

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MATHEUS TAUAN VOLPI

DECISÕES JUDICIAIS E TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO A
PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DO
TRATAMENTO FAVORECIDO A CONTRIBUINTES NÃO ABRANGIDOS PELA
DEFINIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006.

CURITIBA

2025

MATHEUS TAUAN VOLPI

DECISÕES JUDICIAIS E TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO A
PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DO
TRATAMENTO FAVORECIDO A CONTRIBUÍNTES NÃO ABRANGIDOS PELA
DEFINIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006.

Tese apresentada ao curso de Pós-Graduação em
Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade
Federal do Paraná, como requisito parcial à
obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador(a): Prof(a). Dr(a). Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA

2025

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Volpi, Matheus Tauan

Decisões judiciais e tratamento tributário favorecido a pequenas empresas: uma análise da possibilidade de extensão do tratamento favorecido a contribuintes não abrangidos pela definição da Lei Complementar nº 123/2006 / Matheus Tauan Volpi. – Curitiba, 2025.

1 recurso on-line : PDF.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher.

1. Direito tributário. 2. Pequenas e médias empresas. 3. Princípio da isonomia. 4. Justiça tributária. I. Grupenmacher, Betina Treiger. II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

Bibliotecária: Eglem Maria Veronese Fujimoto – CRB-9/1217



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -
40001016017P3

ATA Nº641

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE DOUTORADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE DOUTOR EM DIREITO

No dia vinte e cinco de setembro de dois mil e vinte e cinco às 13:00 horas, na sala de Videoconferência - 311, PPGD UFPR - Praça Santos Andrade, 50 - 3º andar, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de tese do doutorando **MATHEUS TAUAN VOLPI**, intitulada: **DECISÕES JUDICIAIS E TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO A PEQUENAS EMPRESAS: uma análise da possibilidade de extensão judicial do tratamento favorecido a contribuintes não abrangidos pela definição da Lei Complementar nº 123/2006, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER**. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA), OCTÁVIO CAMPOS FISCHER (FACULDADES INTEGRADAS DO BRASIL), RODRIGO LUIZ KANAYAMA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), CARLOS RENATO CUNHA (PONTIFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela **APROVAÇÃO**. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de doutor está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 25 de Setembro de 2025.

Assinatura Eletrônica

13/10/2025 14:54:40.0

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

29/09/2025 15:35:01.0

MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA)

Assinatura Eletrônica

29/09/2025 13:46:35.0

OCTÁVIO CAMPOS FISCHER

Avaliador Externo (FACULDADES INTEGRADAS DO BRASIL)

Assinatura Eletrônica

29/09/2025 10:21:31.0

RODRIGO LUIZ KANAYAMA

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

29/09/2025 10:45:00.0

CARLOS RENATO CUNHA

Avaliador Externo (PONTIFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO
PARANÁ)

Praça Santos Andrade, 50 - CURITIBA - Paraná - Brasil

CEP 80020300 - Tel: (41) 3310-2685 - E-mail: ppgdutpr@gmail.com

Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.

Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte Identificação única: 487150

Para autenticar este documento/assinatura, acesse <https://siga.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp>
e insira o código 487150



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -
40001016017P3

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da tese de Doutorado de **MATHEUS TAUAN VOLPI**, intitulada: **DECISÕES JUDICIAIS E TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO A PEQUENAS EMPRESAS: uma análise da possibilidade de extensão judicial do tratamento favorecido a contribuintes não abrangidos pela definição da Lei Complementar nº 123/2006, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER**, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no rito de defesa.

A outorga do título de doutor está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 25 de Setembro de 2025.

Assinatura Eletrônica
13/10/2025 14:54:40.0
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica
29/09/2025 15:35:01.0
MARIA DE FATIMA RIBEIRO
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE MARÍLIA)

Assinatura Eletrônica
29/09/2025 13:46:35.0
OCTÁVIO CAMPOS FISCHER
Avaliador Externo (FACULDADES INTEGRADAS DO BRASIL)

Assinatura Eletrônica
29/09/2025 10:21:31.0
RODRIGO LUIS KANAYAMA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica
29/09/2025 10:45:00.0
CARLOS RENATO CUNHA
Avaliador Externo (PONTIFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ)

Aos meus pais, por tudo sempre.

Aos meus irmãos, pelo companheirismo dentro e fora do direito.

Para Larissa, por tudo que veio e por tudo que virá.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me permitir realizar esta tese, com a superação de todos os obstáculos encontrados ao longo da realização deste trabalho.

À Professora Dra. Betina Treiger Grupenmacher, minha orientadora, expresso minha profunda gratidão pelos valiosos ensinamentos ministrados ao longo desta jornada acadêmica e pelo exemplo de rigor científico, dedicação e excelência na pesquisa jurídica e na docência.

Aos demais docentes do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, registro meu reconhecimento pelo exemplo de compromisso com a formação acadêmica de excelência, características que consolidam a tradição e o prestígio desta instituição de ensino superior.

Aos colegas do curso de doutorado, pela troca de experiências e pelo enriquecimento intelectual proporcionado pelas discussões acadêmicas travadas durante o período de formação, elementos essenciais para o amadurecimento da reflexão jurídica ora apresentada.

Aos colegas do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, pela convivência institucional e pelas lições extraídas do cotidiano jurisdicional, que contribuíram para uma compreensão mais aprofundada das questões práticas que permeiam o objeto desta investigação acadêmica.

Aos meus irmãos Murilo Alan Volpi, Marlon Renan Volpi e Murilo Alan Volpi, pelo companheirismo dentro e fora do Direito, pelo interesse demonstrado nos temas objeto desta pesquisa e pelas discussões travadas, que proporcionaram valiosas reflexões e diferentes perspectivas sobre as questões abordadas neste trabalho.

À Larissa, minha noiva, pelo apoio incondicional, pela compreensão durante os períodos de dedicação exclusiva à pesquisa e pelo incentivo constante, elementos fundamentais para a conclusão desta jornada acadêmica.

A todos os mencionados, minha sincera gratidão pelo apoio e pela contribuição, direta ou indireta, para a consecução deste trabalho.

“Quem elegeu a busca não pode recusar a travessia” (Alfredo Bosi)

*“Quero encontrar a ilha desconhecida, quero saber quem sou eu quando nela
estiver,
Não o sabes, Se não saís de ti, não chegas a saber quem és.”
(José Saramago, O conto da ilha desconhecida)*

RESUMO

A presente tese investiga a possibilidade de extensão judicial do tratamento tributário favorecido a pequenas empresas que não se enquadram formalmente na definição estabelecida pela Lei Complementar nº 123/2006. A pesquisa examina a tensão entre os princípios da legalidade e da isonomia tributária, questionando se o Poder Judiciário pode estender benefícios fiscais a contribuintes injustamente excluídos do regime diferenciado. A metodologia empregada combina análise teórico-doutrinária, exame jurisprudencial e abordagem interdisciplinar, incorporando elementos das ciências econômicas e da teoria da decisão judicial. O trabalho desenvolve referencial teórico sobre consequencialismo jurídico, demonstrando que argumentos consequencialistas constituem instrumentos legítimos quando observadas as balizas da competência institucional, proporcionalidade temporal, universalização e subsidiariedade, além de exigirem fundamentação empírica sólida, recondução ao direito posto e motivação qualificada. Analisa-se o princípio da legalidade tributária em sua dupla dimensão - poder de tributar e poder de isentar - evidenciando que ambas as faces admitem mitigações em situações excepcionais. A pesquisa examina a teoria das sentenças manipulativas aditivas, adaptando a experiência da Corte Constitucional italiana ao ordenamento brasileiro como instrumento de correção de inconstitucionalidade por omissão parcial. O estudo estabelece que a extensão judicial é viável quando preenchidos requisitos cumulativos: demonstração de similitude material entre contribuintes, comprovação de única solução constitucionalmente possível, verificação da proporcionalidade mediante teste tríplice (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), fundamentação empírica robusta e modulação temporal para adequação legislativa e orçamentária. A tese diferencia judicialização, ativismo judicial e politização da justiça, propugnando pela superação do paradigma do "legislador negativo" sem alcançar um ativismo desarrazoado. Conclui-se que o Poder Judiciário possui competência constitucional para estender o tratamento favorecido em casos excepcionais, contribuindo para a construção de sistema tributário mais justo e isonômico que efetivamente promova o desenvolvimento das pequenas empresas conforme determinado pelo constituinte.

Palavras-chave: Pequenas Empresas; Tratamento Favorecido; Isonomia Tributária; Sentenças Manipulativas; Consequencialismo Jurídico.

ABSTRACT

This thesis investigates the possibility of judicial extension of favorable tax treatment to small businesses that do not formally qualify under the definition established by Complementary Law No. 123/2006. The research examines the tension between the principles of legality and tax equality, questioning whether the Judiciary can extend tax benefits to taxpayers unjustly excluded from the differentiated regime. The methodology combines theoretical-doctrinal analysis, jurisprudential examination, and an interdisciplinary approach, incorporating elements from economic sciences and judicial decision theory. The work develops a theoretical framework on legal consequentialism, demonstrating that consequentialist arguments constitute legitimate instruments when observing the parameters of institutional competence, temporal proportionality, universalization and subsidiarity, while requiring solid empirical foundation, reconnection to positive law and qualified reasoning. The principle of tax legality is analyzed in its dual dimension - power to tax and power to exempt - showing that both aspects admit mitigations in exceptional situations. The research examines the theory of additive manipulative sentences, adapting the Italian Constitutional Court experience to the Brazilian legal system as an instrument for correcting unconstitutionality by partial omission. The study establishes that judicial extension is viable when cumulative requirements are met: demonstration of material similarity between taxpayers, proof of unique constitutionally possible solution, verification of proportionality through triple test (suitability, necessity and proportionality in strict sense), robust empirical foundation and temporal modulation for legislative and budgetary adequacy. The thesis differentiates judicialization, judicial activism and politicization of justice, advocating overcoming the "negative legislator" paradigm without reaching unreasonable activism. It concludes that the Judiciary has constitutional competence to extend favorable treatment in exceptional cases, contributing to the construction of a more just and equal tax system that effectively promotes small business development as determined by the constituent.

Keywords: Small Businesses; Favorable Treatment; Tax Equality; Manipulative Sentences; Legal Consequentialism.

RIASSUNTO

La presente tesi indaga la possibilità di estensione giudiziale del trattamento tributario favorevole alle piccole imprese che non rientrano formalmente nella definizione stabilita dalla Legge Complementare n. 123/2006. La ricerca esamina la tensione tra i principi di legalità e di isonomia tributaria, interrogandosi se il Potere Giudiziario possa estendere benefici fiscali ai contribuenti ingiustamente esclusi dal regime differenziato. La metodologia combina analisi teorico-dottrinale, esame giurisprudenziale e approccio interdisciplinare, incorporando elementi delle scienze economiche e della teoria della decisione giudiziale. Il lavoro sviluppa un quadro teorico sul consequenzialismo giuridico, dimostrando che gli argomenti consequenzialisti costituiscono strumenti legittimi quando si osservano i parametri della competenza istituzionale, proporzionalità temporale, universalizzazione e sussidiarietà, richiedendo inoltre solida fundamentazione empirica, riconduzione al diritto posto e motivazione qualificata. Il principio di legalità tributaria viene analizzato nella sua duplice dimensione - potere di tassare e potere di esentare - evidenziando che entrambi gli aspetti ammettono attenuazioni in situazioni eccezionali. La ricerca esamina la teoria delle sentenze manipolative additive, adattando l'esperienza della Corte Costituzionale italiana all'ordinamento brasiliano come strumento di correzione dell'incostituzionalità per omissione parziale. Lo studio stabilisce che l'estensione giudiziale è praticabile quando sono soddisfatti requisiti cumulativi: dimostrazione di similitudine materiale tra contribuenti, prova dell'unica soluzione costituzionalmente possibile, verifica della proporzionalità mediante test triplice (idoneità, necessità e proporzionalità in senso stretto), robusta fundamentazione empirica e modulazione temporale per adeguamento legislativo e di bilancio. La tesi differenzia giurisdizionalizzazione, attivismo giudiziale e politicizzazione della giustizia, propugnando il superamento del paradigma del "legislatore negativo" senza raggiungere un attivismo irragionevole. Si conclude che il Potere Giudiziario possiede competenza costituzionale per estendere il trattamento favorevole in casi eccezionali, contribuendo alla costruzione di un sistema tributario più giusto ed egualitario che promuova effettivamente lo sviluppo delle piccole imprese secondo quanto determinato dal costituente.

Parole chiave: Piccole Imprese; Trattamento Favorevole; Isonomia Tributaria; Sentenze Manipolative; Consequenzialismo Giuridico.

LISTA DE SIGLAS/ABREVIações

AC - Acórdão

ADC - Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AI - Agravo de Instrumento

AMB - Associação dos Magistrados Brasileiros

ART. - Artigo

CC - Código Civil

CDC - Código de Defesa do Consumidor

CF - Constituição Federal

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

CNJ - Conselho Nacional de Justiça

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CP - Código Penal

CPC - Código de Processo Civil

CPP - Código de Processo Penal

CTN - Código Tributário Nacional

DJ - Diário da Justiça

DJe - Diário da Justiça Eletrônico

EC - Emenda Constitucional

EPP - Empresa de Pequeno Porte

HC - Habeas Corpus

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE - Imposto de Exportação

II - Imposto de Importação

INC. - Inciso

IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC - Lei Complementar

LINDB - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

ME - Microempresa

MI - Mandado de Injunção

Min. - Ministro

MP - Medida Provisória

MPE - Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

MS - Mandado de Segurança

OAB - Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAR. - Parágrafo

RE - Recurso Extraordinário

Rel. - Relator

REsp - Recurso Especial

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TJSP - Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

TRF - Tribunal Regional Federal

TST - Tribunal Superior do Trabalho

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Tema, Delimitação do Tema e Problema de Pesquisa

Quadro 2 – Critérios utilizados para a definição de Pequena Empresa

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
CAPÍTULO 1 – A RELEVÂNCIA DO TRATAMENTO FAVORECIDO PARA PEQUENAS EMPRESAS E O PAPEL DO JUDICIÁRIO	22
1.1. A IMPORTÂNCIA DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO CENÁRIO ECONÔMICO E OS FUNDAMENTOS DO TRATAMENTO DIFERENCIADO	22
1.1.1 <i>Pequenas Empresas e Geração de Empregos</i>	22
1.1.2 <i>Pequenas Empresas e Combate a Monopólios</i>	24
1.1.3 <i>Microempresas e Falhas de Mercado</i>	25
1.1.4 <i>Importância do Tratamento Favorecido a Pequenas Empresas</i>	25
1.2. A PROBLEMÁTICA DA DEFINIÇÃO JURÍDICA E OS CRITÉRIOS DEFINIDORES DO PORTE EMPRESARIAL	27
1.2.1 <i>Histórico das Tentativas de Definição de Pequenas Empresas</i>	27
1.2.2 <i>Critérios Objetivos e Subjetivos</i>	30
1.2.4 <i>Críticas aos Critérios Adotados na Lei Complementar nº 123/2006</i>	35
1.3. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E A TENSÃO ENTRE SIMPLICIDADE E ISONOMIA TRIBUTÁRIA	36
1.3.1 <i>Fundamentos Constitucionais Para o Tratamento Favorecido</i>	36
1.3.2 <i>Significação Mínima dos Conceitos Constitucionais e Hierarquia Normativa</i>	39
1.3.4 <i>A problemática da Definição da Lei Complementar nº 123/2006</i>	43
CAPÍTULO 2 – DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO	46
2.1. CONCEITO E FUNDAMENTOS EPISTEMOLÓGICOS DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO	46
2.1.1 <i>As Múltiplas Acepções do Termo Consequencialismo</i>	46
2.1.2 <i>Definição de Consequencialismo Jurídico</i>	48
2.1.3 <i>Fundamentos Jurídicos do Consequencialismo Jurídico</i>	51
2.2. TAXONOMIA DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO: MODALIDADES E CLASSIFICAÇÕES	57
2.2.1 <i>Consequencialismo Forte e Consequencialismo Fraco</i>	57
2.2.2 <i>Consequencialismo Interno e Consequencialismo Externo</i>	58
2.2.3 <i>Consequencialismo de Primeira Ordem e Consequencialismo de Segunda Ordem</i>	59
2.3. CRITÉRIOS DE LEGITIMAÇÃO DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO	60
2.3.1 <i>Fundamentação Empírica Sólida</i>	60
2.3.2 <i>Recondução ao Direito Posto</i>	61
2.3.3 <i>Motivação Qualificada</i>	62
2.4. POSSIBILIDADES E LIMITES DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO	63
2.4.1 <i>Aplicações Legítimas</i>	63
2.4.2 <i>Vedações ao Emprego do Consequencialismo</i>	64
2.4.3 <i>Conclusões</i>	67

2.5. BALIZAS METODOLÓGICAS PARA APLICAÇÃO EM DEMANDAS DE ALTA CONTROVÉRSIA E PROCEDIMENTALIZAÇÃO.....	67
2.5.1. Reconhecimento dos Limites da Competência Institucional.....	68
2.5.2. Proporcionalidade Temporal: curto, médio e longo prazo.....	68
2.5.3. Universalização.....	69
2.5.4. Emprego de Forma Subsidiária e Complementar.....	69
2.5.5. Procedimentalização: identificação, mensuração, valoração e decisão.....	70
2.6. RISCOS DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO E PERSPECTIVAS FUTURAS.....	72
2.6.1. Riscos Epistemológicos.....	73
2.6.2. Riscos Institucionais.....	73
2.6.4. Riscos Práticos.....	74
2.6.5. Mitigação dos Riscos.....	74
2.7. SÍNTESE CONCLUSIVA.....	75
CAPÍTULO 3 – LEGALIDADE SOB A ÓTICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	79
3.1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E SUA DUPLA DIMENSÃO.....	79
3.1.1. As Duas Faces do Princípio da Legalidade.....	79
3.1.2. Conteúdo e Origem do Princípio da Legalidade.....	80
3.1.3. Mitigações ao Princípio da Legalidade.....	83
3.2. A LEGALIDADE SOB A PERSPECTIVA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	85
3.2.1. Conteúdo da Legalidade Sob a Ótica dos Benefícios Fiscais.....	85
3.2.2. Fundamentos.....	86
3.2.3. Mitigações da Legalidade Sob a Ótica dos Benefícios Fiscais.....	88
3.3. A EXTENSÃO JUDICIAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS: FUNDAMENTOS E LIMITAÇÕES.....	89
3.4. CONCLUSÕES.....	94
CAPÍTULO 4 – SENTENÇAS MANIPULATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	96
4.1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS E CONCEITUAIS DAS SENTENÇAS MANIPULATIVAS.....	96
4.2. IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA E POSSÍVEIS SOLUÇÕES.....	97
4.3. SENTENÇAS MANIPULATIVAS.....	98
4.3.1. Origem e Doutrina Italiana.....	98
4.3.2. Conceito e Características das Sentenças Manipulativas.....	102
4.4. APLICAÇÃO DAS SENTENÇAS MANIPULATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	104
4.4.1. Obstáculos Normativos Específicos.....	104
4.4.2. Argumentos Contrários às Sentenças Manipulativas em Matéria Tributária.....	105
4.4.3. Argumentos Favoráveis às Sentenças Manipulativas em Matéria Tributária.....	107
4.5. REQUISITOS E LIMITES DAS SENTENÇAS MANIPULATIVAS ADITIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	110
4.5.1. Requisitos de Admissibilidade.....	110
4.5.2. Limites Materiais e Procedimentais.....	111
4.5.3. Metodologia de Aplicação.....	112

4.6. APLICAÇÃO ESPECÍFICA AO REGIME JURÍDICO DAS PEQUENAS EMPRESAS.....	113
4.7. CONCLUSÕES	115
CAPÍTULO 5 – DO CONTROLE JUDICIAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E TRATAMENTOS FAVORECIDOS	116
5.1. ATIVISMO JUDICIAL E AUTOCONTENÇÃO.....	116
5.1.1. <i>Judicialização versus Ativismo</i>	117
5.1.2. <i>Politização da Justiça versus Ativismo</i>	120
5.1.3. <i>A Superação do Paradigma Clássico do “Legislador Negativo”</i>	122
5.2. CONCEITUAÇÃO DOGMÁTICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS	124
5.2.1. <i>Definição e Natureza Jurídica</i>	124
5.3. BENEFÍCIOS FISCAIS E OBSERVÂNCIA DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	133
5.4. BENEFÍCIOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADE	137
5.5. MODALIDADES DE CONTROLE JUDICIAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS	137
5.6. CONTROLE JUDICIAL DO TRATAMENTO FAVORECIDO (LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006)..	142
5.7. DIRETRIZES PARA O CONTROLE JURISDICIONAL EFETIVO.....	145
5.8. SÍNTESE CONCLUSIVA.....	147
CONCLUSÃO	149
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	154

INTRODUÇÃO

A presente tese aborda o tratamento tributário favorecido a pequenas empresas, com foco na atuação do Poder Judiciário¹. A Constituição Federal de 1988, em seus arts. 146, III, d, e parágrafo único, 170, IX, e 179, prevê a concessão de tratamento favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte. Contudo, a Lei Complementar nº 123/2006 define microempresas e empresas de pequeno porte a partir de um critério objetivo (receita bruta), excluindo inevitavelmente outras empresas que, embora pequenas, não se enquadrem na definição legal².

Paralelamente, a mesma lei complementar estabelece exclusões setoriais que impedem determinadas atividades econômicas de acessar o regime diferenciado, independentemente do porte empresarial³. Tais exclusões suscitam questionamentos quanto à sua compatibilidade com os princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência, bem como com o mandamento constitucional de tratamento favorecido às pequenas empresas⁴.

Nesse contexto, delimitando o tema⁵, a pesquisa investigará se o Poder Judiciário pode estender esse tratamento a outras pequenas empresas que não se enquadram na definição estabelecida pela Lei Complementar nº 123/2006. O

¹ “Tema [*theme*]. Assunto de que trata um *trabalho acadêmico*. Enquanto o *tema* de uma pesquisa é amplo e genérico, o *problema de pesquisa* é específico e circunscrito.” (APPOLINÁRIO, Fábio. *Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. Pág. 178)

² FILION, Louis Jacques. *Free Trade: the need for a definition of Small Business*. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: Análise da Constitucionalidade das Exclusões Setoriais. In: SEVERI, Fabiana Cristina; TRENTINI, Flávia (Org.). *Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito: Coletânea de Estudos em Comemoração aos 5 anos de Mestrado em Direito da FDRP-USP*. Ribeirão Preto: Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP, 2019. v. 1, p. 250-280.

⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: III ENCONTRO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DO CONPEDI – MADRID: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano. Florianópolis: CONPEDI, 2015. v. 8, p. 107-129. Disponível em: <<https://direitorp.usp.br/wp-content/uploads/2020/04/Texto-3-Proj-3.pdf>>. Acesso em 07/09/2025.

⁵ “Se o tema é o objeto da pesquisa em sua totalidade (exemplo: Jurisdição constitucional), a sua delimitação é um elemento desse objeto, ou seja, um aspecto a ser privilegiado, uma faceta, um destaque especial (exemplo: A compreensão do Supremo Tribunal Federal sobre a função de controle de constitucionalidade das leis após a Constituição da República Federativa do Brasil).” (MEZZAROBBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 173). No mesmo sentido: NUNES, Rizzato. *Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 18/22.

problema de pesquisa⁶ pode ser formulado na seguinte questão: é possível ao Poder Judiciário estender o tratamento favorecido a empresas pequenas que não se enquadrem na definição da Lei Complementar nº 123/2006? Graficamente:

Quadro 1. Tema, Delimitação do Tema e Problema de Pesquisa.

Tema	Tratamento tributário favorecido a pequenas empresas
Delimitação do Tema	Atuação do poder judiciário em relação ao tratamento favorecido a pequenas empresas.
Problema de Pesquisa	É possível ao Poder Judiciário estender o tratamento favorecido a empresas pequenas, que não se enquadrem na definição da Lei Complementar nº 123/2006?

Fonte: o autor (2025)

Inicialmente, a hipótese era de que, devido à regra do art. 150, §6º, da Constituição Federal de 1988, o Poder Judiciário não poderia estender o tratamento favorecido a empresas pequenas fora da definição da Lei Complementar nº 123/2006. Ademais, presumia-se que as exclusões setoriais estabelecidas pela lei complementar encontrariam respaldo constitucional nas peculiaridades das atividades econômicas excluídas.

No entanto, o objetivo do trabalho consistiu em verificar se o art. 150, §6º, da Constituição Federal, e outros dispositivos apontados como obstáculos, realmente impediriam essa extensão. Paralelamente, buscou-se examinar a constitucionalidade das exclusões setoriais à luz dos princípios da isonomia, proporcionalidade e razoabilidade, bem como do mandamento constitucional de proteção às pequenas empresas. Além disso, buscou-se investigar se o Poder Judiciário possui mecanismos para garantir a observância do princípio da isonomia no tratamento favorecido a pequenas empresas. Ademais, objetivou-se verificar se as exclusões setoriais estabelecidas pela lei complementar encontrariam respaldo constitucional nas peculiaridades das atividades econômicas excluídas.

Com a adoção parcial das teses de Paul Feyerabend⁷, a pesquisa foi pautada por uma metodologia pluralista, com a pressuposição de que toda e qualquer ideia,

6 Como adverte Antonio Carlos Gil, toda pesquisa inicia-se com a formulação de um problema, tarefa que, em razão da experiência acumulada sobre o tema, deve obedecer a alguns procedimentos rígidos e sistemáticos: “(a) o problema deve ser formulado como pergunta; (b) o problema deve ser claro e preciso; (c) o problema deve ser empírico; (d) o problema deve ser suscetível de solução; e (e) o problema deve se delimitado a uma dimensão viável.” (GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pág. 10)

⁷ FEYERABEND, Paul K. *Contra o método*. Tradução: Cezar Augusto Mortari. 2. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011. Pag. 34.

nova ou antiga, absurda ou verossímil, poderia ser, a princípio, útil para o esclarecimento do tema. Com efeito, embora pautada nos procedimentos indicados abaixo, a pesquisa não esteve restrita a padrões gerais e imutáveis⁸.

Ademais, conforme destaca MIGUEL REALE, a ciência é um *sistema de conhecimentos verificados*⁹. É o *método* que faz a ciência. Só é científico o conhecimento que obedece a um processo ordenatório da razão, garantindo-nos certa margem de segurança quanto aos resultados, à coerência unitária de seus juízos e a sua adequação ao real.¹⁰ Todavia, no âmbito do Direito, assim como em todas as outras áreas, não há conhecimento absoluto, imutável. “Conhecer” é termo plurívoco analógico¹¹, isto é, possui vários significados, todos eles conexos entre si. Não é possível um conhecimento pleno. Até mesmo nas ciências exatas a crença em uma verdade absoluta foi há muito abandonada. É inerente à ciência a superação de paradigmas, conforme elucidado por Thomas S. Kuhn¹².

No âmbito do Direito, tende-se hodiernamente – como observa KARL LARENZ – a considerar arbitrária qualquer opção metodológica¹³. Há uma generalizada *perda de certezas no pensamento jurídico*. Isso não significa, contudo,

⁸ *Idem*.

⁹ Como adverte MIGUEL REALE, “O homem vulgo pode conhecer certo, mas não tem certeza da certeza. O conhecimento vulgar nem sempre é errado, ou incompleto. Pode mesmo ser certo, mas o que o compromete é a falta de segurança quanto àquilo que afirma. É um conhecimento parcial, isolado, fortuito, sem nexos com os demais. Não é o que se dá com o conhecimento metódico; quando dizemos que temos ciência de uma coisa é porque verificamos o que a seu respeito se enuncia. A ciência é uma verificação de conhecimentos, e um sistema de conhecimentos verificados” (REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 27. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002. Pág. 10)

¹⁰ REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Pág. 55.

¹¹ As palavras podem ser *unívocas* ou *plurívocas*, conforme tenham apenas um ou mais de um significado. As palavras *plurívocas*, por sua vez, podem ser *equivocas* ou *analógicas*, conforme seus significados sejam ou não conexos. Exemplo: a palavra “manga” é plurívoca (possui mais de um significado). Além disso, é equívoca (seus significados são desconexos entre si), pois “manga” é termo empregado tanto para se referir ao fruto (alimento) quanto para parte de um vestuário (manga da camisa), sentidos absolutamente desconexos entre si. Ressalta TELLES JÚNIOR: “grave erro lógico é conferir às palavras plurívocas uma única definição. Quando, por acaso, assim as definimos, estaremos enredando em confusão de conceitos, ou mencionando um só conceito, e olvidando os demais”. (TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Iniciação na Ciência do Direito*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 374.)

¹² KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. Ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

¹³ Na precisa observação de LARENZ: “Tempo houve, e não está ainda muito distante, em que aos olhos dos juristas não era problemática a questão de que dispunham de métodos quer de solução de casos jurídicos quer de tratamento do Direito vigente no seu conjunto que se ficavam aquém das exigências colocadas pelas outras ciências. Hoje não é assim. Fala-se de << perdas de certeza no pensamento jurídico >>, considera-se a opção metodológica como arbitrária, propende-se a aceitar como satisfatórias não já as soluções reconhecidamente adequadas mas apenas <<plausíveis>> ou <<susceptíveis de consenso>>, ou remetem-se os juristas para as ciências sociais como as únicas donde poderiam esperar conhecimentos relevantes.” (LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Traduzido por José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Pág. 01).

que os métodos da ciência do direito são totalmente imprestáveis. Embora não possam alcançar o mesmo grau de precisão e segurança de uma operação matemática, o direito desenvolve métodos próprios suscetíveis de confirmação e crítica racional.

Nesse contexto, foi dispensada especial atenção à importância do sistema de referências para o trabalho científico, pois o discurso se autorreferencia. Como explica Fabiana Del Padre Tomé, “a verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, ou seja, entre linguagens”¹⁴.

O trabalho, ademais, foi predominantemente interdisciplinar por serem notórios os benefícios da colaboração entre as disciplinas¹⁵, especialmente a economia e a ciência das finanças. A repulsa existente quanto ao uso de estudos financeiros devia-se à necessidade de autoafirmação da Direito Tributário como nova disciplina. Já tendo ele se consolidado, essa preocupação deve ser eliminada¹⁶.

A pesquisa foi predominantemente teórica. Como técnica de investigação teórica, foi realizada análise da bibliografia específica escrita sobre o tema, nacional e internacional. Ademais, fez-se a análise da jurisprudência sobre os temas em análise, focalizando decisões dos tribunais superiores¹⁷.

Além disso, a tese foi estruturada de maneira a abordar diversos aspectos do tratamento tributário favorecido a pequenas empresas e a atuação do poder judiciário. A tese é dividida em cinco capítulos que exploram diferentes dimensões do tema.

O Capítulo 1 examina a relevância do tratamento favorecido para pequenas empresas e o papel do Judiciário. Analisa-se a importância das micro e pequenas empresas no cenário econômico nacional e internacional, os fundamentos do tratamento diferenciado, a evolução histórica da matéria no ordenamento jurídico brasileiro e a problemática conceitual das definições legais. Investigam-se os critérios objetivos e subjetivos utilizados para caracterização do porte empresarial,

¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 17.

¹⁵ SULLIVAN, Kathleen M. Foreword: Interdisciplinarity. 100 Michigan Law Review. May 1, 2002. Pág. 1217-1226.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pág. 04/05.

¹⁷ BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Pág. 211.

bem como as tensões entre os imperativos de simplicidade e isonomia tributária. O capítulo examina criticamente os critérios adotados pela Lei Complementar nº 123/2006, identificando suas limitações e potenciais violações aos princípios constitucionais estruturantes.

O Capítulo 2 desenvolve o referencial teórico do consequencialismo jurídico aplicado à matéria tributária. Apresentam-se os conceitos e fundamentos epistemológicos do consequencialismo, suas múltiplas acepções e classificações doutrinárias. Estabelecem-se os critérios de legitimação para o emprego de argumentos consequencialistas, suas possibilidades e limitações, bem como as balizas metodológicas para aplicação em demandas de alta controvérsia. O capítulo analisa os riscos inerentes ao consequencialismo jurídico e propõe metodologia estruturada para sua aplicação responsável, especialmente no contexto das decisões sobre tratamento favorecido às pequenas empresas.

O Capítulo 3 investiga o princípio da legalidade tributária em sua dupla dimensão, abordando tanto o poder de tributar quanto o poder de conceder benefícios fiscais. Examina-se o conteúdo, origem e mitigações do princípio da legalidade, bem como sua aplicação específica na seara dos benefícios fiscais. O capítulo analisa os fundamentos e limitações da extensão judicial de benefícios fiscais, estabelecendo parâmetros dogmáticos para a legitimidade de tal intervenção. Demonstra-se que o princípio da legalidade não constitui obstáculo absoluto à correção judicial de situações de inconstitucionalidade por omissão parcial.

O Capítulo 4 desenvolve a teoria das sentenças manipulativas em matéria tributária, com base na experiência italiana e sua adaptação ao ordenamento brasileiro. Apresentam-se os fundamentos teóricos e conceituais das sentenças manipulativas, identificam-se os obstáculos normativos específicos e analisam-se os argumentos favoráveis e contrários à sua aplicação em questões tributárias. Estabelecem-se os requisitos e limites para as sentenças manipulativas aditivas, bem como a metodologia adequada para sua aplicação ao regime jurídico das pequenas empresas. O capítulo demonstra a viabilidade técnica dessa modalidade decisória como instrumento de correção de violações à isonomia tributária.

O Capítulo 5 aborda o controle judicial de benefícios fiscais, isenções tributárias e tratamentos favorecidos. Abordou-se inicialmente a temática do ativismo judicial em contraposição à postura de autocontenção. Desenvolve-se a conceituação dogmática dos benefícios fiscais e examina-se sua relação com os

princípios da isonomia tributária e da extrafiscalidade. Analisam-se as modalidades de controle judicial disponíveis, com aplicação específica ao controle do tratamento favorecido previsto na Lei Complementar nº 123/2006. Estabelecem-se diretrizes para o controle jurisdicional efetivo, equilibrando a proteção dos direitos fundamentais com a preservação da separação dos poderes e do equilíbrio orçamentário.

A metodologia empregada combina análise teórico-doutrinária, exame jurisprudencial e abordagem interdisciplinar, incorporando elementos das ciências econômicas e da teoria da decisão judicial. O trabalho fundamenta-se em extensa pesquisa bibliográfica nacional e estrangeira, bem como na análise crítica da legislação e jurisprudência pertinentes, visando oferecer contribuição original ao debate acadêmico e à prática jurisdicional.

CAPÍTULO 1 – A RELEVÂNCIA DO TRATAMENTO FAVORECIDO PARA PEQUENAS EMPRESAS E O PAPEL DO JUDICIÁRIO

“As pequenas empresas não são versões menores das grandes empresas. Elas são fundamentalmente diferentes” (Rupert Merson)

1.1. A IMPORTÂNCIA DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO CENÁRIO ECONÔMICO E OS FUNDAMENTOS DO TRATAMENTO DIFERENCIADO

As micro e pequenas empresas constituem elementos fundamentais da estrutura econômica contemporânea, desempenhando papel preponderante no desenvolvimento socioeconômico tanto em âmbito nacional quanto internacional¹⁸. Sua relevância transcende a mera quantificação numérica¹⁹, manifestando-se através de múltiplas dimensões que compreendem a geração de empregos, a democratização do acesso ao capital, a promoção da distribuição de renda, o combate aos monopólios e a correção de distorções econômicas estruturais.

1.1.1 Pequenas Empresas e Geração de Empregos

No contexto brasileiro, dados estatísticos revelam a expressiva participação das MPEs no tecido empresarial nacional. Aproximadamente 97% das empresas em operação no País enquadram-se nessa categoria. Tal contingente é responsável pela geração de 57% dos empregos formais e pelo pagamento de 40% dos salários distribuídos na economia nacional. Estes indicadores evidenciam a magnitude do impacto socioeconômico dessas entidades empresariais, especialmente no que

¹⁸ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. *Small Business: a global agenda. Semptember*, 2010. Pág. 08.; DILGER, Robert Jay. *Small business size standards: A historical analysis of contemporary issues*. Washington, DC: Congressional Research Service, 2012. Pág. 05. Clark III, Major & Saade, Radwan. The Role of Small Business in Economic Development of the United States: From the End of the Korean War (1953) to the Present. SSRN Electronic Journal. 10.2139/ssrn.1803161 (2011).; OECD, Taxation of SMEs. Paris: OECD Publishing, 2009.

¹⁹ SOBRINHO, Antonio Dantas. Distribuição de renda, reorganização industrial e o papel das pequenas empresas. *Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v. 22, n. 4, p. 9–16, out./dez. 1982. Disponível em: <scielo.br/j/rae/a/3FN3xQ3XhJsQwSNHSQhpdVN/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 7 set. 2025.

concerne à mitigação do desemprego, à democratização do acesso ao capital produtivo e à promoção de uma distribuição de renda mais equitativa²⁰.

A importância das pequenas empresas na geração de empregos adquire particular relevância durante períodos de crise econômica. Enquanto as grandes corporações tendem a implementar políticas de redução de quadros funcionais como estratégia de contenção de custos, as MPEs demonstram maior capacidade de manutenção ou até mesmo ampliação de seus postos de trabalho. Esta característica anticíclica das pequenas empresas fundamenta, em grande medida, a necessidade de implementação de políticas públicas diferenciadas, incluindo tratamento tributário favorecido, simplificação de obrigações administrativas e redução substancial dos custos de conformidade²¹.

Além disso, em 1998, a OIT – Organização Internacional do Trabalho – editou a Recomendação nº 189 declarando expressamente o caráter fundamental das pequenas empresas para promoção do desenvolvimento nacional²².

Por fim, a Association of Chartered Certified Accountants – ACCA aduz que, após a crise global de 2008/2009, tornou-se comum referir-se às pequenas empresas como a espinha dorsal da economia global, tamanha sua importância.

²⁰ SEBRAE. *Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil*. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenasempresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>. Acesso em 08/03/2025.

²¹ PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201614>. Acesso em: 29 de julho de 2025. Pág. 346/349.

²² Em 1998, a OIT editou a Recomendação nº 189 sobre a criação de empregos nas pequenas e médias empresas, descrevendo-as “como factor esencial del crecimiento y del desarrollo económicos”. No documento, ademais, são listados alguns dos benefícios por elas gerados como “(a) *la promoción del pleno empleo, productivo y libremente elegido*; (b) *la ampliación de las posibilidades de realizar actividades remuneradoras y creadoras de riqueza que conduzcan a empleos productivos y duraderos*; (c) *el crecimiento económico duradero y la capacidad para responder con flexibilidad a los cambios*; (d) *una mayor participación en la economía de los grupos desfavorecidos y marginados de la sociedad*; (e) *el aumento del ahorro y las inversiones nacionales*; (f) *la formación y el aprovechamiento de los recursos humanos*; (g) *el desarrollo regional y local equilibrado*; (h) *el suministro de bienes y servicios más adecuados a las necesidades de los mercados locales*; (i) *la mejora de las condiciones y la calidad del trabajo, que contribuyan a elevar la calidad de la vida y permitan que un gran número de personas tenga acceso a la protección social*; (j) *el fomento de la innovación, del espíritu empresarial, del desarrollo tecnológico y de la investigación*; (k) *el acceso a los mercados nacionales e internacionales*, y (l) *la promoción de buenas relaciones entre empleadores y trabajadores*”. Disponível em: http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312527:NO. Acesso em 19/08/2019.

