma capacidade contributiva. De fato, em virtude da sua forma de concessão, bem como por não constarem da peça orçamentária (ao contrário das despesas diretas), deve ser exigido mais rigor e fiscalização quanto à sua concessão e seus resultados.

A exemplo do que ocorre no âmbito dos Poderes Legislativo e Executivo, também é possível ao Poder Judiciário analisar a regularidade da concessão e a necessidade da manutenção dessa despesa indireta, aferindo o cumprimento dos requisitos constitucionais e legais para a utilização dessa espécie de gasto público.

No que concerne aos aspectos formais, a questão parece não comportar maiores dúvidas, sendo possível afirmar que o Judiciário possui amplo campo de atuação na análise do cumprimento de requisitos formais previstos na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse contexto, pode e deve ser analisado, por exemplo, se esse tipo de despesa pública indireta foi instituída através do instrumento normativo adequado (ato do Poder Legislativo – art. 150, § 6º, da CF/1988; ato do Poder Executivo – art. 153, § 1º, da CF/1988 e art. 177, § 4º, I, “b”, da CF/1988; ou convênio entre os Estados – art. 155, § 2º, XII, “g”, e art. 155, § 4º, IV, “c”) e pelo ente que detém competência tributária e legislativa para tratar da matéria.

Ainda sob o aspecto formal, também é possível que o Judiciário analise se os requisitos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a concessão de renúncias tributárias foram devidamente cumpridos (por exemplo, art. 14 da LRF).

Mais complexa, contudo, é a questão do controle de mérito dos incentivos tributários. Esse ponto de análise refere-se diretamente à intrincada questão da utilização dessa espécie de gasto público como vetor de políticas públicas, à possibilidade de seu controle pelo Judiciário e ao princípio da separação de poderes.

Nessa linha, cabe pesquisar, por exemplo, se o Judiciário pode se imiscuir nas escolhas efetuadas pelos Poderes Legislativo e Executivo de conceder incentivos a determinados setores econômicos (setor automotivo ou petroquímico, por exemplo, ao invés de setor agropecuário), assim como nas espécies utilizadas (isenção ou redução de alíquota, por exemplo, ao invés de base de cálculo).

No Brasil, não obstante a crescente judicialização da política (e de importantes questões sociais e econômicas) ocorrida nos últimos anos, continua sendo possível afirmar que, em regra, a escolha de políticas públicas (assim como seus vetores) e a definição de seus conteúdos cabem (primordialmente) ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo¹².

¹² Consoante destaca o professor Luís Roberto Barroso, o fenômeno da judicialização da política e de importantes questões econômicas e sociais marca uma ruptura com os paradigmas então existentes, mormente no que concerne às funções atribuídas a cada um dos poderes, bem como a forma como se relacionam. Segundo o renomado professor, essa expansão da jurisdição e do discurso jurídico acaba por transferir poder das instâncias tradicionais, como o Executivo e Legislativo, para o Judiciário, tornando ainda mais difícil a fixação de limites claros entre a atividade de criação e a aplicação do direito (Constituição, democracia e supremacia judicial: direito e política no Brasil contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, v. 2, n. 21, janeiro/junho 2012.

Em primeiro lugar, em razão da própria lógica democrática adotada pela Constituição Federal de 1988 (art. 1º, *caput*, da CF/1988). Em segundo lugar, em virtude da divisão e separação das funções dos Poderes (art. 2º da CF/1988), que possuem atribuições definidas pela Carta Constitucional de 1988 (arts. 44/75 – do Poder Legislativo; arts. 76/91 – do Poder Executivo; arts. 92/126 – do Poder Judiciário).

Em outras palavras: como regra geral, deve ficar a cargo dos Poderes Executivo e Legislativo a escolha de intervir ou não na ordem econômica (e através de que meio), como forma de corrigir as imperfeições do mercado ou buscar a concretização de objetivos e fins previstos pelo texto constitucional. Nesse contexto, caberá também a esses poderes definir o conteúdo das normas tributárias extrafiscais (incentivos tributários), se for esse o meio escolhido, para a consecução daqueles fins.

Não deve o Judiciário, portanto, exceto em situações específicas, ignorar essas normas e estabelecer regulação diversa daquela que compõe o mérito da regulação estabelecida pelo Legislativo ou Executivo¹³. Afinal, não é tarefa do Poder Judiciário apontar qual setor econômico deve ou não receber um incentivo tributário (por exemplo, incentivo tributário concedido ao setor automotivo e não concedido ao setor têxtil) nem escolher qual tipo de renúncia tributária deve ser utilizada em determinada situação (por exemplo, uma redução de base de cálculo e não uma redução de alíquota).

Respeitadas as regras de competência constitucional, os limites constitucionais tributários e o regramento da ordem econômica, bem como atendidas as finalidades constitucionais, os Poderes Legislativo e Executivo possuem liberdade de intervir no domínio econômico, através da utilização de tributos com fins não arrecadatórios, de forma a atingir as finalidades extrafiscais perseguidas.

Percebe-se, portanto, que a escolha de intervir no domínio econômico¹⁴, através da utilização de desonerações tributárias, como forma de estimular ou desestimular determinados comportamentos, insere-se dentro da esfera de competência dos Poderes Executivo e Legislativo, ficando suas escolhas, desde que atendidos os requisitos constitucionais e legais, imunes à ingerência do Poder Judiciário.

Contudo, Legislativo e Executivo não possuem liberdade irrestrita. Realmente, a própria Constituição estabelece alguns limites à liberdade de atuação desses Poderes: (1) por intermédio de normas constitucionais que estabelecem

Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1794/2297>>. Ainda de acordo com o ilustre professor, “respeitadas as regras constitucionais e dentro das possibilidades de sentido dos princípios constitucionais, o Legislativo está livre para fazer as escolhas que lhe pareçam melhores e mais consistentes com os anseios da população que o elegeu” (*Curso de direito constitucional contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 444).

¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 165.

¹⁴ O domínio econômico, segundo Luís Eduardo Schoueri (*Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43), é a parcela da atividade econômica em que atuam os agentes do setor privado, sujeita à regulação, fiscalização e normatização do setor público, por meio de atividades fiscalizatórias, incentivadoras e de planejamento, admitindo-se, de forma excepcional, que o Estado atue de forma direta.

regras e princípios que garantem direitos fundamentais aos contribuintes e regulam a ordem econômica (isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência, por exemplo); (2) por meio de normas constitucionais que estabelecem fins a serem atingidos pela atuação do Estado, que acabam também por limitar a atuação dos legisladores e administradores, os quais ficam materialmente vinculados aos fins anteriormente escolhidos (por exemplo, IPTU e ITR progressivos para atender à função social da propriedade – arts. 182, § 4º, II, e 153, § 4º, I, da CF/1988).

IV – A Busca de Parâmetros para o Controle de Mérito dos Incentivos Tributários – a Utilização do Princípio da Proporcionalidade

Consoante já exposto, respeitadas as regras de competência constitucional, os limites constitucionais tributários e o regramento da ordem econômica, bem como atendidas as finalidades constitucionais, os Poderes Legislativo e Executivo têm liberdade para escolher o instrumento mais adequado à finalidade extrafiscal perseguida.

Entretanto, em alguns casos, a utilização de incentivos tributários pode acabar colidindo com princípios constitucionais, como, por exemplo: a capacidade contributiva, a isonomia tributária ou a livre concorrência. Diante dessas situações, é possível sim que o Judiciário controle a compatibilidade entre os princípios constitucionais atingidos e a medida de intervenção na ordem econômica (incentivo tributário), sob o enfoque do princípio da proporcionalidade, em suas três conhecidas vertentes.