Segundo a ACCA, estima-se que 63% do total de empregos do mundo são gerados por pequenas empresas²³.

1.1.2. Pequenas Empresas e Combate a Monopólios

O papel das pequenas empresas no combate aos monopólios e na promoção da livre concorrência encontra reconhecimento explícito na legislação internacional. Paradigmático é o exemplo dos Estados Unidos, onde o Small Business Act de 1953 reconhece formalmente a função dessas entidades na preservação do sistema concorrencial²⁴. O referido diploma legal estabelece que a livre concorrência não pode ser garantida sem que a capacidade real e potencial das pequenas empresas seja incentivada e desenvolvida. Estabelece o *Small Business Act*:

*A essência do sistema econômico americano da iniciativa privada é a livre concorrência. Somente através da ampla e plena concorrência, pode-se garantir mercados livres, ausência de barreiras de entrada e oportunidades para a expressão e crescimento da iniciativa pessoal e do julgamento individual. A preservação e expansão dessa competição é fundamental não apenas para o bem-estar econômico, mas também para a segurança dessa nação. Tal segurança e bem-estar não podem ser realizados a menos que a capacidade real e potencial das pequenas empresas seja incentivada e desenvolvida.*²⁵ (tradução livre)

Esta concepção normativa evidencia a compreensão de que as pequenas empresas constituem instrumentos essenciais para a manutenção de mercados competitivos, funcionando como contrapeso natural à concentração excessiva de poder econômico. A proliferação de MPEs tende a reduzir barreiras de entrada em diversos setores, promovendo inovação, eficiência e diversificação de produtos e serviços oferecidos ao mercado consumidor.

²³ ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. *Small Business: a global agenda*. September, 2010. Pág. 08.

²⁴ DILGER, Robert Jay. *Small business size standards: A historical analysis of contemporary issues*. Washington, DC: Congressional Research Service, 2012. Pág.

²⁵ Tradução livre de: "(a) The essence of the American economic system of private enterprise is free competition. Only through full and free competition can free markets, free entry into business, and opportunities for the expression and growth of personal initiative and individual judgment be assured. The preservation and expansion of such competition is basic not only to the economic well-being but to the security of this Nation. Such security and well-being cannot be realized unless the actual and potential capacity of small business is encouraged and developed." (EUA. Small Business Act. 1953).

1.1.3. Microempresas e Falhas de Mercado

Não obstante o reconhecimento generalizado da importância das MPEs, o tratamento favorecido a essas entidades permanece como tema controvertido em parte da literatura econômica e jurídica. Segmento da doutrina argumenta que tais benefícios podem distorcer o funcionamento do livre mercado, gerando ineficiências alocativas e prejuízos à neutralidade tributária. Segundo essa corrente, a intervenção estatal por meio de incentivos fiscais pode criar dependências artificiais e reduzir a pressão por ganhos de eficiência. Críticos defendem que o apoio deve ser equilibrado para evitar distorções no mercado e garantir a neutralidade tributária, minimizando a interferência na economia e evitando ineficiências²⁶.

Por outro lado, defensores do tratamento diferenciado sustentam que as políticas de fomento às MPEs contribuem para a correção de falhas de mercado estruturais, especialmente aquelas relacionadas às dificuldades de acesso ao crédito, às desvantagens competitivas no cumprimento de obrigações regulamentares e aos obstáculos para obtenção de informações sobre desenvolvimentos tecnológicos e de mercado. O Relatório da OCDE de 2009 sobre tributação de pequenas empresas identifica os principais argumentos favoráveis ao tratamento diferenciado: dificuldades enfrentadas pelas MPEs para obtenção de financiamento junto ao sistema bancário; desvantagens proporcionais no cumprimento de obrigações governamentais, considerando-se os custos fixos envolvidos; dificuldades para acesso a informações sobre inovações tecnológicas e tendências de mercado; e maior flexibilidade e dinamismo empresarial, características que favorecem o crescimento econômico sustentável²⁷.

1.1.4. Importância do Tratamento Favorecido a Pequenas Empresas

²⁶ OECD, Taxation of SMEs. Paris: OECD Publishing, 2009.

²⁷ OECD, Taxation of SMEs. Paris: OECD Publishing, 2009.

Os instrumentos de apoio às pequenas empresas são essenciais para reduzir a elevada taxa de mortalidade dessas empresas e ampliar sua participação no desenvolvimento econômico brasileiro²⁸.

O reconhecimento da relevância das micro e pequenas empresas para o funcionamento da economia constitui fenômeno relativamente recente na história econômica. Até a década de 1960, as políticas governamentais de desenvolvimento econômico concentravam-se exclusivamente no fomento às grandes empresas, consideradas os únicos agentes capazes de promover crescimento sustentável. As pequenas empresas eram percebidas como entidades mal organizadas e administradas, desprovidas de papel relevante no desenvolvimento econômico nacional. A partir dos anos 1970, verificou-se mudança paradigmática significativa na compreensão do papel das MPEs. O reconhecimento de sua importância, especialmente na geração de empregos, levou à implementação gradual de políticas públicas diferenciadas. Esta transformação conceitual representa evolução fundamental na teoria econômica do desenvolvimento, superando visões reducionistas que priorizavam exclusivamente economias de escala e concentração empresarial²⁹.

Apesar dos avanços normativos e do reconhecimento institucional de sua importância, há grandes desafios que ainda precisam ser enfrentados. Apesar de algumas melhorias, as MPEs ainda apresentam as piores condições de trabalho em comparação com grandes e médias empresas, incluindo maior informalidade, jornadas mais longas, empregos mais precários e de curta duração, salários mais baixos, frequentes acidentes de trabalho e ilegalidades, e menor proteção social. Há, inclusive sugestões para que se inclua mecanismos que condicionem a obtenção e manutenção do tratamento favorecido ao integral respeito à legislação do trabalho³⁰. Além do aspecto tributário, outros fatores são relevantes como desafios,

²⁸ **GARCIA, Junior Ruiz.** A importância dos Instrumentos de Apoio à Inovação para Micro e Pequenas Empresas para o Desenvolvimento Econômico. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 10, n. 2, p. 131-144, jul./dez. 2007. Pág. 143.

²⁹ PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201614>. Acesso em: 29 de julho de 2025. Pág. 346/349.

³⁰ KREIN, José Dari; BIAVASCHI, Magda. Condições e relações de trabalho no segmento das micro e pequenas empresas. In: SANTOS, Anselmo Luís dos; KREIN, José Dari; CALIXTRE, André Bojikian (Org.). **Micro e Pequenas Empresas: Mercado de Trabalho e Implicação para o Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Ipea, 2012. Cap. 4, p. 89-122

especialmente a ausência de capacitação geral prévia³¹. Esta perspectiva visa assegurar que os benefícios fiscais não sejam utilizados para perpetuar práticas laborais inadequadas, mas efetivamente contribuam para a melhoria das condições de trabalho e para o desenvolvimento empresarial sustentável.

Há estudos, ainda, que apontam aspectos a serem aperfeiçoados, evidenciando como o Simples Nacional pode não cumprir sua função de incentivo às micro e pequenas empresas que mantêm relações comerciais com grandes redes de varejo, devido às limitações na apropriação e transferência de créditos de ICMS, resultando em uma política pública que não alcança seus objetivos para determinados segmentos empresariais³².

1.2. A PROBLEMÁTICA DA DEFINIÇÃO JURÍDICA E OS CRITÉRIOS DEFINIDORES DO PORTE EMPRESARIAL

A definição precisa do que constitui uma pequena empresa representa tarefa de extrema complexidade, sendo, contudo, elemento essencial para a implementação eficaz de políticas de tratamento favorecido. As definições variam substancialmente entre diferentes ordenamentos jurídicos e são influenciadas por múltiplos critérios técnicos, econômicos e sociais³³.

1.2.1. Histórico das Tentativas de Definição de Pequenas Empresas

Historicamente, os Estados Unidos foram o primeiro país a definir pequenas empresas. Antes disso, no entanto, o fenômeno foi objeto de discussão em várias nações, notadamente no Reino Unido.

³¹ **XAVIER, Vitor Fonceca; BERTACI, Moacir José.** A importância das micro e pequenas empresas para o crescimento do país. **Interface Tecnológica**, Taquaritinga, v. 15, n. 2, p. 161-173, 2018. DOI: 10.31510/infa.v15i2.392. Disponível em: <<https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/f96d3425-1612-47fd-a00e-cd4354e44581/content>>. Acesso em: 29 de julho de 2025. Pág. 137/138.

³² PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201614>. Acesso em: 29 de julho de 2025. Pág. 360/361.

³³ FILION, Louis Jacques. *Free Trade: the need for a definition of Small Business*. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

Segundo o Louis Jacques Filion³⁴, o “The Macmillan Committee (1931)” examinou a dificuldade de financiamento de pequenas empresas no Reino Unido no final da década de 1920. Em seguida, na grande depressão da década de 1930, foram criadas nos Estados Unidos organizações para discutir a mesma questão. Uma dessas organizações foi a “Reconstruction Finance Corporation”. O movimento continuou na década de 1940 com a “Smaller Wars Plants Corporation (1942)”, a “Office of Small Business in the Department of Commerce (1946)”, e a década de 1950 viu a “Small Defense Plants Administration” (1951), cujos resultados levaram à criação da “Small Business Administration” (1953), agência estatal norte-americana que até os nossos dias é a responsável pelas políticas de fomento às pequenas empresas.

Contudo, a primeira definição legal de pequenas empresas surgiu nos Estados Unidos com o Selective Service Act de 1948, que considerava pequena a empresa que não fosse dominante em seu mercado de atuação, empregasse até 500 funcionários e fosse de propriedade e operação independentes³⁵. Esta definição pioneira adotava critério predominantemente subjetivo, em contraste com as definições contemporâneas, que privilegiam critérios objetivos e quantificáveis.

Registre-se que a definição de microempresa e empresa de pequeno porte, sob a ótica do direito, consiste no estabelecimento de uma linha divisória entre dois tratamentos totalmente diversos: um mais gravoso, o da grande empresa, e outro com obrigações mitigadas, das pequenas empresas.

De fato, compreender como é feita essa construção e quais são os critérios e valores a permear essa tarefa é de fundamental importância. Existe grande discussão acerca dos melhores critérios a serem utilizados pelo legislador para proceder à diferenciação entre conceitos próximos, como os de pequena e grande empresa. O tema tem merecido profícuo tratamento na doutrina sobre a rubrica de *line drawing*³⁶.

³⁴ FILION, Louis Jacques. *Free Trade: the need for a definition of Small Business*. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

³⁵ “For the purposes of this section, a business enterprise shall be determined to be “small business” if (1) its position in the trade or industry of which it is a part is not dominant, (2) the number of its employees does not exceed 500, and (3) it is independently owned and operated.” (Selective Service Act of 1948).

³⁶ WISBACH, David. A. An Efficiency Analysis of Line Drawing in Tax Law, 29 *Journal of Legal Studies* 71 (2002); WISBACH, David. A. Line Drawing, Doctrine and Efficiency in the tax law, 84 *Cornell L. Rev.* 1627, 1627 (1999).

Uma das tarefas do formulador da política fiscal é estabelecer limites claros entre um tratamento tributário e outro. Em outros termos, cabe a ele traçar a linha divisória (line drawing) dos fatos que estarão sujeitos a um ou outro regime tributário. Como explica YEHONATAN GIVATI³⁷, a lei, nos mais diversos contextos, garante um tratamento favorável para determinadas transações e tratamento adverso para outras. Algumas situações se enquadram claramente no regime benéfico enquanto outras claramente não. Entre os dois extremos, contudo, há uma zona de incerteza. Nessa área cinzenta, as autoridades tributárias devem estabelecer critérios, traçar linhas divisórias (draw lines), distinguindo quais transações devem ser tratadas de modo favorável e quais, de modo adverso. YEHONATAN GIVATI demonstra que as autoridades utilizam 04 (quatro) diferentes instrumentos para estabelecer essas distinções (line drawing): a) Edição de Normas (rulemaking); b) Julgamento Posterior (adjudication); c) Consulta Prévia (private letter ruling); e d) Aprovação Prévia (licensing). A escolha de qual critério deve ser adotado depende da finalidade almejada. Cada um desses instrumentos tem qualidades e defeitos.

Em relação à aderência à política idealizada, o critério da edição de normas (rulemaking) é o mais falho. A distinção entre situações semelhantes é feita com um determinado objetivo. É ditada por uma determinada política. Para a vinculação da distinção ao ideal preconizado, devem ser contemplados na distinção todos os fatos e circunstâncias relevantes. Nesse contexto, a edição de normas (rulemaking) tende a ser mais falha por ser mais genérica e imprecisa. Nos outros instrumentos, a autoridade pode analisar inúmeras circunstâncias relevantes para proceder à distinção.

Por outro lado, quanto à incerteza gerada no contribuinte, o critério edição de normas (rulemaking) é mais adequado do que o do julgamento posterior (adjudication). Entretanto, sob o aspecto da prevenção da burla a lei, o critério julgamento posterior (adjudication) é mais apto, pois a edição de normas inevitavelmente estimula a mudança de comportamentos para alcançar situações nela não previstas. Não há consenso sobre a melhor forma e o melhor critério para proceder à distinção pequenas empresas, destinatárias do tratamento favorecido, e as demais empresas, não favorecidas pelo tratamento diferenciado.

³⁷ GIVATI, Yehonatan. Walking a Fine Line: A Theory of Line Drawing in Tax Law. Virginia Tax Review 34: 469-509 (2015).

1.2.2. Critérios Objetivos e Subjetivos

Na contemporaneidade, a definição de pequenas empresas baseia-se em diversidade de critérios que podem ser sistematizados em duas categorias principais: critérios objetivos e critérios subjetivos. Os critérios objetivos caracterizam-se pela mensurabilidade e pela possibilidade de aplicação uniforme, facilitando a operacionalização das políticas públicas e a coleta de dados estatísticos. Compreendem critérios quantitativos primários, como número de empregados, receita bruta anual, lucro líquido, valor total dos ativos e patrimônio líquido; critérios quantitativos secundários, incluindo emissão de ações, valor de mercado da empresa, capital recentemente investido, volume e valor da produção e ano de constituição; e critérios contextuais, abrangendo natureza da organização e região geográfica.

Os critérios subjetivos envolvem elementos qualitativos de difícil mensuração objetiva, mas que podem ser relevantes para a caracterização do porte empresarial, tais como propriedade e operação independentes, gestão personalizada e não profissional, e ausência de posição dominante no mercado.

Quadro 2. Critérios utilizados para a definição de Pequena Empresa

Natureza do Critério	Critério	Descrição
OBJETIVOS	Número de empregados	Quantidade de funcionários empregados pela empresa.
	Receita bruta	Total de receitas geradas pela empresa em um período específico.
	Lucro	Ganhos líquidos após dedução de despesas.
	Ativos	Bens e recursos controlados pela empresa.
	Patrimônio líquido	Valor residual dos ativos após dedução dos passivos.
	Emissão de ações	Emissão ou não de ações pela empresa.
	Valor da empresa	Avaliação total do valor de mercado da empresa.
	Capital recém investido	Quantidade de capital recentemente investido na empresa.
	Ano de criação	Ano em que a empresa foi fundada.
	Volume e valor da produção	Quantidade e valor dos produtos ou serviços produzidos.
	Natureza da organização	Tipo de estrutura organizacional da empresa.
	Região geográfica	Localização geográfica da empresa.
SUBJETIVOS	Propriedade e operação	A empresa é de propriedade e operada de

	independentes	forma independente.
	Gestão personalizada, não profissional	A gestão é feita de forma personalizada e não por profissionais externos.
	Não dominar seu mercado	A empresa não possui uma posição dominante no mercado em que atua.

Fonte: o autor (2025).

A evolução histórica das definições legais de pequenas empresas revela tendência clara de migração dos critérios subjetivos para critérios objetivos³⁸. As primeiras definições, caracterizadas por vagueza conceitual e dificuldades de aplicação prática, focalizavam empresas com reduzida participação no mercado e limitado poder de barganha. A modernização dos sistemas normativos promoveu gradual objetivação dos critérios definidores, permitindo aplicação mais clara e uniforme da legislação, facilitando o planejamento e a análise de políticas públicas através da coleta e processamento sistemático de dados estatísticos. Esta evolução reflete necessidade prática de operacionalização eficiente das políticas de fomento, reduzindo incertezas jurídicas e custos administrativos³⁹.

1.2.3. Evolução do Tratamento Adotado no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Sergio Karkache aponta o Alvará de 28 de abril de 1808 como a primeira iniciativa de incentivo aos pequenos empreendimentos no país⁴⁰. Com a chegada da Família Real ao Brasil em 1808, D. João VI rompeu com a política colonial anterior ao incentivar a produção local. O Alvará de 28 de abril de 1809 isentou produtos manufaturados do imposto de exportação e facilitou empréstimos para setores como ferro, lã, seda e algodão. Essa medida representou uma mudança significativa, pois até então o Brasil era impedido de desenvolver sua própria indústria. No entanto, apesar de seu caráter inovador, o Alvará teve pouco impacto prático devido à forte

³⁸ FILION, Louis Jacques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. Journal of Small Business & Entrepreneurship. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 34.

³⁹ FILION, Louis Jacques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. Journal of Small Business & Entrepreneurship. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

⁴⁰ KARKACHE, Sergio. Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 07/09/2025. Pág. 19.

concorrência inglesa, que continuou a dominar o mercado até o reinado de D. Pedro II⁴¹.

Em seguida, a evolução da matéria passou por diplomas legais de significativa importância, como o Decreto-Lei nº 7.661, de 1945, que, no âmbito da legislação falimentar, previa o tratamento favorecido ao comerciante individual e ao pequeno comércio, em matéria de concordata e criminal⁴².

A evolução ganhou contornos mais específicos com a Lei Federal nº 4.506/64 e o Dec.-Lei nº 488/69, que iniciaram a distinção entre "pequeno comerciante" e demais contribuintes. Essa linha de aprimoramento seguiu com a Lei Federal nº 6.468/77, que dispôs sobre o regime simplificado de tributação sobre a renda, modificada por decretos subsequentes. Em seguida, a Lei Federal nº 7.256/84 avançou na definição da microempresa, simplificando a arrecadação de tributos e formalizando o regime favorecido, sendo o mais importante texto legislativo sobre o tema antes da Constituição Federal de 1988⁴³.

O marco divisório, todavia, é a Constituição Federal de 1988, que, ao consagrar o princípio do tratamento diferenciado, tornou-o uma diretriz fundamental do ordenamento tributário. Em caso de inércia do legislador infraconstitucional, seria possível o manejo de ação declaratória de inconstitucionalidade por omissão⁴⁴.

A omissão, contudo, nunca existiu, já que a Lei Federal nº 7.256/84 foi recepcionada pelo texto constitucional⁴⁵. À época, contudo, existia controvérsia, o que motivou o manejo do Mandado de Injunção nº 73 pela Confederação das Associações de Microempresas do Brasil⁴⁶.

⁴¹ KARKACHE, Sergio. Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 07/09/2025. Pág. 20.

⁴² CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 241.

⁴³ CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 241/244.

⁴⁴ KARKACHE, Sergio. Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 07/09/2025. Pág. 110.

⁴⁵ CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 245.

⁴⁶ STF, MI 73, Relator(a): MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 07-10-1994, DJ 19-12-1994 PP-35177 EMENT VOL-01772-01 PP-00001.

A controvérsia jurídica central residia na ausência de regulamentação do artigo 179 da Constituição Federal de 1988, dispositivo que estabeleceu o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. A Confederação argumentava que os microempresários brasileiros sofriam grave violação de seus direitos constitucionais em razão da mora legislativa do Congresso Nacional, sustentando que a Lei nº 7.256/84 seria inconstitucional por violar princípios fundamentais da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

O ponto nevrálgico da arguição concentrava-se na alegação de que a Lei nº 7.689/88 contrariava frontalmente os ditames constitucionais, particularmente o disposto no § 2º do artigo 2º, que estabelecia a base de cálculo da contribuição correspondente a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. A requerente sustentava que tal dispositivo violava diretamente o Estatuto das Microempresas e o próprio artigo 179 da Constituição Federal.

Ademais, a Confederação postulava que o artigo 179 da Carta Magna demandava plena eficácia mediante lei complementar que ainda não havia sido elaborada, configurando omissão legislativa inconstitucional. A fundamentação jurídica baseava-se na doutrina do *periculum in mora* decorrente da natural demora na elaboração de norma regulamentadora específica e na aplicação imediata dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente⁴⁷.

Ao fim, contudo, o mandado de injunção não foi conhecido. Apontou-se a ausência de omissão já que a Lei nº 7.256/84 havia sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Nos termos do acórdão:

Mandado de injunção coletivo. - Esta Corte tem admitido o mandado de injunção coletivo. Precedentes do Tribunal. - Em mandado de injunção não é admissível pedido de suspensão, por inconstitucionalidade, de Lei, por não ser ele o meio processual idóneo para a declaração de inconstitucionalidade, em tese, de ato normativo. - Inexistência, no caso, de falta de regulamentação do artigo 179 da Constituição Federal, por permanecer em vigor a Lei 7.256/84 que estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário,

⁴⁷ STF, MI 73, Relator(a): MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 07-10-1994, DJ 19-12-1994 PP-35177 EMENT VOL-01772-01 PP-00001.

trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. Mandado de injunção não conhecido.
 (MI 73, Relator(a): MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 07-10-1994, DJ 19-12-1994 PP-35177 EMENT VOL-01772-01 PP-00001)

Posteriormente, foram promulgadas a Lei Federal nº 8.864/94 e a Lei Federal nº 9.317/96. A primeira consolidaram um regime simplificado de tributos federais, conhecido como SIMPLES, que, embora significativo, ainda se mostrava incompleto⁴⁸.

A plena integração do sistema ocorreu com a Emenda Constitucional nº 42/2003, que permitiu a uniformização do regime em lei complementar, superando a lacuna que existia para os tributos estaduais e municipais. Tal desiderato foi concretizado pela Lei Complementar nº 123/2006, que, revogando os diplomas anteriores, instituiu o Simples Nacional, consolidando a arrecadação de diversos tributos em um único documento, materializando, de forma plena, o tratamento tributário diferenciado e simplificado⁴⁹.

Na justificativa da proposta de lei complementar⁵⁰, o deputado Jutahy Junior, após registrar que a norma iria regulamentar os artigos 146 e 170, IX, da CF, registrou o histórico do tratamento conferido às pequenas empresas, a importância da implementação da disciplina legal anterior, destacando os méritos da norma e os avanços obtidos, e registrou a grande importância das microempresas e empresas de pequeno porte na geração de empregos e na distribuição de renda, identificando que o objetivo da norma era a “desburocratização e desregulamentação do setor produtivo, com efeitos diretos sobre a vida das pessoas e da capacidade de geração de emprego e renda”⁵¹.

⁴⁸ CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág.245

⁴⁹ CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 247.

⁵⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar. Justificativa apresentada pelo Deputado Jutahy Junior. Exposição de motivos referente à regulamentação dos artigos 146 e 170, IX, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F531360F62D1F9B0820DEB8C7CE59003.proposicoesWebExterno2?codteor=193056&filename=PLP+123/2004.>>. Acesso em 07/09/2025.

⁵¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar. Justificativa apresentada pelo Deputado Jutahy Junior. Exposição de motivos referente à regulamentação dos artigos 146 e 170, IX, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F531360F62D1F9B0820DEB8C7CE59003.proposicoesWebExterno2?codteor=193056&filename=PLP+123/2004.>>. Acesso em 07/09/2025.

1.2.4. Críticas aos Critérios Adotados na Lei Complementar nº 123/2006

No ordenamento jurídico brasileiro, a tendência de simplificação dos critérios definidores atingiu ponto extremo com a adoção de critério único baseado na receita bruta anual. O artigo 3º da Lei Complementar nº 123/2006 estabelece a classificação do porte empresarial exclusivamente com base no faturamento, sem consideração do ramo de atividade, localização geográfica ou outras variáveis econômicas relevantes. Esta opção legislativa, embora facilite a aplicação prática da norma, é questionável sob a perspectiva da adequação material. A Constituição Federal estabelece distinção entre microempresas e empresas de pequeno porte, categorias que possuem propósitos normativos diferenciados e deveriam, em tese, contemplar gradações no tratamento.

A adoção da receita bruta como critério único para definição do porte empresarial pode gerar distorções significativas e desigualdades materiais entre empresas nominalmente enquadradas na mesma categoria. Empresas de setores distintos podem apresentar estruturas de custos, margens de lucro, intensidades de capital e necessidades de mão de obra completamente diversas, mesmo registrando faturamentos similares. Por exemplo, uma empresa comercial com receita bruta de R\$ 4,8 milhões anuais pode operar com margem de lucro reduzida e elevado número de empregados, enquanto uma empresa prestadora de serviços especializados com faturamento idêntico pode apresentar alta lucratividade e reduzido quadro funcional. O tratamento idêntico de situações materialmente distintas pode configurar violação ao princípio da isonomia tributária.

A definição legal brasileira de microempresa e empresa de pequeno porte, estabelecida no artigo 3º da Lei Complementar nº 123/2006, apresenta limitações significativas quando analisada sob a perspectiva da isonomia tributária. A adoção exclusiva da receita bruta como critério definidor, sem consideração de variações setoriais, pode não satisfazer adequadamente as exigências constitucionais em determinadas situações concretas. A instituição de normas pelo Poder Legislativo busca atingir finalidade específica, que, no caso do tratamento diferenciado, parece ser o desenvolvimento do pequeno empreendedor. Para alcançar tal objetivo, o legislador adotou como medida de comparação o tamanho ou porte dos empreendedores, utilizando como elemento indicativo a receita bruta anual.

Além disso, há as exclusões setoriais consistem em um conjunto de restrições impostas pela Lei Complementar nº 123/06, que impedem microempresas e empresas de pequeno porte de determinados ramos de atividade de aderirem ao regime tributário do Simples Nacional. Apesar de uma empresa se enquadrar nos limites de faturamento anual previstos na lei, se sua atividade principal se encontra na lista de setores vetados, ela não poderá optar por esse regime.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes examina a constitucionalidade das vedações setoriais impostas pela Lei Complementar nº 123/06 que impedem pequenas empresas de determinados ramos de atividade de optarem pelo regime tributário do Simples Nacional⁵². Analisa especificamente as exclusões dos setores automobilístico, de transporte de passageiros, de energia elétrica e de fabricação de armas, bebidas e produtos de tabaco. Ao demonstrar a errônea dos argumentos a favor de tais exclusões, o artigo sustenta que nenhuma dessas previsões encontra amparo constitucional. Sustenta que o intento oculto almejado com as exclusões foi o de reservar para o grande capital, em detrimento das iniciativas de menor porte, setores econômicos de elevada lucratividade. O autor argumenta que tais exclusões constituem método abortivo e contraceptivo das pequenas iniciativas em prol das grandes corporações já estabelecidas. Conclui pela inconstitucionalidade das exclusões setoriais por violarem os princípios da livre concorrência, igualdade e do tratamento constitucionalmente favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte⁵³.

1.3. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E A TENSÃO ENTRE SIMPLICIDADE E ISONOMIA TRIBUTÁRIA

1.3.1. Fundamentos Constitucionais Para o Tratamento Favorecido

⁵² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: Análise da Constitucionalidade das Exclusões Setoriais. In: SEVERI, Fabiana Cristina; TRENTINI, Flávia (Org.). Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito: Coletânea de Estudos em Comemoração aos 5 anos de Mestrado em Direito da FDRP-USP. Ribeirão Preto: Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP, 2019. v. 1, p. 250-280.

⁵³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: Análise da Constitucionalidade das Exclusões Setoriais. In: SEVERI, Fabiana Cristina; TRENTINI, Flávia (Org.). Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito: Coletânea de Estudos em Comemoração aos 5 anos de Mestrado em Direito da FDRP-USP. Ribeirão Preto: Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP, 2019. v. 1, p. 275.

A Constituição Federal estabelece um arcabouço normativo abrangente destinado ao tratamento diferenciado das microempresas e empresas de pequeno porte, mediante dispositivos que permeiam tanto o texto constitucional originário quanto as disposições transitórias. Destaque-se as regras dos artigos 146, III, d, e §1^o⁵⁴, 170, IX⁵⁵, e 179⁵⁶ da Constituição Federal. Há, ainda, os artigos 47⁵⁷ e 94⁵⁸ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

O tratamento diferenciado às pequenas empresas, portanto, encontra fundamento constitucional, havendo vários motivos imagináveis para essa escolha do constituinte⁵⁹, como a desigualdade entre grandes e pequenas empresas,

⁵⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. § 1º A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

⁵⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

⁵⁶ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

⁵⁷ Art. 47. Na liquidação dos débitos, inclusive suas renegociações e composições posteriores, ainda que ajuizados, decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras, não existirá correção monetária desde que o empréstimo tenha sido concedido: I - aos micro e pequenos empresários ou seus estabelecimentos no período de 28 de fevereiro de 1986 a 28 de fevereiro de 1987; II - ao mini, pequenos e médios produtores rurais no período de 28 de fevereiro de 1986 a 31 de dezembro de 1987, desde que relativos a crédito rural. § 1º Consideram-se, para efeito deste artigo, microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receitas anuais de até dez mil Obrigações do Tesouro Nacional, e pequenas empresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita anual de até vinte e cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional. § 2º A classificação de mini, pequeno e médio produtor rural será feita obedecendo-se às normas de crédito rural vigentes à época do contrato.

⁵⁸ Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁵⁹ CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 234.

desvantagens comparativas, capacidade contributiva, proteção do mínimo vital, relevância econômica, maiores riscos etc⁶⁰.

O artigo 146, inciso III, alínea "d", confere à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo especificamente a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. O parágrafo primeiro do artigo 146 prevê expressamente a possibilidade de instituição de regime único de arrecadação dos impostos e contribuições dos entes federativos, caracterizado pela opcionalidade ao contribuinte, pela possibilidade de estabelecimento de condições de enquadramento diferenciadas por Estado, pelo recolhimento unificado e centralizado com distribuição imediata dos recursos aos respectivos entes federados sem qualquer retenção ou condicionamento, e pela arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhadas entre os entes federados mediante cadastro nacional único de contribuintes.

No âmbito dos princípios da ordem econômica, o artigo 170, inciso IX, consagra o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras que mantenham sede e administração no território nacional, inserindo tal preceito entre os fundamentos da ordem econômica baseada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.

O artigo 179 da Constituição Federal delega ao legislador infraconstitucional a responsabilidade de definir o que constitui uma microempresa e uma empresa de pequeno porte, sem especificar os critérios a serem utilizados.

Analisando as normas constitucionais sobre tratamento favorecido a pequenas empresas, Carlos Renato Cunha aponta que o tratamento favorecido tem natureza de intervenção no domínio econômico⁶¹. Trata-se de intervenção para fomentar essas empresas. Trata-se de norma claramente com finalidade extrafiscal, nítida norma indutora⁶².

⁶⁰ CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 235/236.

⁶¹ CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 240.

⁶² CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2011. Pág. 241.

1.3.2. Significação Mínima dos Conceitos Constitucionais e Hierarquia Normativa

Os conceitos constitucionais possuem um núcleo semântico mínimo que vincula o legislador infraconstitucional⁶³. Este núcleo representa o conteúdo essencial do comando constitucional, estabelecendo balizas intransponíveis para a atividade legislativa regulamentadora⁶⁴.

A Constituição Federal, ao empregar determinados conceitos, não o faz de forma meramente programática ou retórica⁶⁵. Cada termo constitucional carrega consigo uma densidade normativa que impõe limites objetivos à discricionariedade do legislador ordinário⁶⁶.

O legislador infraconstitucional, ao regulamentar conceitos constitucionais, encontra-se juridicamente vinculado ao núcleo essencial estabelecido pelo constituinte⁶⁷. Sua margem de conformação, embora existente, não é ilimitada. A regulamentação legislativa deve observar o princípio da proporcionalidade e o princípio da razoabilidade, de modo a não esvaziar o comando constitucional nem o tornar ineficaz.

A supremacia constitucional impõe que toda norma infraconstitucional deve conformar-se aos ditames da Constituição, não apenas em seus aspectos formais, mas também em seu conteúdo material. Da hierarquia normativa decorre que a norma constitucional é parâmetro de validade da legislação infraconstitucional. Interpretações que subvertam o sentido constitucional configuram

⁶³ STF, ADI 1950, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 03-11-2005, DJ 02-06-2006 PP-00004 EMENT VOL-02235-01 PP-00052 LEXSTF v. 28, n. 331, 2006, p. 56-72 RT v. 95, n. 852, 2006, p. 146-153.

⁶⁴ **CANOTILHO, José Joaquim Gomes.** *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. Pág. 143.

⁶⁵ **SILVA, José Afonso da.** *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Pág. 48.

⁶⁶ Vide: STF, ADI 3330, Relator(a): AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 03-05-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-055 DIVULG 21-03-2013 PUBLIC 22-03-2013 RTJ VOL-00224-01 PP-00207. O acórdão reconhece a necessidade de a atuação legislativa, na concretização de conceitos constitucionais, estar em consonância com os valores e princípios da Constituição, servindo o controle de constitucionalidade como o baluarte para coibir excessos.

⁶⁷ KANAYAMA, Rodrigo Luís. *Limites às restrições aos direitos fundamentais na atividade de investigação do Poder Legislativo*. 2007. 254 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007. Pág. 241.

inconstitucionalidade material⁶⁸. Por fim, o controle de constitucionalidade deve verificar a adequação entre a regulamentação e o comando constitucional.

O artigo 179 da Constituição Federal estabelece tratamento diferenciado e favorecido para essas categorias empresariais. A definição legislativa dos critérios de enquadramento deve preservar a finalidade constitucional, promover o desenvolvimento das empresas efetivamente pequenas, manter a proporcionalidade, evitando que a maioria das empresas se beneficie (desvirtuando o tratamento diferenciado) ou que número insignificante seja contemplado (esvaziando a norma). Por fim, deve observar a razoabilidade, estabelecendo parâmetros que reflitam a realidade econômica das empresas verdadeiramente pequenas, não excluindo ilegitimamente pequenas empresas do tratamento favorecido pela inadequação do critério eleito.

O legislador não pode, sob pretexto de regulamentar, desnaturar ou esvaziar comandos constitucionais expressos, sob pena de violação à supremacia constitucional e ao Estado de Direito. O Poder Judiciário possui competência para controlar a constitucionalidade de definições legislativas que extrapolem os limites da significação mínima dos conceitos constitucionais. Esse controle verifica se a regulamentação preserva a força normativa da Constituição e mantém a coerência do sistema jurídico.

1.3.3. Simplicidade e Isonomia

Dada a variedade de critérios possíveis, a adoção de um único critério, como a receita bruta, sem variações, não satisfaz plenamente as exigências de isonomia. O atendimento à isonomia esbarra no princípio da praticidade da tributação, que autoriza a aplicação de medidas globais e generalizantes para simplificar o sistema tributário. Contudo, em determinados casos concretos, será possível vislumbrar a ocorrência de afronta à isonomia.

Excessivas diferenciações feitas pelo legislador para atingir a igualdade podem aumentar a complexidade do sistema tributário. No entanto, a tributação acompanha a complexidade social. Existe um conceito constitucional de

⁶⁸ **BARROSO, Luís Roberto.** *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Pág. 88.

microempresa e empresa de pequeno porte que deve ser observado pelo legislador infraconstitucional. A definição de microempresa e empresa de pequeno porte no artigo 3º da Lei Complementar nº 123/2006, baseada em um único critério (receita bruta), sem variações, pode não satisfazer em determinadas situações concretas, a exigência constitucional, pois é insuficiente para distinguir pequenas e grandes empresas com o rigor necessário.

O princípio da isonomia exige que o tratamento favorecido seja concedido de forma justa e equitativa⁶⁹, considerando as diferentes capacidades contributivas das empresas⁷⁰. Especificamente no campo tributário, a Constituição de 1998 também previu expressamente a necessidade de observância da igualdade. O princípio da igualdade possui conteúdo indeterminado. Ele não estabelece quais pessoas, situações ou bens serão comparados, nem o critério de comparação. É essa indeterminação, contudo, que permite sua aplicação a praticamente todas as situações da vida⁷¹.

A problemática da definição de microempresa e empresa de pequeno, sob a perspectiva da isonomia, foi bem observada por Humberto Ávila⁷². Segundo o autor, a instituição de normas pelo Poder Legislativo busca atingir uma finalidade, que, no caso, parece ser o desenvolvimento do pequeno empreendedor. Para alcançar tal desiderato, adotou como medida de comparação o tamanho ou porte dos empreendedores. Utilizou como elemento indicativo a receita bruta anual. Essa regra, contudo, foi excepcionada. A lei excluiu do simples nacional alguns profissionais. Em seguida, o autor questiona os critérios adotados pelo legislador⁷³.

⁶⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. 22ª tir. São Paulo: Malheiros. Pág. 10/11.

⁷⁰ DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e due process of law: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. Problemas de direito positivo: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 38 – 64.

⁷¹ YAMASHITA, Douglas. Direito tributário: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. Pag. 103

⁷² ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Pág. 40/43.

⁷³ *“A análise desses elementos estruturais da igualdade (sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da comparação) dá ensejo a uma série de questionamentos. Relativamente à medida de comparação, surgem as seguintes indagações: por que o Poder Legislativo não escolheu outra medida de comparação, diferente do tamanho da empresa, para efeito de estimular o desenvolvimento econômico? Por que não preferiu o setor, a área ou o tipo de atividade exercida, ou mesmo a lucratividade? Pode o poder judiciário controlar essa escolha e, em caso afirmativo, em que medida? No que se refere ao elemento indicativo da medida de comparação, surgem várias questões. No tocante à regra geral, pergunta-se: o tamanho da empresa pode ser aferido pela sua receita bruta anual? Em outras palavras, há uma vinculação causal entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa, no sentido de que quanto maior a receita maior a empresa, e quanto menor a receita, menor a empresa? Por que o Poder Legislativo não escolheu*

Diante da grande variedade de critérios passíveis de serem adotados (critérios objetivos e subjetivos), é impossível que a adoção de um único critério pelo ordenamento jurídico brasileiro, como regra a receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006), sem qualquer variação, satisfaça às exigências da isonomia em todas as situações.

Contudo, a adoção de inúmeros critérios conjugados, com excessivas diferenciações, tornaria o sistema tributário ainda mais complexo. Já dizia Leonardo da Vinci que “*simplicidade é a última sofisticação*”. De fato, é consenso entre os formuladores da política fiscal que o sistema tributário deve ser simples⁷⁴.