A submissão das renúncias tributárias ao crivo do princípio da proporcionalidade é possível, então, como forma de compatibilização entre os princípios constitucionais atingidos (isonomia/capacidade contributiva/livre concorrência, por exemplo) e os incentivos tributários concedidos, permitindo, outrossim, um controle mais objetivo e transparente dessas medidas pela sociedade, de forma a se evitar a concessão de medidas não albergadas diretamente ou indiretamente pela Constituição.

Nesse contexto, em primeiro lugar, o critério ou medida escolhida deve provocar efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal. Fala-se, assim, em medida adequada¹⁵. Um bom exemplo é a concessão de um incentivo tributário, através de uma isenção, para indústrias que se instalarem em determinada localidade, com a finalidade de promover a redução de desigualdades regionais.

Nesse ponto, é importante destacar que a máxima da adequação tem, na verdade, a natureza de um critério negativo, isto é, a exigência de adequação não

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 162. Cláudio Pereira Souza Neto e Daniel Sarmiento destacam que a adequação impõe o preenchimento simultâneo de duas exigências, quais sejam: (a) que o fim perseguido pela atividade estatal seja legítimo; e (b) que o meio escolhido seja, ao menos, apto para o atingimento do fim buscado pela atuação estatal (*Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 470).

determina tudo, mas exclui algumas coisas, servindo para eliminar *de plano* os meios evidentemente inadequados¹⁶.

Necessária é a medida que, dentre todas as medidas igualmente adequadas e disponíveis, provoca a menor restrição possível no que tange aos demais princípios em jogo, como, por exemplo, o da igualdade¹⁷. Ao contrário do que ocorre com a adequação, aqui não ocorre uma simples eliminação de meios. Nada obstante, ao legislador/Executivo também não é imposta categoricamente a adoção do meio que intervêm em menor intensidade, sendo-lhe garantida prerrogativa de avaliação e decisão para escolher entre diversos caminhos potencialmente adequados para atingir a finalidade eleita¹⁸. A isenção de imposto de renda aos rendimentos oriundos da caderneta de poupança, que busca aumentar o nível (ou mesmo criar um hábito) de poupança interna, como forma de instrumentalizar o desenvolvimento nacional, é bom exemplo de incentivo que se enquadra no conceito de medida necessária.

Proporcional (*stricto sensu*) é a medida cujos efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, superem os efeitos negativos decorrentes da sua utilização¹⁹.

Veja que a análise da proporcionalidade *stricto sensu* é feita com base em uma ponderação, entre o peso da finalidade extrafiscal que é buscada e a eventual restrição à igualdade, ou a outro princípio constitucional afetado pela norma que concedeu o incentivo tributário²⁰. Um exemplo de medida que se revelou desproporcional foi a redução de tributos, como o IPI, por exemplo, para determinados setores econômicos, como a indústria automotiva, durante o governo da Presidente Dilma, com a finalidade de gerar ou manter empregos nesse setor e aquecer a economia. Observou-se que a medida gerou uma perda substancial de arrecadação, sem a manutenção ou geração de empregos esperada. Em virtude disso, foi extinta.

V – Limites da Atuação do Poder Judiciário no Controle dos Incentivos Tributários

Delineadas as noções essenciais da proporcionalidade (*lato sensu*), é essencial destacar que dentro da análise, conformação e concretização da compatibilidade dos incentivos tributários em face de outros princípios constitucionais, Executivo, Legislativo e Judiciário estão sujeitos a limitações, em razão da lógica democrática adotada por nossa Constituição e do próprio princípio da separação dos poderes.

De início, é importante assentar que deve ser reconhecido ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo, em virtude de sua legitimação democrática, certa liberdade de configuração ou margem de apreciação relativamente aos seus atos²¹.

¹⁶ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 590.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 162.

¹⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 591.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 163.

²⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária – da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 316.

²¹ Mais uma vez, é precisa a lição do professor e Ministro do STF, Luís Roberto Barroso, que adverte que o reconhecimento de que juízes e tribunais podem atuar de forma criativa em determina-

Nessa linha, o Judiciário deve ter muito cuidado na ponderação dos princípios envolvidos, guardando, sempre que possível, uma postura de deferência às escolhas dos Poderes Legislativo e Executivo, quando da utilização e fixação das três vertentes que compõem o princípio da proporcionalidade.