A busca pela simplicidade exige a diminuição do número de tributos no sistema, clareza na legislação, além da redução dos custos de conformidade (*compliance costs*), assim entendidos os custos indiretos, valores pagos para pagar tributos⁷⁵. Um sistema tributário simples, portanto, é fácil de entender e de manusear⁷⁶.

Contudo, a simplicidade tributária não é facilmente alcançada, pois a sociedade e a economia são extremamente complexas. Nesse contexto, para que o direito tributário cumpra adequadamente suas funções arrecadadora, indutiva e distributiva, a legislação tributária acaba realizando excessivas diferenciações e distinções, objetivando atingir a igualdade substancial, o que torna complexo o sistema tributário⁷⁷.

A difícil relação entre a simplificação e o atendimento da isonomia foi bem ilustrada didaticamente por Frederic G. Corneel, no artigo “*The Structure of Small Business Taxation: Ends and Means*”, por meio de uma fábula:

como elemento indicativo do tamanho da empresa o seu número de empregados ou sua produtividade? Já no tocante à exceção, indaga-se: o tamanho da empresa pode ser auferido pelo tipo de atividade exercida? Colocando de outro modo: há uma vinculação causal entre o tipo de profissão e o tamanho da empresa (ou entre o tipo de profissão e a necessidade de auxílio estatal), no sentido de que, se a profissão exercida for uma profissão liberal, a empresa será necessariamente pequena (ou não necessitará da assistência do Estado)? Aferir o tamanho da empresa (ou a necessidade de assistência) pelo tipo de exercício profissional é uma forma de distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte?” ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Pág. 40/43.

⁷⁴ AGHION, Philippe et al. Tax Simplicity and Heterogeneous Learning. SSRN Electronic Journal, [s. l.], 2018. P. 01.

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 60.

⁷⁶ AGHION, Philippe et al. Tax Simplicity and Heterogeneous Learning. SSRN Electronic Journal, [s. l.], 2018. P. 02.

⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 54.

Era uma vez um rei que, gravemente ferido em batalha, foi resgatado da morte certa pela coragem de seu cavalo negro. Quando ele se recuperou, o rei considerou como seu país poderia ter mais cavalos corajosos. E assim ele emitiu um decreto, que se um fazendeiro tivesse um cavalo branco, ele teria que pagar um tributo de 100 peças de ouro, mas se ele tivesse um cavalo preto, ele não precisaria pagar tributo algum. Seguindo este decreto, houve grande controvérsia no reino em relação aos cavalos cinzentos: eles eram brancos ou negros? Para pôr fim a esta confusão, o rei emitiu um novo decreto em que ele criou uma nova classificação "cinza", e havia um tributo de 50 peças de ouro sobre cavalos cinzentos. O rei estava seguro de que seu novo decreto acabaria com todas as controvérsias. No entanto, as controvérsias aumentaram. Agora, no lugar da única linha de controvérsias preto-branco, havia duas linhas, preto-cinza e cinza-branco. Quando os cavalos eram cinza claro, o agricultor dizia que eles eram cinzentos e o cobrador de impostos dizia que eles eram brancos. Quando os cavalos eram cinza escuro, os donos diziam que eram negros; mas o coletor de impostos dizia que, enquanto ainda tivessem um pouco de branco, deveriam ser tributados como cinza. Para acabar com essa controvérsia de uma vez por todas, o rei emitiu uma nova regra e criou mais duas categorias: cinza escuro com um imposto de 25 peças de ouro e cinza claro com um tributo de 75 peças de ouro. O rei ponderou sobre o que havia feito e achou que era bom: nos dias do primeiro decreto, a discussão sobre cavalos cinzentos era se eles deveriam ser tributados com 100 moedas de ouro ou se deveriam ser liberados. Agora, dependendo da sombra, a discussão entre o fazendeiro e o coletor de impostos era se o imposto sobre um cavalo escuro deveria ser de 50 ou 25 peças de ouro e se o imposto sobre um cavalo claro deveria ser de 50 ou 75. O intervalo de possíveis injustiças havia sido reduzido e todo agricultor pagava um imposto pelo menos razoavelmente próximo do que o rei tinha em mente. A única dificuldade era que, com tantas divisões, todos os cavalos estavam perto de uma linha de possível questionamento. E, assim, os fazendeiros e os coletores de impostos nunca chegaram a um acordo sobre a classificação correta de qualquer cavalo e os fazendeiros passavam o tempo discutindo em vez de cultivar⁷⁸. (tradução livre)

O alcance da simplicidade do sistema tributário, portanto, não é tarefa simples. Com o incremento na complexidade da sociedade, tornou-se ainda mais comum diferenciar situações fáticas, pessoas e bens, outorgando tratamentos jurídicos diversos. Inúmeros critérios têm sido utilizados. Pessoas são tratadas de forma diferente em razão do sexo, atividade, profissão; situações fáticas são tratadas de forma diferente conforme as circunstâncias e a repercussão; bens são diferenciados pela utilidade, raridade, natureza etc.

1.3.4. A problemática da Definição da Lei Complementar nº 123/2006

⁷⁸ CORNEEL, Frederic G. The Structure of Small Business Taxation: Ends and Means. The Tax Lawyer, [s. l.], v. 35, n. 4, p. 825, 1982. Pág. 825.

Sem o exagero de adotar múltiplos critérios de forma a tornar a definição controvertida para a maior parte dos casos, o objetivo de simplificação não justifica a adoção de um parâmetro único para definir microempresa e empresa de pequeno porte (receita bruta), pois é incapaz de atender minimamente a isonomia entre os contribuintes.

A interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais revela que o tratamento diferenciado para MPEs não constitui mera faculdade do legislador infraconstitucional, mas verdadeiro imperativo constitucional. O constituinte estabeleceu mandamento claro e inequívoco para que todos os entes federativos implementem políticas de fomento a essas entidades empresariais. A utilização de termos imperativos evidencia o caráter vinculante dos comandos constitucionais. O legislador infraconstitucional possui, portanto, competência vinculada para implementar o tratamento diferenciado, cabendo-lhe apenas definir os critérios específicos e a extensão dos benefícios, sempre respeitando os parâmetros constitucionais.

Embora o artigo 179 da Constituição Federal delegue ao legislador infraconstitucional a responsabilidade de definir o que constitui microempresa e empresa de pequeno porte, tal delegação não confere liberdade absoluta. Os conceitos constitucionais possuem significação mínima que deve ser respeitada pelo legislador ordinário. A liberdade legislativa encontra limitações nos próprios princípios constitucionais, especialmente nos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência. Se a liberdade do legislador fosse ampla e irrestrita, seria possível definir microempresas e empresas de pequeno porte com base em receita bruta extremamente elevada ou reduzida, tornando a regra constitucional ineficaz.

A implementação do tratamento diferenciado constitucional enfrenta tensão fundamental entre os imperativos de simplicidade tributária e isonomia material⁷⁹. O princípio da praticidade da tributação autoriza a aplicação de medidas globais e generalizantes para simplificar o sistema tributário, reduzindo custos administrativos e facilitando o cumprimento das obrigações pelos contribuintes. Contudo, excessiva simplificação pode comprometer a observância da isonomia tributária, especialmente

⁷⁹ DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e due process of law: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. Problemas de direito positivo: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 38 – 64.

quando resulta no tratamento idêntico de situações materialmente distintas. O princípio da igualdade exige que o tratamento favorecido seja concedido de forma justa e equitativa, considerando as diferentes capacidades contributivas das empresas.

O alcance da simplicidade do sistema tributário não é tarefa simples. Com o incremento da complexidade social, tornou-se comum diferenciar situações fáticas, pessoas e bens, outorgando tratamentos jurídicos diversos baseados em múltiplos critérios. Sem o exagero de adotar critérios múltiplos que tornem a definição controvertida para a maioria dos casos, o objetivo de simplificação não justifica a adoção de parâmetro único para definir microempresa e empresa de pequeno porte, quando tal critério é incapaz de atender, em todos os cenários, à isonomia entre contribuintes⁸⁰. A questão fundamental reside em determinar se o Poder Judiciário poderia estender o tratamento favorecido a pequenas empresas não compreendidas pela definição restritiva da Lei Complementar nº 123/2006, especialmente quando configurada violação aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

⁸⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. 22ª tir. São Paulo: Malheiros. Pág. 10/11.

CAPÍTULO 2 – DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO

"Ao jurista, advogado ou juiz, não é dado recusar vigência à lei sob alegação de sua injustiça, muito embora possa e deva proclamar a sua ilegitimidade ética no ato mesmo de dar-lhe execução. Mesmo porque poderá tratar-se de um ponto de vista pessoal, em contraste com as valorações prevalecentes na comunidade a que ele pertence, e também porque permanece intocável a lição de Sócrates, recusando-se a evadir-se da prisão, subtraindo-se à iníqua pena de morte que lhe fora imposta: 'é preciso que os homens bons respeitem as leis más, para que os maus não aprendam a desrespeitar as leis boas.'"
(Miguel Reale, *Lições preliminares de Direito*)⁸¹

"Quando há uma interpretação possível acabou a história. Mas quando há um leque de interpretações, por exemplo, cinco, todas elas são justificáveis e são logicamente possíveis. Aí deve haver outro critério para decidir. E esse outro critério é exatamente a consequência, no meio social da decisão A, B, ou C. Você tem de avaliar nesses casos pulverizados, as consequências. Você pode ter uma consequência no caso concreto eventualmente injusta, mas que no geral seja positiva. E é isso que eu chamo de responsabilidade do Judiciário das consequências de suas decisões."
(Nelson Jobim, ex-ministro do STF)

"A prevalência das consequências sobre o direito legislado resulta na inversão da lógica jurídica. O que não posso aceitar é que, presente a obrigação jurídica sob todos os cânones interpretativos, simplesmente se deixe de reconhecê-la ante razões de índole pragmática."
(Marco Aurélio, ex-ministro do STF)

2.1. CONCEITO E FUNDAMENTOS EPISTEMOLÓGICOS DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO

2.1.1. As Múltiplas Acepções do Termo Consequencialismo

⁸¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 313/314.

Argumentos consequentialistas são utilizados no Direito há muito tempo⁸². Contudo, o consequentialismo é termo plurívoco analógico⁸³, isto é, possui vários significados, embora sejam conexos entre si. Difere-se, por exemplo, o consequentialismo no âmbito moral do consequentialismo no âmbito jurídico⁸⁴.

No âmbito moral, o consequentialismo refere-se a um conjunto de teorias que sustentam que a ação moralmente correta é função das consequências por ela produzidas e que é com base nessas consequências que tal ação deve ser justificada moralmente. O consequentialismo é o gênero do qual o utilitarismo constitui apenas uma espécie, e que não existe relação necessária entre adotar consequentialismo moral e consequentialismo jurídico⁸⁵.

No âmbito jurídico, Daniela Guereiros Dias aponta, ainda, a diferença entre consequentialismo de primeira ordem e de segunda ordem. O consequentialismo de primeira ordem divide-se em duas modalidades: como método de interpretação dos dispositivos normativos, onde a atribuição de sentido aos textos normativos é condicionada à valoração das consequências decorrentes de cada norma possível; e como método de aplicação das normas, onde se discute não o sentido do texto normativo, mas a aplicação da norma a uma situação concreta com base nas consequências dela decorrentes. O consequentialismo de segunda ordem refere-se a uma meta-estratégia de decisão, constituindo uma premissa sobre como decidir, onde o julgador escolheria métodos interpretativos e teorias da força normativa que

⁸² MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. New York University Law Review, New York, v. 58, n. 2, p. 239-258, 1983.

⁸³ As palavras podem ser *unívocas* ou *plurívocas*, conforme tenham apenas um ou mais de um significado. As palavras *plurívocas*, por sua vez, podem ser *equivocas* ou *analógicas*, conforme seus significados sejam ou não conexos. Exemplo: a palavra “manga” é plurívoca (possui mais de um significado). Além disso, é *equivoca* (seus significados são desconexos entre si), pois “manga” é termo empregado tanto para se referir ao fruto (alimento) quanto para parte de um vestuário (manga da camisa), sentidos absolutamente desconexos entre si. Ressalta TELLES JÚNIOR: “grave erro lógico é conferir às palavras plurívocas uma única definição. Quando, por acaso, assim as definimos, estaremos enredando em confusão de conceitos, ou mencionando um só conceito, e olvidando os demais”. (TELLES JUNIOR, Goffredo. *Iniciação na Ciência do Direito*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 374.)

⁸⁴ DIAS, Daniela Gueiros. Consequentialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 28.

⁸⁵ DIAS, Daniela Gueiros. Consequentialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 29.

produzam as melhores consequências, seja em casos individuais (estático) ou em conjuntos de casos ao longo do tempo (dinâmico)⁸⁶.

Segundo Daniela Guereiros Dias, tanto o consequencialismo de interpretação quanto o de aplicação possuem estrutura dual, composta por uma dimensão descritiva, onde o julgador identifica as alternativas decisórias e suas respectivas consequências, e uma dimensão propositiva, onde ordena e ranqueia as consequências da mais desejável à menos desejável conforme algum critério valorativo. Para os fins de seu trabalho, a autora adota o termo "consequencialismo judicial" especificamente para fazer referência ao consequencialismo de primeira ordem exercido pelo Poder Judiciário em sua atividade adjudicante, analisando tanto o recurso às consequências externas às normas quanto às consequências extrajurídicas como fundamento para justificar decisões no âmbito tributário⁸⁷.

2.1.2. Definição de Consequencialismo Jurídico

O consequencialismo jurídico constitui método interpretativo que incorpora a análise sistemática dos efeitos práticos das decisões judiciais como elemento integrante do processo hermenêutico. Diferentemente de abordagens puramente formalistas, este paradigma reconhece que toda pronúncia jurisdicional produz, inexoravelmente, repercussões concretas no tecido social, econômico e político, impondo ao magistrado o dever de antever e sopesar tais consequências no exercício da função judicante.

O consequencialismo jurídico, genericamente, pode ser definido como o emprego de argumentos de consequência na interpretação e aplicação do direito. Trata-se da prática de levar em conta as influências da decisão judicial no mundo fático, sejam boas ou más, atuando para potencializar efeitos positivos e minorar efeitos negativos gerados pela decisão⁸⁸.

⁸⁶ DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág.30/32.

⁸⁷ DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 35.

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n. 24, p. 439-463, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/166458>. Acesso em: 22 maio 2024.

Decisões consequencialistas são aquelas que se motivam em juízos de consequências sobre o seu resultado⁸⁹. Apesar dos limites interpretativos da norma, há uma deliberada preferência do interprete/aplicador por um resultado prático. O consequencialismo, dessa forma, é um argumento de justificação externa das decisões⁹⁰. Isso porque as premissas utilizadas na fundamentação não são exclusivamente regras de direito positivo.

Pesquisas empíricas evidenciam que juízes, em sua maioria, são atentos às consequências de sua decisão. Segundo pesquisa realizada pela Associação dos Magistrados Brasileiros, a extensa maioria dos juízes considera que as decisões devem ser orientadas por critérios legais, mas com compromisso com as consequências sociais⁹¹. Não por outra razão, em sentenças e acórdãos, é comum o emprego de argumentos consequencialistas.

Em termos conceituais precisos, o consequencialismo jurídico pode ser definido como o emprego de argumentos de consequência na interpretação e aplicação do direito. Toda decisão judicial provoca, em maior ou menor medida, efeitos concretos na realidade. A partir dessa constatação, discute-se a possibilidade do julgador, antevendo os efeitos concretos de sua decisão, considerá-los como parâmetro para decidir. Trata-se da prática metodológica de levar em consideração as influências da decisão judicial no mundo fático, sejam benéficas ou deletérias, atuando para potencializar efeitos positivos e minorar efeitos negativos gerados pela decisão. O consequencialismo constitui um dos vários argumentos jurídicos possíveis, ao lado de outros como equidade, segurança jurídica, praticidade e justiça⁹².

A fundamentação teórica do consequencialismo jurídico encontra respaldo na compreensão de que o Direito não se esgota em sistema autopoietico de normas abstratas, mas constitui instrumento de ordenação social destinado à realização de

⁸⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

⁹⁰ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

⁹¹ ASSOCIAÇÃO DOS MAGISTRADOS BRASILEIROS. Magistrados Brasileiros: caracterizações e opiniões. 2015. Disponível em: <https://cpj.amb.com.br/wp-content/uploads/2021/05/2005-Magistrados-Brasileiros-Characterizacoes-e-opinioes-AMB.pdf>. Acesso em: 04 junho 2024.

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24, p. 439-463, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/166458>. Acesso em: 22 maio 2024.

fins específicos. Nessa perspectiva, a interpretação e aplicação normativa devem contemplar não apenas a literalidade do texto legal, mas igualmente os resultados práticos que emergirão da decisão judicial, em conformidade com os valores constitucionais e os objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

É necessário constatar que, queiramos ou não, as decisões judiciais geram efeitos na realidade. Ignorar por completo os efeitos provocados na realidade podem, em última, negar a própria racionalidade do direito. Além disso, o consequencialismo desempenha importante papel para a universalização das decisões judiciais⁹³. Em uma sociedade complexa, é relevante que os efeitos das decisões sejam antevistos e ajustados, a fim de que efetivamente discipline as condutas.

Decisões consequencialistas caracterizam-se por motivarem-se em juízos de consequências sobre o seu resultado. Apesar dos limites interpretativos da norma, há uma deliberada consideração do intérprete/aplicador pelos resultados práticos. O consequencialismo, dessa forma, constitui argumento de justificação externa das decisões, vez que as premissas utilizadas na fundamentação não são exclusivamente regras de direito positivo.

O consequencialismo jurídico manifesta-se em múltiplas dimensões. Em uma dimensão ontológica, reconhece que as decisões judiciais possuem natureza constitutiva da realidade social, não se limitando a mera declaração de direitos preexistentes. Toda decisão judicial produz alterações concretas na realidade fática, gerando novos estados de coisas que transcendem a mera aplicação silogística de normas.

Na dimensão epistemológica, determina que o conhecimento jurídico deve incorporar saberes interdisciplinares para adequada compreensão dos fenômenos sociais regulados pelo Direito. A complexidade dos conflitos contemporâneos exige que o magistrado dialogue com outras ciências sociais, especialmente economia, sociologia e ciência política.

Por fim, na dimensão metodológica, estabelece procedimentos específicos para identificação, mensuração e valoração das consequências decisórias. Esta

⁹³ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

dimensão compreende o desenvolvimento de protocolos estruturados que assegurem rigor científico e controlabilidade das análises consequentialistas.

2.1.3. Fundamentos Jurídicos do Consequencialismo Jurídico

O ordenamento jurídico brasileiro consagra expressamente o dever de consideração das consequências práticas das decisões judiciais. O artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, introduzido pela Lei nº 13.655/2018, determina categoricamente que "nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão".

Esta disposição normativa representa verdadeira mudança paradigmática na cultura jurídica nacional, superando tradições excessivamente formalistas e impondo metodologia decisória que harmonize legalidade e efetividade. O dispositivo não constitui mera recomendação, mas imperativo legal que vincula todos os órgãos jurisdicionais, sob pena de nulidade da decisão que dele se afaste injustificadamente.

Complementarmente, o artigo 21 do mesmo diploma legal estabelece que a decisão que invalidar ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá "indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas", evidenciando a necessidade de explicitação das repercussões práticas da decisão judicial.

O artigo 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro enuncia genericamente que, na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum, estabelecendo diretriz teleológica que necessariamente incorpora considerações consequentialistas.

Outros dispositivos normativos reforçam esta orientação. O Código de Ética da Magistratura Nacional, no artigo 25, estabelece, como decorrência do dever de prudência, que o magistrado deve atuar de forma cautelosa ao proferir decisões, atento às consequências que pode provocar⁹⁴. O Código Ibero-Americano de Ética

⁹⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Código de Ética da Magistratura Nacional. Resolução nº 60, de 19 de setembro de 2008. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/Resolu%C3%A7%C3%A3o-n%C2%BA-60-de-19-de-setembro-de-2008.pdf>. Acesso em: 10 de março de 2025.

Judicial, em seu artigo 71, estabelece que "ao adotar uma decisão, o juiz deve analisar as diversas alternativas que o Direito oferece e avaliar as diferentes consequências que advirão de cada uma delas"⁹⁵.

Por fim, na Lei 9.868/1999, prevê-se a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão em razão das consequências. No Direito Penal, há hipóteses de perdão judicial em atenção às consequências (exempli gratia: artigo 121, §5º, do Código Penal). Como se depreende, há múltiplos dispositivos legais que não apenas facultam, mas impõem a análise das consequências da decisão pelo magistrado.

No texto positivo, como visto acima, há vários dispositivos que exigem a consideração das consequências da decisão. No âmbito doutrinário, contudo, não há consenso sobre o tema.

De um lado, há inúmeros defensores dos emprego de argumentos consequencialistas. Carlos Maximiliano indica que, desde o Digesto, já se aponta a necessidade de observar as consequências da decisão⁹⁶. Em ao menos dois momentos, há uma expressa indicação de que as consequências das decisões devem ser observadas, a saber:

"In ambigua voce legis ea potius accipienda est significat quoe vitio caret" – (tradução livre: no caso de linguagem ambígua da lei, opte-se pela exegese de consequência prática, exequível, acorde com a realidade e o Direito).
(Digesto, liv. 1º, tít. 1º, 3º – De legibus, senatusque consultis et longa consuetudine, frag. 19, de Celso).

Quotiens idem sermo duas sententias exprimi, ea potissimum excipiat, quoe rei gerendae aptior est – (tradução livre: quando o mesmo preceito exprime duas proposições, acolha-se, de preferência, a que seja mais adequada para reger a matéria respectiva)
(Digesto, liv. 50, tít. 17 – De regulis juris antiqui, frag. 67, de Juliano).

Para Carlos Maximiliano, os resultados da norma devem ser considerados sempre. Isso porque o Direito deve ser interpretado inteligentemente, de forma a evitar que a ordem legal prescreva e imponha absurdos e inconveniências, gerando consequências inconsistentes. Maximiliano destaca, contudo, que essa apreciação dos resultados da norma deve ser feita dentro da letra expressa da lei, buscando,

⁹⁵ Código Ibero-Americano de Ética Judicial. 2006. Disponível em: https://www.iberamericano.org/documentos/codigo_etica_judicial.pdf. Acesso em: 10 de março de 2025.

⁹⁶ MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

dentre as várias interpretações possíveis, a que conduza à melhor consequência para a coletividade⁹⁷.

Além disso, os argumentos consequencialistas podem ser vistos também como argumentos jurídicos e, portanto, utilizados para fundamentar decisões jurisdicionais. Isso se dá quanto fatos externos ao direito podem ser introduzidos ao universo jurídico, por estarem em conformidade com o sistema, podendo ser reconduzidos ao direito⁹⁸.

Aspecto de destaque é que o consequencialismo é elemento fundamental para a concretização do ideal de universalização das decisões judiciais⁹⁹. Isso porque é exigida uma análise além das particularidades do caso analisado, de forma que a decisão seja aplicável a todo e qualquer caso com características semelhantes. Essa universalização é, em grande medida, alcançada quando se analisa as reais consequências da decisão, sem o que fica inviabilizada a universalização das decisões judiciais¹⁰⁰.

2.1.4. Críticas ao Consequencialismo Jurídico

Por outro lado, há posições contrárias ao emprego de argumentos consequencialistas. De início, indaga-se se essa análise das consequências não extrapolaria o papel esperado do Poder Judiciário. Aduz-se que, caso a lei provoque efeitos não desejados, caberia ao próprio Poder Legislativo não editar ou revogar a lei previamente elaborada.

Aduz-se, ademais, que os juízes não possuiriam mecanismos hábeis para aferir, de forma objetiva e séria, os efeitos gerados por uma decisão. Dessa forma, o que se tem são meras suposições, sem um lastro mínimo de segurança, comprometendo os valores do ordenamento jurídico.

⁹⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

⁹⁸ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

⁹⁹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹⁰⁰ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

O consequencialismo levado às últimas consequências pode abalar a segurança jurídica e o ideal de um Estado Democrático de Direito, afrontando a separação de poderes e o princípio da legalidade¹⁰¹. Isso porque se cada teórico ou julgador eleger seus credos favoritos e seus ideais, buscando-os como resultado, em detrimento do direito positivo, nada restaria em termos de garantias em um Estado Democrático de Direito ¹⁰².

Um consequencialismo forte deve ser evitado sempre, pois provoca efeitos negativos¹⁰³. De início, a solução adotada muitas vezes não possui qualquer fundamento no direito positivo. Consequentemente, o consequencialismo forte permite maior possibilidade de arbitrariedades, a partir da eleição de critérios subjetivos, com a escolha livre e nunca puramente impessoal e objetiva das consequências desejadas. Por fim, possuem um caráter antidemocrático, pois os critérios e preferências eleitos pelo julgador não são os mesmos aprovados por representantes do povo¹⁰⁴.

Outra crítica formulada é a de que as leis podem produzir consequências inesperadas em sua aplicação, e juízes e advogados não teriam a expertise necessária para realizar esse tipo de tarefa. O Judiciário não disporia de um aparato técnico adequado para a mensuração dessas consequências, em comparação com o Poder Legislativo e o Poder Executivo¹⁰⁵.

Além disso, o consequencialismo jurídico gera dificuldades práticas, especialmente pela grande controvérsia quanto à real possibilidade de prever consequências sociais, especialmente as de longo prazo. As inúmeras

¹⁰¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

¹⁰² ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

¹⁰³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?. Revista Direito Tributário Atual, n. 48, p. 687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024.

¹⁰⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?. Revista Direito Tributário Atual, n. 48, p. 687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024.

¹⁰⁵ CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Argumento Consequencialista no Direito. Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL, v. 6, n. 3, p. 4-27, 2015. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica) 1809-1873 (versão impressa). Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/2061>. Acesso em: 25 maio 2024.

consequências futuras no longo prazo, sua extensão, é apontada como de impossível previsão por qualquer ciência humana¹⁰⁶.

O consequencialismo jurídico pode, ainda, estimular a prática conhecida como inconstitucionalidade útil¹⁰⁷. Trata-se de atos deliberadamente inconstitucionais, praticados por governantes, com o objetivo de alcançar determinadas finalidades que reputam boas, até que seja posteriormente invalidado. Seria a hipótese em que se institui um tributo inconstitucional com a finalidade de consertar as finanças do Estado, até que seja posteriormente invalidado, com uma modulação de efeitos (efeitos *ex nunc*).

Por fim, o consequencialismo acaba por inserir o juiz em um ideal de visionário, como responsável por escolher individualmente a decisão que seria a melhor para o bem-estar da sociedade. Com isso, faz-se emergir perigos, notadamente porque o juiz é lançado em uma posição desconfortável, aproximando-o de uma função de legislador¹⁰⁸.

Há quem entenda, inclusive, que o ordenamento pátrio veda, de forma absoluta, o consequencialismo judicial. Para Daniela Gueiros Dias, o Direito Tributário brasileiro é duplamente anti-consequencialista, proibindo tanto a consideração de consequências externas às regras atributivas de competência tributária em detrimento de suas consequências internas, quanto a utilização de consequências extrajurídicas como justificativa para decisões judiciais¹⁰⁹.

A primeira dimensão da proibição decorre do fato de que as regras constitucionais atributivas de competência tributária funcionam como razões excludentes, conforme a teoria desenvolvida por Joseph Raz. Essas regras não apenas estabelecem condições necessárias e suficientes para o exercício da competência tributária pelos entes federados, mas também proíbem expressamente a consideração de elementos externos à sua estrutura lógica. Quando um julgador

¹⁰⁶ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹⁰⁷ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹⁰⁸ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹⁰⁹ DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

considera consequências como impacto fiscal, prejuízos ao erário, multiplicidade de demandas judiciais ou outras consequências externas às normas para interpretar dispositivos ou aplicar regras de competência, ele viola diretamente as próprias regras constitucionais que deveriam orientar sua decisão. A força normativa dessas regras é assegurada pelos princípios fundamentais do Estado de Direito, segurança jurídica, legalidade, separação de poderes e igualdade, todos os quais exigem que o julgador se vincule estritamente ao que estabelecem as normas constitucionais, sem margem para considerações externas baseadas em conveniências ou supostos benefícios sociais¹¹⁰.

A segunda dimensão da proibição relaciona-se com o dever constitucional de fundamentação das decisões judiciais com base no Direito vigente. O recurso a consequências extrajurídicas - como argumentos puramente econômicos, sociais ou políticos que não podem ser reconduzidos a normas do ordenamento - viola este dever porque substitui a justificação jurídica por considerações arbitrárias e subjetivas do julgador. A autora demonstra que quando decisões tributárias se baseiam em elementos como "caos financeiro", "quebra do sistema tributário" ou "necessidade de preservar a arrecadação", sem que tais elementos encontrem respaldo em normas constitucionais específicas, elas carecem de fundamento jurídico válido e configuram exercício de poder arbitrário incompatível com o Estado de Direito¹¹¹.

Daniela Gueiros Dias sustenta que a prevalência de argumentos consequentialistas nas decisões tributárias tem resultado na substituição progressiva da autoridade da decisão por decisões autoritárias, onde a vontade objetiva da Constituição é preterida em favor da vontade subjetiva do intérprete, comprometendo a segurança jurídica e a supremacia constitucional que caracterizam o sistema tributário brasileiro¹¹².

¹¹⁰ DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 156.

¹¹¹ DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 166.

¹¹² DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 172.

Os problemas identificados pela autora - violação da segurança jurídica, separação de poderes e legalidade - decorrem fundamentalmente do emprego inadequado do consequencialismo forte e extrajurídico, sem observância das balizas estruturais desenvolvidas pela doutrina moderna, como será exposto adiante. A metodologia consequencialista, quando adequadamente procedimentalizada, constitui instrumento legítimo de aperfeiçoamento da prestação jurisdicional que não substitui o direito posto, mas permite sua aplicação mais eficaz e socialmente responsável.

A exigência de fundamentação empírica sólida, recondução normativa aos valores constitucionais e motivação qualificada das decisões, aliada à rejeição expressa de argumentos *ad terrorem* e ao emprego subsidiário da metodologia consequencialista, demonstra que os riscos apontados pela dissertação resultam não da técnica em si, mas de sua utilização desvirtuada.

2.2. TAXONOMIA DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO: MODALIDADES E CLASSIFICAÇÕES

A doutrina jurídica emprega múltiplos critérios para classificar as diversas modalidades de consequencialismo, estabelecendo tipologias distintas segundo parâmetros específicos. Estes critérios classificatórios visam delimitar os contornos legítimos da metodologia consequencialista na hermenêutica jurídica, estabelecendo parâmetros dogmáticos para sua adequada aplicação no âmbito jurisdicional.

2.2.1. Consequencialismo Forte e Consequencialismo Fraco

Segundo o critério da intensidade e observância ao direito positivo, distingue-se o consequencialismo forte (primazia dos resultados sobre o direito posto) do consequencialismo fraco (argumentos consequencialistas complementares respeitando limites normativos)¹¹³.

O consequencialismo forte caracteriza-se pela primazia dos resultados práticos sobre o direito posto, permitindo que considerações consequencialistas

¹¹³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

superem ou anulem disposições normativas expressas quando os efeitos práticos sejam reputados indesejáveis. Esta modalidade adota a solução que privilegia a ocorrência do efeito prático desejado, em detrimento do respaldo legal no ordenamento jurídico. Decisões baseadas em consequencialismo forte afastam ou mitigam o texto jurídico positivado na busca do alcance de resultado prático considerado preferível pelo julgador. Como exemplo de decisão baseada em um consequencialismo forte, pode-se citar a declaração de inconstitucionalidade de um tributo não por afronta ao texto constitucional, mas por suas indesejáveis consequências práticas geradas na economia, a partir da ótica do intérprete ¹¹⁴.

O consequencialismo forte representa desvio metodológico incompatível com o Estado Democrático de Direito, pois substitui a vontade democraticamente expressa pelo legislador pela preferência subjetiva do julgador, violando frontalmente os princípios da separação de poderes e da legalidade.

Por outro lado, o consequencialismo fraco utiliza argumentos consequencialistas como elementos complementares da interpretação normativa, sempre respeitando os limites semânticos do texto legal e a moldura constitucional. Nesta modalidade, a análise das consequências serve para esclarecer o sentido da norma, escolher entre interpretações possíveis ou conferir racionalidade teleológica à aplicação normativa, sem jamais contrariar disposições expressas do ordenamento jurídico. O argumento consequencialista é empregado para conferir racionalidade à lei abstrata, mas sempre com respeito aos limites do texto normativo. Nesse contexto, o consequencialismo também é frequentemente utilizado como argumento de reforço, em *obter dictum*.

2.2.2. Consequencialismo Interno e Consequencialismo Externo

Pelo critério da fonte dos fundamentos, diferencia-se o consequencialismo interno ou intrajurídico (baseado em consequências previstas ou admitidas pelo

¹¹⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

ordenamento) do consequencialismo externo ou extrajurídico (fundamentado em considerações alheias ao sistema jurídico)¹¹⁵.

O consequencialismo interno (intrajurídico) fundamenta-se em consequências expressamente previstas ou implicitamente admitidas pelo próprio ordenamento jurídico, constituindo desenvolvimento lógico-sistemático dos valores e finalidades normativos. Este tipo de consequencialismo é válido para o direito quando a consequência é prevista expressamente pelas normas jurídicas ou quando pode ser logicamente deduzida dos princípios e valores constitucionais.

Por sua vez, o consequencialismo externo (extrajurídico) baseia-se em considerações alheias ao sistema jurídico, como critérios puramente econômicos, sociológicos ou políticos não contemplados pela ordem normativa. Trata-se daquele realizado quando não há previsão normativa, cuja consequência é alheia ao direito, de ordem econômica, sociológica ou de outra matéria.

A admissibilidade do consequencialismo externo suscita controvérsias doutrinárias significativas. Embora possa fornecer elementos valiosos para compreensão da realidade social, sua utilização deve observar rigorosos parâmetros de controle, evitando que preferências ideológicas ou convicções pessoais do julgador se sobreponham aos valores constitucionalmente consagrados.

2.2.3. Consequencialismo de Primeira Ordem e Consequencialismo de Segunda Ordem

Por fim, pelo critério do nível de aplicação e na função exercida pelo raciocínio consequencialista, consequencialismo de primeira ordem do consequencialismo de segunda ordem¹¹⁶.

Consequencialismo de primeira ordem opera diretamente sobre a norma jurídica, sendo empregado como método interpretativo para determinar a aplicação ou afastamento da regra no caso concreto. Aqui, as consequências são

¹¹⁵ CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Argumento Consequencialista no Direito. Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL, v. 6, n. 3, p. 4-27, 2015. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica) 1809-1873 (versão impressa). Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/2061>. Acesso em: 25 maio 2024.

¹¹⁶ TEIXEIRA, Guilherme Silveira. **Processo civil e consequencialismo**: prova e motivação no artigo 20 da LINDB e (des)consideração de consequências na interpretação da norma processual. 2023. 356 f. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023.

consideradas como critério substantivo de decisão jurídica. Por sua vez, o consequencialismo de segunda ordem funciona como metacritério decisório, operando em nível anterior à interpretação propriamente dita. Não decide sobre a aplicação da norma, mas sobre qual método interpretativo adotar diante das circunstâncias específicas do caso.

A distinção entre consequencialismo de primeira e segunda ordem estabelece que o primeiro constitui argumentos consequencialistas empregados na interpretação da norma jurídica com vistas à sua aplicação ou afastamento em um caso concreto, funcionando como método de interpretação e aplicação do direito, enquanto o segundo representa uma estratégia de decisão, uma etapa deliberativa antecedente à tomada de decisão, envolvendo razões para adoção estratégica de uma ou outra postura interpretativa à luz das circunstâncias particulares da decisão, caracterizando-se como um metacritério que envolve "decidir sobre como decidir"¹¹⁷

2.3. CRITÉRIOS DE LEGITIMAÇÃO DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO

Para a legitimidade do consequencialismo, deve-se observar alguns critérios, sem os quais é possível a violação da segurança jurídica, separação de poderes e a substituição do direito posto pela atuação do intérprete.

2.3.1. Fundamentação Empírica Sólida

De início, a utilização legítima de argumentos consequencialistas exige fundamentação empírica sólida, baseada em dados concretos, estudos técnicos e análises interdisciplinares. Não se admite consequencialismo baseado em meras especulações, impressões subjetivas ou lugares-comuns. O magistrado deve exigir, quando necessário, a produção de prova especializada para adequada compreensão dos fenômenos sociais relevantes.

As consequências devem ser estimadas, aferidas ou projetadas por cientistas, estudiosos ou técnicos do tema, eventualmente por meio de prova pericial. Esta

¹¹⁷ TEIXEIRA, Guilherme Silveira. **Processo civil e consequencialismo**: prova e motivação no artigo 20 da LINDB e (des)consideração de consequências na interpretação da norma processual. 2023. 356 f. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023. Pá. 27

exigência de rigor empírico visa prevenir arbitrariedades e assegurar que as decisões judiciais se fundamentem em conhecimento científico confiável.

A interdisciplinaridade torna-se elemento essencial da moderna adjudicação, demandando diálogo permanente entre o Direito e demais ciências sociais. O modelo de magistrado meramente aplicador de códigos, praxista e formalista, está superado, exigindo-se julgadores esclarecidos, familiarizados com as ciências econômicas e sociais.

2.3.2. Recondução ao Direito Posto

Além disso, todo argumento consequencialista deve ser ultimamente reconduzido ao direito posto, demonstrando compatibilidade com princípios constitucionais e normas legais vigentes. Esta recondução impede que considerações consequencialistas funcionem como fonte autônoma de juridicidade, preservando a supremacia da Constituição e a integridade do ordenamento jurídico.

O texto jurídico constantemente apresenta mais de uma interpretação jurídica. Os argumentos consequencialistas podem servir como guia para o encontro do sentido do texto mais adequado, desde que nos limites do direito¹¹⁸. Em todo caso, todavia, exige-se que essas consequências sejam efetivamente aferidas de forma séria.

O processo de recondução normativa exige que o magistrado explicita de que modo as consequências analisadas se relacionam com valores constitucionais específicos, como dignidade da pessoa humana, isonomia, proporcionalidade, razoabilidade ou interesse público. Sem esta vinculação expressa, o argumento consequencialista carecerá de legitimidade jurídica.

O consequencialismo só é possível caso seja reconduzido às normas jurídicas. Como exemplo, seria legítimo o emprego do consequencialismo ao se vislumbrar que determinada decisão acarreta consequências que atingem homens e mulheres de forma diferente, retomando-se ao direito para reconhecer ofensa à

¹¹⁸ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

isonomia e declarar a inconstitucionalidade da norma, realizando-se, assim, o adequado julgamento sob a perspectiva de gênero¹¹⁹.

2.3.3. Motivação Qualificada

Ademais, as decisões baseadas em argumentos consequencialistas devem observar padrão de motivação qualificada, explicitando detalhadamente: (i) as consequências identificadas e sua fundamentação empírica; (ii) os critérios utilizados para valoração dessas consequências; (iii) a relação entre as consequências e os valores jurídicos relevantes; (iv) as razões que conduziram à solução adotada.