Dessa forma, no que tange à análise da adequação das medidas escolhidas para o alcance dos fins pretendidos, mostra-se precisa a observação de Cláudio Pereira Souza Neto e Daniel Sarmiento, que salientam que deve prevalecer um conceito fraco de adequação, ou seja, medida adequada é aquela que contribui de alguma maneira para atingir o fim pretendido²².

A verificação da necessidade das medidas envolvidas em face dos princípios atingidos deve seguir a mesma linha, ou seja, o Poder Judiciário deve respeitar a margem de apreciação dos órgãos responsáveis pela escolha da medida, evitando se imiscuir nas esferas de decisão política e técnica dos demais poderes estatais. Em outras palavras: o Judiciário deve se limitar à invalidação de medidas evidentemente excessivas²³.

No que concerne à análise da proporcionalidade (*stricto sensu*), mais uma vez, os professores Daniel Sarmiento e Cláudio Pereira Souza Neto são precisos, ressaltando, de forma expressa, que o Judiciário deve adotar uma postura de autocontenção, somente devendo invalidar medidas adotadas pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo quando for patente que as restrições aos direitos ou interesses por elas atingidos não forem compensadas pela promoção dos interesses favorecidos. Segundo os autores, em caso de “empate ponderativo” ou de incerteza na avaliação jurisdicional, a medida deve ser mantida²⁴.

Nessa mesma linha, deve ser reconhecida aos Poderes Executivo e Legislativo a faculdade de escolher entre mais de uma premissa concreta duvidosa, que servirá de justificativa para restringir um direito fundamental²⁵, estimular ou desestimular determinada conduta. Exemplificando, é possível afirmar que Poder Executivo e Poder Legislativo possuem liberdade de escolha sobre qual setor econômico pretendem estimular (por exemplo, construção civil), com a finalidade de gerar mais empregos, assim como qual meio será utilizado para atingir esse objetivo: incentivos tributários ou subvenções/subsídios.

Além disso, como bem destaca Humberto Ávila²⁶, também deve ser reconhecida aos Poderes Legislativo e Executivo uma margem de prognose quanto aos

das situações não importa em autorização para que a vontade do Judiciário sempre sobreponha a vontade do Executivo e do Legislativo. A preferência pela vontade manifestada pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo concretiza a separação de poderes, a segurança jurídica e a isonomia (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 444/445).

²² SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 473.

²³ SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 476.

²⁴ SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 479.

²⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 366.

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 367.

efeitos da adoção de uma determinada medida, que, naturalmente, deve almejar resultados direta ou indiretamente previstos no texto constitucional.

Evidentemente, Legislativo e Executivo não possuem liberdade irrestrita, ficando o exercício dessas prerrogativas sujeito ao controle por parte do Poder Judiciário.

Nada obstante, é preciso verificar que situações justificam ou impõem maior controle por parte do Poder Judiciário, assim como em que situações esse controle deve ser menor.

Em primeiro lugar, quanto mais técnica for a questão ou mais duvidoso for o efeito da medida, menor deve ser a possibilidade de ingerência por parte do Judiciário (por exemplo, os efeitos de determinado incentivo tributário sobre um segmento econômico ou sobre o mercado de trabalho). Isso, porque se presume que o Executivo e o Legislativo, dentro de um regime democrático, tenham baseado suas escolhas em estudos técnicos ou científicos, amplamente debatidos entre os atores sociais que, dentro de um debate alicerçado em argumentações racionais, tenham optado por determinada medida.

Nessas situações (debate sujeito à argumentação racional e escolha alicerçada em dados empíricos, técnicos e científicos) deve ser reconhecida ao Legislativo e ao Executivo uma margem de avaliação, tanto das premissas empíricas que serão utilizadas na tomada de decisão quanto dos possíveis efeitos que a medida irá provocar, como já dito.

Conforme preciosa lição de Humberto Ávila²⁷, quanto mais duvidoso for o efeito futuro da medida, bem como difícil e técnico for o tratamento da matéria, tanto maior será a liberdade de conformação do Poder Legislativo e do Poder Executivo, e menor a possibilidade de ingerência do Poder Judiciário²⁸.

Caberá ao Poder Judiciário, então, verificar se o Poder Executivo e o Poder Legislativo fizeram uma análise objetiva e sustentável do material fático e técnico existente. Além disso, caberá também ao Poder Judiciário aferir se Legislativo e Executivo esgotaram as fontes de conhecimento para prever os efeitos da maneira mais segura possível, bem como se se orientaram pelo estágio atual da técnica e da ciência²⁹.

Naturalmente, nos casos em que as escolhas do Legislativo ou do Executivo, embora envolvendo matéria técnica, não tenham sido objeto de debates alicerçados em argumentos racionais e/ou estudos técnicos/empíricos/científicos, abre-se espaço para uma ingerência maior do Judiciário.

Por outro lado, o âmbito de controle por parte do Poder Judiciário será tanto maior quanto for: (a) a evidência de equívoco quanto às premissas escolhidas e

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 170/171.

²⁸ Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento também defendem que o Judiciário adote uma postura de autocontenção jurisdicional na avaliação de questões de caráter eminentemente técnico, assim como nas análises das prognoses legislativas. Nesses casos, o Judiciário somente deve invalidar medidas que forem manifestamente inadequadas (*Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012).

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 171.

as prognoses realizadas; (b) a restrição e a importância do bem jurídico constitucionalmente protegido³⁰. Em outros termos: maior será a possibilidade de controle diante de premissas ou prognoses evidentemente equivocadas (um incentivo tributário concedido, com a finalidade de gerar empregos, a um setor econômico que, estruturalmente, por ser quase integralmente automatizado, gera, em regra, poucos empregos), assim como diante de restrições envolvendo, por exemplo, o bem jurídico vida.

Em segundo lugar, a garantia de liberdade de conformação do legislador e do administrador não pode ser vista desvinculada do resultado produzido pelo incentivo tributário. Dessa forma, constatada de forma irrefutável a ineficiência ou ineficácia da medida estabelecida, para o fim pretendido, deverá o legislador ou administrador empreender os esforços necessários para superar o estado de inconstitucionalidade com a presteza necessária³¹.

Explique-se: conquanto seja reconhecida ao Legislativo e ao Executivo uma substancial liberdade de conformação nos casos de efeito futuro duvidoso (prognose) ou matéria estritamente técnica, a ineficiência ou ineficácia da renúncia tributária (que, por exemplo, não foi capaz de gerar os postos de trabalho previstos, embora, em tese, isso fosse possível), constatada de forma irrefutável com passar do tempo, torna sua manutenção ilegítima, impondo-se sua revogação ou extirpação do sistema jurídico, inclusive por meio do Poder Judiciário.

Com efeito, muito embora essa situação revele uma hipótese de incentivo tributário concedido (em sua gênese) de forma legítima e constitucional, o transcurso do tempo acabou demonstrando sua ineficiência ou ineficácia. Por isso, impõe-se sua retirada do mundo jurídico (pois sua manutenção consagraria verdadeiro privilégio odioso), seja por intermédio de lei ou ato administrativo, seja por meio de declaração judicial de inconstitucionalidade superveniente do incentivo tributário, naturalmente, com efeitos *ex nunc*.

Em terceiro lugar, a liberdade do Poder Executivo e do Poder Legislativo será tanto menor quanto mais ligado a características pessoais e de desenvolvimento do homem for o critério de diferenciação adotado (por exemplo, raça, cor, origem, ocupação profissional etc.).

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 367.