Em outros termos, o consequencialismo deve ser visto como uma forma de facilitar a interpretação da lei, mas nunca como uma forma de voluntariamente substituir o texto e a escolha feita pelo Poder Legislativo. Dessa forma, nenhuma decisão pode ter como fundamento exclusivo consequências como perigo de esvaziamento dos cofres públicos, dificuldades de caixa, risco de quebra do erário¹²⁰.

Esta exigência de motivação qualificada assegura a controlabilidade da decisão pelos tribunais superiores e pela comunidade jurídica, prevenindo discricionariedades excessivas e garantindo a racionalidade do processo decisório.

Tereza Arruda Alvim sintetiza as possibilidades de uso de argumento consequencialista. Segundo a autora, a possibilidade de emprego de argumentos consequencialistas pelo juiz deve observar dois limites. Primeiramente, as consequências devem ser estimadas, aferidas ou projetadas por cientistas, estudiosos ou técnicos do tema, até mesmo por prova pericial. Além disso, posteriormente, o argumento consequencialista deve ser recepcionado/reconduzido ao direito, respeitando-se os limites do direito positivo¹²¹.

A autora conclui que o consequencialismo é inevitável. Se utilizado na medida certa, o consequencialismo apenas evidencia que o direito serve à sociedade, e não

¹¹⁹ **CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil).** *Protocolo para julgamento com perspectiva de gênero*. Brasília: Conselho Nacional de Justiça – CNJ; Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – Enfam, 2021. 132 p. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br> e <https://www.enfam.jus.br>. eISBN 978-65-88022-06-1.

¹²⁰ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

¹²¹ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

o contrário. Isso porque, se o direito é um instrumento para servir à sociedade, é natural que as consequências de decisões judiciais sejam consideradas pelo próprio direito. Por outro lado, o uso indiscriminado de argumentos consequencialistas deve ser combatido. O emprego de argumentos consequencialistas sem a precisa verificação da sua ocorrência e sem a observância do direito positivo reflete um descomprometimento com o direito, em prejuízo da isonomia e da previsibilidade. Em última medida, compromete a segurança jurídica e poderia ensejar o próprio desaparecimento do direito como um sistema autônomo¹²².

A análise das consequências deve ser feita de forma objetiva e séria, com base em critérios claros e justificáveis. O uso indiscriminado de argumentos consequencialistas pode levar a decisões arbitrárias e antidemocráticas.

2.4. POSSIBILIDADES E LIMITES DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO

2.4.1. Aplicações Legítimas

Em geral, como hipótese de aplicação legítima, o consequencialismo jurídico deve ser restrito às hipóteses em que permanece a observância à lei¹²³. Deve-se evitar consequencialismo forte que, com base em ideologias e construções teóricas, adote soluções sem base legal¹²⁴. As decisões devem ser pautadas por razões exclusivamente jurídicas, com base no direito posto de forma democrática.

Os argumentos consequencialistas devem ser utilizados como elementos que contribuem para a plena compreensão da norma e adequada aplicação, jamais para negar a norma posta democraticamente e substituí-la pela norma idealizada como mais adequada pelo julgador¹²⁵.

¹²² ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

¹²³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, p. 687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024

¹²⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, p. 687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024

¹²⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, p.

O texto jurídico constantemente apresenta mais de uma interpretação possível. Os argumentos consequentialistas podem servir como guia para encontrar o sentido do texto mais adequado, desde que nos limites do direito. A análise das consequências é importante para adequada interpretação da lei, exigindo cautelas específicas.

2.4.2. Vedações ao Emprego do Consequencialismo

a) Afastamento da Lei e Decisão Contrária ao Direito Posto

Por outro lado, há limites e vedações ao emprego do consequentialismo. O magistrado jamais pode adotar postura de afastamento da lei, ignorando completamente a hermenêutica e o direito positivo, pautando-se em argumentos puramente sociais ou humanitários. Sob o argumento de alcançar consequências mais desejáveis, nunca pode substituir o Direito positivo por norma concreta que reputa subjetivamente mais adequada.

Deve-se evitar um consequentialismo forte, que com base em ideologias e construções teóricas, adote soluções sem base na lei. Se a finalidade ou a consequência é boa, que o Poder Legislativo, no processo democrático, reconheça isso e positive a norma, por meio do devido processo legislativo¹²⁶.

Além disso, as decisões devem ser pautadas por razões exclusivamente jurídicas, com base no direito posto de forma democrática¹²⁷. Os argumentos consequentialistas devem ser utilizados como um dos elementos que contribuem para a plena compreensão da norma e adequada aplicação, mas jamais para negar a norma posta democraticamente e substituí-la pela norma idealizada como mais adequada pelo julgador.

687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024.

¹²⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

¹²⁷ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, p. 687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024.

b) Jurisprudência Sentimental

Da mesma forma, ao analisar as consequências, o juiz jamais pode adotar uma postura humanitária avançada, de afastamento da lei, ignorando completamente a hermenêutica e o direito positivo, pautando-se em argumentos humanos puramente sociais, aproximando-se do que Carlos Maximiliano chamou de jurisprudência sentimental¹²⁸. Sob o argumento de alcançar consequências mais desejáveis, o magistrado nunca pode substituir o Direito positivo por uma norma concreta que reputa subjetivamente mais adequada.

Contudo, a análise das consequências é importante para a adequada interpretação da lei, que exige algumas cautelas. A Justiça depende muito do intérprete. Exige-se, além de profundo conhecimento do organismo jurídico, conhecimento das condições de vida nas quais as relações jurídicas são formadas. Não basta, assim, basta que o intérprete ou juiz conheça a lei. Apenas conhecer a lei é insuficiente. A tarefa do hermeneuta é mais complexa. O juiz precisa cumprir a lei, mas não torna-la excessivamente rígida. Precisa compreender os interesses individuais, mas compatibilizá-los com os sociais. Precisa, por fim, reunir inúmeras considerações e manter-se no meio termo.

Para tanto, é preciso julgadores esclarecidos, à altura de sua época, familiarizados com as ciências econômicas e com as instituições jurídicas de outros países. O modelo de juiz meramente aplicador de códigos, praxista, formalista, está superado. Isso envolve até mesmo a forma como devem ser escolhidos os juízes. O juiz é, nas palavras de Carlos Maximiliano, um intermediário inteligente entre a lei e a vida. Não pode ser um leigo nem um falso letrado. Devem ser os que mais conhecem as paixões humanas, as causas próximas e remotas dos fenômenos jurídicos, a finalidade dos institutos e dispositivos, os fatores sociológicos que influíram na elaboração, ou na exegese dos textos, e suas possíveis consequências¹²⁹.

Contudo, ao fazer isso, o aplicador do direito deve ter cautela com suas convicções pessoais. O intérprete deve conhecer a si mesmo e se conscientizar

¹²⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

¹²⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

desse risco, buscando evita-lo ao máximo. O argumento consequencialista nunca deve ser utilizado para impor convicções pessoais. Deve ser apenas mais um dos recursos capazes de enriquecer e tornar melhor a interpretação das normas jurídicas.

c) Argumentos *Ad Terrorem*

Da mesma forma, não se admite o uso de argumentos *ad terrorem*. Os argumentos *ad terrorem* (do latim "para incutir terror" ou "direcionados ao medo") constituem espécie de argumentação que se dirige mais à sensibilidade que à realidade¹³⁰, sendo falácia lógica por meio da qual se tenta criar suporte para uma ideia através do aumento do medo em relação a uma alternativa. O uso de argumentos *ad terrorem* tem sido empiricamente eficaz para influenciar em atitudes e comportamentos¹³¹.

O Supremo Tribunal Federal tem enfrentado sistematicamente a utilização desses argumentos, particularmente em questões tributárias. Os Tribunais superiores têm demonstrado particular rigor na identificação e repúdio aos argumentos *ad terrorem*.

Do ponto de vista da hermenêutica jurídica, os argumentos *ad terrorem* representam vício na fundamentação das decisões judiciais, comprometendo a racionalidade e objetividade exigidas pelo ordenamento constitucional. Sua utilização contraria os postulados da argumentação jurídica racional, baseada em critérios lógicos e na adequada subsunção dos fatos às normas jurídicas aplicáveis.

A identificação e rejeição desses argumentos constituem garantia da higidez do sistema jurisdicional, assegurando que as decisões judiciais sejam fundadas em critérios técnico-jurídicos e não em considerações meramente emotivas ou intimidatórias.

¹³⁰ CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Argumento Consequencialista no Direito. Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL, v. 6, n. 3, p. 4-27, 2015. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica) 1809-1873 (versão impressa). Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/2061>. Acesso em: 25 maio 2024.

¹³¹ TANNENBAUM, Melanie B. et al. Appealing to fear: a meta-analysis of fear appeal effectiveness and theories. **Psychological Bulletin**, Washington, v. 141, n. 6, p. 1178-1204, nov. 2015. DOI: 10.1037/a0039729. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4692436/>. Acesso em: 6 set. 2025.

Não se admitem argumentos baseados em alegações genéricas de risco ao erário, esvaziamento dos cofres públicos ou dificuldades de caixa, sem demonstração empírica específica e recondução aos valores constitucionais.

d) Crenças Pessoais

Por fim, o argumento consequencialista nunca deve ser utilizado para impor convicções pessoais do julgador. O intérprete deve conhecer a si mesmo e conscientizar-se desse risco, buscando evitá-lo ao máximo.

2.4.3. Conclusões

Nesse contexto, como requisitos de validade ao uso de argumentos consequencialistas, é possível apontar que a análise das consequências deve ser feita de forma objetiva e séria, com base em critérios claros e justificáveis, evitando que o uso indiscriminado conduza a decisões arbitrárias e antidemocráticas¹³².

Além disso, exige-se a universalizabilidade. O consequencialismo é elemento fundamental para concretização do ideal de universalização das decisões judiciais, exigindo análise além das particularidades do caso específico, de forma que a decisão seja aplicável a casos com características semelhantes.

Por fim, o consequencialismo deve ser utilizado subsidiariamente, após esgotamento dos demais métodos interpretativos tradicionais. Quando a aplicação literal da norma, a interpretação sistemática ou a análise teleológica fornecerem solução suficientemente clara, torna-se desnecessário e potencialmente prejudicial o recurso a argumentos consequencialistas¹³³.

2.5. BALIZAS METODOLÓGICAS PARA APLICAÇÃO EM DEMANDAS DE ALTA CONTROVÉRSIA E PROCEDIMENTALIZAÇÃO

¹³² ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024. Pág. 13.

¹³³ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. Revista de Processo, v. 349, p. 759-783, 2024. Pág; 767.

Demandas de alta controvérsia caracterizam-se pela presença de conflitos normativos complexos, lacunas legislativas significativas, tensões entre princípios constitucionais ou repercussões sociais, econômicas ou políticas de grande magnitude. Nestas hipóteses, a metodologia consequencialista assume relevância especial, fornecendo instrumentos adequados para solução de casos difíceis que transcendem a simples aplicação silogística de regras jurídicas. Contudo, a aplicação de tal metodologia deve observar rigorosamente quatro balizas estruturais fundamentais.

2.5.1. Reconhecimento dos Limites da Competência Institucional

A primeira baliza refere-se à competência institucional, impondo ao Poder Judiciário o reconhecimento dos limites de sua competência institucional, evitando substituir escolhas políticas fundamentais que competem aos poderes eleitos. Exige-se a adoção de postura de autocontenção (*judicial self-restraint*)¹³⁴. Esta baliza impõe particular cautela em matérias de política econômica, política fiscal, políticas públicas setoriais e alocação de recursos orçamentários, onde o consequencialismo deve cingir-se à verificação de compatibilidade constitucional, sem adentrar mérito de conveniência e oportunidade. O Poder Judiciário deve abster-se de formular políticas públicas ou realizar escolhas alocativas que demandem expertise técnica específica ou legitimidade democrática direta.

2.5.2. Proporcionalidade Temporal: curto, médio e longo prazo

A segunda baliza estrutural corresponde à proporcionalidade temporal, determinando que a análise consequencialista contemple diferentes horizontes temporais, equilibrando adequadamente efeitos de curto, médio e longo prazo. Decisões que privilegiem exclusivamente consequências imediatas podem comprometer valores fundamentais de longo prazo, como segurança jurídica e estabilidade institucional. Inversamente, considerações de longo prazo não podem ignorar injustiças concretas e urgentes que demandem correção judicial imediata.

¹³⁴ POSNER, Richard A. The Rise and Fall of Judicial Self-Restraint. 100 Cal. L. Rev. 519 (2012). Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/californialawreview/vol100/iss3/1>. Acesso: 12/09/2018.

Esta baliza exige do magistrado a ponderação cuidadosa entre a urgência da tutela jurisdicional e a preservação da estabilidade do sistema jurídico, considerando os reflexos temporais da decisão sobre a sociedade e o ordenamento.

2.5.3. Universalização

A terceira baliza refere-se à universalização, estabelecendo que as decisões consequencialistas devem ser passíveis de universalização, aplicando-se consistentemente a casos análogos¹³⁵. Esta baliza, inspirada no imperativo categórico kantiano, impede que considerações consequencialistas sejam utilizadas casuisticamente, preservando a isonomia e a coerência do sistema jurídico. O magistrado deve indagar se os critérios consequencialistas aplicados ao caso concreto podem ser generalizados para situações similares, evitando decisões ad hoc que comprometam a previsibilidade e a igualdade de tratamento jurisdicional¹³⁶.

2.5.4. Emprego de Forma Subsidiária e Complementar

A quarta e última baliza estrutural é a subsidiariedade, determinando que o consequencialismo seja utilizado subsidiariamente, após esgotamento dos demais métodos interpretativos tradicionais. Quando a aplicação literal da norma, a interpretação sistemática ou a análise teleológica fornecerem solução suficientemente clara, torna-se desnecessário e potencialmente prejudicial o recurso a argumentos consequencialistas. Esta baliza preserva a hierarquia dos métodos hermenêuticos, assegurando que o consequencialismo não substitua inadequadamente a interpretação jurídica tradicional, mas funcione como instrumento complementar em casos de genuína indeterminação normativa¹³⁷.

¹³⁵ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹³⁶ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹³⁷ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

2.5.5. Procedimentalização: identificação, mensuração, valoração e decisão

A observância conjunta dessas quatro balizas estruturais visa conferir racionalidade, previsibilidade e legitimidade ao emprego do consequencialismo jurídico, evitando que se transforme em instrumento de arbítrio judicial ou de contorno das limitações institucionais do Poder Judiciário¹³⁸. Tais diretrizes metodológicas constituem salvaguardas essenciais para que a consideração das consequências práticas das decisões judiciais ocorra dentro dos parâmetros constitucionais e legais apropriados, preservando a separação de poderes, a segurança jurídica e a isonomia, valores fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Observadas rigorosamente as balizas estruturais da competência institucional, proporcionalidade temporal, universalização e subsidiariedade, torna-se necessário estabelecer procedimentalização específica para a análise consequencialista em demandas de alta controvérsia, visando conferir sistematicidade, objetividade e controlabilidade ao processo decisório. A metodologia proposta estrutura-se em quatro fases sequenciais e interdependentes, cada uma com objetivos específicos e critérios técnicos precisos.

A fase de identificação constitui etapa inaugural do processo, na qual devem ser identificadas todas as consequências relevantes da decisão judicial, abrangendo efeitos sobre as partes processuais, terceiros determinados ou determináveis, políticas públicas conexas e sistema jurídico como um todo. Esta identificação deve ser sistemática e abrangente, evitando visões fragmentárias que comprometeriam a qualidade da análise. O magistrado deve mapear exaustivamente os possíveis reflexos da decisão, considerando não apenas os efeitos diretos e imediatos, mas também as repercussões indiretas e mediatas que possam decorrer do provimento jurisdicional. A identificação adequada das consequências exige do julgador capacidade de análise sistêmica, compreendendo a decisão judicial como elemento inserido em contexto social, econômico e jurídico mais amplo, cujos efeitos podem irradiar-se para além da relação processual específica.

¹³⁸ DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 35.

Cumprida a fase identificatória, inicia-se a fase de mensuração, na qual as consequências identificadas devem ser mensuradas com a maior precisão possível, utilizando-se métodos empíricos adequados e, quando necessário, expertise interdisciplinar. A mensuração deve distinguir entre consequências prováveis, possíveis e remotas, atribuindo peso diferenciado conforme o grau de certeza científica disponível. Esta fase demanda rigor metodológico particular, posto que a qualidade da análise consequencialista depende fundamentalmente da precisão com que se dimensionam os efeitos esperados da decisão. O magistrado deve valer-se de dados empíricos confiáveis, estudos técnicos especializados e, quando pertinente, perícias ou pareceres de experts nas áreas relevantes. A mensuração não pode basear-se em impressões subjetivas ou suposições não fundamentadas, devendo apoiar-se em evidências cientificamente válidas e metodologicamente adequadas.

A terceira etapa corresponde à fase de valoração, na qual as consequências mensuradas devem ser valoradas segundo critérios jurídicos objetivos, derivados da Constituição e da legislação infraconstitucional. Esta valoração deve explicitar hierarquias axiológicas e ponderar adequadamente valores conflitantes, sem recurso a preferências subjetivas ou ideológicas do julgador. A valoração constitui momento crucial do processo, pois nela se realiza a conversão dos dados empíricos em critérios juridicamente relevantes para a tomada de decisão. O magistrado deve identificar quais princípios e valores constitucionais estão em tensão, estabelecendo hierarquias fundamentadas no ordenamento jurídico e na jurisprudência consolidada. A valoração adequada exige que o julgador transcenda suas preferências pessoais, ancorando o juízo valorativo em parâmetros objetivos extraídos do sistema normativo vigente.

Finalmente, a fase de síntese decisória consiste na elaboração de síntese que articule coerentemente os elementos consequencialistas com os demais fundamentos jurídicos da decisão, demonstrando que a solução adotada constitui desenvolvimento legítimo do direito posto e não criação judicial arbitrária. Esta fase final exige do magistrado capacidade de integração sistemática, harmonizando os resultados da análise consequencialista com os métodos interpretativos tradicionais e com os precedentes aplicáveis. A síntese decisória deve evidenciar que a consideração das consequências não substitui a fundamentação jurídica tradicional, mas a complementa e aperfeiçoa, conferindo maior racionalidade e adequação à

solução jurisdicional. O produto final deve ser decisão juridicamente fundamentada, metodologicamente rigorosa e consequencialmente adequada, que preserve a autoridade do direito posto enquanto promove sua aplicação mais eficaz e socialmente responsável.

A observância dessa procedimentalização metodológica assegura que a análise consequencialista seja conduzida com o rigor científico e a fundamentação jurídica necessários ao exercício da função jurisdicional, evitando tanto o formalismo excessivo quanto o pragmatismo desvinculado do ordenamento jurídico. Tal metodologia visa conferir legitimidade, previsibilidade e controlabilidade ao emprego do consequencialismo judicial, contribuindo para o aperfeiçoamento da prestação jurisdicional¹³⁹ em demandas de alta complexidade e repercussão social.

2.6. RISCOS DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO E PERSPECTIVAS FUTURAS

O consequencialismo jurídico, conquanto represente abordagem metodológica de relevante importância no processo decisório contemporâneo, apresenta significativos riscos que demandam cuidadosa análise e consideração. Estes riscos manifestam-se em múltiplas dimensões, exigindo resposta institucional adequada e perspectiva de aperfeiçoamento futuro.

Os principais riscos identificados classificam-se em quatro categorias fundamentais: (i) riscos epistemológicos, relacionados às limitações da ciência social na predição de fenômenos complexos e aos efeitos emergentes e não-lineares dos sistemas sociais; (ii) riscos institucionais, concernentes ao comprometimento da legitimidade democrática do Poder Judiciário e à erosão da segurança jurídica; (iii) riscos metodológicos, derivados da insuficiente estruturação da análise consequencialista e da possibilidade de decisões arbitrárias baseadas em critérios subjetivos; e (iv) riscos práticos, manifestos no estímulo à "inconstitucionalidade útil" e na ausência de aparato técnico adequado para mensuração de consequências.

¹³⁹ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

2.6.1. Riscos Epistemológicos

As limitações epistemológicas constituem obstáculo fundamental à aplicação irrestrita do consequencialismo jurídico¹⁴⁰. A ciência social não dispõe de instrumentos preditivos dotados de grau de certeza comparável às ciências naturais, impondo necessária cautela na utilização de projeções e cenários prospectivos. A complexidade dos sistemas sociais contemporâneos gera efeitos emergentes e não-lineares que escapam a análises convencionais, podendo produzir consequências imprevistas que contrariem as expectativas iniciais do julgador. As inúmeras consequências futuras de longo prazo e sua extensão são reconhecidamente impossíveis de previsão por qualquer ramo da ciência humana, evidenciando a fragilidade intrínseca das predições sociais utilizadas como fundamento decisório.

2.6.2. Riscos Institucionais

O emprego inadequado do consequencialismo pode comprometer gravemente a legitimidade democrática do Poder Judiciário, transformando magistrados em formuladores de políticas públicas desprovidos de mandato popular para tanto¹⁴¹. Este risco assume particular gravidade em sociedades marcadas por polarização política e desconfiança institucional. O consequencialismo levado às últimas consequências pode abalar fundamentalmente a segurança jurídica e o ideal de Estado Democrático de Direito, afrontando diretamente a separação de poderes e o princípio da legalidade. Caso cada julgador eleja seus credos prediletos e ideais, buscando-os como resultado em detrimento do direito positivo, nada restaria em termos de garantias fundamentais. Igualmente relevante revela-se o risco de erosão da segurança jurídica, hipótese em que a utilização de argumentos consequencialistas tornaria imprevisível a aplicação normativa, desestimulando

¹⁴⁰ CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Argumento Consequencialista no Direito. Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL, v. 6, n. 3, p. 4-27, 2015. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica) 1809-1873 (versão impressa). Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/2061>. Acesso em: 25 maio 2024.

¹⁴¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?. Revista Direito Tributário Atual, n. 48, p. 687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024.

investimentos e planejamentos de longo prazo essenciais ao desenvolvimento socioeconômico.

2.6.3. Riscos Metodológicos

A insuficiente estruturação metodológica da análise consequencialista pode conduzir a decisões arbitrárias, baseadas em impressões subjetivas disfarçadas de análise técnica. Este risco exige desenvolvimento de protocolos decisórios rigorosos e mecanismos efetivos de controle. O consequencialismo forte permite maior possibilidade de arbitrariedades, mediante eleição de critérios subjetivos, com escolha livre e jamais puramente impessoal das consequências desejadas. Possui caráter antidemocrático, porquanto os critérios e preferências eleitos pelo julgador não coincidem necessariamente com aqueles aprovados pelos representantes do povo nos órgãos legislativos competentes.

2.6.4. Riscos Práticos

Por fim, o consequencialismo jurídico pode estimular a prática conhecida como "inconstitucionalidade útil"¹⁴², caracterizada por atos deliberadamente inconstitucionais praticados por governantes com objetivo de alcançar determinadas finalidades reputadas benéficas, até posterior invalidação judicial. O Poder Judiciário não dispõe de aparato técnico adequado para mensuração precisa de consequências, em comparação com os Poderes Legislativo e Executivo, dotados de estruturas administrativas especializadas. Questiona-se legitimamente se magistrados possuiriam mecanismos tecnicamente hábeis para aferir, de forma objetiva e cientificamente rigorosa, os efeitos efetivamente gerados por suas decisões no tecido social.

2.6.5. Mitigação dos Riscos

¹⁴² PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.

A superação dos riscos identificados e o aperfeiçoamento do consequencialismo jurídico demandam abordagem sistêmica e investimento institucional significativo. A adequada implementação desta metodologia decisória exige capacitação técnica substancial do Poder Judiciário, abrangendo formação interdisciplinar de magistrados, criação de núcleos de apoio técnico especializados, desenvolvimento de protocolos metodológicos rigorosos e estabelecimento de parcerias estratégicas com instituições de pesquisa reconhecidas.

Torna-se igualmente necessário o desenvolvimento de ferramentas analíticas específicas para análise consequencialista, incluindo modelos econométricos sofisticados, simulações computacionais avançadas e técnicas de análise de impacto regulatório adaptadas ao peculiar contexto judicial, sempre com apoio de peritos especializados nas diversas áreas do conhecimento relevantes.

O consequencialismo jurídico demanda, por fim, aperfeiçoamento substantivo dos mecanismos de controle jurisdicional, assegurando que argumentos consequencialistas sejam adequadamente fundamentados em bases empíricas sólidas e submetidos a rigoroso controle pelos tribunais superiores. Somente mediante esta abordagem sistemática e tecnicamente fundamentada será possível conciliar as potencialidades do consequencialismo com as exigências de segurança jurídica, legitimidade democrática e rigor metodológico inerentes ao Estado Democrático de Direito.

2.7. SÍNTESE CONCLUSIVA

No contexto específico das decisões judiciais concernentes ao tratamento favorecido às pequenas empresas, o consequencialismo jurídico constitui referencial teórico indispensável, fornecendo instrumentos metodológicos para adequada consideração dos efeitos práticos das decisões judiciais. Sua utilização legítima, contudo, exige observância rigorosa de balizas procedimentais e substantivas que preservem a supremacia constitucional e a legitimidade democrática da função jurisdicional¹⁴³.

¹⁴³ MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. New York University Law Review, New York, v. 58, n. 2, p. 239-258, 1983.

A crescente complexidade dos conflitos jurídicos contemporâneos torna inevitável a consideração de consequências práticas na adjudicação judicial. O desafio consiste em desenvolver metodologias adequadas que harmonizem efetividade e legalidade, promovendo justiça material sem comprometer segurança jurídica.

O consequencialismo jurídico é inevitável e, se utilizado na medida adequada, apenas evidencia que o direito serve à sociedade, e não o contrário¹⁴⁴. Se o direito constitui instrumento para servir à sociedade, é natural que as consequências das decisões judiciais sejam consideradas pelo próprio direito. Por outro lado, o uso indiscriminado deve ser combatido, pois reflete descomprometimento com o direito, em prejuízo da isonomia e previsibilidade.

Nesse contexto, o consequencialismo jurídico emerge não como abandono do direito posto, mas como seu aperfeiçoamento, permitindo que normas abstratas realizem adequadamente suas finalidades no mundo concreto. A condição para tanto é a rigorosa observância dos parâmetros metodológicos delineados, que assegurem legitimidade, racionalidade e controlabilidade das decisões consequencialistas.

Atendo às consequências práticas da decisão, o julgador deve considerar os efeitos positivos e negativos que a extensão do tratamento favorecido pode gerar na realidade econômica e social.

A decisão deve ser fundamentada em critérios objetivos e justificáveis, evitando arbitrariedades. É essencial que a extensão do tratamento favorecido seja baseada em dados concretos e análises empíricas. A decisão deve respeitar o princípio da isonomia, garantindo que contribuintes em situações semelhantes recebam tratamento igualitário. A extensão do tratamento favorecido deve corrigir eventuais desigualdades criadas pela legislação original.

A decisão deve promover a segurança jurídica, proporcionando previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas. O juiz deve considerar se a extensão do tratamento favorecido pode gerar incertezas ou inseguranças no sistema tributário.

É fundamental avaliar o impacto da decisão no equilíbrio orçamentário. A extensão do tratamento favorecido pode implicar renúncia de receita, e o juiz deve

¹⁴⁴ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

ponderar se essa renúncia é sustentável e compatível com o orçamento, ouvindo-se todas as partes interessadas previamente.

A decisão deve atender ao interesse público, promovendo o desenvolvimento econômico e social. O juiz deve considerar se a extensão do tratamento favorecido contribui para o bem-estar coletivo e para a promoção de políticas públicas eficazes¹⁴⁵.

Como possíveis consequências práticas, a decisão pode ter diferentes efeitos concretos. A extensão do tratamento favorecido pode estimular o crescimento de micro e pequenas empresas, gerando empregos e promovendo a atividade econômica. No entanto, pode também resultar em perda de receita tributária, afetando o orçamento público.

A decisão pode corrigir desigualdades e promover a justiça fiscal, garantindo que todos os contribuintes em situações semelhantes recebam tratamento igualitário. Por outro lado, pode gerar percepções de injustiça se não for bem fundamentada.

Uma decisão bem fundamentada pode aumentar a confiança dos contribuintes no sistema jurídico e tributário, promovendo a segurança jurídica. No entanto, decisões arbitrárias ou mal justificadas podem gerar insegurança e incerteza.

A extensão do tratamento favorecido pode ser bem recebida por setores beneficiados, como micro e pequenas empresas. No entanto, pode enfrentar resistência de outros setores ou de autoridades fiscais preocupadas com a perda de receita.

A decisão pode criar precedentes importantes para futuras interpretações jurídicas, influenciando a forma como o tratamento favorecido é aplicado em outros casos. Isso pode fortalecer a jurisprudência em favor da isonomia e da justiça fiscal.

Em resumo, a decisão que estende o tratamento favorecido deve ser cuidadosamente fundamentada, considerando as consequências práticas, os critérios objetivos, o princípio da isonomia, a segurança jurídica, o equilíbrio orçamentário e o interesse público. As possíveis consequências incluem impactos

¹⁴⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.

econômicos, equidade fiscal, segurança jurídica, reações políticas e sociais, e a criação de precedentes judiciais.

CAPÍTULO 3 – LEGALIDADE SOB A ÓTICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

“O princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras.” (Sacha Calmon)

3.1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E SUA DUPLA DIMENSÃO

3.1.1. As Duas Faces do Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade tributária pode ser analisado a partir de dois aspectos complementares e intrinsecamente relacionados: o poder de tributar e o poder de isentar. Apresenta dupla dimensão funcional, manifestando-se tanto como limitação ao poder de tributar quanto ao poder de conceder benefícios fiscais. Esta dualidade revela a natureza bifronte do fenômeno tributário, em que a instituição de tributos e a concessão de exonerações constituem faces complementares de um mesmo poder estatal.

De um lado, o princípio da legalidade tributária impede que tributos sejam cobrados ou aumentados sem uma lei que os estabeleça (art. 150, I, da CF)¹⁴⁶. Nesse sentido, a legalidade tributária é vista como uma limitação ao poder de tributar e uma garantia para o contribuinte. Por outro lado, há um aspecto da legalidade tributária que muitas vezes é esquecido: a necessidade de uma lei para a redução de tributos (art. 150, §6º, da CF)¹⁴⁷. Nesse contexto, a legalidade tributária também limita o poder de conceder isenções.

Como já destacava José Souto Maior Borges, o poder de tributar e o poder de isentar são dois lados da mesma moeda¹⁴⁸. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há também limites ao poder de isentar. A

¹⁴⁶ Nos termos do dispositivo: “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.”

¹⁴⁷ O art. 150, §6º, estabelece que “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”.

¹⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 02 e 21.

legalidade tributária, nesse contexto, é um princípio que regula tanto o poder de tributar quanto o de isentar.

A primeira dimensão da legalidade tributária, tradicionalmente reconhecida, estabelece que nenhum tributo pode ser exigido ou majorado sem prévia lei que o institua (art. 150, I, da Constituição Federal). Esta garantia fundamental protege o patrimônio dos particulares contra a arbitrariedade estatal, assegurando que apenas mediante deliberação parlamentar possam ser criados ou aumentados os encargos tributários.

A segunda dimensão, frequentemente negligenciada pela doutrina, determina que qualquer redução tributária deve igualmente decorrer de lei específica (art. 150, §6º, da CF). Nesta perspectiva, a legalidade tributária funciona como limitação ao poder de isentar, exigindo deliberação legislativa para a concessão de benefícios fiscais.

3.1.2. Conteúdo e Origem do Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é, como ensina Roque Carrazza, uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o direito tributário¹⁴⁹. Já se afirmou que foi por razões tributárias que surgiu o Estado moderno de Direito¹⁵⁰. Indo além da previsão genérica do art. 5º, II, da CF¹⁵¹, o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada na seara tributária pelo art. 150, I, da CF. Deixou-se claro que a exação deve ser instituída e aumentada pela própria lei, e não apenas com base em lei¹⁵².

O princípio da legalidade realiza o valor da segurança jurídica¹⁵³ e é um dos principais pilares que sustentam a segurança jurídica¹⁵⁴. Por isso, a legalidade

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 273.

¹⁵⁰ JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributário*. Buenos Aires: Nueva, 1969, p. 24.

¹⁵¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 273.

¹⁵³ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47. p. 307-348. São Paulo: IBDT, 1o semestre 2021. Quadrimestral. Pág. 319.

¹⁵⁴ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Direito Constitucional* Pág. 319.

tributária é considerada a mais importante limitação constitucional ao poder de tributar¹⁵⁵.

A origem do princípio da legalidade é frequentemente atribuída à Magna Charta Libertatum, de 1215, do Rei João Sem Terra¹⁵⁶. Esse documento consolidou a ideia de que a invasão do patrimônio pressupõe consentimento popular, embora existam eventos anteriores em que o consentimento dos destinatários dos tributos aparece como um elemento comum¹⁵⁷. Victor Uckmar aponta inúmeros eventos pretéritos como precursores desse princípio, destacando que, apesar da ideia disseminada na doutrina de que o princípio da legalidade teria origem na Magna Charta, sua origem data de época anterior, como a promessa de Anselmo a William Rúfus, em 1093¹⁵⁸. José Roberto Vieira destaca que, apesar dessas experiências precursoras, vários autores insistem em apontar a Magna Charta Libertatum como a origem do princípio da legalidade devido às suas características de generalidade e abstração, que a tornavam aplicável a todas as situações que envolviam tributos¹⁵⁹. Os eventos anteriores não possuíam essa natureza legal, mas sim uma natureza contratual, voltada para casos específicos e concretos¹⁶⁰.

O princípio da legalidade é tão importante que está disseminado em quase todos os ordenamentos. Em estudo comparado, verificou-se que a legalidade genérica e a legalidade tributária estão presentes em todas as constituições latino-americanas, embora com intensidade variável¹⁶¹. No ordenamento brasileiro, ambas estão igualmente positivadas e é preciso diferenciá-las. A legalidade geral está positivada no art. 5º, II, da CF, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou

¹⁵⁵ VIEIRA, José Roberto. Legalidade e norma de incidência: influxos democráticos no direito tributário, in Betina Treiger Grupenmacher (coord.), Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda, p. 925-963. Pág. 940.

¹⁵⁶ UCKMAR, Victor. *Princípio da Legalidade: Aprovação das prestações pecuniárias coativas pelos órgãos representativos – origem histórica; Continuação – reconhecimento constitucional (itens 1 e 2 do Capítulo I)*. In: Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 2.ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 21-39.

¹⁵⁷ VIEIRA, José Roberto. Legalidade e norma de incidência: influxos democráticos no direito tributário, in Betina Treiger Grupenmacher (coord.), Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda, p. 925-963. Pág. 945.

¹⁵⁸ UCKMAR, Victor. *Princípio da Legalidade: Aprovação das prestações pecuniárias coativas pelos órgãos representativos – origem histórica; Continuação – reconhecimento constitucional (itens 1 e 2 do Capítulo I)*. In: Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 2.ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 21-39.

¹⁵⁹ VIEIRA, José Roberto. Legalidade e norma ... pág. 952.

¹⁶⁰ VIEIRA, José Roberto. Legalidade e norma ... pág. 946.

¹⁶¹ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 307-348. São Paulo: IBDT, 1o semestre 2021. Quadrimestral. Pág. 322/323.

deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Trata-se de uma decorrência da própria noção de Estado de direito¹⁶².

Por outro lado, a legalidade tributária acrescenta à garantia genérica um conteúdo adicional, especificamente no tocante à criação e majoração de tributos. Está positivada no art. 150, I, da CF, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A legalidade tributária não se satisfaz com a lei em sentido amplo, exigindo lei em sentido estrito para a exigência ou majoração do tributo.

Por força do princípio da legalidade tributária, não se admite uma cláusula geral de tributação que permita ao Poder Executivo instituir tributo¹⁶³. Até mesmo a simples integração da norma tributária pelo Executivo só é admissível de forma excepcional, quando a constituição prevê atenuações à legalidade tributária¹⁶⁴.

Na sociedade atual, extremamente complexa e dinâmica, o princípio da legalidade assume novas feições. Como esclarece Leandro Paulsen, a verificação do atendimento ao princípio da legalidade faz-se pela análise da determinabilidade da relação jurídico-tributária pelo critério da suficiência¹⁶⁵. O STF já reconheceu a importância de evoluir na compreensão da legalidade tributária, reconhecendo que a maior ou menor abertura da norma depende da natureza e da estrutura do tributo¹⁶⁶.

A legalidade fechada é geralmente incapaz de apreender todos os elementos configuradores de tributos que envolvam atividades estatais prestadas em benefício do contribuinte ou de um grupo de forma direta¹⁶⁷. A Administração Pública, nesses casos, possui maior conhecimento da realidade para encontrar maior grau de proximidade entre o valor do tributo e os custos que ela pretende ressarcir, por estar ligada à atividade direcionada ao contribuinte.

Em atenção aos fundamentos, as limitações ao poder de tributar buscam preservar valores essenciais ao contribuinte, como segurança, justiça e liberdade. Nessa linha, o princípio da legalidade tributária também concretiza esses valores, promovendo segurança jurídica e garantindo certeza quanto à instituição e

¹⁶² PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 144.

¹⁶³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 146.

¹⁶⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso...* Pág. 147.

¹⁶⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso...* Pág. 147.

¹⁶⁶ STF, RE 838284, Rel. Min, DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.

¹⁶⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso...* Pág. 147.

majoração de tributos¹⁶⁸. É o princípio da legalidade que torna possível e concretiza a ideia de autotributação. A democracia encontra sua síntese na ideia de autogoverno¹⁶⁹. Nesse sentido, a legalidade tributária, remetendo à necessidade de decisão popular pelos representantes do povo, concretiza o ideal democrático. Quanto mais atento à legalidade tributária for um sistema, mais democrático ele será¹⁷⁰.

Em busca de uma diferenciação entre a legalidade genérica e a legalidade tributária, pode-se afirmar que a legalidade genérica tem como fundamento a representatividade popular, funcionando como mecanismo de autogoverno. A legalidade tributária, por sua vez, também tem como fundamento a representatividade popular, mas concretiza especificamente o ideal de autotributação. Ambas contribuem para a construção e realização da democracia¹⁷¹.

Essa função democrática remonta à origem do princípio. Desde a *Magna Charta Libertatum*, de 1215, a legalidade tributária fundamenta-se na representatividade popular e na ideia de autotributação, sendo forçosamente uma legalidade tributária democrática¹⁷². A legalidade tributária garante segurança jurídica ao estabelecer que o tributo deve ser cobrado conforme as regras objetivamente positivadas, deixando clara e segura a relação entre os contribuintes e o fisco¹⁷³. Contudo, o princípio da legalidade não é absoluto. Há outros valores relevantes a serem tutelados, de forma que haverá exceções ao princípio da legalidade.

3.1.3. Mitigações ao Princípio da Legalidade

Há, assim, mitigações à legalidade. Em atenção a outros valores igualmente tutelados no texto constitucional e por razões extrafiscais, construíram-se mitigações

¹⁶⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso...* Pág. 144.

¹⁶⁹ VIEIRA, José Roberto. Legalidade e norma de incidência: influxos democráticos no direito tributário, in Betina Treiger Gruppenmacher (coord.), *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*, p. 925-963. Pág. 943.

¹⁷⁰ VIEIRA, José Roberto. *Legalidade ...* Pág. 944.

¹⁷¹ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47. p. 307-348. São Paulo: IBDT, 1o semestre 2021. Quadrimestral. Pág. 319.

¹⁷² VIEIRA, José Roberto. *Legalidade ...* Pág. 957.

¹⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. Pág. 196.

ao princípio da legalidade, as quais, ao mesmo tempo que concretizam outros valores, não comprometem os ideais de segurança jurídica e autotributação. Parte da doutrina qualifica como exceções à legalidade tributária as hipóteses de tributos que podem ter as alíquotas majoradas ou reduzidas por ato do Poder Executivo, mediante decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda, atendidas as condições e os limites previstos em lei¹⁷⁴.

Todavia, como destaca José Roberto Vieira, não se trata de uma autêntica exceção. Exceção, do latim “exceptio-onis”, tem o sentido de “desvio da regra geral”, algo que fugisse à aplicabilidade do princípio. Contudo, nesses casos, é o próprio legislador que delimita as condições e limites para a atuação do Executivo. Além disso, o chefe do Executivo só pode atuar dentro dos limites do “quadro legal”, modificando as alíquotas que foram fixadas inicialmente pelo legislador¹⁷⁵.

Dessa forma, não há qualquer exceção ao princípio da legalidade, mas simples abrandamentos, meras atenuações¹⁷⁶.

São mitigações à legalidade tributária quatro impostos federais, que podem ter as alíquotas majoradas ou reduzidas por ato do Poder Executivo, mediante decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda, atendidas as condições e os limites previstos em lei, a saber: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), IPI e IOF (art. 153, §1º, da CF).

Posteriormente, a EC nº 33/2001 trouxe mais duas mitigações ao princípio da legalidade: a CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível. Em relação à CIDE-Combustível, é permitido ao Poder Executivo Federal reduzir e reestabelecer por ato próprio as alíquotas do tributo (arts. 149, §2º, II, c/c art. 177, §4º, I, *b*, da CF). Da mesma forma, no tocante ao ICMS-Combustível, há mitigação no tocante à incidência unifásica do tributo, com alíquotas fixadas por ato do Poder Executivo estadual, estabelecidas nacionalmente por Convênios dos Executivos Estaduais, no âmbito do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), conforme art. 155, §4º, IV, *c*, da CF.

Para as demais hipóteses, a atuação do Poder Executivo deve se limitar a editar regulamentos para a fiel execução da lei¹⁷⁷.

¹⁷⁴ VIEIRA, José Roberto. Legalidade e norma de incidência: influxos democráticos no direito tributário, in Betina Treiger Gruppenmacher (coord.), Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda, p. 925-963. Pág.

¹⁷⁵ VIEIRA, José Roberto. Legalidade Pág. 959/960.

¹⁷⁶ VIEIRA, José Roberto. Legalidade Pág. 961.

Analisado o conteúdo, o fundamento e as mitigações ao princípio da legalidade tributária sob a ótica do poder de tributar, é preciso analisar o segundo aspecto da legalidade tributária. É preciso investigar o fundamento, o conteúdo e as mitigações ao princípio da legalidade tributária sob a ótica do poder de “isentar”.

3.2. A LEGALIDADE SOB A PERSPECTIVA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

3.2.1. Conteúdo da Legalidade Sob a Ótica dos Benefícios Fiscais

Além de exigir lei para a instituição de tributos, a Constituição Federal também exige lei para a concessão de benefícios fiscais. Esse segundo aspecto da legalidade tributária é, por vezes, esquecido. Também para a redução de tributos, exige-se a edição de lei (art. 150, §6º, da CF). Nessa acepção, a legalidade tributária é vista como uma limitação ao poder de isentar. Além de exigir lei para a instituição de tributos, a Constituição Federal também exige lei para a concessão de benefícios¹⁷⁸.

Se a instituição de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio da legalidade. O poder de tributar e o poder de isentar são verso e reverso da mesma moeda, prisma negativo e positivo de um mesmo fenômeno, igualmente sujeito ao princípio da legalidade. Como explica José Souto Maior Borges:

O princípio da legalidade da tributação ('nulum tributum sine lege') não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine.

Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar.¹⁷⁹

Nesse sentido, o art. 150, §6º, da CF, prevê que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou

¹⁷⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 147.

¹⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBTD, 2021.

¹⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 31.

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. Para benefícios de ICMS, exige-se, ainda, prévio convênio entre os Estados (art. 155, §2º, XII, *g*, da CF)¹⁸⁰.

Qualquer isenção tributária, portanto, só pode ser concedida mediante lei específica, assim entendida a norma que: (i) se ocupa apenas do assunto *isenção*, já que a isenção só pode ser estabelecida depois que o tributo já foi instituído; e (ii) regula o tributo ao qual se refere a isenção¹⁸¹.

3.2.2. Fundamentos

Quanto aos fundamentos, um primeiro fundamento para a existência da legalidade sob a ótica do poder de isentar é o fundamento lógico. Tributar e isentar são verso e reverso da mesma moeda. A aptidão para tributar, observa Roque Carrazza, abrange também a faculdade de isentar, consequência lógica da primeira¹⁸². Do texto constitucional decorre, segundo Roque Carrazza, que “*ninguém deve recolher tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei*”¹⁸³. O poder de isentar é inerente ao poder de tributar. Dessa forma, é natural que as limitações ao poder de isentar sejam disciplinadas entre as limitações ao poder de tributar¹⁸⁴.

Outra razão, segundo Roque Carrazza, para que as isenções se submetam ao princípio da legalidade é a constatação de que, de alguma forma, as isenções concedidas a alguns aumenta a carga tributária de outros contribuintes não isentos.

¹⁸⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 151.

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. Pág. 287.

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 978.

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 978.

¹⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. Pág. 287.

Com a redução do número de pessoas submetidas à tributação, a tendência é que o legislador majore a carga fiscal dos contribuintes¹⁸⁵.

Luís Eduardo Schoueri aponta que o objetivo do art. 150, §6º, da CF, foi não só reforçar a regra do art. 97 do CTN, que exigia lei também para a redução, extinção, exclusão e suspensão do tributo, mas especialmente impor a necessidade de *lei específica*, a fim de coibir a antiga prática de conceder favores fiscais disfarçados em leis que tratavam dos mais variados assuntos¹⁸⁶.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, aponta como razão provável para a inclusão da exigência de lei específica *“evitar práticas sorrateiras com o objetivo de favorecer alguém como vantagem fiscal, sem que isso expresse efetivamente a vontade do Poder Legislativo”*¹⁸⁷. Isso porque vinha se tornando praxe a inserção de dispositivos concedendo benefícios fiscais em projetos de leis que tratavam de outras matérias.

Geralmente, esses benefícios fiscais eram direcionados a empresários ligados a parlamentares, como forma de retribuição pelo financiamento de campanhas eleitorais. Isso acabava por retirar dos parlamentares em geral a possibilidade de analisar a isenção ou o incentivo fiscal, que acabava sendo aprovado sem que, muitas vezes, os parlamentares tomassem conhecimento¹⁸⁸.

A regra do art. 150, §6º, da CF, vem concretizar, ademais, um dos valores básicos que fundamentam as isenções, que é a segurança jurídica. As isenções tributárias se subordinam a diversos princípios constitucionais, alguns explícitos e outros implícitos.

Ricardo Lobo Torres observa que duas ideias básicas fundamentam as isenções: (i) a de Justiça, à qual se vinculam os princípios da capacidade contributiva, desenvolvimento econômico, economicidade, isonomia etc; e (ii) a de Segurança Jurídica, à qual se ligam os princípios da legalidade, transparência orçamentária¹⁸⁹.

¹⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 978.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 326.

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. Pág. 288.

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso ...* Pág. 287/288.

¹⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 310.

Em relação à ideia de Justiça, o princípio da capacidade contributiva exige que a isenção seja concedida a quem não tenha capacidade de suportar o tributo. Se os destinatários possuem grande capacidade contributiva, a isenção se aproxima de um privilégio odioso, salvo se fundamentada em razões extrafiscais¹⁹⁰.

Por outro lado, em relação ao ideal de segurança jurídica, a isenção está submetida ao princípio da legalidade. Só a lei formal da entidade tributante pode conceder a isenção. A isenção, ademais, deve ser transparente. Não se admite uma isenção sem que tenham sido mensurados os seus efeitos sobre o tesouro, seu impacto no orçamento¹⁹¹.

As regras do art. 150, §6º, da CF e do art. 97 do CTN¹⁹² são capazes de concretizar o ideal de segurança jurídica. A exigência de deliberação parlamentar, ao mesmo tempo que garante segurança jurídica, viabiliza a mensuração do impacto do benefício no orçamento.

3.2.3. Mitigações da Legalidade Sob a Ótica dos Benefícios Fiscais

Analizado o conteúdo e o fundamento da legalidade tributária sob a ótica do poder de “isentar”, importa agora investigar se também haveria mitigações ao princípio da legalidade nesse aspecto. A resposta é igualmente positiva.

Embora exista a regra do art. 150, §6º, da CF, exigindo lei específica para a concessão de benefícios fiscais, haverá situações específicas nas quais serão prestigiados outros valores, mitigando-se a legalidade sob a ótica dos benefícios fiscais.

Ricardo Lobo Torres apresenta como mitigação ao princípio da legalidade sob a ótica dos benefícios fiscais os Convênios de ICMS, já que a LC nº 24/75 previu que as isenções serão concedidas em reuniões dos Secretários da Fazenda, e aprovadas pelo governador, sem audiência das Assembleias Legislativas¹⁹³.

¹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 311.

¹⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso* Pág. 312.

¹⁹² 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 arts. 21, 26, 39, 57 e 65.

¹⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 312.

Da mesma forma, Leandro Paulsen aponta outro exemplo de mitigação ao princípio da legalidade sob a ótica dos benefícios fiscais. Paulsen registra que o STF, analisando a Lei nº 13.043/2014¹⁹⁴, instituidora do benefício fiscal estadual REINTEGRA, considerou válido a lei estabelecer critérios para que o Poder Executivo preenchesse mediante juízos decorrentes da análise de questões discricionárias e técnicas, fixando, dentro de uma faixa e critério temporal, o percentual do benefício¹⁹⁵.

As duas situações narradas evidenciam que, também sob a ótica dos benefícios, o princípio da legalidade tributária não é absoluto e sofre mitigações em razão de outros valores igualmente relevantes.

Por fim, outra mitigação ao princípio da legalidade sob a ótica dos benefícios fiscais parece ser a possibilidade do Poder Judiciário estender benefícios fiscais a contribuintes indevidamente não contemplados pela norma, desde que seja comprovado, como requisito imprescindível, ser essa a única solução constitucionalmente possível.

Assim como ocorre com o poder de tributar, o princípio da legalidade dos benefícios fiscais admite mitigações em situações específicas.

3.3. A EXTENSÃO JUDICIAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS: FUNDAMENTOS E LIMITAÇÕES

A aplicação rigorosa do princípio da legalidade dos benefícios fiscais pode ocasionar situações em que contribuintes em idênticas condições econômicas recebam tratamento tributário diferenciado, configurando potencial violação ao princípio da isonomia. Esta tensão entre legalidade e isonomia constitui um dos problemas mais complexos do direito tributário contemporâneo.

A legalidade tributária busca concretizar o ideal democrático e garantir segurança jurídica. Ao mesmo tempo, a exigência de lei específica para as isenções busca coibir a antiga prática de conceder favores fiscais disfarçados em leis que tratavam dos mais variados assuntos, bem como mesurar o impacto orçamentário.

¹⁹⁴ STF, REsp 1.732.813/RS, Rel. Min. Edson Fachin, de 03/08/2021.

¹⁹⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 154.

Todavia, a isonomia é outro valor igualmente prestigiado no texto constitucional. É regra existente nos diversos ordenamentos jurídicos a de que os contribuintes devem ser tratados de forma igualitária¹⁹⁶, sem quaisquer privilégios ou vantagens odiosas¹⁹⁷.

O poder de isentar também deve observar o ideal de justiça. Como explica José Souto Maior Borges, é vedado ao legislativo isentar com ofensa à igualdade. Somente é possível isentar com *razoabilidade*, já que se exige que contribuintes em idênticas circunstâncias e características se submetam a idêntico regime tributário. A isenção jamais pode constituir um favor ou um privilégio outorgado a determinados contribuintes.¹⁹⁸

A isenção não é um favor fiscal, nem mera liberalidade do poder tributante. A disciplina das isenções exige a presença de relevante interesse social ou econômico da nação, motivo pelo qual se repugna caracterizá-las como meros favores.

Por não ser um mero favor, e nelas prevalecer o interesse público, a norma isentiva é suscetível de controle pelo poder judiciário, inclusive nas hipóteses de inconstitucionalidade por omissão parcial.¹⁹⁹ Da mesma forma, a isenção não é um mero privilégio²⁰⁰.

Dessa forma, em situações peculiares, nas quais exista, para o preenchimento de uma omissão e correção de afronta à isonomia, uma única solução constitucionalmente possível, que não reflita ato de vontade puro do julgador, é possível a extensão do benefício fiscal a contribuintes não contemplados²⁰¹.

Ricardo Lobo Torres, nesse sentido, admite que as isenções tributárias justas e convenientes sejam estendidas pelo intérprete/aplicador do direito, em prestígio à

¹⁹⁶ DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e *due process of law*: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. Problemas de direito positivo: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 38 – 64; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 22ª tir. São Paulo: Malheiros.; ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Pág. 352.

¹⁹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 41/42.

¹⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 61.

²⁰⁰ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 64/65.

²⁰¹ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – técnicas de decisões em controle de constitucionalidade. Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, v. 46, n. 146, junho, 2019, pp. 295-334.

isonomia, citando exemplos em que podemos identificar a existência de uma única solução constitucionalmente possível. Segundo Ricardo Lobo Torres:

*A interpretação da isenção também coloca um problema que me parece muito difícil e que tem sido abordado algumas vezes. Quando a isenção ou o inventivo fiscal é odioso o seu controle judicial se fará na via da anulação. Em qualquer tratamento preferencial que se dê a brasileiros, que implique numa discriminação em relação a outros, a consequência normal é a anulação daquele ato. Isso aconteceu, por exemplo, com o tratamento preferencial que se deu a militares e a magistrados no regime anterior. Inexiste a possibilidade de, por isonomia, se estender algo que é odioso. Se, todavia, a isenção for justa e conveniente, mas se deixar fora do seu universo algumas pessoas que mereceriam tratamento igual, nesse caso poderia o intérprete ampliá-la, eis que a interpretação extensiva ainda é uma das possibilidades da interpretação literal, tanto mais que, na hipótese, contribuiria para combater a discriminação infundada ou as condições inconstitucionais criadas para a outorga do favor (grifo nosso)*²⁰².

Da mesma forma, Roque Antonio Carrazza igualmente admite que o Poder Judiciário estenda benefícios a contribuintes que se encontrem em situação análoga à dos isentos. Isso porque, destaca Roque Carrazza, o princípio da igualdade também se aplica às isenções tributárias:

*Mas também o princípio da igualdade paira sobre as isenções tributárias. De fato, elas só podem ser concedidas quando favorecem pessoas tendo em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelem ausência de capacidade econômica para suportar o encargo fiscal etc.). A nosso ver, o Judiciário, em homenagem a este princípio, pode: a) anular uma isenção que privilegia apenas pessoas que se encontram em situação mais favorável (v.g., os grandes proprietários de terras); b) estender o benefício a contribuintes que se encontram em situação análoga à dos isentos (v.g., aos laringologistas, se a isenção favorece expressamente aos pneumologistas); e c) estender o benefício aos que não foram alcançados pela isenção exclusivamente pela inércia das autoridades públicas (tal ocorreria se uma lei apenas isentasse do imposto específico contribuintes que, já tendo importado uma mercadoria, obtivessem o desembaraço aduaneiro até determinada data).*²⁰³

Verifica-se, assim, que o princípio da legalidade tributária sob a ótica dos benefícios fiscais também sofre mitigações. Uma das mitigações legítimas ocorre na hipótese de extensão de benefícios a contribuintes que se encontrem em situação

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 317.

²⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág.978/979.

análoga à dos beneficiados, quando essa for a única solução constitucionalmente possível.

Como explica José Souto Maior Borges, houve um curioso caso da Constituição Mexicana, em que o constituinte vedou de forma absoluta a concessão de qualquer isenção. Por uma interpretação literal, nenhuma isenção seria possível. Contudo, a jurisprudência e a doutrina acabaram relativizando esse entendimento, considerando outros valores como a Justiça Fiscal²⁰⁴.

Registre-se, por fim, que, em direito, não há regras absolutas. O princípio do equilíbrio orçamentário igualmente se sujeita à ponderação à luz de outros valores de igual hierarquia. Admite-se, para evitar lesão ao equilíbrio orçamentário, a possibilidade de modulação temporal de efeitos da decisão, para que o legislador possa promover a dotação orçamentária adequada.

A solução desta tensão demanda ponderação entre os valores constitucionais em conflito, considerando que tanto a legalidade quanto a isonomia constituem princípios fundamentais do ordenamento jurídico-tributário. A jurisprudência e a doutrina têm reconhecido que, em situações excepcionais, a isonomia pode prevalecer sobre a legalidade formal, autorizando a extensão judicial de benefícios fiscais.

A extensão judicial de benefícios fiscais somente se justifica quando configurada a "única solução constitucionalmente possível", conceito que exige a demonstração cumulativa de requisitos objetivos específicos²⁰⁵.

Primeiramente, deve haver violação manifesta ao princípio da isonomia, evidenciada pelo tratamento diferenciado de contribuintes em situações substancialmente idênticas. Esta violação não pode decorrer de meras diferenças formais ou de enquadramento legal, mas de efetiva disparidade de tratamento entre situações materialmente equivalentes.

Em segundo lugar, a não-extensão do benefício deve implicar perpetuação de situação inconstitucional, demonstrando que a manutenção do status quo viola princípios constitucionais fundamentais. Esta demonstração exige análise concreta das circunstâncias específicas de cada caso.

²⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 28/29.

²⁰⁵ MEDEES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

Terceiro, devem estar esgotadas as alternativas hermenêuticas que preservem a constitucionalidade da norma. A extensão judicial constitui medida excepcional, aplicável apenas quando inexistem interpretações que compatibilizem a lei com a Constituição.

Finalmente, a extensão não pode configurar ato de criação judicial de direito, mas mera correção de omissão legislativa inconstitucional. O Poder Judiciário não pode substituir-se ao legislador, criando benefícios fiscais não previstos em lei, mas apenas corrigir situações em que a aplicação literal da norma conduza a resultados inconstitucionais.

A caracterização da "única solução constitucionalmente possível" demanda a utilização de parâmetros objetivos que permitam identificar situações em que a aplicação literal dos critérios legais conduza a resultados manifestamente incompatíveis com os princípios constitucionais²⁰⁶.

No âmbito dos benefícios às pequenas empresas, especialmente no regime do Simples Nacional, estes parâmetros devem considerar indicadores econômico-financeiros que revelem a efetiva capacidade contributiva do contribuinte: margem de lucro líquido, estrutura patrimonial, grau de endividamento, número de empregados, participação no mercado e capacidade de acesso ao crédito.

Relativamente às exclusões setoriais, a análise deve verificar se a atividade exercida apresenta características que justifiquem objetivamente o tratamento diferenciado. A mera previsão legal de exclusão não constitui fundamento suficiente para afastar a aplicação dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

A extensão judicial de benefícios fiscais deve observar rigorosas limitações procedimentais e materiais, evitando a subversão do sistema legislativo e o comprometimento da segurança jurídica.

As limitações procedimentais incluem a necessidade de demonstração inequívoca dos requisitos para extensão, mediante prova robusta e objetiva das circunstâncias alegadas. A mera alegação de tratamento desigual não autoriza a extensão judicial, sendo necessária demonstração concreta da violação aos princípios constitucionais.

²⁰⁶ MEDEES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

As limitações materiais abrangem a observância de parâmetros temporais, mediante fixação de prazo razoável para adequação legislativa, e a modulação de efeitos financeiros, preservando o equilíbrio orçamentário. A extensão judicial não pode comprometer a sustentabilidade fiscal ou gerar impactos desproporcionais sobre as finanças públicas²⁰⁷.

3.4. CONCLUSÕES

A análise abrangente do princípio da legalidade tributária sob a ótica dos benefícios fiscais demonstra que este princípio, conquanto fundamental ao ordenamento jurídico-tributário, não constitui regra absoluta, admitindo mitigações quando outros valores constitucionais de igual hierarquia assim o exijam.

A possibilidade de extensão judicial de benefícios fiscais, especialmente no contexto da proteção às pequenas empresas, fundamenta-se na necessidade de compatibilização entre os princípios da legalidade e da isonomia, nas hipóteses em que se apresenta como a única solução constitucionalmente possível.

Esta extensão, contudo, deve observar rigorosos parâmetros de contenção, evitando a subversão do sistema legislativo e o comprometimento da segurança jurídica. A demonstração inequívoca da violação aos princípios constitucionais, a inexistência de alternativas hermenêuticas e a observância de limitações temporais e orçamentárias constituem requisitos essenciais para a legitimidade da intervenção judicial.

A proteção constitucional às pequenas empresas, expressa nos arts. 170, IX, e 179 da Constituição Federal, justifica tratamento diferenciado que considere não apenas critérios formais de receita, mas indicadores substantivos de capacidade contributiva e vulnerabilidade econômica.

Por fim, a modulação de efeitos constitui instrumento indispensável para equilibrar a proteção dos direitos constitucionais com a preservação da estabilidade fiscal, permitindo a correção de situações inconstitucionais. Em arremate, até mesmo os direitos de primeira geração possuem custos, de forma que o argumento orçamentário poderia inviabilizar a proteção de todos os direitos.

²⁰⁷ ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequencialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. *Revista de Processo*, v. 349, p. 759-783, 2024.

O princípio da legalidade tributária, assim compreendido em sua dupla dimensão e em suas necessárias mitigações, contribui para a construção de um sistema tributário que seja simultaneamente democrático, isonômico e fiscalmente sustentável, realizando os valores fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Após analisar, de forma abrangente, o princípio da legalidade em seus dois aspectos, verificou-se que a legalidade sob a ótica dos benefícios fiscais também possui mitigações ditadas por outros valores igualmente relevantes como a isonomia.

Ao final, concluiu-se que a legalidade tributária não pode ser um obstáculo à extensão de benefícios fiscais a contribuintes indevidamente não contemplados pela norma, desde que seja comprovado ser essa a única solução constitucionalmente possível.

CAPÍTULO 4 – SENTENÇAS MANIPULATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

4.1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS E CONCEITUAIS DAS SENTENÇAS MANIPULATIVAS

O princípio da isonomia tributária constitui fundamento basilar do sistema constitucional tributário brasileiro, exigindo que contribuintes em situações equivalentes recebam tratamento uniforme²⁰⁸. A concretização da justiça fiscal demanda a observância rigorosa da igualdade, tanto em sua dimensão formal quanto material, impedindo discriminações arbitrárias entre sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

A lei deve ser concebida e aplicada para todos, com respeito à isonomia, na sua dupla dimensão: igualdade perante a lei e igualdade na lei²⁰⁹. Na dimensão de igualdade perante a lei, requer-se que a norma, no plano formal, seja aplicada uniformemente a todos os contribuintes a que se dirige. Por outro lado, na dimensão de igualdade na lei, exige-se que o legislador institua tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais na medida em que eles se desigualem. Nesta última dimensão, vige para o legislador a cláusula da proibição geral do arbítrio (arts. 5º, *caput*, e 150, II, da CF).

O princípio da isonomia é violado não apenas quando situações iguais são tratadas de maneira diferente. Também há violação da isonomia quando não se consegue identificar um critério que justifique o tratamento diferenciado entre os contribuintes, caracterizando arbitrariedade²¹⁰.

²⁰⁸ DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e *due process of law*: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. Problemas de direito positivo: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 38 – 64; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 22ª tir. São Paulo: Malheiros.; ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

²⁰⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Pág. 142.

²¹⁰ SCH As sentenças manipulativas emergiram diante da "omissão do Parlamento italiano em conformar a antiga ordem infraconstitucional fascista com a Constituição de 1947, haja vista a permanência desta legislação pré-constitucional mesmo depois da entrada em vigor da nova Constituição OURI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. ... Pág. 354.

O princípio da isonomia tem sido frequentemente desrespeitado pelo legislador. Em muitos casos, a lei concede benefícios ou tratamentos especiais a alguns contribuintes, excluindo injustamente outros que estão na mesma situação. Essa violação do princípio da isonomia na redução da carga tributária, por meio de isenções, benefícios ou incentivos fiscais, compromete o ideal de justiça fiscal no exercício da competência tributária²¹¹. Essa prática legislativa compromete o ideal de justiça fiscal e suscita a necessidade de intervenção corretiva do Poder Judiciário.

4.2. IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA E POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Quando a lei concede isenções, benefícios ou incentivos fiscais a alguns contribuintes, excluindo injustamente outros em situações idênticas, configura-se uma inconstitucionalidade por omissão parcial. Luis Roberto Barroso explica que ocorre inconstitucionalidade por omissão parcial quando a lei exclui uma categoria que deveria ser incluída, privando-a de um benefício e violando o princípio da isonomia²¹².

A inconstitucionalidade por omissão parcial distingue-se da inconstitucionalidade por omissão total. Enquanto esta se caracteriza pela ausência completa de regulamentação de preceito constitucional, aquela se manifesta na regulamentação deficiente ou incompleta, que exclui situações que deveriam ser contempladas pelo benefício legislativo.

O Poder Judiciário dispõe de três alternativas principais para enfrentar situações de inconstitucionalidade por omissão parcial em matéria tributária: (i) a declaração de inconstitucionalidade da norma, que declara a nulidade da norma que criou a desigualdade, retirando-a do sistema, mas pode agravar a situação ao retirar o benefício de todos os contribuintes; (ii) a declaração de inconstitucionalidade por omissão parcial, em que o Judiciário declara a inconstitucionalidade e notifica o legislador para corrigir a situação, embora essa solução possa ser problemática por

²¹¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exoberações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais*. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina. Pág. 48.

²¹² BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Pág. 58.

não estabelecer um prazo para a correção; e (iii) a extensão do benefício por sentença manipulativa aditiva, em que o Judiciário estende o benefício à categoria excluída, considerada a solução mais adequada em situações excepcionais, mas que também pode gerar inconvenientes. Essas soluções, apesar de viáveis, não são isentas de efeitos colaterais e podem apresentar alguns problemas.

Como primeira solução, tem-se a declaração de inconstitucionalidade da norma. Nesta modalidade, o Judiciário declara a nulidade da norma que criou a desigualdade, retirando-a integralmente do ordenamento jurídico. Embora tecnicamente viável, essa solução pode agravar a situação dos contribuintes, pois retira o benefício de todos, inclusive daqueles que legitimamente o recebiam.

Como segunda alternativa, tem-se a declaração de inconstitucionalidade por omissão parcial. O Judiciário declara a inconstitucionalidade e notifica o legislador para corrigir a omissão no prazo que fixar. Essa solução apresenta limitações práticas, pois não estabelece solução imediata para a violação da isonomia e depende da cooperação do Poder Legislativo.

Por fim, como terceira solução, tem-se a extensão do benefício por sentença manipulativa aditiva. O Judiciário estende o benefício à categoria injustamente excluída, corrigindo imediatamente a violação da isonomia²¹³. Considerada a solução mais adequada em situações excepcionais, embora possa gerar inconvenientes relacionados à separação dos poderes²¹⁴ e ao equilíbrio orçamentário²¹⁵.

4.3. SENTENÇAS MANIPULATIVAS

4.3.1. Origem e Doutrina Italiana

²¹³ BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Pág. 58.

²¹⁴ ABOUD, Georges. Ativismo judicial: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. Pág. 122.

²¹⁵ BRUST, Leo. *A Interpretação Conforme a Constituição e as Sentenças Manipulativas*. Revista Direito GV, São Paulo, 5(2), Jul-dez, pág. 507-526; JONER, Gabriel. *Sentenças Interpretativas e Aditivas: (In) Aplicabilidade no Âmbito do Direito Tributário*. Revista dos Tribunais, RT Vol. 975 (Janeiro 2017), pág. 02/15.

A doutrina italiana²¹⁶ desenvolveu o conceito e a sistematização teórica das sentenças manipulativas²¹⁷, constituindo referência fundamental para a compreensão desse instituto jurídico²¹⁸. A experiência da Corte Constitucional italiana, iniciada na década de 1950, oferece valiosos subsídios para a análise da viabilidade e dos limites dessas decisões.

As sentenças manipulativas emergiram diante da "omissão do Parlamento italiano em conformar a antiga ordem infraconstitucional fascista com a Constituição de 1947, haja vista a permanência desta legislação pré-constitucional mesmo depois da entrada em vigor da nova Constituição²¹⁹

Segundo Crisafulli, as sentenças manipulativas caracterizam-se por não se limitarem à eliminação da norma inconstitucional, mas por introduzirem nova disciplina normativa que torna a disposição compatível com a Constituição²²⁰. O autor identificou duas modalidades fundamentais: as sentenças aditivas, que acrescentam conteúdo à norma, e as sentenças substitutivas, que substituem parte do conteúdo normativo.

A distinção conceitual entre manipulação e interpretação constitui elemento fundamental na teoria das sentenças manipulativas desenvolvida pela Corte Constitucional italiana. Segundo Zagrebelsky e Marcenó²²¹, a manipulação representa uma operação judicial qualitativamente diversa da mera interpretação normativa, caracterizando-se pela declaração de inconstitucionalidade da disposição legal com simultânea redefinição de seu valor normativo.

Na decisão manipulativa, o Tribunal Constitucional não se limita à atividade hermenêutica tradicional, que pressuporia a manutenção do texto legal com atribuição de significado compatível com a Constituição. Ao contrário, opera-se um controle de constitucionalidade de natureza modificativa, no qual a Corte ultrapassa

²¹⁶ GUASTINI, Riccardo. *Lezioni di teoria costituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2001.

²¹⁷ Vide STF, RE 641320/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, de 11/05/2016.

²¹⁸ BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Pág. 110.; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Pág. 116/117.

²¹⁹ CHAVES, André Luiz Maluf; RODRIGUES-PEREIRA, Thiago. Sentenças aditivas no direito italiano e a sua viabilidade na jurisdição constitucional brasileira. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 167-191, jul./dez. 2014. Pág. 174.

²²⁰ CRISAFULLI, V. *La Corte Costituzionale ha vent'anni*. Giurisprudenza Costituzionale Milano: Giuffrè, 1976, p. 1707.

²²¹ ZAGREBELSKY, Gustavo; MARCENÓ, Valeria. *Giustizia Costituzionale*. Bologna: Il Mulino, 2012. Pág. 390.

os limites da interpretação conforme para transformar substancialmente o conteúdo normativo da disposição questionada.

O escopo da manipulação consiste precisamente na transformação do significado da lei, transcendendo tanto sua eliminação pura e simples quanto sua interpretação conforme à Constituição. Trata-se de técnica decisória que permite ao órgão de controle constitucional alterar o alcance normativo da disposição legal, criando disciplina jurídica diversa daquela originalmente estabelecida pelo legislador, sem, contudo, proceder à ablação completa do dispositivo²²².

Esta construção doutrinária revela-se particularmente relevante no contexto das omissões legislativas, permitindo à jurisdição constitucional colmatar lacunas normativas mediante adição de conteúdo regulativo não previsto expressamente pelo legislador, mas constitucionalmente exigível.

Augusto Martín de la Veja sustenta que a proliferação deste tipo de técnica decisória somente pode ser compreendida mediante a consideração da convergência específica de elementos estruturais do sistema constitucional italiano²²³.

O primeiro fator refere-se à natureza programática da Constituição italiana, caracterizada por forte carga axiológica e direcionada a um desenvolvimento progressivo. Esta configuração constitucional demanda constante atuação dos poderes públicos para a concretização dos princípios e direitos nela consagrados, criando permanente tensão entre o texto constitucional e a realidade normativa infraconstitucional.

O segundo elemento consiste na continuidade básica do ordenamento jurídico preexistente, que manteve significativos resquícios não apenas de matriz protoliberal, mas também de inspiração autoritária. Esta permanência de institutos jurídicos incompatíveis com os valores constitucionais democráticos gerou sistemática necessidade de adequação do direito ordinário aos parâmetros constitucionais.

O terceiro fator determinante corresponde à simultânea ineficácia parlamentar para fornecer resposta adequada e tempestiva tanto às demandas de atuação

²²² ZAGREBELSKY, Gustavo; MARCENÓ, Valeria. *Giustizia Costituzionale*. Bologna: Il Mulino, 2012. Pág. 390.

²²³ DE LA VEJA, Augusto Martín. *La Sentencia Constitucional em Italia*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2003. Pág. 230.

constitucional quanto à necessária adaptação do ordenamento jurídico preexistente ao novo order constitucional. Esta inércia legislativa criou vácuo normativo que a Corte Constitucional buscou suprir mediante técnicas decisórias de caráter manipulativo.

A conjugação destes três elementos explicaria, segundo o autor, o protagonismo da jurisdição constitucional italiana no desenvolvimento de sentenças manipulativas como instrumento de adequação do ordenamento jurídico aos imperativos constitucionais²²⁴.

A doutrina italiana consolidou entendimento de que as sentenças manipulativas constituem instrumento excepcional de jurisdição constitucional, admissível apenas quando preenchidos requisitos rigorosos. Tais requisitos compreendem a existência de omissão legislativa parcial que viola preceito constitucional, a identificação de solução constitucionalmente obrigatória, a impossibilidade de outras soluções menos invasivas e a autocontenção judicial na definição do conteúdo normativo adicionado. Esta sistematização teórica italiana fornece parâmetros fundamentais para a aplicação desse instituto nos demais sistemas de controle de constitucionalidade.

A experiência italiana oferece parâmetros relevantes para o desenvolvimento de uma teoria geral das sentenças aditivas no direito brasileiro, considerando que ambos os sistemas jurídicos compartilham forte tradição de direito escrito e enfrentam desafios similares no controle jurisdicional das omissões do legislador²²⁵. Jair Marocco aponta que, embora o STF tenha adotado progressivamente técnicas de perfil aditivo no controle de omissões legislativas - especialmente a partir de julgamentos emblemáticos como os mandados de injunção sobre direito de greve no serviço público (MI 712), aposentadoria especial de servidores públicos (MI 721) e aviso prévio proporcional (MI 943) -, a jurisprudência brasileira ainda carece de sistematização teórica adequada, o que poderia ser adequadamente feito a partir da contribuição da experiência italiana²²⁶.

²²⁴ DE LA VEJA, Augusto Martín. La Sentencia Constitucional em Italia. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2003. Pág. 230.

²²⁵ MAROCCO, Jair. Supremo Tribunal Federal, sentenças aditivas e omissão do legislador: análise da jurisprudência brasileira a partir da experiência italiana. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Porto Alegre, ano 9, n. 33, p. 88-100, out./dez. 2015. Pág. 96.

²²⁶ MAROCCO, Jair. Supremo Tribunal Federal, sentenças aditivas e omissão do legislador: análise da jurisprudência brasileira a partir da experiência italiana. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Porto Alegre, ano 9, n. 33, p. 88-100, out./dez. 2015. Pág. 99.

4.3.2. Conceito e Características das Sentenças Manipulativas

Sentenças manipulativas são decisões em que o tribunal atua como legislador positivo, alterando o ordenamento jurídico ao adicionar ou substituir uma norma. As sentenças manipulativas têm origem em cortes europeias, especialmente na Itália²²⁷. Essas sentenças podem ser de duas espécies: aditivas, quando a corte amplia o texto da lei, ou substitutivas, quando a corte substitui a disciplina legal por outra.

Segundo Gilmar Mendes²²⁸, as sentenças manipulativas aditivas são aquelas em que “a corte constitucional declara inconstitucional certo dispositivo legal não pelo que expressa, mas pelo que omite, alargando o texto da lei ou seu âmbito de incidência”. Por outro lado, sentenças manipulativas substitutivas são aquelas em que o “juízo constitucional declara a inconstitucionalidade da parte em que a lei estabelece determinada disciplina ao invés de outra, substituindo a disciplina advinda do poder legislativo por outra, consentânea com o parâmetro constitucional”.

Em outras palavras, uma sentença manipulativa aditiva é uma decisão judicial em que o juiz não apenas declara a inconstitucionalidade de uma norma, mas também modifica o ordenamento jurídico para adicionar conteúdo à norma, ajustando-a à constituição. Essa postura é considerada uma forma de ativismo judicial, onde o juiz atua de maneira semelhante ao legislador²²⁹.

Nessa sentença, a inconstitucionalidade é declarada não pelo que a norma expressa, mas pelo que ela omite, ou seja, pelo que deixou de prever²³⁰. Um exemplo disso é a decisão que autorizou a interrupção da gravidez em casos de fetos anencéfalos (ADPF 54), onde foi acrescentada uma nova causa de exclusão da antijuridicidade ao crime de aborto, baseada nos princípios da dignidade da

²²⁷ BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Pág. 110.; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Pág. 116/117.

²²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional : o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

²²⁹ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – técnicas de decisões em controle de constitucionalidade. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul* – Porto Alegre, v. 46, n. 146, junho, 2019, pp. 295-334.

²³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional : o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

pessoa humana, autonomia e privacidade da mulher, sendo a única opção constitucionalmente possível.

Luís Roberto Barroso e Patrícia Mello explicam que essa técnica de decisão é intermediária entre a declaração de constitucionalidade e o reconhecimento da inconstitucionalidade de uma norma²³¹. Embora o dogma da nulidade das normas inconstitucionais seja adotado como regra, existem técnicas de decisões intermediárias que se situam entre a declaração de inconstitucionalidade e o reconhecimento da constitucionalidade da norma.

Em relação às decisões manipulativas, o STF inicialmente adotava uma postura de autocontenção (judicial self-restraint)²³² e negava a possibilidade de adicionar conteúdo a uma norma quando a inconstitucionalidade se dava por omissão. O STF limitava-se a declarar a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade de uma lei, recorrendo eventualmente à interpretação conforme à Constituição, com o entendimento de que não poderia atuar como legislador positivo²³³. Recentemente, no entanto, o STF mudou seu entendimento, alinhando-se à postura de diversos tribunais de outros países, e passou a proferir o que a doutrina italiana chama de "sentenças manipulativas"²³⁴.

Essas decisões manipulativas já são uma realidade na jurisprudência do STF. No entanto, ainda há dúvidas sobre a possibilidade de adoção dessas sentenças em matéria tributária, ou seja, se o Poder Judiciário pode estender isenções, benefícios ou incentivos fiscais a contribuintes que foram injustamente excluídos pela lei.