³¹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade – estudos de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 475. Analisando a questão do déficit na fixação de prognoses legislativas pelo legislador, no âmbito da Corte Constitucional Alemã, Gilmar Ferreira Mendes revela que a citada Corte adota posição diferenciada, avaliando se a prognose se revela falha de início ou se se cuida de um erro de prognóstico somente constatável com o passar do tempo, aduzindo que somente no primeiro caso o déficit de prognose ensejaria a nulidade da lei (*Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade – estudos de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 474/475). De forma contrária, Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento entendem que também é possível o controle de medidas a partir de uma perspectiva *ex post*, que pode considerar a experiência concreta da medida analisada, bem como eventuais mudanças técnicas ocorridas desde sua implementação. Nessas hipóteses, como bem salientam os autores, não se trata de punir o órgão que realizou a escolha e formulou a política pública, mas sim de impedir que restrições a direitos fundamentais continuem surtindo efeitos, sem que se obtenha qualquer proveito com a medida adotada (*Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 474).

Nesses casos, a adoção de medidas de comparação demandará um ônus argumentativo superior ou adicional por parte do Poder Executivo e do Poder Legislativo, haja vista o próprio Poder Constituinte já ter manifestado a opção pela não utilização (em regra) desses critérios de comparação³². Diante dessas hipóteses, deverá ser reconhecida ao Judiciário uma possibilidade de atuação mais ampla, já que essas discriminações presumem-se inconstitucionais.

Em quarto lugar, na eventualidade de o próprio Poder Executivo ou Legislativo estabelecer (no ato de concessão da renúncia fiscal) metas a serem cumpridas ou resultados a serem atingidos, não há que se falar, a rigor, em qualquer tomada de decisão por parte do Poder Judiciário. Nessas situações, o Poder Judiciário tão somente estará dando cumprimento ao que anteriormente ficou definido por parte do legislador ou administrador. Veja que nesses casos não há que se falar em ampliação do espaço da Constituição (em detrimento da deliberação democrática), tampouco da legitimidade ou não do Judiciário para intervir nas políticas públicas³³.

A maior parte das demandas envolvendo incentivos tributários que chega aos tribunais envolve pedidos de extensão dos benefícios a contribuintes não contemplados originariamente pela Lei ou ato administrativo. Nesses casos, os contribuintes, alegando violação à isonomia, buscam obter judicialmente a extensão de determinado benefício ou incentivo tributário do qual foram excluídos ou não foram contemplados originariamente.

Nesses casos, o STF tem adotado um posicionamento extremamente conservador, vedando a extensão de benefícios e incentivos tributários a contribuintes não contemplados originariamente pela lei ou ato administrativo, sempre se valendo do “dogma” do legislador negativo, conforme se pode constatar da análise dos seguintes julgados do STF: RE n. 142.348, RE n. 157.228, RE n. 213.201 e RE n. 259.911. Segundo a tese vencedora, só caberia ao STF o papel de legislador negativo, recusando validade e aplicação integral à norma que contraria requisitos constitucionais.

Conquanto o presente texto defenda uma postura de autocontenção do Judiciário³⁴, não se pode concordar com a aplicação pura, simples e irrestrita do dog-

³² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 173. O referido professor entende que igual ônus argumentativo se impõe quando o critério de diferenciação escolhido puder repercutir e diminuir a eficácia de princípios constitucionais, tais como a livre concorrência, a liberdade de exercício da atividade econômica, a proteção da família etc.

³³ No mesmo sentido, embora o texto trate do controle das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais, é o pensamento de Ana Paula de Barcellos, conforme se vê na seguinte passagem: “[...] Existindo as metas, a obrigação de prestar contas acerca de seu cumprimento, bem como das razões para o seu eventual descumprimento, não sofre, a rigor, qualquer repercussão das críticas acima. Note-se que não se estará, aqui, tomando qualquer decisão propriamente dita, de modo que não há que se discutir sobre a ampliação do espaço da Constituição – em detrimento do espaço da deliberação democrática – ou da legitimidade do judiciário para interferir em políticas públicas. Também não são relevantes as dificuldades operacionais a que se fez referência acima.” (Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. *Revista de Direito do Estado*, julho/setembro 2006, p. 17-54, p. 48).