As sentenças manipulativas subdividem-se em duas espécies fundamentais:

Sentenças manipulativas aditivas: aquelas em que a corte constitucional declara inconstitucional determinado dispositivo legal não pelo que expressa, mas pelo que omite, ampliando o texto da lei ou seu âmbito de incidência para incluir situações que deveriam ser contempladas.

Sentenças manipulativas substitutivas: aquelas em que o juízo constitucional declara a inconstitucionalidade de parte da lei que estabelece determinada

²³¹ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais ... pp. 295-334.

²³² *Vide* STF, Ag.Reg. no RE 449.233 RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, de 08/02/2011.

²³³ *Vide* STF, Ag.Reg. no RE 449.233 RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, de 08/02/2011.

²³⁴ *Vide* STF, RE 641320/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, de 11/05/2016.

disciplina, substituindo a regulamentação legislativa por outra consentânea com os parâmetros constitucionais.

Gilmar Mendes esclarece que as sentenças manipulativas aditivas caracterizam-se por declarar a inconstitucionalidade de dispositivo legal "não pelo que expressa, mas pelo que omite, alargando o texto da lei ou seu âmbito de incidência". Essa técnica decisória constitui forma de ativismo judicial em que o magistrado atua de maneira semelhante ao legislador, adicionando conteúdo normativo para ajustar a norma aos comandos constitucionais.

De início, predominava, portanto, a postura de autocontenção judicial (judicial self-restraint)²³⁵ em relação às sentenças manipulativas. A Corte negava a possibilidade de adicionar conteúdo normativo quando a inconstitucionalidade decorria de omissão, limitando-se a declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das leis, recorrendo eventualmente à interpretação conforme a Constituição.

O entendimento tradicional baseava-se na premissa de que o Judiciário não poderia atuar como legislador positivo, devendo respeitar rigorosamente a separação dos poderes. Essa orientação mostrou-se progressivamente inadequada para enfrentar situações complexas de inconstitucionalidade por omissão parcial.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal modificou sua jurisprudência, alinhando-se à postura de diversos tribunais constitucionais estrangeiros e passando a admitir sentenças manipulativas em situações excepcionais. Essa evolução jurisprudencial reconhece que, em determinadas circunstâncias, a declaração simples de inconstitucionalidade mostra-se insuficiente para restaurar a conformidade constitucional do ordenamento jurídico.

4.4. APLICAÇÃO DAS SENTENÇAS MANIPULATIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

4.4.1. Obstáculos Normativos Específicos

A aplicação de sentenças manipulativas aditivas em matéria tributária enfrenta obstáculos normativos específicos impostos pelo artigo 150, §6º, da

²³⁵ POSNER, Richard A. The Rise and Fall of Judicial Self-Restraint. 100 Cal. L. Rev. 519 (2012). Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/californialawreview/vol100/iss3/1>. Acesso: 12/09/2018.

Constituição Federal e pelo artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)²³⁶.

O artigo 150, §6º, da Constituição Federal estabelece que "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".

O artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 determina que "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 observar medidas de compensação específicas.

Esses dispositivos estabelecem requisitos rigorosos para a concessão de benefícios tributários, exigindo não apenas lei específica, mas também estimativa de impacto orçamentário e medidas compensatórias. A questão central reside em determinar se tais exigências impedem categoricamente a extensão judicial de benefícios ou se admitem flexibilização em situações de inconstitucionalidade por omissão parcial.

4.4.2. Argumentos Contrários às Sentenças Manipulativas em Matéria Tributária

Os críticos das sentenças manipulativas aditivas em matéria tributária sustentam diversas objeções fundamentais.

As sentenças manipulativas aditivas são alvo de várias críticas. Argumenta-se que essas decisões ofendem o princípio democrático, desrespeitam a separação dos poderes, violam o equilíbrio orçamentário e geram problemas sistêmicos²³⁷.

Afirma-se que as decisões manipulativas aditivas violam o princípio democrático porque os juízes, que não são eleitos pelo voto popular, estariam

²³⁶ JONER, Gabriel. *Sentenças Interpretativas e Aditivas: (In) Aplicabilidade no Âmbito do Direito Tributário*. Revista dos Tribunais, RT Vol. 975 (Janeiro 2017), pág. 02/15.

²³⁷ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – ... pp. 295-334.

acrescentando significados não expressos às normas criadas por legisladores eleitos. Além disso, essas decisões afrontariam a separação dos poderes, pois o Judiciário estaria atuando como legislador, usurpando as funções do Legislativo²³⁸.

Argumenta-se também que as decisões manipulativas aditivas podem comprometer o equilíbrio orçamentário, gerando custos sem previsão orçamentária. Essas decisões violariam diretamente os artigos 150, §6º, da Constituição Federal e 14 da Lei Complementar n. 121/2000. Por fim, afirma-se que as sentenças manipulativas aditivas gerariam problemas sistêmicos ao desestimular o legislador a corrigir suas próprias omissões e ao provocar a ingerência indevida do Judiciário em questões que exigem alta expertise. Sustenta-se, ainda que haveria afronta ao princípio da legalidade.

Magistrados não eleitos pelo voto popular estariam criando benefícios tributários não previstos por legisladores democraticamente escolhidos. A legitimidade democrática das normas tributárias seria comprometida pela intervenção judicial criativa²³⁹.

Desrespeito à separação dos poderes. Sustenta-se que as sentenças manipulativas aditivas configuram usurpação das funções legislativas pelo Poder Judiciário. O magistrado estaria atuando como legislador positivo, extrapolando os limites da função jurisdicional e invadindo competência constitucionalmente reservada ao Poder Legislativo²⁴⁰.

Violação do equilíbrio orçamentário. As decisões manipulativas aditivas gerariam custos não previstos no orçamento público, comprometendo o planejamento fiscal e violando diretamente as exigências dos artigos 150, §6º, da Constituição Federal e 14 da Lei Complementar nº 101/2000²⁴¹.

Problemas sistêmicos. As sentenças manipulativas aditivas desestimulariam o legislador a corrigir suas próprias omissões e provocariam ingerência indevida do

²³⁸ SALGADO, Eneida Desiree. (2018). Populismo judicial, moralismo e o desprezo à Constituição: a democracia entre velhos e novos inimigos. *Revista Brasileira De Estudos Políticos*, 117. <https://doi.org/10.9732/rbep.v117i0.594>

²³⁹ SALGADO, Eneida Desiree. (2018). Populismo judicial, moralismo e o desprezo à Constituição: a democracia entre velhos e novos inimigos. *Revista Brasileira De Estudos Políticos*, 117. <https://doi.org/10.9732/rbep.v117i0.594>

²⁴⁰ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – técnicas de decisões em controle de constitucionalidade. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul – Porto Alegre*, v. 46, n. 146, junho, 2019, pp. 295-334.

²⁴¹ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – técnicas de decisões em controle de constitucionalidade. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul – Porto Alegre*, v. 46, n. 146, junho, 2019, pp. 295-334.

Judiciário em questões que exigem expertise técnica específica. Além disso, haveria afronta ao princípio da legalidade tributária.

4.4.3. Argumentos Favoráveis às Sentenças Manipulativas em Matéria Tributária

Os defensores das sentenças manipulativas aditivas apresentam contra-argumentação²⁴². Aduzem que técnica de decisão não ofende o princípio democrático, não desrespeita a separação dos poderes e tampouco compromete o equilíbrio orçamentário. Além disso, as sentenças manipulativas aditivas corrigem imediatamente a ofensa à isonomia verificada.

Afirma-se que não há ofensa ao princípio democrático porque as decisões manipulativas são uma alternativa viável para o juiz apenas quando é possível demonstrar a existência de uma única solução constitucional possível para preencher a omissão parcial. Luís Roberto Barroso e Patrícia Mello esclarecem que uma sentença manipulativa aditiva só é admissível e legítima quando não há qualquer margem de liberdade ao Judiciário²⁴³. Em outras palavras, uma decisão manipulativa aditiva só é cabível quando se identifica uma única solução constitucionalmente possível para preencher a omissão.

Um exemplo disso é a ADPF 54²⁴⁴, em que o Judiciário acrescentou uma nova causa de exclusão da antijuridicidade (feto anencéfalo) às hipóteses já previstas na lei em relação ao crime de aborto. Essa inclusão foi legítima porque decorria diretamente do princípio da dignidade da pessoa humana, da autonomia e da privacidade da mulher, sendo a única opção constitucionalmente possível.

Além disso, afirma-se que não é verdadeira a alegação de que o Judiciário estaria usurpando as funções do Legislativo. Inicialmente, é preciso abandonar a visão do modelo liberal-normativista de que os tribunais devem agir como legislador negativo, visão incompatível com os atuais paradigmas de Estado e de direito²⁴⁵. Ao proferir uma sentença manipulativa, o Judiciário não produz um ato de vontade puro, como faria o legislador, mas apenas explicita uma solução constitucionalmente

²⁴² BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais ... pp. 295-334.

²⁴³ *Idem*.

²⁴⁴ STF, ADPF 54, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12-04-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 29-04-2013 PUBLIC 30-04-2013 RTJ VOL-00226-01 PP-00011.

²⁴⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 394.

possível que já estava no sistema. Além disso, a atuação ocorre dentro dos limites da jurisdição, dependendo de provocação por quem tem legitimidade, adstrita aos limites da demanda, com observância do contraditório, ampla defesa e devido processo legal. O Judiciário ainda tem o ônus reforçado de demonstrar a existência de uma resposta obrigatória à luz da constituição.

Nesse sentido, Georges Abboud aponta que o ativismo judicial é um pernicioso atalho, que se afasta do caminho democrático do dissenso e deliberação política. O ativismo é a atuação dos juízes a partir de um desapego à legalidade vigente, para fazer prevalecer, por meio da decisão, sua própria subjetividade²⁴⁶. Não é, contudo, o que ocorre nas sentenças manipulativas corretamente empregadas. Como explica Georges Abboud:

“Exemplo paradigmático dessa atuação do Judiciário é o correto uso das decisões aditivas/manipulativas, em sede de jurisdição constitucional, para correção de deficiência e omissão da função legislativa, a fim de se preservarem direitos fundamentais, o que não quer dizer que o Judiciário está legitimado e substituir função legiferante do Congresso Nacional.

Por óbvio que, ao caracterizarmos o ativismo como *afastamento da legalidade vigente*, não estamos afirmando que o jurista esteja vinculado à legalidade estrita. O que asseveramos é que, ao Judiciário, não é lícito deixar de aplicar a lei, salvo quando for inconstitucional. Por consequência, o *texto constitucional* configura limite intransponível para qualquer decisão judicial, principalmente as proferidas pelo STF”²⁴⁷.

Quanto ao equilíbrio orçamentário, sustenta-se que, em direito, não há regras absolutas. Até mesmo o princípio do equilíbrio orçamentário se sujeita a ponderação à luz de outros valores de igual hierarquia. Além disso, para evitar lesão ao equilíbrio orçamentário, é possível a modulação temporal dos efeitos da decisão, para que o legislador tenha tempo hábil para promover a adequada dotação orçamentária. Por fim, destaca-se que até mesmo a garantia de direitos de primeira geração tem custos, de forma que esse argumento orçamentário inviabilizaria a proteção de quase todos os direitos.

Por fim, quanto à alegação de que as sentenças manipulativas aditivas gerariam problemas sistêmicos ao desestimular o legislador a suprir suas próprias

²⁴⁶ ABBoud, Georges. Ativismo judicial: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. Pág. 111.

²⁴⁷ ABBoud, Georges. Ativismo judicial: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. Pág. 76/77.

omissões, rebate-se a crítica argumentando que grupos minoritários não encontram voz nas instâncias majoritárias, de forma que aguardar o Legislativo nesses temas seria, quase sempre, inútil. Quanto à afirmação de problemas sistêmicos devido à ingerência indevida do Judiciário em temas que exigem elevada expertise, rebate-se a crítica afirmando que, nessas hipóteses, o Poder Judiciário exerceria a autocontenção, deixando ao Legislativo a solução do problema caso não possua a expertise necessária para preencher a omissão.

Ausência de violação do princípio democrático. As sentenças manipulativas aditivas não ofendem o princípio democrático quando constituem a única solução constitucional possível para preencher omissão parcial. Luís Roberto Barroso e Patrícia Mello esclarecem que essas decisões somente são admissíveis quando "não há qualquer margem de liberdade ao Judiciário", ou seja, quando existe uma única resposta constitucionalmente obrigatória.

A ADPF 54²⁴⁸, que autorizou a interrupção da gravidez em casos de fetos anencéfalos, exemplifica essa situação. O Supremo Tribunal Federal acrescentou nova causa de exclusão da antijuridicidade ao crime de aborto, baseando-se nos princípios da dignidade da pessoa humana, autonomia e privacidade da mulher, constituindo a única opção constitucionalmente possível.

Compatibilidade com a separação dos poderes. O Judiciário não usurpa funções legislativas ao proferir sentenças manipulativas, mas apenas explicita solução constitucionalmente obrigatória já presente no sistema jurídico. É necessário abandonar a visão liberal-normativista que confina os tribunais à função de legislador negativo, incompatível com os paradigmas contemporâneos de Estado e direito.

A atuação judicial ocorre dentro dos limites da jurisdição, dependendo de provocação por parte legitimada, adstrita aos limites da demanda, com observância

²⁴⁸ STF, ADPF 54, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12-04-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 29-04-2013 PUBLIC 30-04-2013 RTJ VOL-00226-01 PP-00011. O acórdão foi assim ementado: "ESTADO – LAICIDADE. O Brasil é uma república laica, surgindo absolutamente neutro quanto às religiões. Considerações. FETO ANENCÉFALO – INTERRUÇÃO DA GRAVIDEZ – MULHER – LIBERDADE SEXUAL E REPRODUTIVA – SAÚDE – DIGNIDADE – AUTODETERMINAÇÃO – DIREITOS FUNDAMENTAIS – CRIME – INEXISTÊNCIA. Mostra-se inconstitucional interpretação de a interrupção da gravidez de feto anencéfalo ser conduta tipificada nos artigos 124, 126 e 128, incisos I e II, do Código Penal." (ADPF 54, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12-04-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 29-04-2013 PUBLIC 30-04-2013 RTJ VOL-00226-01 PP-00011)

do contraditório, ampla defesa e devido processo legal. O Judiciário assume o ônus reforçado de demonstrar a existência de resposta obrigatória à luz da Constituição.

Preservação do equilíbrio orçamentário. O princípio do equilíbrio orçamentário não constitui regra absoluta, sujeitando-se à ponderação com outros valores constitucionais de igual hierarquia. Para evitar lesão ao equilíbrio orçamentário, é possível a modulação temporal dos efeitos da decisão, permitindo ao legislador tempo adequado para promover a dotação orçamentária necessária.

Ademais, até mesmo a garantia de direitos fundamentais de primeira geração implica custos para o Estado, de forma que o argumento orçamentário, levado às últimas consequências, inviabilizaria a proteção da maioria dos direitos constitucionais.

Proteção de grupos minoritários. As sentenças manipulativas aditivas constituem instrumento essencial de proteção de grupos minoritários que não encontram representação adequada nas instâncias majoritárias. Aguardar a atuação do Legislativo em temas envolvendo minorias seria, na maioria dos casos, inútil e perpetuaria situações de injustiça.

Quando o Poder Judiciário não possui expertise técnica necessária para preencher determinada omissão, deve exercer autocontenção e deixar a solução ao Legislativo. Contudo, quando existe solução constitucionalmente obrigatória, a falta de regulamentação legislativa não pode impedir a correção da inconstitucionalidade.

4.5. REQUISITOS E LIMITES DAS SENTENÇAS MANIPULATIVAS ADITIVAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

4.5.1. Requisitos de Admissibilidade

Analisando criteriosamente as críticas e contracríticas listadas acima, é possível vislumbrar que os limites entre uma sentença manipulativa aditiva legítima e uma sentença manipulativa aditiva indesejável são extremamente tênues²⁴⁹. As sentenças manipulativas aditivas são possíveis em matéria tributária, mas de forma extremamente excepcional.

²⁴⁹ RAMOS, Erival Silva. *Ativismo Judicial: parâmetros dogmáticos*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Pág. 225.

As sentenças manipulativas aditivas em matéria tributária são excepcionalmente admissíveis quando preenchidos requisitos rigorosos. De início, A extensão do benefício tributário deve constituir a única solução hermeneuticamente compatível com os princípios constitucionais aplicáveis. Não pode haver margem de discricionariedade judicial na definição da solução, devendo esta decorrer necessariamente dos comandos constitucionais.

Além disso, os contribuintes excluídos do benefício devem encontrar-se em situação materialmente idêntica àqueles contemplados pela norma. A similitude deve abranger não apenas aspectos formais, mas principalmente características econômicas, estruturais e funcionais relevantes para a finalidade do benefício.

Ademais, a distinção legislativa deve ser submetida ao teste da proporcionalidade, examinando-se sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Diferenciações que não superem esse teste caracterizam discriminação arbitrária passível de correção judicial.

Por fim, a decisão deve incluir modulação temporal dos efeitos como mecanismo de preservação do equilíbrio orçamentário e observância das limitações constitucionais e infraconstitucionais pertinentes.

4.5.2. Limites Materiais e Procedimentais

Os limites entre sentença manipulativa aditiva legítima e decisão judicial que extrapola os contornos da função jurisdicional são extraordinariamente tênues, exigindo parâmetros dogmáticos seguros e metodologicamente consistentes.

Limite da reserva de lei específica. O artigo 150, §6º, da Constituição Federal estabelece reserva de lei específica para concessão de benefícios tributários. Esse limite deve ser interpretado de forma sistemática, considerando que a Constituição também consagra o princípio da isonomia. Quando a exigência de lei específica perpetua situação de inconstitucionalidade por omissão parcial, deve ceder diante do imperativo de correção da violação isonômica.

Limite do impacto orçamentário. As exigências do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000²⁵⁰ devem ser observadas mediante modulação temporal

²⁵⁰ 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

adequada. A decisão judicial deve fixar prazo para que o Poder Executivo promova a estimativa de impacto orçamentário e, se necessário, adote medidas compensatórias.

Limite da expertise técnica. Quando a extensão do benefício depende de avaliações técnicas complexas que extrapolam a capacidade institucional do Poder Judiciário, deve-se exercer autocontenção e deixar a solução ao Legislativo.

Limite temporal. A eficácia da decisão manipulativa deve ser modulada temporalmente para permitir adequação orçamentária e legislativa, evitando ruptura do sistema fiscal.

4.5.3. Metodologia de Aplicação

A aplicação de sentenças manipulativas aditivas em matéria tributária demanda metodologia rigorosa que observe parâmetros específicos e sequenciais. Inicialmente, impõe-se a identificação da inconstitucionalidade por omissão parcial, mediante verificação se a exclusão de determinados contribuintes do benefício fiscal configura discriminação arbitrária violadora do princípio da isonomia tributária. Subsequentemente, procede-se à análise da similitude das situações jurídicas envolvidas, examinando-se se os contribuintes excluídos encontram em situação materialmente equivalente àqueles contemplados pelo benefício, considerando aspectos econômicos, estruturais e funcionais juridicamente relevantes para o tratamento isonômico.

Em seguida, deve-se proceder à verificação da unicidade da solução constitucional, apurando-se se a extensão do benefício constitui a única solução hermeneuticamente compatível com os princípios constitucionais aplicáveis, sem

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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357) 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.

margem de discricionariedade judicial que permita alternativas interpretativas. Posteriormente, impõe-se a avaliação criteriosa do impacto orçamentário decorrente da decisão, analisando-se os reflexos fiscais da extensão pretendida e definindo-se modalidade adequada de modulação temporal dos efeitos para preservar a segurança jurídica e a sustentabilidade das finanças públicas.

Por fim, deve-se proceder à fixação precisa dos termos da decisão manipulativa aditiva, delimitando-se com rigor técnico o alcance da extensão determinada, os beneficiários efetivamente contemplados pela medida e o regime de transição aplicável, assegurando-se a implementação ordenada da solução jurisdicional sem comprometimento da funcionalidade do sistema tributário.

4.6. APLICAÇÃO ESPECÍFICA AO REGIME JURÍDICO DAS PEQUENAS EMPRESAS

O tratamento tributário diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte fundamenta-se no artigo 146, inciso III, alínea 'd', e artigo 179 da Constituição Federal. O legislador constituinte reconheceu que essas entidades econômicas, em razão de suas limitações estruturais e econômicas, merecem regime tributário simplificado e favorecido.

A Lei Complementar nº 123/2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte) instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), estabelecendo critérios quantitativos de receita bruta para definição das empresas beneficiárias e prevendo exclusões setoriais específicas.

A primeira dimensão de aplicação das sentenças manipulativas aditivas ao regime das pequenas empresas refere-se à possibilidade de extensão do tratamento favorecido a empresários que, embora apresentem características econômicas compatíveis com a condição de pequena empresa, não se enquadram formalmente nos critérios quantitativos de receita bruta estabelecidos pela Lei Complementar nº 123/2006.

Configura-se potencial inconstitucionalidade por omissão parcial quando empresário individual supera marginalmente os limites de faturamento em razão de fatores conjunturais extraordinários, mantendo, estruturalmente, características essencialmente idênticas às microempresas beneficiadas pelo regime diferenciado.

A avaliação deve considerar: (i) a natureza temporária e extraordinária dos fatores que ocasionaram a superação dos limites; (ii) a manutenção das características estruturais típicas de pequena empresa; (iii) a capacidade contributiva efetiva do empresário; (iv) a proporcionalidade da diferenciação legislativa.

A extensão somente é admissível quando: (i) demonstrada a similaridade estrutural com empresas beneficiadas; (ii) comprovado o caráter excepcional da superação dos limites; (iii) identificada solução constitucionalmente obrigatória; (iv) estabelecida modulação temporal adequada.

A segunda dimensão refere-se à possibilidade de inclusão, mediante sentença manipulativa aditiva, no Simples Nacional, de empresários excluídos em virtude das vedações setoriais previstas no artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006.

As exclusões setoriais fundamentam-se, teoricamente, em critérios de política fiscal, arrecadatória e de simplificação administrativa. O legislador considerou que determinadas atividades, por suas características específicas, não seriam compatíveis com o regime simplificado.

Em determinadas hipóteses, as exclusões setoriais produzem tratamentos discriminatórios que carecem de justificação constitucional adequada, configurando violação ao princípio da isonomia tributária. Algumas exclusões aparentam decorrer de preconceitos setoriais ou considerações meramente arrecadatórias, sem correspondência com os fundamentos materiais que justificam o tratamento diferenciado.

A investigação deve perscrutar se as exclusões setoriais encontram fundamento constitucional suficiente mediante: (i) análise dos fundamentos declarados da exclusão; (ii) verificação da adequação entre os fundamentos e a exclusão estabelecida; (iii) exame da proporcionalidade da medida; (iv) identificação de possíveis discriminações arbitrárias.

A inclusão judicial no Simples Nacional somente é admissível quando: (i) demonstrada a arbitrariedade da exclusão setorial; (ii) comprovada a compatibilidade da atividade com o regime simplificado; (i) identificada solução constitucionalmente obrigatória; (iv) estabelecida modulação temporal que preserve o equilíbrio orçamentário.

4.7. CONCLUSÕES

As sentenças manipulativas aditivas constituem instrumento jurídico excepcionalmente viável em matéria tributária para correção de situações de inconstitucionalidade por omissão parcial que violem o princípio da isonomia. Sua aplicação demanda observância rigorosa de requisitos e limites que preservem a separação dos poderes, o equilíbrio orçamentário e a segurança jurídica.

A possibilidade de extensão judicial de isenções, benefícios ou incentivos fiscais a contribuintes injustamente excluídos somente se afigura admissível quando tal solução constitui a única alternativa hermenêuticamente possível à luz dos princípios constitucionais aplicáveis. A modulação temporal dos efeitos da decisão é invariavelmente necessária para preservação do equilíbrio orçamentário e observância das limitações constitucionais e infraconstitucionais pertinentes.

No contexto específico do regime jurídico das pequenas empresas, as sentenças manipulativas aditivas podem ser aplicadas tanto para extensão do tratamento favorecido por critérios de porte econômico quanto para inclusão no Simples Nacional de empresários submetidos a exclusões setoriais arbitrárias. Em ambas as hipóteses, a aplicação deve observar os requisitos gerais das sentenças manipulativas e os critérios específicos desenvolvidos para cada situação.

A técnica das sentenças manipulativas aditivas, quando adequadamente aplicada, constitui importante instrumento de concretização do princípio da isonomia tributária e de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, contribuindo para a construção de sistema tributário mais justo e equânime.

CAPÍTULO 5 – DO CONTROLE JUDICIAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E TRATAMENTOS FAVORECIDOS

*“Não há, numa Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras.”
(Rui Barbosa)*

5.1. ATIVISMO JUDICIAL E AUTOCONTENÇÃO

A discussão sobre a atuação judicial no controle judicial de benefícios fiscais, isenções e tratamento favorecido envolve necessariamente a análise das posturas institucionais²⁵¹ de ativismo e autocontenção²⁵².

Georges Abboud aponta que o ativismo judicial é um pernicioso atalho, que se afasta do caminho democrático do dissenso e deliberação política. O ativismo é a atuação dos juízes a partir de um desapego à legalidade vigente, para fazer prevalecer, por meio da decisão, sua própria subjetividade²⁵³.

Por um lado, a ausência de um controle efetivo torna o sistema tributário injusto. Por outro, um controle excessivo pelo Judiciário poderia resultar na substituição do Legislativo pelo Judiciário nas discriminações tributárias²⁵⁴.

Marco Félix Jobim e Zulmar Duarte de Oliveira Junior desenvolvem proposta teórica que visa superar a polarização conceitual tradicionalmente, situada entre dois extremos considerados problemáticos: o ativismo judicial monológico e a autocontenção judicial excessiva²⁵⁵. Para eles, o ativismo judicial dialógico representa o ponto de equilíbrio ideal, respondendo às críticas de déficit democrático através de mecanismos participativos que legitimam a intervenção judicial ativa. Contudo, a formulação apresenta limitações conceituais significativas,

²⁵¹ Vide STF, Ag.Reg. no RE 449.233 RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, de 08/02/2011.

²⁵² POSNER, Richard A. The Rise and Fall of Judicial Self-Restraint. 100 Cal. L. Rev. 519 (2012). Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/californialawreview/vol100/iss3/1>. Acesso: 12/09/2018.

²⁵³ ABOUD, Georges. Ativismo judicial: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. Pág. 111.

²⁵⁴ YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014. Pág. 105/106.

²⁵⁵ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte de. Ativismo judicial e suas múltiplas definições. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, Rio de Janeiro, v. 22, n. 3, p. 710-731, set./dez. 2021. Disponível em: www.redp.uerj.br. Acesso em: 16/09/2025. Pág. 712.

particularmente quanto aos critérios objetivos para distinguir as modalidades propostas e aos mecanismos práticos de implementação do modelo proposto²⁵⁶.

Anderson Vichinkeski Teixeira desenvolve uma distinção conceitual entre ativismo judicial positivo e nocivo, estabelecendo como critério fundamental a racionalidade empregada na decisão: considera positivo o ativismo baseado em racionalidade jurídica voltada à proteção de direitos fundamentais e garantia da supremacia constitucional, enquanto classifica como nocivo aquele fundamentado em racionalidade eminentemente política²⁵⁷.

O ativismo judicial constitui uma "patologia constitucional" paradoxalmente necessária no contexto das democracias contemporâneas. Anderson Vichinkeski Teixeira caracteriza o fenômeno como resultado direto da insuficiência do Estado em atender aos anseios da sua população, identificando-o simultaneamente como sintoma e remédio das disfunções institucionais. Embora o ativismo represente desvio do modelo clássico de separação de poderes, sua supressão em contexto de omissões sistemáticas dos demais poderes resultaria em comprometimento ainda maior da efetividade constitucional²⁵⁸. Basta imaginar o que ocorreria se também o Judiciário decidisse abandonar uma postura ativista e passasse a se omitir diante das ofensas aos direitos fundamentais que muitas vezes são perpetradas pelo próprio Estado. Não haveria a quem recorrer²⁵⁹. Haveria uma verdadeira paralisia do sistema de garantias fundamentais.

5.1.1. Judicialização versus Ativismo

Judicialização e ativismo judicial são fenômenos distintos. Segundo Barroso, a judicialização representa uma circunstância factual decorrente do modelo constitucional adotado, significando que questões de relevante repercussão política ou social são decididas por órgãos do Poder Judiciário, em vez das instâncias

²⁵⁶ JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte de. Ativismo judicial e suas múltiplas definições. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 3, p. 710-731, set./dez. 2021. Disponível em: www.redp.uerj.br. Acesso em:

²⁵⁷ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Ativismo judicial: nos limites entre racionalidade jurídica e decisão política. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 037-058, jan./jun. 2012. Pág. 50.

²⁵⁸ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Ativismo judicial: nos limites entre racionalidade jurídica e decisão política. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 037-058, jan./jun. 2012. Pág. 50/51.

²⁵⁹ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Ativismo judicial: nos limites entre racionalidade jurídica e decisão política. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 037-058, jan./jun. 2012. Pág. 48.

políticas tradicionais. Não decorre de uma opção ideológica, filosófica ou metodológica da Corte, mas sim do cumprimento do papel constitucional em conformidade com o desenho institucional vigente. O ativismo judicial, por sua vez, constitui uma atitude, uma escolha de modo específico e proativo de interpretar a Constituição, expandindo seu sentido e alcance, normalmente em situações de retração do Poder Legislativo, impedindo que as demandas sociais sejam atendidas de maneira efetiva²⁶⁰.

Para Felipe Albertini Nani Viaro, a distinção entre judicialização e ativismo judicial fundamenta-se em dois critérios centrais: a origem dos fenômenos e sua relação com os limites normativos estabelecidos pelo ordenamento jurídico²⁶¹.

A judicialização caracteriza-se como um fenômeno essencialmente contingencial, ou seja, resulta da convergência de múltiplos fatores externos ao Poder Judiciário. Segundo o autor, a judicialização é desencadeada por situações de conflito externas que se referenciam ao direito e à jurisdição em busca de uma solução. Assim, quando as normas não são cumpridas, as instituições não desempenham adequadamente seu papel, os limites éticos e morais mostram-se insuficientes para ajustar as condutas, e essas rupturas de expectativas não são absorvidas pelas outras esferas políticas e sociais, busca-se mais normas e mais jurisdição na tentativa de normalização²⁶². Trata-se, portanto, de um fenômeno que decorre de uma série de fatores sistêmicos, sendo que boa parte deles se estabelece independentemente da vontade dos juízes e tribunais. Além disso, a judicialização se desenvolve, ao menos a princípio, de acordo com os limites previstos pelo ordenamento para a atuação judicial, ainda que estes limites possam estar em desacordo com os limites ideais conforme desenhados pela teoria clássica.

O ativismo judicial, por sua vez, apresenta natureza preponderantemente comportamental²⁶³. Existe pelo menos um fator essencial no ativismo: a

²⁶⁰ BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. (SYN)THESIS, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 23–32, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/synthesis/article/view/7433>. Acesso em: 16 set. 2025. Pág. 24/25.

²⁶¹ VIARO, Felipe Albertini Nani. Judicialização, ativismo judicial e interpretação constitucional. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, v. 25, n. 102, p. 231-253, abr./jun. 2017. Pág. 235. 16/09/2025. Pág. 712.

²⁶² VIARO, Felipe Albertini Nani. Judicialização, ativismo judicial e interpretação constitucional. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, v. 25, n. 102, p. 231-253, abr./jun. 2017. Pág. 233/240.

²⁶³ ABBOUD, Georges. Ativismo judicial: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. Pág. 110.

predisposição ou vontade dos juízes e tribunais para a adoção de determinados comportamentos no exercício da atividade jurisdicional. O ativismo não ocorrerá enquanto os agentes do Judiciário mantiverem sua atuação dentro dos limites previstos no ordenamento, seja no momento da definição de sua própria capacidade de atuação, seja quando da concretização do direito material ou processual²⁶⁴.

Clarissa Tassinari esclarece que enquanto a judicialização emerge tanto de um contexto social de exigência de direitos quanto de um arranjo político de implementação deficiente desses direitos fora da jurisdição, o ativismo é gestado no seio da sistemática jurídica, referindo-se a uma conduta específica dos juízes e tribunais no exercício de suas atribuições²⁶⁵.

O critério dos limites normativos constitui o elemento diferenciador mais preciso. A judicialização opera dentro dos parâmetros estabelecidos pelo ordenamento jurídico, mesmo quando estes parâmetros se mostram expandidos em relação a concepções doutrinárias tradicionais. O ativismo judicial, contrariamente, desenvolve-se fora dos limites previstos no ordenamento, levando o juiz ou tribunal a atuar para além ou aquém das competências institucionalmente estabelecidas. Segundo Viaro, um juiz ou tribunal pratica ativismo quando decide a partir de argumentos de política ou moral, substituindo o direito pelas convicções pessoais de cada magistrado²⁶⁶.

O autor reconhece que ambos os fenômenos, embora conceitos separados, apresentam implicações recíprocas. A judicialização facilita ou "abre as portas" para o ativismo, na medida em que o aumento da busca pelo Poder Judiciário para discussão de questões políticas e sociais pode ensejar posturas ativistas. Reciprocamente, decisões ativistas podem estimular maior procura pela via jurisdicional, intensificando processos de judicialização. Contudo, é possível, em tese, a ocorrência de judicialização sem ativismo, bastando que os juízes se

²⁶⁴ VIARO, Felipe Albertini Nani. Judicialização, ativismo judicial e interpretação constitucional. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, v. 25, n. 102, p. 231-253, abr./jun. 2017. Pág. 242.

²⁶⁵ TASSINARI, Clarissa. **Ativismo judicial**: uma análise da atuação do Judiciário nas experiências brasileira e norte-americana. 2012. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2012. Pág. 44/45.

²⁶⁶ VIARO, Felipe Albertini Nani. Judicialização, ativismo judicial e interpretação constitucional. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, v. 25, n. 102, p. 231-253, abr./jun. 2017. Pág. 250.

atenham aos limites propostos pelo ordenamento, assim como é concebível o ativismo sem judicialização, tomando-se a decisão ativista como impulso isolado²⁶⁷.

As causas da judicialização identificadas por Barroso são três²⁶⁸. A primeira consiste na redemocratização do país, que teve como ponto culminante a promulgação da Constituição de 1988, transformando o Judiciário de departamento técnico-especializado em verdadeiro poder político, capaz de fazer valer a Constituição e as leis contra os demais Poderes. A segunda causa foi a constitucionalização abrangente, que trouxe para a Constituição matérias que antes eram deixadas para o processo político majoritário e para a legislação ordinária, transformando Política em Direito. A terceira e última causa consiste no sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, híbrido que combina aspectos do modelo americano e europeu, permitindo que praticamente qualquer questão política ou moralmente relevante possa ser levada ao Supremo Tribunal Federal²⁶⁹.

5.1.2. Politização da Justiça versus Ativismo

Rodrigo Augusto de Oliveira aponta que politização da justiça e ativismo judicial são fenômenos distintos, embora interrelacionados²⁷⁰. A politização da justiça representa a atribuição legítima aos juízes de novas funções de natureza política por expressa previsão da Constituição ou em decorrência da abertura conferida por suas normas, havendo autorização do constituinte originário para que persigam a concretização de decisões políticas fundamentais plasmadas na Constituição Federal²⁷¹.

²⁶⁷ TASSINARI, Clarissa. **Ativismo judicial**: uma análise da atuação do Judiciário nas experiências brasileira e norte-americana. 2012. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2012. Pág. 44/45.

²⁶⁸ BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. **(SYN)THESIS**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 23–32, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/synthesis/article/view/7433>. Acesso em: 16 set. 2025. Pág. 31/32

²⁶⁹ BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. **(SYN)THESIS**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 23–32, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/synthesis/article/view/7433>. Acesso em: 16 set. 2025. Pág. 30.

²⁷⁰ OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 359-422.

²⁷¹ OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 359/360.

Por outro lado, o ativismo judicial constitui o exercício da função jurisdicional para além dos limites impostos pelo ordenamento, caracterizando-se como verdadeiro abuso e manejo desarrazoado de natureza político-jurisdicional, representando a ultrapassagem das linhas demarcatórias da função jurisdicional em detrimento principalmente da função legislativa, mas também das funções administrativa e de governo²⁷².

Da mesma forma, Allysson Cristiano Rodrigues da Silva afirma que a distinção entre ativismo judicial e judicialização da política reside fundamentalmente na origem e motivação de cada fenómeno. A judicialização da política constitui um processo estrutural decorrente do próprio modelo constitucional adotado, no qual questões de natureza política são transferidas para o Judiciário por necessidade institucional, não por escolha dos magistrados. Neste caso, o juiz se vê compelido a decidir sobre matérias que chegam à sua jurisdição sem ter controle sobre essa provocação, atuando porque é sua obrigação constitucional fazê-lo²⁷³.

O ativismo judicial, por sua vez, representa uma postura deliberada e proativa do magistrado, que conscientemente opta por uma interpretação mais expansiva da Constituição e decide interferir nas competências dos demais Poderes. Aqui, há uma escolha política do julgador, que exerce discricionariedade interpretativa para expandir seu poder de decisão sobre questões tradicionalmente reservadas ao Executivo e Legislativo²⁷⁴.

Embora sejam realidades distintas, ambos os fenómenos estão imbricados, uma vez que a maior abertura política do Judiciário favorece sobremaneira o ativismo judicial, enquanto, originalmente, foram atitudes judiciais ativistas que ampliaram o papel político tradicionalmente conferido ao Judiciário pelo constitucionalismo. A diferença fundamental reside na fonte de legitimação: enquanto a politização da justiça decorre de autorização constitucional expressa ou

²⁷² OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 360.

²⁷³ **SILVA, Allysson Cristiano Rodrigues da.** *Análise do ativismo judicial como instrumento de efetivação do direito à saúde*. 2017. 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) - Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2017. Pág. 115.

²⁷⁴ **SILVA, Allysson Cristiano Rodrigues da.** *Análise do ativismo judicial como instrumento de efetivação do direito à saúde*. 2017. 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) - Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2017. Pág. 118.

implícita, o ativismo judicial resulta de uma autorização judicial indevida que extrapola os limites constitucionalmente estabelecidos para a função jurisdicional²⁷⁵.

5.1.3. A Superação do Paradigma Clássico do “Legislador Negativo”.

O modelo clássico da separação de poderes, idealizado por Montesquieu e sustentado pelo positivismo jurídico, tornou-se inadequado para o constitucionalismo contemporâneo por razões estruturais e históricas profundas.

Conforme destaca Rodrigo Augusto de Oliveira, o positivismo do século XIX e primeira metade do XX, que reduzia o fenômeno jurídico à identificação entre direito e norma jurídica, mostrou-se insuficiente diante do estágio civilizatório atual e das ambições humanitárias, especialmente após a experiência nazista que revelou como comandos legais puderam instrumentalizar a barbárie do Holocausto. Esta constatação levou ao ressurgimento dos princípios no campo jurídico como pontes entre o universo ético e o direito, na medida em que constituem expressão primeira dos valores fundamentais do ordenamento jurídico²⁷⁶.

A ascensão dos princípios ao prosclênio normativo decorreu da necessidade de reafirmar a existência de normas universais que transcenderiam o direito positivo, impondo-se ao arbítrio do governante através da inscrição de direitos fundamentais em Constituições escritas, rígidas e dotadas de força normativa. Esta transformação estrutural do direito, da passagem do "direito por regras" do Estado Liberal para o "direito por princípios" do Estado Constitucional contemporâneo, comporta necessariamente consequências para a jurisdição, ainda que menos tranquilizadoras em termos de certeza e previsibilidade das decisões judiciais²⁷⁷.

²⁷⁵ OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 360/361.

²⁷⁶ OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 368/369.

²⁷⁷ OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 394/395.

Diante desta realidade irreversível, Rodrigo Augusto de Oliveira aponta a necessidade de um modelo intermediário que supera o dogma do legislador negativo sem cair no ativismo descontrolado²⁷⁸.

A discussão acerca dos limites da atuação jurisdicional no Estado Democrático de Direito tem adquirido crescente relevância no cenário jurídico contemporâneo, particularmente diante da necessidade de estabelecer parâmetros objetivos que delimitem a fronteira entre o exercício legítimo da função jurisdicional e o ativismo judicial inadequado²⁷⁹. Nesse contexto, revela-se fundamental compreender que o equilíbrio institucional não demanda do Poder Judiciário uma postura meramente passiva ou de abstenção, mas sim o exercício responsável e fundamentado de suas competências constitucionais.

O emprego das denominadas sentenças manipulativas ou aditivas exemplifica essa questão com particular clareza. Tais instrumentos processuais, quando corretamente aplicados, constituem mecanismo legítimo de correção de deficiências ou omissões do processo legislativo, especialmente quando tais lacunas comprometem a efetividade de direitos fundamentais. A legitimidade dessas decisões reside precisamente na sua função de preservar a supremacia constitucional, sem que isso implique usurpação indevida das competências do Poder Legislativo²⁸⁰.

A correta compreensão desses limites e possibilidades revela-se fundamental para o exercício responsável da jurisdição, assegurando que a necessária proteção dos direitos fundamentais e da supremacia constitucional não se transforme em instrumento de desequilíbrio institucional ou de usurpação de competências constitucionalmente atribuídas aos demais Poderes do Estado.

Com base na análise dos conceitos apresentados e na necessária distinção entre os fenômenos da judicialização, ativismo judicial e politização da justiça, conclui-se que o controle judicial de benefícios fiscais, isenções tributárias e tratamentos favorecidos demanda uma atuação jurisdicional que transcenda o

²⁷⁸ OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 393 e 405/407.

²⁷⁹ ABOUD, Georges. Ativismo judicial: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. Pág. 110.

²⁸⁰ ABOUD, Georges. Ativismo judicial: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. Pág. 76/77.

paradigma clássico do "legislador negativo" sem, contudo, descambar para o ativismo desarrazoado.

Assim, o equilíbrio institucional no controle judicial da matéria tributária não exige do Poder Judiciário uma postura meramente passiva, mas sim o exercício responsável e fundamentado de suas competências constitucionais, assegurando que a proteção da supremacia constitucional e dos direitos fundamentais não se transforme em instrumento de desequilíbrio institucional ou usurpação indevida das competências dos demais Poderes da República.

5.2. CONCEITUAÇÃO DOGMÁTICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

5.2.1. Definição e Natureza Jurídica

Os benefícios fiscais, isenções tributárias e tratamentos favorecidos constituem institutos jurídico-tributários representam técnicas de intervenção do Estado no domínio econômico através do manejo da tributação, configurando instrumentos de política fiscal que demandam legitimação constitucional específica²⁸¹.

A problemática central reside na constatação empírica de que diversas proposições legislativas contendo medidas discriminatórias são regularmente aprovadas pelos órgãos legislativos competentes, não obstante sua manifesta incompatibilidade com o interesse público primário.

Quando concedidos sem observância aos princípios constitucionais estruturantes, podem configurar violação ao princípio da igualdade, criando privilégios fiscais incompatíveis com o sistema tributário constitucional. Da mesma forma, podem ser indesejáveis quando afrontarem o equilíbrio fiscal, sem critérios relevantes e desvinculados ao dever anexo de resguardo do meio ambiente²⁸². Essas práticas, que muitas vezes se afastam do interesse público, não deveriam ser aprovadas. No entanto, diversos projetos de leis contendo tais medidas desiguais são discutidas e eventualmente transformadas em lei.

²⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. Pág. 83.

²⁸² PONTES, Darwin de Souza. **Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade: fundamentos de um Estado Democrático de Direito**. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura*, São Paulo, v. 21, n. 54, p. 117-134, abr./jun. 2020. Pág. 132.

Nesse contexto, impõe-se determinar com precisão técnica o papel institucional do Poder Judiciário no controle jurisdicional dessas normas concessivas de benefícios fiscais, com vistas à prevenção de violações ao princípio da isonomia tributária.

A discussão sobre a atuação judicial envolve necessariamente a análise das posturas institucionais²⁸³ de ativismo e autocontenção²⁸⁴, sendo desejável o estabelecimento de um equilíbrio hermenêutico entre a inação jurisdicional e o ativismo judicial desmedido²⁸⁵. Por um lado, a ausência de um controle efetivo torna o sistema tributário injusto. Por outro, um controle excessivo pelo Judiciário poderia resultar na substituição do Legislativo pelo Judiciário nas discriminações tributárias²⁸⁶.

Constata-se que o Poder Judiciário tem apresentado deficiências no controle das isenções que contrariam os princípios constitucionais da igualdade tributária, da isonomia e da livre concorrência. As causas dessa disfunção jurisdicional incluem: a exigência de interpretação literal restritiva para concessão de isenções; o reconhecimento de ampla discricionariedade legislativa; interpretação excessivamente limitada do princípio da separação dos poderes; e a aplicação da tese do legislador negativo, que impede o Judiciário de atuar como legislador positivo.

A ausência de controle jurisdicional efetivo das desonerações impede o aprimoramento qualitativo das isenções tributárias. As isenções tributárias não podem ser conceptualmente confundidas com privilégios, embora historicamente associadas aos antigos privilégios tributários. Atualmente, as isenções somente podem ser legitimamente concedidas quando atenderem ao interesse público.

Desde a Revolução Francesa, nenhum privilégio concedido a uma classe específica se justifica. As isenções surgem para afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outra forma, implicaria a obrigação de pagamento do

²⁸³ Vide STF, Ag.Reg. no RE 449.233 RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, de 08/02/2011.

²⁸⁴ POSNER, Richard A. The Rise and Fall of Judicial Self-Restraint. 100 Cal. L. Rev. 519 (2012). Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/californialawreview/vol100/iss3/1>. Acesso: 12/09/2018.

²⁸⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária – Limites e Possibilidades**. Revista Jurídica Luso-Brasileira, Ano 1 (2015), nº 4, p.111-150, 2015. Pág. 146.

²⁸⁶ YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014. Pág. 105/106.

tributo. Elas devem atender ao interesse público, seja por razões de capacidade contributiva ou por motivos extrafiscais²⁸⁷. Como explica José Souto Maior Borges:

se as isenções hodiernamente não se podem confundir com os antigos privilégios, historicamente elas têm suas origem indissociadas deles.

As isenções procedem do sistema de privilégios tributários ou franquias tributárias, tão antigos que se poderia dizer coevos à primeira economia financeira e às primeiras formas de sociedade humana. Muitas vezes esses privilégios consistiam em isenções gerais ou especiais, concedidas a certas classes em detrimento de outras; outras vezes, representavam um direito reconhecido a indivíduos pertencentes a algumas classes (eclesiásticos etc) de cobrar, conjunta ou separadamente do Estado, tributos a uma categoria determinada de cidadãos.

Todavia, a existência dos privilégios não contrastava com os princípios de justiça vigorantes à época e consagrados nas Constituições medievais e em todas as constituições cunhadas no ordenamento feudal. A organização social era então condicionada à distinção entre classe e comprometer a existência e a hegemonia dessas classes seria comprometer a existência do próprio Estado. Tais privilégios, portanto, eram tidos como condicionantes para assegurar a manutenção da ordem social e consecução dos fins do Estado. Os privilégios tributários integravam todo um variado sistema de privilégios que o direito público reconhecia às classes nobres.

A nobreza e o clero, por mera tradição histórica, gozaram de privilégios até a Revolução Francesa. Griziotti submete esses privilégios a uma severa crítica, de indiscutível procedência.

A Revolução Francesa aboliu as isenções que constituíam privilégios da nobreza e do clero, até então as classes dirigentes, detentoras do poder político.

Desaparecidos os antigos privilégios, nenhuma classe social pode, invocando essa condição, eximir-se do pagamento de tributos: só no interesse público devem ser outorgadas isenções²⁸⁸.

Assim como o poder de tributar é limitado, o poder de isentar, conceder benefícios fiscais ou tratamento favorecido também sofre restrições. A isenção demanda lei específica, conforme exige o art. 150, §6º, da Constituição Federal. Esse artigo visa não apenas reforçar a regra do art. 97 do CTN, que exige lei para a redução, extinção, exclusão e suspensão do tributo, mas também impor a necessidade de lei específica para coibir a prática de conceder favores fiscais disfarçados em leis que tratam de outros assuntos²⁸⁹. A exigência de lei também é fundamental porque a redução ou eliminação da carga tributária em relação a um

287 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 312.

288 BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 64/65.

289 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 326.

contribuinte provoca, como tendência, a majoração da carga fiscal dos demais contribuintes²⁹⁰.

Hugo de Brito Machado aponta que a exigência de uma lei específica para conceder benefícios fiscais tem como objetivo evitar práticas dissimuladas que possam favorecer alguém de forma indevida, sem refletir a verdadeira intenção do Poder Legislativo. Isso ocorre porque era comum inserir dispositivos de benefícios fiscais em projetos de lei que tratavam de outros assuntos²⁹¹.

José Souto Maior Borges destaca que o poder de tributar e o poder de isentar são verso e reverso da mesma moeda:

*“O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam do verso e reverso da mesma medalha.”*²⁹²

Da mesma forma, o tratamento favorecido refere-se a um conjunto de medidas que visam simplificar e reduzir a carga tributária para determinados contribuintes, como se dá com as microempresas e empresas de pequeno porte. Esse tratamento é essencial para promover o desenvolvimento econômico e social, incentivando a formalização e o crescimento desses negócios. A Lei Complementar nº 123/2006, que institui o Simples Nacional, é um exemplo de tratamento favorecido, unificando e simplificando o pagamento de diversos tributos.

O tratamento favorecido deve ser concedido de forma justa e equitativa, considerando as diferentes capacidades contributivas das empresas. O Poder Judiciário tem um papel fundamental na garantia de que esse tratamento seja aplicado de maneira correta, evitando discriminações e privilégios indevidos.

Os benefícios fiscais são instrumentos utilizados pelo Estado para reduzir ou eliminar a carga tributária com o objetivo de estimular determinadas atividades econômicas, proteger setores específicos ou promover políticas sociais. Esses

²⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 978.

²⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. Pág. 288.

²⁹² BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 02.

benefícios podem ser concedidos de várias formas, como isenções, reduções de alíquotas, créditos presumidos e imunidades.

Os benefícios fiscais devem ser concedidos com base em critérios claros e objetivos, garantindo que atendam ao interesse público e promovam a justiça fiscal. O controle judicial desses benefícios é essencial para evitar abusos e garantir que sejam utilizados de maneira eficiente e equitativa.

No ordenamento jurídico brasileiro, a expressão “benefícios fiscais” é de difícil definição. Na Constituição Federal de 1988 e na legislação infraconstitucional são empregadas diversas expressões como “incentivos fiscais”, “isenções”, “tratamento favorecido”, “subsídio” etc²⁹³. Além disso, a doutrina também emprega outras expressões como “alívios fiscais”²⁹⁴, “desonerações tributárias”²⁹⁵ e “exonerações tributárias”²⁹⁶.

A Constituição Federal de 1988 menciona “benefícios fiscais”, “incentivos fiscais”, “isenções” e “tratamento favorecido”, mas não estabelece qualquer definição²⁹⁷. Nos termos da CF/1988: Da mesma forma, no Ato das Disposições

²⁹³ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado Ferreira. *Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação*. 2018. 183f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 67.

²⁹⁴ MACHADO, Schubert de Farias. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015. Pág. 507.

²⁹⁵ MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Regime Jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015. Pág. 126.

²⁹⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. Novos horizontes da tributação. Um diálogo luso-brasileiro. Lisboa: Almedina, 2012, Pág. 43/59.

²⁹⁷ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (...) Art. 146. Cabe à lei complementar: II - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a

Constitucionais Transitórias, há menções às expressões, mas sem qualquer definição ou diferenciação clara dos institutos²⁹⁸.

forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)* *(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* Vigência § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)* *(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* Vigência (...) III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)* Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* § 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (...) Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

²⁹⁸ Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. *(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)* Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei. § 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo. § 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo. Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)* (...) II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)* Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações: *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* I - 9/10 (nove décimos), em 2029; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* II - 8/10 (oito décimos), em 2030; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* III - 7/10 (sete décimos), em 2031; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* IV - 6/10 (seis décimos), em 2032. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)* § 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição

Nota-se, no texto constitucional, a ausência de rigor quanto ao emprego das expressões. Da mesma forma, na legislação infraconstitucional e na jurisprudência, não há consenso quanto ao emprego e uso da expressão “incentivos fiscais”²⁹⁹.

Na legislação infraconstitucional, não há disciplina legal que permita compreender claramente o que são benefícios fiscais e a diferença de outros institutos³⁰⁰. No Código Tributário Nacional, nos artigos 176 a 178, disciplina apenas quanto à isenção. Na Lei Complementar nº 101/2000, na Lei nº 9.430/1996 e na Lei nº 8.429/1992, há menção a “incentivos” e “benefícios fiscais”. Contudo, os termos e as expressões são empregadas de forma genérica, a exemplo do uso feito na Constituição Federal. Nos termos dos dispositivos:

Lei Complementar nº 101/2000

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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

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.

Federal não alcançados pelo disposto no caput deste artigo serão reduzidos na mesma proporção. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) § 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei Complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) § 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no caput. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

²⁹⁹ PIVA, Sílvia Helena Gomes. *Incentivos Fiscais: uma visão a partir do construtivismo lógico-semântico*. 2014. 251f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 18.

³⁰⁰ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado Ferreira. *Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação*. 2018. 183f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 77.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: *(Vide Lei nº 10.892, de 2004)* *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; *(Vide Lei nº 10.892, de 2004)* *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer **incentivo ou benefício fiscal**.

Lei nº 8.429/1992

Art. 1º O sistema de responsabilização por atos de improbidade administrativa tutelar a probidade na organização do Estado e no exercício de suas funções, como forma de assegurar a integridade do patrimônio público e social, nos termos desta Lei.

§ 6º Estão sujeitos às sanções desta Lei os atos de improbidade praticados contra o patrimônio de entidade privada que receba subvenção, **benefício ou incentivo, fiscal** ou creditício, de entes públicos ou governamentais, previstos no § 5º deste artigo. (grifo nosso)

Como destaca Stéfano Ferreira, não se observou na Constituição nem na legislação infraconstitucional o dever de editar a norma de forma clara, evitando a sinonímia, a exemplo do que se deu com o emprego genérico das expressões “benefício fiscal”, “incentivo fiscal” e “isenção”³⁰¹. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, prevê:

³⁰¹ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado Ferreira. *Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação*. 2018. 183f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 79.

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

I - para a obtenção de clareza:

- a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;*
- b) usar frases curtas e concisas;*
- c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;*
- d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;*
- e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;*

II - para a obtenção de precisão:

- a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;*
- b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;*
- c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;*
- d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;*
- e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;*
- f) grafar por extenso quaisquer referências feitas, no texto, a números e percentuais;*
- f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto; (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)*
- g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes; (Incluída pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)*

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;*
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;*
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.*

Tal regra, contudo, não foi observada pelo legislador infraconstitucional. Cabe, assim, à doutrina especificar o significado de cada um dos conceitos. Há múltiplas e divergentes opiniões doutrinárias sobre o tema.

Para Stéfano Vieira Machado Ferreira, o legislador, em diversas hipóteses, dá nomes variados aos benefícios fiscais. Emprega-se as expressões “redução de base de cálculo”, “diferimento”, “depreciação acelerada”, “crédito presumido”, “isenções”

etc. Em todos os casos, tem-se um aspecto comum. São enunciados especiais aplicáveis no lugar dos enunciados que criam a norma geral do tributo³⁰². Dessa forma, o autor aponta, em sua dissertação de mestrado, que benefícios fiscais seria o gênero, compreendendo várias espécies, assim classificadas: i) benefícios fiscais em que é possível deixar de cumprir a obrigação (isenção, alíquota zero e diferimento); e ii) benefícios fiscais em que há o dever de cumprir a prestação, mas ela é diferenciada (redução da base de cálculo, redução da alíquota, crédito presumido ou crédito outorgado, depreciação acelerada e *drawback*³⁰³.

5.3. BENEFÍCIOS FISCAIS E OBSERVÂNCIA DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio republicano, fundamento da igualdade formal das pessoas, exige que os detentores do poder político o exerçam de forma eletiva, representativa, transitória e com responsabilidade. Em uma república, todos os cidadãos são iguais perante a lei, sem distinções injustificadas. O Poder Legislativo deve legislar sempre visando o bem público, não o proveito individual de pessoas ou grupos específicos.

Como ensina Roque Carrazza, república é “o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”³⁰⁴. Em uma verdadeira república, vige o princípio da igualdade, que tem conteúdo prevalentemente negativo: abolição ou afastamento de privilégios. Na república, todos os cidadãos são iguais perante a lei, não podendo haver distinções injustificadas, que consistam em verdadeiros privilégios. Nas palavras de Roque Carrazza:

numa verdadeira República não pode haver distinções entre nobres e pebleus, entre grandes e pequenos, entre poderosos e humildes. É que, juridicamente, nela não existem classes dominantes, nem classes dominadas. Assim, os títulos nobiliárquicos desaparecem e, com eles, os tribunais de exceção, Todos são cidadãos; não súditos.

³⁰² FERREIRA, Stéfano Vieira Machado Ferreira. *Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação*. 2018. 183f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 103.

³⁰³ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado Ferreira. *Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação*. 2018. 183f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Pág. 97/114.

³⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 68.

De fato, a noção de república não se coaduna com os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, nem, muito menos, aceita a diversidade de leis aplicáveis a casos substancialmente iguais, as jurisdições especiais, as isenções de tributos comuns, que beneficiem grupos sociais ou indivíduos, sem aquela correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida (...) e a desigualdade de tratamento em função dela conferida”, de que nos fala Celso Antônio Bandeira de Mello.

Aceitando que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, a República impõe o princípio da igualdade, como fulcro da organização política. E o princípio da igualdade, como é pacífico, tem um conteúdo prevalentemente negativo: a abolição e o afastamento dos privilégios. Evidentemente, esta igualdade é formal, e não substancial.

*Portanto, numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais.*³⁰⁵

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba destaca que não haveria motivo para os cidadãos se reunirem em república, erigissem um estado, outorgassem uma constituição em termos republicanos, para, contraditoriamente, consagrar instituições que, seja de forma direta ou indireta, violasse a igualdade fundamental, postulado básico do regime. Em suas palavras, “a ‘res publica’ é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade”³⁰⁶.

Em uma República, o Poder Legislativo deve atuar sempre tendo em vista o bem público, e não em proveito individual de indivíduos ou grupos de pessoas. Como explica Thomas Cooley:

*Toda a corporação legislativa deve legislar tendo em vista o bem público, e não o proveito individual de quem quer que seja, e o ato deve ser inspirado pela luz dos princípios gerais que constituem o fundamento natural das instituições representativas. Aqui, entretanto, atingimos a esfera da discricção legislativa. O que for para o bem público, e é o que exigem os princípios em que se apoia o governo representativo, compete à legislatura decidir, sob a responsabilidade dos seus membros para com os eleitores*³⁰⁷.

305 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 69.

306 ATALIBA, Geraldo. *Instituições de Direito Público e República*. São Paulo: Editora Mimeografada, 1984. Pág. 175-176. Apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 70.

307 COOLEY, Thomas. *Princípios Gerais de Direito Constitucional dos Estados Unidos da América do Norte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. pág. 117.

Nesse sentido, na atuação na concessão de isenções, é vedado às pessoas políticas atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros quem comprovadamente, se achem nas mesmas condições. É vedado às pessoas políticas conceder isenções levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. Os princípios republicano e da igualdade proíbem tais práticas³⁰⁸.

É, portanto, vedado ao poder legislativo isentar com violação à regra da igualdade. Nas palavras de José Souto Maior Borges:

“Ao poder legislativo é defeso, conseqüentemente, isentar com violação da regra de igualdade.

O poder de tributar envolve o poder de isentar. Por isso, a disciplina da isenção, no que se refere aos princípios fundamentais da igualdade e da generalidade, segue a mesma sorte da disciplina do tributo. Ambas estão sob a regência de idênticos princípios constitucionais.

Somente se pode isentar, portanto, com a razoabilidade presumida em qualquer ato legislativo, como estimam dizer os autores argentinos.

O ordenamento constitucional tributário do país, excetuados os casos com os quais se pretende substituir a justiça tributária por uma justiça social (isenções extrafiscais), exige que os contribuintes, em idênticas circunstâncias e características de capacidade contributiva, se submetam a idêntico regime tributário. (...)

*Para que se conforme ao princípio constitucional de igualdade, a isenção não pode instituir um tratamento de favor ou privilégio, outorgado a determinados contribuintes.”*³⁰⁹

Verificada a inobservância à isonomia, é papel do Judiciário realizar o controle da norma de isenção seja para declará-la inconstitucional seja para estender, quando for o caso, o tratamento aos contribuintes injustamente não contemplados (sentença manipulativa).

O Judiciário, ademais, deve realizar seu papel já que, em matéria tributária, o Legislativo frequentemente cede aos interesses de partidos e associações por motivos eleitorais. Como esclarecem Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

“Um tribunal que entende o princípio da igualdade apenas como proibição de arbitrariedade e que admite toda razão objetiva como justificativa (para o legislador não é difícil encontrar ou inventar tais razões) escapa à censura de ofender a separação dos Poderes, mas faz muito pouco pela justiça fiscal. Entretanto, a justiça fiscal necessita urgentemente do Tribunal Constitucional como advogado, uma vez que precisamente em matéria de

308 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 90.

309 BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 41/42.

impostos o legislador, muito frequentemente, cede aos interesses de partidos e associações por motivos eleitorais.”³¹⁰

Em última medida, a ausência de controle das isenções tributárias acabaria por reconhecer que se trata de um mero privilégio tributário. Como explica José Souto Maior Borges:

“Considerada a isenção uma liberalidade, favor ou privilégio, segue-se que estaria ditada apenas por motivos de conveniência e oportunidade, cuja apreciação é discricionariamente objeto de decisão política do poder tributante, sem o mínimo de vinculação jurídica material, necessária para legitimar a intervenção do Poder Judiciário, como último intérprete da constitucionalidade dos atos legislativos. Se a isenção é um favor, somente ao poder que a estabelece compete apreciar o conteúdo do ato legislativo de instituição.

Introduzem-se, assim, inadvertidamente, critérios estritamente políticos na análise jurídica desse instituto.

Consequência, portanto, da caracterização das isenções como favores é tornar impossível o controle jurisdicional da constitucionalidade da lei isentante sob prisma material ou de mérito, e não, simplesmente formal.

Por esses motivos, parece-nos indiscutível a procedência da lição de BLUMENSTEIN, ao afirmar que a isenção da sujeição subjetiva ao poder tributário se funda sob especiais pressupostos objetivos e não pode constituir um mero tratamento de favor para uma pessoa, em confronto com outros contribuintes (mero privilégio tributário).

Se possível fosse o estabelecimento de isenções com violação do princípio da isonomia fiscal, estaríamos efetivamente diante de um favor ou privilégio tributário.

As isenções tributárias, hodiernamente, são concedidas visando, primária e diretamente, ao interesse público e, só secundária ou indiretamente, ao interesse dos particulares.

Mesmo nas isenções subjetivas prevalece o interesse público como a sua tônica legitimadora.”³¹¹

Com efeito, cabe ao Judiciário realizar um efetivo controle de tais medidas, a fim de evitar que elas se transformem em privilégios fiscais. Na concessão de isenções, tratamento favorecido e benefícios fiscais, é vedado às pessoas políticas atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando de fora outros em condições semelhantes. Esses instrumentos devem ser concedidos com razoabilidade, sem criar privilégios³¹². O controle judicial deve garantir que não se transformem em privilégios fiscais.

310 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Malheiros, 2002. p. 24.

311 BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 61.

312 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág. 978.

5.4. BENEFÍCIOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADE

Da mesma forma, se concedidos com base em razões extrafiscais, os benefícios fiscais também devem estar suscetíveis a controle. A extrafiscalidade constitui instrumento legítimo de política pública, permitindo ao Estado utilizar o sistema tributário para fins que transcendem a mera arrecadação. Os benefícios fiscais extrafiscais devem orientar-se por objetivos constitucionalmente legítimos: proteção ao meio ambiente, incentivo ao desenvolvimento regional, proteção aos direitos fundamentais, promoção da justiça social.

A concessão de benefícios fiscais com finalidade extrafiscal não dispensa a observância do princípio da igualdade. A extrafiscalidade não constitui carta branca para discriminações arbitrárias, devendo os critérios diferenciadores guardar relação de pertinência lógica com os objetivos constitucionais perseguidos.

O controle judicial da extrafiscalidade deve verificar: a legitimidade constitucional do objetivo perseguido; a adequação do meio escolhido para atingir o fim proposto; a proporcionalidade entre o benefício concedido e o objetivo alcançado; a observância do princípio da igualdade na seleção dos beneficiários.

5.5. MODALIDADES DE CONTROLE JUDICIAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Os contribuintes devem ser tratados de forma igualitária³¹³, sem privilégios ou vantagens injustificadas. Contudo, a realidade demonstra que, em muitos casos, a lei concede benefícios a alguns contribuintes, deixando de contemplar outros em situações idênticas³¹⁴. Nessas situações, o Judiciário possui três opções fundamentais: declarar a inconstitucionalidade de toda a norma; declarar a inconstitucionalidade e dar ciência ao legislador para as providências cabíveis; ou adotar sentença manipulativa aditiva, estendendo o benefício aos contribuintes injustamente excluídos.

³¹³ DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e *due process of law*: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. Problemas de direito positivo: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 38 – 64; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 22ª tir. São Paulo: Malheiros.; ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 317; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág.978/979.

Em uma primeira hipótese, se a lei institui um injusto privilégio, sem qualquer justificativa ou razão de interesse público que o justifique, a lei será totalmente inconstitucional e deverá ser eliminada por completo do sistema. Contudo, em uma segunda hipótese, se há a criação de uma isenção válida, fundada no interesse público, mas, ao editar a lei, o Legislador deixou de contemplar determinados contribuintes que se encontram em situação idêntica, tem-se hipótese de isenções fiscais controversas, em que apesar de desejáveis no atendimento ao interesse público, criam situação de privilégio a determinados contribuintes.

Nesses casos em que a lei indevidamente deixa de contemplar sujeitos em idêntica situação fática, tem-se, tecnicamente, hipótese de inconstitucionalidade por omissão parcial. Diante de tal vício, surgem ao Poder Judiciário três soluções possíveis.

A primeira alternativa consiste em declarar a inconstitucionalidade de toda a norma. Como inconveniente, maximiza-se a situação de desvantagem, extinguindo o benefício em relação a todos os contribuintes. Outra solução possível é declarar a inconstitucionalidade e dar ciência ao legislador para as providências cabíveis. Esta solução possui o gravíssimo inconveniente de perpetuar a situação de ofensa à isonomia, atribuindo, sem prazo determinado, a solução ao legislador, que poderá não agir.

A terceira solução possível consiste em adotar sentença manipulativa aditiva, estendendo o benefício a contribuintes que não se enquadrem injustamente na hipótese criada pela norma instituidora do benefício fiscal. Isso somente seria possível se evidenciada ser esta a única solução constitucionalmente possível.

Em prestígio ao princípio republicano e afim de coibir a existência de privilégios tributários, a última posição aparenta ser mais correta. Por não ser um mero favor, e nelas prevalecer o interesse público, a norma isentiva é suscetível de controle pelo poder judiciário, inclusive nas hipóteses de inconstitucionalidade por omissão parcial.³¹⁵ Da mesma forma, a isenção não é um mero privilégio³¹⁶.

Dessa forma, em situações peculiares, nas quais exista, para o preenchimento de uma omissão e correção de afronta à isonomia, uma única

³¹⁵ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 61.

³¹⁶ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 64/65.

solução constitucionalmente possível, que não reflita ato de vontade puro do julgador, é possível a extensão do benefício fiscal a contribuintes não contemplados³¹⁷. A possibilidade de extensão da isenção tributária por uma sentença manipulativa é assunto polêmico, que sofre inúmeras críticas. Contudo, as críticas não resistem a uma detida análise.

Essa técnica de decisão não ofende o princípio democrático nem desrespeita o princípio da separação dos poderes, tampouco afronta ao equilíbrio orçamentário. Isso porque, como esclarecem Luís Roberto Barroso e Patrícia Mello³¹⁸, só é admissível e legítima uma sentença manipulativa aditiva quando inexiste margem de liberdade ao Judiciário, isto é, quando se identifica uma única solução constitucionalmente possível para preencher a omissão.

Além disso, não é verdadeira a afirmação de que o Judiciário estaria usurpando as funções do Legislativo. A doutrina observa ser preciso abandonar a visão do modelo liberal-normativista de que os tribunais devem agir como legislador negativo. Essa visão é incompatível com os atuais paradigmas de Estado e de direito³¹⁹.

Ademais, ao proferir sentença manipulativa, o Judiciário não produz ato de vontade puro, tal como faria o legislador, mas apenas explicita uma solução constitucionalmente possível, que já estava no sistema. O Judiciário ainda tem um ônus reforçado de demonstrar a existência de uma resposta obrigatória à luz da constituição.

Por fim, quanto ao equilíbrio orçamentário, sustenta-se que, em direito, não há regras absolutas. Até mesmo o princípio do equilíbrio orçamentário sujeita-se a ponderação à luz de outros valores de igual hierarquia. É possível, para evitar lesão ao equilíbrio orçamentário, a modulação temporal dos efeitos da decisão, para que o legislador tenha tempo hábil para que possa promover a adequada dotação orçamentária. Por fim, destaca-se que até mesmo a garantia de direitos de primeira geração tem custos, de forma que esse argumento orçamentário inviabilizaria a proteção de quase todos os direitos.

³¹⁷ BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – técnicas de decisões em controle de constitucionalidade. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul* – Porto Alegre, v. 46, n. 146, junho, 2019, pp. 295-334.

³¹⁸ *Idem*.

³¹⁹ STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 394.

Ricardo Lobo Torres, nesse sentido, admite que as isenções tributárias justas e convenientes sejam estendidas pelo intérprete/aplicador do direito, em prestígio à isonomia, citando exemplos em que podemos identificar a existência de uma única solução constitucionalmente possível. Segundo Ricardo Lobo Torres:

A interpretação da isenção também coloca um problema que me parece muito difícil e que tem sido abordado algumas vezes. Quando a isenção ou o inventivo fiscal é odioso o seu controle judicial se fará na via da anulação. Em qualquer tratamento preferencial que se dê a brasileiros, que implique numa discriminação em relação a outros, a consequência normal é a anulação daquele ato. Isso aconteceu, por exemplo, com o tratamento preferencial que se deu a militares e a magistrados no regime anterior. Inexiste a possibilidade de, por isonomia, se estender algo que é odioso. Se, todavia, a isenção for justa e conveniente, mas se deixar fora do seu universo algumas pessoas que mereceriam tratamento igual, nesse caso poderia o intérprete ampliá-la, eis que a interpretação extensiva ainda é uma das possibilidades da interpretação literal, tanto mais que, na hipótese, contribuiria para combater a discriminação infundada ou as condições inconstitucionais criadas para a outorga do favor 320.

Da mesma forma, Roque Antonio Carrazza igualmente admite que o Poder Judiciário estenda benefícios a contribuintes que se encontrem em situação análoga à dos isentos. Isso porque, destaca Roque Carrazza, o princípio da igualdade também se aplica às isenções tributárias:

Mas também o princípio da igualdade paira sobre as isenções tributárias. De fato, elas só podem ser concedidas quando favorecem pessoas tendo em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelem ausência de capacidade econômica para suportar o encargo fiscal etc.). A nosso ver, o Judiciário, em homenagem a este princípio, pode: a) anular uma isenção que privilegia apenas pessoas que se encontram em situação mais favorável (v.g., os grandes proprietários de terras); b) estender o benefício a contribuintes que se encontram em situação análoga à dos isentos (v.g., aos laringologistas, se a isenção favorece expressamente aos pneumologistas); e c) estender o benefício aos que não foram alcançados pela isenção exclusivamente pela inércia das autoridades públicas (tal ocorreria se uma lei apenas isentasse do imposto específico contribuintes que, já tendo importado uma mercadoria, obtivessem o desembaraço aduaneiro até determinada data). 321

³²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 317.

³²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág.978/979.

Essa, portanto, é a melhor solução. Contudo, de forma geral, o Poder Judiciário ao realizar o controle das isenções tributárias deve evitar os extremos. Como explica Douglas Yamashita:

*“Se, por um lado, a realização efetiva do princípio da igualdade reclama critérios mais precisos para controle da discriminação entre contribuintes, por outro lado esse controle não pode ser ilimitado, sem freios, ao ponto de o Poder Judiciário substituir, por completo, o Poder Legislativo. De fato, tratando-se do controle de constitucionalidade de leis tributárias que discriminam contribuintes, estamos falando da ingerência do Poder Judiciário no conteúdo das leis tributárias elaboradas pelo Poder Legislativo. Isso porque, diferentemente dos demais direitos fundamentais que protegem determinado bem jurídico, o princípio da igualdade é um “cheque em branco” a ser preenchido pelo Poder Legislativo e, apenas corrigível, mas não alterável pelo Poder Judiciário. Imediatamente, instala-se uma forte tensão entre cláusulas pétreas de igual quilate (art. 60, §4º, da CF/88), quais sejam, a supremacia dos direitos fundamentais, de um lado, e a separação dos poderes e a democracia, de outro lado, estas a fundamentar a margem de apreciação (Beurteilungsspielraum) do Poder Legislativo. A respeito comenta Tipke com toda autoridade: “na determinação de qual seria o princípio fundamental pertinente, o legislador tem discricionariedade valorativa (margem de apreciação [Beurteilungsspielraum]). Ele não precisa encontrar a solução mais pertinente. Sua valoração – para que tenha propriedade jurídica – deve ser defensável, discutível, ele não pode ser irrazoável”.*³²²

Dessa forma, deve haver respeito à margem de apreciação do Legislador, sob pena de o Judiciário se substituir no papel outorgado ao legislativo de realizar a discriminação entre os contribuintes.

Assim, a terceira opção, embora polêmica, é defendida como a mais adequada em situações excepcionais, onde a extensão do benefício é a única solução constitucionalmente possível. Essa técnica de decisão não ofende o princípio democrático nem desrespeita a separação dos poderes, desde que seja comprovada a inexistência de margem de liberdade ao Judiciário.

O Poder Judiciário deve respeitar a margem de apreciação do Legislativo ao fazer diferenciações, evitando substituir o Legislativo em suas funções. No entanto, nas hipóteses de discriminações arbitrárias, o Judiciário deve declarar a inconstitucionalidade da norma, eliminando a isenção, o tratamento favorecido ou o

³²² YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014. Pág. 105/106.

benefício fiscal do sistema quando se tratar de privilégios fiscais incompatíveis com o interesse público³²³.

Por outro lado, quando esses instrumentos são fundados no interesse público, mas deixam de contemplar contribuintes em situação idêntica, o Judiciário deve estender a isenção, o tratamento favorecido ou o benefício fiscal aos demais contribuintes por meio de uma sentença manipulativa, desde que observados requisitos.

5.6. CONTROLE JUDICIAL DO TRATAMENTO FAVORECIDO (LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006)

O tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, materializado primordialmente através do Simples Nacional instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, constitui imperativo constitucional previsto no artigo 170, inciso IX, da Constituição Federal. A referida norma estabelece critérios objetivos de enquadramento baseados exclusivamente no faturamento anual, além de promover significativas exclusões setoriais que podem gerar situações de manifesta violação ao princípio da isonomia tributária.

A questão jurídica que se apresenta ao controle judicial refere-se à possibilidade de extensão do regime favorecido a empresas que, conquanto efetivamente pequenas em sua estrutura econômica e operacional, encontram-se excluídas do benefício seja por marginais extrapolações dos limites de faturamento, seja pelas vedações setoriais estabelecidas nos artigos 3º, §4º, e 17 da LC 123/2006.

O critério exclusivamente quantitativo do faturamento, embora dotado de objetividade e facilidade de aplicação, pode gerar distorções significativas quando empresas com receita bruta ligeiramente superior aos limites legais - atualmente R\$ 4.800.000,00 anuais para empresas de pequeno porte - mantêm características estruturais, operacionais e de capacidade contributiva substancialmente idênticas às beneficiárias do regime.

³²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 317.

Casos em que empresas com faturamento marginalmente superior aos limites legais pleiteiam o enquadramento no Simples Nacional, argumentando violação ao princípio da igualdade, exigem atenção do Judiciários. Nesses casos, o Poder Judiciário deve proceder à análise da razoabilidade da discriminação estabelecida pelo legislador, verificando se o critério adotado guarda correlação lógica com a finalidade constitucional do tratamento favorecido.

Quando evidenciada situação de manifesta desproporcionalidade - como empresa com faturamento ligeiramente superior ao limite legal que mantém as mesmas características estruturais de uma enquadrada no limite - configura-se hipótese de inconstitucionalidade por omissão parcial, passível de correção mediante sentença manipulativa aditiva, desde que comprovada a inexistência de margem de apreciação legislativa para a solução do caso concreto.

As exclusões setoriais previstas na LC 123/2006 apresentam questão de maior complexidade para o controle judicial. O artigo 17 da referida norma, em sua redação original, estabelecia extenso rol de atividades vedadas ao Simples Nacional, incluindo prestação de serviços de advocacia, engenharia, medicina, consultorias, entre outras atividades intelectuais.

A Lei Complementar nº 147/2014 promoveu a primeira grande flexibilização, revogando os incisos XI e XIII, permitindo que empresas prestadoras de serviços intelectuais e de consultoria ingressassem no Simples Nacional. A Lei Complementar nº 155/2016 flexibilizou as vedações do setor de bebidas alcoólicas, permitindo o ingresso de micro e pequenas cervejarias, vinícolas, produtores de licores e destilarias. Mais recentemente, a Lei Complementar nº 214/2025 ajustou pontualmente os incisos II e XV, ampliando a vedação para titulares domiciliados no exterior e simplificando a exclusão de locação de imóveis próprios. A evolução demonstra clara tendência de ampliação do acesso ao regime simplificado, abandonando-se as vedações genéricas em favor de critérios mais específicos e justificados tecnicamente.