³⁴ Nesse ponto, é precisa a lição do professor Luís Roberto Barroso, que adverte que a constitucionalização exacerbada, especialmente pela via interpretativa do ativismo judicial, pode trazer con-

ma do legislador negativo. Se o benefício ou incentivo tributário é razoável e coerente com as diretrizes gerais e regulares adotadas como políticas de governo, sua extensão se impõe aos demais membros que se encontram rigorosamente na mesma situação. Tal conclusão surge como decorrência natural de um mandamento constitucional, como forma de efetivar o princípio constitucional da isonomia³⁵.

Caso a arbitrariedade não resida no incentivo ou benefício tributário em si mesmo, mas sim na vedação de que esse seja usufruído por determinadas categorias de indivíduos que estão na mesma situação daqueles contemplados pela lei, a solução que se impõe é a extensão do incentivo ou benefício tributário a todos que se encontrem na mesma situação³⁶.

VI – Conclusões

Ao final da pesquisa desenvolvida, é possível extrair as seguintes conclusões:

1) Todo e qualquer gasto público está sujeito a controle. Os incentivos tributários equivalem a despesas públicas indiretas, estando sujeitos a controle pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário;

2) Observadas as regras e os princípios constitucionais (assim como os mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal), os Poderes Legislativo e Executivo estão livres para fazer as escolhas que lhe pareçam as melhores, inclusive optando, se for o caso, por implementar políticas públicas através de renúncias tributárias (modalidade de intervenção no domínio econômico). Essas escolhas, desde que atendidos os requisitos constitucionais e legais, devem ficar imunes à ingerência do Judiciário;

3) Executivo e Legislativo, contudo, não possuem liberdade irrestrita. Nos casos em que a utilização desse instrumento de intervenção no domínio econômico colidir com outras normas ou princípios constitucionais, será possível que o Poder Judiciário controle/compatibilize os princípios constitucionais atingidos com os incentivos tributários concedidos, sob o prisma do princípio da proporcionalidade;

4) O Poder Judiciário deve respeitar a margem de apreciação dos órgãos responsáveis pela escolha da medida, evitando se imiscuir nas esferas de decisão política e técnica do Poderes Executivo e Legislativo. Ademais, também deve ser reconhecida aos Poderes Legislativo e Executivo uma margem de prognose quanto aos efeitos futuros das medidas adotadas. Em suma, no que tange ao mérito dos incentivos tributários concedidos, o Judiciário tem sua esfera de atuação ligada à invalidação de medidas evidentemente inadequadas, excessivas ou flagrantemente desproporcionais (*stricto sensu*), bem como à retirada do mundo jurídico de medidas comprovadamente ineficientes ou ineficazes.

seqüências negativas, dentre as quais: (a) de natureza política: com o esvaziamento do poder das maiorias, pelo engessamento da legislação ordinária; (b) de natureza metodológica: com o decisionismo judicial, potencializado pela textura aberta e vaga das normas constitucionais (*Curso de direito constitucional contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 443).

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 884.

³⁶ GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 65.

VII – Referências Bibliográficas

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia da Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 84. Brasília, abril/junho 2000.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARCELLOS, Ana Paula de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. *Revista de Direito do Estado*, julho/setembro 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. Constituição, democracia e supremacia judicial: direito e política no Brasil contemporâneo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, v. 2, n. 21, janeiro/junho 2012. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1794/2297>>.
- BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: gastos tributários e receita potencial*. Brasília: ESAF, 2003.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- _____. *Tributação e regulação econômica – um exame da tributação como instrumento da regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade – estudos de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos, 1998.
- MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis*. 2. ed. Tradução de Cristina Muracho. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: RT, 2011.
- OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal – direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. v. I.
- SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária – da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.