Tais exclusões, quando desprovidas de justificativa técnica ou constitucional adequada, podem configurar discriminação arbitrária incompatível com o princípio republicano e da isonomia³²⁴. É necessário verificar se a exclusão de determinada

³²⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: Análise da Constitucionalidade das Exclusões Setoriais. In: SEVERI, Fabiana Cristina; TRENTINI, Flávia (Org.). **Desenvolvimento no**

atividade fundamenta-se em critérios constitucionalmente legítimos, como a necessidade de controle fiscal específico, peculiaridades da atividade que inviabilizem a sistemática simplificada, ou outras razões de interesse público.

O controle judicial das exclusões do Simples Nacional deve observar parâmetros hermenêuticos específicos, iniciando-se pela verificação da existência de justificativa constitucional para a exclusão, mediante análise da relação de pertinência lógica entre a discriminação estabelecida e o objetivo da norma, bem como as peculiaridades da atividade econômica em questão. Em segundo lugar, impõe-se a análise da proporcionalidade da medida, cotejando-se os benefícios da exclusão para o sistema tributário com os prejuízos causados aos contribuintes excluídos. O terceiro parâmetro consiste no exame da existência de alternativas menos gravosas que poderiam atingir o mesmo objetivo público sem excluir integralmente a categoria do tratamento favorecido. Por fim, deve-se proceder à verificação da coerência sistemática das exclusões, identificando-se eventuais contradições internas que evidenciem arbitrariedade legislativa.

A extensão judicial do tratamento favorecido revela-se juridicamente viável em situações específicas, notadamente quando se configurarem exclusões manifestamente arbitrárias, caracterizadas pela vedação setorial desprovida de justificativa razoável, constituindo privilégio negativo incompatível com o interesse público, exemplificando-se com a exclusão de determinada atividade de prestação de serviços enquanto atividades similares permanecem beneficiadas sem critério diferenciador constitucionalmente relevante³²⁵.

A viabilidade também se verifica nas omissões legislativas evidentes, quando o legislador, ao estabelecer o rol de atividades beneficiadas, deixa de contemplar situações substancialmente idênticas por mera inércia ou esquecimento legislativo. Ademais, justifica-se a extensão nas discriminações inconstitucionais supervenientes, quando alterações na realidade econômica ou jurídica tornam inconstitucional exclusão anteriormente justificada, demandando atualização hermenêutica da norma.

Estado Democrático de Direito: Coletânea de Estudos em Comemoração aos 5 anos de Mestrado em Direito da FDRP-USP. Ribeirão Preto: Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP, 2019. v. 1, p. 250-280.

³²⁵ YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014. Pág. 105/106.

Nas hipóteses de extensão do benefício, o Poder Judiciário deve adotar sentença manipulativa aditiva com rigorosa fundamentação quanto à inexistência de margem de apreciação legislativa, devendo a decisão demonstrar que a extensão constitui única solução constitucionalmente possível, não refletindo ato de vontade pura do julgador. Para preservação do equilíbrio orçamentário e respeito às competências legislativas, recomenda-se a modulação temporal dos efeitos da decisão, concedendo-se prazo razoável para que o Poder Legislativo promova as adequações necessárias na sistemática do Simples Nacional.

A análise judicial deve pautar-se pela máxima cautela, considerando-se que o tratamento favorecido constitui exceção ao regime geral de tributação e que sua extensão indiscriminada pode comprometer o orçamento público e desvirtuar os objetivos da política fiscal.

5.7. DIRETRIZES PARA O CONTROLE JURISDICIONAL EFETIVO

O controle judicial dos benefícios fiscais constitui matéria de elevada complexidade que demanda rigorosa observância de diretrizes técnicas precisas, destinadas a assegurar sua efetividade sem comprometer a segurança jurídica e o necessário equilíbrio institucional. Nesse contexto, cabe ao Poder Judiciário estabelecer critérios objetivos que permitam distinguir, com a devida precisão técnica, entre benefícios fiscais legitimamente concedidos e privilégios tributários de natureza inconstitucional³²⁶.

A atuação jurisdicional deve pautar-se por parâmetros bem definidos, iniciando-se pela verificação da existência de interesse público primário que justifique a concessão do benefício fiscal³²⁷. Tal benefício deve necessariamente atender a finalidades constitucionalmente legítimas, tais como a promoção do desenvolvimento econômico, a proteção ambiental ou a redução de desigualdades regionais ou sociais.

Subsequentemente, impõe-se a análise da observância do princípio da igualdade, verificando-se se a discriminação estabelecida possui critério

³²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Pág. 317.

³²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Pág.978/979.

diferenciador constitucionalmente relevante e se mantém relação de pertinência lógica com a finalidade perseguida.

O terceiro parâmetro consiste no exame da proporcionalidade da medida, mediante o cotejo entre os benefícios efetivamente alcançados e os custos impostos ao sistema tributário e aos demais contribuintes. Por fim, deve-se proceder à verificação da observância das formalidades legais, particularmente a exigência de lei específica prevista no artigo 150, §6º, da Constituição Federal.

A análise da isonomia em matéria de benefícios fiscais exige metodologia estruturada que permita identificar, com a necessária precisão, as situações de violação constitucional. Essa metodologia compreende etapas sucessivas: a identificação do critério de diferenciação adotado pelo legislador para concessão do benefício fiscal, seguida da verificação se tal critério diferenciador possui relevância constitucional, encontrando fundamento nos princípios e valores constitucionais.

Posteriormente, procede-se à análise da correlação lógica entre o critério diferenciador e a finalidade constitucional perseguida pelo benefício fiscal, ao exame da proporcionalidade da discriminação, verificando-se se não há meios menos gravosos para atingir o mesmo objetivo público, e, finalmente, à verificação da existência de situações fáticas substancialmente idênticas que foram injustamente excluídas do benefício.

Os benefícios fiscais com finalidade extrafiscal submetem-se a controle judicial específico que deve observar as peculiaridades desses instrumentos de política pública. Esse controle abrange a verificação da legitimidade, mediante análise se o objetivo extrafiscal perseguido encontra fundamento constitucional adequado, o controle de adequação, analisando-se se o benefício fiscal constitui meio idôneo para atingir o objetivo extrafiscal proposto, e o controle de necessidade, examinando-se se não existem alternativas menos gravosas ao sistema tributário para alcançar o mesmo resultado.

Ademais, deve-se proceder ao controle de proporcionalidade em sentido estrito, ponderando-se os benefícios extrafiscais alcançados e os custos impostos ao sistema tributário e aos demais contribuintes, bem como ao controle temporal, verificando-se se o benefício possui prazo determinado e se há mecanismos de avaliação de sua efetividade.

O controle judicial dos benefícios fiscais deve respeitar rigorosamente os limites constitucionais da função jurisdicional, evitando a usurpação das

competências legislativas. Esses limites compreendem o limite democrático, segundo o qual o Judiciário não pode substituir as escolhas políticas legítimas do legislador democraticamente eleito, devendo restringir-se ao controle de constitucionalidade, e o limite da separação dos poderes, que impõe que a atuação judicial respeite a margem de apreciação do Legislativo na definição de políticas fiscais, intervindo apenas quando evidenciada violação constitucional.

Igualmente relevantes são o limite orçamentário, segundo o qual as decisões judiciais devem considerar o impacto fiscal das medidas adotadas, preferencialmente através da modulação temporal dos efeitos, e o limite técnico, que exige o reconhecimento pelo Judiciário dos limites de sua competência técnica em matéria de política fiscal, devendo buscar apoio especializado quando necessário.

O controle judicial efetivo dos benefícios fiscais demanda a utilização de instrumentos processuais adequados à complexidade da matéria.

5.8. SÍNTESE CONCLUSIVA

O controle judicial dos benefícios fiscais, isenções tributárias e tratamentos favorecidos constitui imperativo constitucional decorrente da necessidade de preservação do princípio da igualdade e prevenção de privilégios fiscais incompatíveis com o interesse público. A ausência de controle efetivo compromete a justiça do sistema tributário e viola os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

O Poder Judiciário possui competência constitucional para exercer esse controle, devendo fazê-lo de forma equilibrada, respeitando a margem de apreciação do legislador, mas não se omitindo diante de violações evidentes aos princípios constitucionais estruturantes. Nas hipóteses de benefícios fiscais inconstitucionais, o Judiciário deve utilizar técnicas decisórias adequadas à natureza da violação constitucional identificada.

Para privilégios fiscais injustificados, impõe-se a declaração de inconstitucionalidade com eliminação completa do benefício. Nos casos de benefícios legítimos com exclusões arbitrárias, cabível a sentença manipulativa aditiva, estendendo o benefício aos contribuintes injustamente excluídos, desde que evidenciada única solução constitucionalmente possível. Nesses casos, em regra, adequada se mostra a modulação temporal para adequação legislativa.

O controle judicial deve preservar o equilíbrio entre os poderes constituídos, reconhecendo a competência primária do Legislativo para definição de políticas fiscais, mas exercendo adequadamente a função de controle de constitucionalidade.

A modulação temporal dos efeitos das decisões constitui instrumento fundamental para conciliar a proteção dos direitos fundamentais com a preservação do equilíbrio orçamentário e a segurança jurídica.

O aprimoramento do controle judicial dos benefícios fiscais demanda o desenvolvimento de critérios hermenêuticos mais precisos, a capacitação técnica especializada do Poder Judiciário e o estabelecimento de mecanismos de cooperação institucional entre os poderes.

A evolução jurisprudencial deve caminhar no sentido de maior efetividade do controle, sem comprometer a segurança jurídica e o equilíbrio institucional, contribuindo para a construção de um sistema tributário mais justo e isonômico.

CONCLUSÃO

A presente tese examinou a complexa questão da extensão judicial do tratamento tributário favorecido a pequenas empresas que não se enquadram formalmente na definição estabelecida pela Lei Complementar nº 123/2006. A pesquisa desenvolveu-se através de rigorosa análise dogmática, abordando aspectos constitucionais, legislativos e jurisprudenciais da matéria.

O primeiro capítulo demonstrou que as microempresas e empresas de pequeno porte constituem elemento fundamental da estrutura econômica nacional, sendo responsáveis por 97% das empresas em operação, 57% dos empregos formais e 40% dos salários distribuídos na economia brasileira. Constatou-se que o critério exclusivamente quantitativo adotado pela Lei Complementar nº 123/2006, baseado na receita bruta anual, embora dotado de simplicidade operacional, pode gerar distorções significativas ao não contemplar adequadamente as diversas realidades empresariais.

A análise revelou tensão irresolúvel entre os imperativos de simplicidade tributária e isonomia material. Verificou-se que as exclusões setoriais previstas na legislação carecem, em diversos casos, de justificação constitucional adequada, configurando potencial violação aos princípios da isonomia e da livre concorrência.

O segundo capítulo estabeleceu que o consequencialismo jurídico constitui método interpretativo legítimo quando adequadamente procedimentalizado e observadas as balizas da competência institucional, proporcionalidade temporal, universalização e subsidiariedade. Demonstrou-se que o ordenamento pátrio, notadamente por meio da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, em seu artigo 20, impõe categoricamente a consideração das consequências práticas das decisões judiciais.

A pesquisa constatou que a utilização de argumentos consequencialistas na extensão do tratamento favorecido deve fundamentar-se em dados empíricos sólidos, ser reconduzida ao direito posto e observar motivação qualificada. Estabeleceu-se que o consequencialismo fraco, utilizado subsidiariamente, constitui instrumento legítimo de aperfeiçoamento da prestação jurisdicional.

O terceiro capítulo evidenciou que o princípio da legalidade tributária apresenta dupla dimensão funcional, manifestando-se tanto como limitação ao poder de tributar quanto ao poder de conceder benefícios fiscais. Verificou-se que o artigo

150, §6º, da Constituição Federal estabelece reserva de lei específica para benefícios tributários, mas tal exigência não constitui óbice absoluto à extensão judicial quando configurada única solução constitucionalmente possível.

A análise demonstrou que as mitigações ao princípio da legalidade, também sob a ótica dos benefícios fiscais, são admissíveis em situações excepcionais que visem à correção de violações ao princípio da isonomia. Constatou-se que a extensão judicial de benefícios fiscais constitui mitigação legítima quando preenchidos requisitos rigorosos de necessidade e proporcionalidade.

O quarto capítulo estabeleceu que as sentenças manipulativas aditivas constituem instrumento jurídico excepcionalmente viável em matéria tributária para correção de situações de inconstitucionalidade por omissão parcial. Demonstrou-se que a doutrina italiana fornece parâmetros seguros para aplicação dessas decisões, exigindo-se demonstração de única solução constitucionalmente possível.

A pesquisa constatou que as objeções baseadas na violação do princípio democrático, separação dos poderes e equilíbrio orçamentário não procedem quando observados os requisitos de admissibilidade estabelecidos. Verificou-se que a modulação temporal dos efeitos constitui mecanismo essencial para preservação da estabilidade fiscal e adequação legislativa.

O quinto capítulo concluiu que judicialização, ativismo judicial e politização da justiça constituem fenômenos distintos, sendo a judicialização um processo estrutural contingencial autorizado pelo ordenamento, o ativismo uma postura comportamental que extrapola os limites normativos por meio de convicções pessoais dos magistrados, e a politização da justiça uma atribuição legítima de funções políticas por previsão constitucional expressa. Conclui-se pela superação do paradigma clássico do "legislador negativo", inadequado ao constitucionalismo contemporâneo fundado no "direito por princípios", propugnando-se por modelo intermediário que permita o controle judicial responsável de benefícios fiscais mediante instrumentos como sentenças manipulativas, desde que fundamentado tecnicamente, respeitados os limites constitucionais e voltado à proteção de direitos fundamentais e supremacia constitucional, evitando-se tanto a omissão judicial quanto o ativismo desarrazoado que comprometa o equilíbrio institucional entre os Poderes da República. Demonstrou que o controle judicial dos benefícios fiscais constitui imperativo constitucional decorrente da necessidade de preservação do princípio da igualdade. Constatou-se que a ausência de controle efetivo compromete

a justiça do sistema tributário e perpetua privilégios fiscais incompatíveis com o interesse público.

A análise evidenciou que o Poder Judiciário possui competência constitucional para exercer esse controle, devendo fazê-lo de forma equilibrada, respeitando a margem de apreciação do legislador sem se omitir diante de violações constitucionais evidentes. Estabeleceu-se metodologia específica para identificação e correção de benefícios fiscais inconstitucionais.

A hipótese inicial de que o artigo 150, §6º, da Constituição Federal impediria categoricamente a extensão judicial do tratamento favorecido foi refutada pela pesquisa. Demonstrou-se que, em situações excepcionais, quando configurada inconstitucionalidade por omissão parcial e evidenciada única solução constitucionalmente possível, o Poder Judiciário pode estender o tratamento favorecido a pequenas empresas não contempladas pela Lei Complementar nº 123/2006.

A tese central defendida nesta investigação é que o Poder Judiciário possui competência constitucional para estender o tratamento tributário favorecido a pequenas empresas que, embora não se enquadrem formalmente na definição da Lei Complementar nº 123/2006, encontram-se em situação materialmente idêntica às beneficiárias do regime, desde que observados cumulativamente requisitos rigorosos e objetivos. O primeiro requisito, denominado similitude material, exige demonstração inequívoca de que os contribuintes excluídos possuem características econômicas, estruturais e de capacidade contributiva substancialmente idênticas às empresas beneficiadas, não se admitindo diferenciações meramente formais ou de enquadramento legal. O segundo requisito, da unicidade da solução constitucional, demanda comprovação técnica de que a extensão do benefício constitui única alternativa hermeneuticamente compatível com os princípios constitucionais aplicáveis, excluindo-se qualquer margem de discricionariedade judicial na definição da solução. O terceiro requisito, da proporcionalidade, impõe verificação criteriosa de que a discriminação legislativa não supera o teste da proporcionalidade em suas três dimensões: adequação do meio escolhido para atingir o fim proposto, necessidade da medida ante a inexistência de alternativas menos gravosas, e proporcionalidade em sentido estrito mediante ponderação entre vantagens e desvantagens da diferenciação. O quarto requisito, da fundamentação empírica, estabelece a necessidade de demonstração através de dados concretos, estudos

técnicos e análise interdisciplinar das circunstâncias fáticas que justificam a extensão, vedando-se especulações ou impressões subjetivas. O quinto requisito, da modulação temporal, determina o estabelecimento de prazo adequado para adequação legislativa e orçamentária, preservando o equilíbrio fiscal e permitindo que o Poder Legislativo promova as alterações normativas necessárias.

A extensão judicial revela-se juridicamente viável em duas dimensões principais, cada uma com características e limitações específicas. A primeira dimensão refere-se à inclusão de empresários que superem marginalmente os limites de faturamento estabelecidos pela Lei Complementar nº 123/2006 por fatores conjunturais extraordinários e temporários, mantendo estruturalmente as características econômicas e operacionais típicas de pequena empresa. A segunda dimensão abrange a correção de exclusões setoriais manifestamente arbitrárias previstas no artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006, que careçam de justificção constitucional adequada e configurem violação ao princípio da isonomia tributária.

A pesquisa demonstrou que a proteção constitucional às pequenas empresas, expressa nos artigos 170, IX, e 179 da Constituição Federal, justifica tratamento diferenciado que considere não apenas critérios formais de receita bruta, mas indicadores substantivos de capacidade contributiva e vulnerabilidade econômica. A análise revelou que o legislador constituinte reconheceu que essas entidades econômicas, em razão de suas limitações estruturais e econômicas, merecem regime tributário simplificado e favorecido, estabelecendo imperativo constitucional que não pode ser frustrado por inadequações legislativas pontuais ou definições excessivamente restritivas. A metodologia consequencialista desenvolvida nesta pesquisa fornece instrumentos técnicos precisos para adequada consideração dos efeitos práticos da extensão judicial do tratamento favorecido, assegurando que a decisão jurisdicional promova efetivamente os objetivos constitucionais de proteção às pequenas empresas sem comprometer a sustentabilidade do sistema tributário ou gerar repercussões orçamentárias desproporcionais.

A implementação das conclusões desta investigação demanda aperfeiçoamento substantivo da capacitação técnica do Poder Judiciário, abrangendo formação interdisciplinar de magistrados em áreas como economia, finanças públicas e políticas tributárias, desenvolvimento de protocolos metodológicos rigorosos para análise de casos envolvendo extensão de benefícios

fiscais, e estabelecimento de mecanismos de cooperação institucional entre os poderes que assegurem implementação ordenada das decisões judiciais sem comprometimento da funcionalidade do sistema tributário. A evolução jurisprudencial deve caminhar no sentido de maior efetividade do controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais, superando posturas excessivamente formalistas que impedem a correção de injustiças evidentes, sem comprometer a segurança jurídica e o equilíbrio institucional que caracterizam o Estado Democrático de Direito.

A extensão judicial do tratamento favorecido, quando adequadamente aplicada dentro dos parâmetros metodológicos e substantivos estabelecidos nesta pesquisa, constitui importante instrumento de concretização do princípio da isonomia tributária e de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes, contribuindo para a construção de sistema tributário mais justo e equânime que efetivamente promova o desenvolvimento das pequenas empresas conforme determinado pelo constituinte. A pesquisa evidenciou que a tensão entre legalidade formal e justiça material no direito tributário pode ser adequadamente resolvida através da aplicação sistemática e rigorosa dos princípios constitucionais, especialmente quando o Poder Judiciário atua dentro de suas competências institucionais específicas, observando criteriosamente os limites metodológicos e substantivos estabelecidos pela ordem constitucional. O tratamento tributário favorecido às pequenas empresas constitui imperativo constitucional que não pode ser frustrado por inadequações legislativas pontuais, definições excessivamente restritivas ou exclusões setoriais arbitrárias, cabendo ao Poder Judiciário, em casos excepcionais e mediante rigorosa fundamentação técnica e jurídica, promover a correção das distorções que comprometam a efetividade dos comandos constitucionais de proteção ao pequeno empreendedor, sempre com observância aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e preservação do equilíbrio orçamentário e da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBOUD, Georges. **Ativismo judicial**: os perigos de se transformar o STF em inimigo ficcional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.
- AGHION, Philippe et al. Tax Simplicity and Heterogeneous Learning. **SSRN Electronic Journal**, [s. l.], 2018.
- ALMEIDA, Guilherme da Franca Couto Fernandes de; CHRISMANN, Pedro Henrique Veiga. Deliberação judicial colegiada: aspectos problemáticos. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 165-188, jan./abr. 2019. DOI: 10.5380/rinc.v6i1.57578.
- ALVIM, Teresa Arruda. Argumentos consequentialistas nas decisões judiciais – possibilidades, limites e riscos. **Revista de Processo**, v. 349, p. 759-783, 2024.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 23 maio 2024.
- _____, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48, p. 687-707, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1859>. Acesso em: 23 maio 2024.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Dicionário de metodologia científica**: um guia para a produção do conhecimento científico. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. **Small Business**: a global agenda. September 2010.
- ASSOCIAÇÃO DOS MAGISTRADOS BRASILEIROS. **Magistrados Brasileiros**: caracterizações e opiniões. 2015. Disponível em: <https://cpj.amb.com.br/wp-content/uploads/2021/05/2005-Magistrados-Brasileiros-Characterizacoes-e-opinioes-AMB.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2024.
- ATALIBA, Geraldo. **Instituições de Direito Público e República**. São Paulo: Editora Mimeografada, 1984.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BACK, Philippa Foster. Avoiding tax may be legal, but can it ever be ethical? **The Guardian**. Disponível em: <https://www.theguardian.com/sustainable-business/avoiding-tax-legal-but-ever-ethical>. Acesso em: 24 out. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. O papel criativo dos tribunais – técnicas de decisões em controle de constitucionalidade. **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 46, n. 146, p. 295-334, jun. 2019.

_____, Luís Roberto. **Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática**. (SYN)THESIS, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 23–32, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/synthesis/article/view/7433>. Acesso em: 16 set. 2025.

BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica**: teoria e prática da monografia para os cursos de direito. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar**. Justificativa apresentada pelo Deputado Jutahy Junior. Exposição de motivos referente à regulamentação dos artigos 146 e 170, IX, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F531360F62D1F9B0820DEB8C7CE59003.proposicoesWebExterno2?codteor=193056&filena me=PLP+123/2004. Acesso em: 07 set. 2025.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Código de Ética da Magistratura Nacional**. Resolução nº 60, de 19 de setembro de 2008. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/Resolu%C3%A7%C3%A3o-n%C2%BA-60-de-19-de-setembro-de-2008.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 73**. Relator: Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno, julgado em 07-10-1994, DJ 19-12-1994 PP-35177 EMENT VOL-01772-01 PP-00001.

- _____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1950**. Relator: Min. Eros Grau. Tribunal Pleno, julgado em 03-11-2005, DJ 02-06-2006 PP-00004 EMENT VOL-02235-01 PP-00052 LEXSTF v. 28, n. 331, 2006, p. 56-72 RT v. 95, n. 852, 2006, p. 146-153.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3330**. Relator: Min. Ayres Britto. Tribunal Pleno, julgado em 03-05-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-055 DIVULG 21-03-2013 PUBLIC 22-03-2013 RTJ VOL-00224-01 PP-00207.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 449.233/RS**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 08/02/2011.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 54**. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, julgado em 12-04-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 29-04-2013 PUBLIC 30-04-2013 RTJ VOL-00226-01 PP-00011.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 641.320/RS**. Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 11/05/2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 838284**. Relator: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.732.813/RS**. Relator: Min. Edson Fachin, julgado em 03/08/2021.
- BRUST, Leo. **A Interpretação Conforme a Constituição e as Sentenças Manipulativas**. Revista Direito GV, São Paulo, 5(2), Jul-dez, p. 507-526.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). **Políticas Públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Dimensões do ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal**. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

- CASTOR, Belmiro Jobim. **Estratégias para a Pequena e Média Empresa**. São Paulo: Atlas, 2009.
- CHAVES, André Luiz Maluf; RODRIGUES-PEREIRA, Thiago. Sentenças aditivas no direito italiano e a sua viabilidade na jurisdição constitucional brasileira. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 167-191, jul./dez. 2014.
- CHOUDHRY, Sujit. Migration as a new metaphor in comparative constitutional law. In: CHOUDHRY, Sujit (ed.). **The migration of constitutional ideas**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. p. 1-35.
- CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Argumento Consequencialista no Direito. **Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL**, v. 6, n. 3, p. 4-27, 2015. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica) 1809-1873 (versão impressa). Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/2061>. Acesso em: 25 maio 2024.
- CLARK III, Major; SAADE, Radwan. The Role of Small Business in Economic Development of the United States: From the End of the Korean War (1953) to the Present. **SSRN Electronic Journal**. 10.2139/ssrn.1803161, 2011.
- CÓDIGO IBERO-AMERICANO DE ÉTICA JUDICIAL. 2006. Disponível em: https://www.iberro-americano.org/documentos/codigo_etica_judicial.pdf. Acesso em: 10 mar. 2025.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). **Protocolo para julgamento com perspectiva de gênero**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça – CNJ; Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – Enfam, 2021. 132 p. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br> e <https://www.enfam.jus.br>. eISBN 978-65-88022-06-1.
- COOLEY, Thomas. **Princípios Gerais de Direito Constitucional dos Estados Unidos da América do Norte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- CORNEEL, Frederic G. The Structure of Small Business Taxation: Ends and Means. **The Tax Lawyer**, [s. l.], v. 35, n. 4, p. 825, 1982.
- CRISAFULLI, V. La Corte Costituzionale ha vent'anni. **Giurisprudenza Costituzionale** Milano: Giuffrè, 1976, p. 1707.
- CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

- DANTAS, F. C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e due process of law: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. **Problemas de direito positivo: estudos e pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 38-64.
- DAVIS, Kevin E.; TREBILCOCK, Michael J. The Relationship Between Law and Development: Optimists versus Skeptics (May 1, 2008). **American Journal of Comparative Law**, Vol. 56, No. 4, 2008; NYU Law School, Public Law Research Paper No. 08-14; NYU Law and Economics Research Paper No. 08-24. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1124045>. Acesso em: 19 ago. 2019.
- DE LA VEGA, Augusto Martín. **La Sentencia Constitucional en Italia**. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2003.
- DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. 2018. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.
- DILGER, Robert Jay. **Small business size standards: A historical analysis of contemporary issues**. Washington, DC: Congressional Research Service, 2012.
- DUARTE, Clarice Seixas. O Ciclo das Políticas Públicas. In: SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins e BRASIL, Patricia Cristina (orgs.). **O Direito e as Políticas Públicas no Brasil**. São Paulo, Atlas, 2013.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Small Business Act**. 1953.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Selective Service Act**. 1948.
- FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação**. 2018. 183 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.
- FEYERABEND, Paul K. **Contra o método**. Tradução: Cezar Augusto Mortari. 2. ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011.
- FILION, Louis Jacques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. **Journal of Small Business & Entrepreneurship**, v. 7, n. 2, p. 33-46, jan./mar. 1990.
- GALA, Paulo. A teoria institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**. v. 23, n. 2 (90), p. 89-105.
- GARCIA, Junior Ruiz. A importância dos Instrumentos de Apoio à Inovação para Micro e Pequenas Empresas para o Desenvolvimento Econômico. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 10, n. 2, p. 131-144, jul./dez. 2007.

- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- GIVATI, Yehonatan. Walking a Fine Line: A Theory of Line Drawing in Tax Law. **Virginia Tax Review**, v. 34, p. 469-509, 2015.
- GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceito e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária – Limites e Possibilidades. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Ano 1, n. 4, p. 111-150, 2015.
- _____, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. Novos horizontes da tributação. Um diálogo luso-brasileiro. Lisboa: Almedina, 2012.
- _____, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina.
- GUASTINI, Riccardo. **Lezioni di teoria costituzionale**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2001.
- HERTZ, Leah. **In Search of a small business definition**: an exploration of the small-business definitions of the U.S., the U.K., Israel, and the People's Republic of China. Washington: University Press of America, 1982.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Nueva, 1969.
- JOBIM, Marco Félix; OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte de. **Ativismo judicial e suas múltiplas definições**. Revista Eletrônica de Direito Processual, Rio de Janeiro, v. 22, n. 3, p. 710-731, set./dez. 2021. Disponível em: www.redp.uerj.br. Acesso em: 16 set. 2025.
- JONER, Gabriel. **Sentenças Interpretativas e Aditivas**: (In) Aplicabilidade no Âmbito do Direito Tributário. Revista dos Tribunais, RT Vol. 975 (Janeiro 2017), p. 02-15.
- KANAYAMA, Rodrigo Luís. **Limites às restrições aos direitos fundamentais na atividade de investigação do Poder Legislativo**. 2007. 254 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.
- KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná. Disponível em:

<https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 07 set. 2025.

- KREIN, José Dari; BIAVASCHI, Magda. Condições e relações de trabalho no segmento das micro e pequenas empresas. In: SANTOS, Anselmo Luís dos; KREIN, José Dari; CALIXTRE, André Bojikian (Org.). **Micro e Pequenas Empresas**: Mercado de Trabalho e Implicação para o Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Ipea, 2012. Cap. 4, p. 89-122.
- KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Traduzido por José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LAWSKY, Sarah B. The Problem of Line-Drawing. **Iowa Law Review Bulletin**, Vol. 98, IOWA L. Rev. Bull. pp. 42-54 (2013).
- MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. **New York University Law Review**, New York, v. 58, n. 2, p. 239-258, 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.
- _____, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.
- _____, Schubert de Farias. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MADI, Maria Alejandra Caporale; GONÇALVES, José Ricardo Barbosa. Produtividade, financiamento e trabalho: aspectos da dinâmica das micro e pequenas empresas (MPEs) no Brasil. In: SANTOS, Anselmo Luís dos; KREIN, José Dari; CALIXTRE, André Bojikian (Org.). **Micro e Pequenas Empresas**: Mercado de Trabalho e Implicação para o Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Ipea, 2012. Cap. 1, p. 17-42.
- MARANCA, A.P.; HIDALGO, M. **Regulamento do Simples Nacional comentado**: resolução CGSN no 94, de 29 de novembro de 2011. 2nd ed., São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.
- MARQUES, Gabriel Lima. **O argumento de direito comparado no Supremo Tribunal Federal – STF**: um estudo a partir dos casos de liberdade de expressão no Brasil.

2014. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- MARTINS, Ricardo Marcondes. **Teoria dos princípios e função jurisdicional**. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, v. 5, n. 2. p. 135-164, mai./ago. 2018. DOI: 10.5380/rinc.v5i2.56183.
- MAROCCO, Jair. Supremo Tribunal Federal, sentenças aditivas e omissão do legislador: análise da jurisprudência brasileira a partir da experiência italiana. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Porto Alegre, ano 9, n. 33, p. 88-100, out./dez. 2015.
- MARTIN, Ives Gandra da Silva. Sanções Administrativas Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.
- MARTINS, Ricardo Marcondes. Teoria dos princípios e função jurisdicional. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 5, n. 2. p. 135-164, mai./ago. 2018. DOI: 10.5380/rinc.v5i2.56183.
- MASCARO, Alysso Leandro. **Filosofia do Direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- MEIRELLES, Edilton. A citação da doutrina nas decisões judiciais no direito comparado. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 206/2012, p. 151-163, abr. 2012.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 22. tir. São Paulo: Malheiros.
- MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Regime Jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.
- MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: III ENCONTRO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DO CONPEDI – MADRID: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano. Florianópolis: CONPEDI, 2015. v. 8, p. 107-129. Disponível em: <https://direitorp.usp.br/wp-content/uploads/2020/04/Texto-3-Proj-3.pdf>. Acesso em: 07 set. 2025.

- _____, Guilherme Adolfo dos Santos. **Simples Nacional: Análise da Constitucionalidade das Exclusões Setoriais**. In: SEVERI, Fabiana Cristina; TRENTINI, Flávia (Org.). **Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito: Coletânea de Estudos em Comemoração aos 5 anos de Mestrado em Direito da FDRP-USP**. Ribeirão Preto: Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP, 2019. v. 1, p. 250-280.
- MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal**. Coimbra: Almedina, 2015.
- NUNES, Rizzato. **Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- OECD. **Taxation of SMEs**. Paris: OECD Publishing, 2009.
- OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. **O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea**. In: PRETTO, Renato Siqueira De; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo (coord.). **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019. p. 359-422.
- ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. **Recomendação nº 189 sobre a criação de empregos nas pequenas e médias empresas**. 1998. Disponível em: http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_I_NSTRUMENT_ID:312527:NO. Acesso em: 19 ago. 2019.
- PAUL, Randolph Evernghim. **Taxation for Prosperity**. New York: Bobbs-Merril, 1947.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- _____, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Consequencialismo Decisório e sua Relevância para o Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 38, p. 150-173, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/218>. Acesso em: 24 maio 2024.
- PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201614>. Acesso em: 29 jul. 2025.

- PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos Fiscais**: uma visão a partir do construtivismo lógico-semântico. 2014. 251 f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.
- PONTES, Darwin de Souza. Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade: fundamentos de um Estado Democrático de Direito. **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, São Paulo, v. 21, n. 54, p. 117-134, abr./jun. 2020.
- POSNER, Richard A. The Rise and Fall of Judicial Self-Restraint. 100 Cal. L. Rev. 519, 2012. Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/californialawreview/vol100/iss3/1>. Acesso em: 12 set. 2018.
- POSNER, Richard A. The rise and fall of judicial self-restraint. **California Law Review**, [s. l.], v. 100, n. 3, p. 519–556, 2012.
- RAMOS, Erival Silva. **Ativismo Judicial**: parâmetros dogmáticos. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____, Miguel. **Lições Preliminares do Direito**. 27. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.
- ROSENBLATT, Paulo; ADRIANI, Lorrane Torres. Transplantes jurídicos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: uma crítica à ausência de método comparativo. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 20, n. 122, p. 691-715, out. 2018/jan. 2019.
- SAAD, Natrah. Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayer's View. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 109, p. 1069-1075, 2014.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- SALGADO, Eneida Desiree. Populismo judicial, moralismo e o desprezo à Constituição: a democracia entre velhos e novos inimigos. **Revista Brasileira De Estudos Políticos**, 117, 2018. <https://doi.org/10.9732/rbep.v117i0.594>
- SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências**. 7. ed. São Paulo: Cortez, 2010.
- SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao artigo 179. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.;

- STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1857-1858.
- SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao artigo 170, IX. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1822-1823.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- _____, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- _____, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBTD, 2021.
- SEBRAE. Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenasempresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>. Acesso em: 08 mar. 2025.
- SILVA, Allysson Cristiano Rodrigues da. **Análise do ativismo judicial como instrumento de efetivação do direito à saúde**. 2017. 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) - Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2017.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- SMANIO, Gianpaolo Poggio. Legitimidade jurídica das políticas públicas: a efetivação da cidadania. In: SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins (Orgs.). **O Direito e as Políticas Públicas no Brasil**. São Paulo: Editora Atlas, 2013, pp. 3-15.
- SOBRINHO, Antonio Dantas. Distribuição de renda, reorganização industrial e o papel das pequenas empresas. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 4, p. 9-16, out./dez. 1982. Disponível em: scielo.br/j/rae/a/3FN3xQ3XhJsQwSNHSQhpdVN/?format=pdf&lang=pt. Acesso em: 7 set. 2025.

- SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa**: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo. Tradução de M. R. da Cruz. Rio de Janeiro, Nórdica, 1986.
- SOTTO, Débora. **Tributação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. São Paulo, 2007.
- SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, n. 16, dez. 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 19 ago. 2019.
- STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- _____, Lenio Luiz. LIMITES DO CONSEQUENCIALISMO NO DIREITO: dos dilemas Trolley ao coronavírus. **REI - Revista Estudos Institucionais**, v. 6, n. 3, p. 924-934, 2020. DOI: 10.21783/rei.v6i3.569. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/569>. Acesso em: 22 maio 2024.
- SULLIVAN, Kathleen M. Foreword: Interdisciplinarity. 100 **Michigan Law Review**. May 1, 2002.
- TANNENBAUM, Melanie B. et al. Appealing to fear: a meta-analysis of fear appeal effectiveness and theories. **Psychological Bulletin**, Washington, v. 141, n. 6, p. 1178-1204, nov. 2015. DOI: 10.1037/a0039729. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4692436/>. Acesso em: 6 set. 2025.
- TASSINARI, Clarissa. **Ativismo judicial**: uma análise da atuação do Judiciário nas experiências brasileira e norte-americana. 2012. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2012.
- TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Ativismo judicial**: nos limites entre racionalidade jurídica e decisão política. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 037-058, jan./jun. 2012.
- TEIXEIRA, Guilherme Silveira. **Processo civil e consequencialismo**: prova e motivação no artigo 20 da LINDB e (des)consideração de consequências na interpretação da norma processual. 2023. 356 f. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023.

- TELLES JUNIOR, Goffredo. **Iniciação na Ciência do Direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. Malheiros, 2002.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.
- _____, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 439-463, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/166458>. Acesso em: 22 maio 2024.
- UCKMAR, Victor. Princípio da Legalidade: Aprovação das prestações pecuniárias coativas pelos órgãos representativos – origem histórica; Continuação – reconhecimento constitucional (itens 1 e 2 do Capítulo I). In: **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 21-39.
- VIARO, Felipe Albertini Nani. **Judicialização, ativismo judicial e interpretação constitucional**. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, v. 25, n. 102, p. 231-253, abr./jun. 2017.
- VIEIRA, José Roberto. Legalidade e norma de incidência: influxos democráticos no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**, p. 925-963.
- _____, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47. p. 307-348. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral.
- VINYARD, Dale. Congressional Committees on Small Business. **Midwest Journal of Political Science**, vol. 10, n°. 3 (agosto de 1966); pág. 364-377. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2108891>. Acesso em: 24 out. 2018.
- VOLPI, Matheus Tauan; VOLPI, Murilo Alan. Sentenças Manipulativas em Matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 7, n. 28, p. 45-67, out./dez. 2021.

WEISBACH, David A. An efficiency analysis of line drawing in the tax law. **Journal of Legal Studies**, [s. l.], v. 29, n. 1 PART I, p. 71, 2000.

_____, David A. Line Drawing Doctrine and Efficiency in the Tax Law. **Cornell Law Review**, Vol. 84, Issue 6, pp.1627-1681, (1998-1999).

XAVIER, Vitor Fonceca; BERTACI, Moacir José. A importância das micro e pequenas empresas para o crescimento do país. **Interface Tecnológica**, Taquaritinga, v. 15, n. 2, p. 161-173, 2018. DOI: 10.31510/infa.v15i2.392. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/f96d3425-1612-47fd-a00e-cd4354e44581/content>. Acesso em: 29 jul. 2025.

YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.

ZAGREBELSKY, Gustavo; MARCENÓ, Valeria. **Giustizia Costituzionale**. Bologna: Il Mulino, 2012.