LUCIANO FELÍCIO FUCK

**Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais
no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2014

LUCIANO FELÍCIO FUCK

**Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais
no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração **Direito Econômico e Financeiro**, subárea **Direito Tributário**, sob orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo-SP
2014

LUCIANO FELÍCIO FUCK

**Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema
Constitucional Tributário Brasileiro**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração **Direito Econômico e Financeiro**, subárea **Direito Tributário**, sob orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

Aprovada em: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora

1º Membro (Presidente)

2º Membro

3º Membro

4º Membro

5º Membro

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo agradeço à minha família, em especial meus pais, irmãos, sogros, minha amada esposa e nossa querida filha, pelo carinho e todo suporte.

Agradeço ao Ministro Gilmar Mendes pelo constante aprendizado e aos colegas de gabinete, em especial Sérgio Antônio Ferreira Victor, Beatriz Bastide Horbach, Celso de Barros Correia Neto, Flávia Luiz da Silva e Luciana Ferreira Pinto da Silva, pelo apoio e solidariedade.

Sou imensamente grato ao meu orientador, Dr. Paulo Ayres Barreto, que iluminou meus caminhos por meio de palavras e, principalmente, exemplo, distinguindo a todo o instante o essencial do acidental.

Igualmente agradeço aos professores José Levi Mello do Amaral Júnior, pela imerecida generosidade, Eros Grau, Paulo de Barros Carvalho, José Maria Arruda de Andrada e José Maurício Conti, pelas profícuas lições. Muito obrigado!

*À minha amada Vanessa e à pequenina
Catarina, fontes permanentes de alegria.*

A costa de que se havia de formar Eva, tirou-a Deus a Adão dormindo, e não acordado, para mostrar quão dificultosamente se tira aos homens, e com quanta suavidade se deve tirar ainda o que é para seu proveito. Da criação e fábrica de Eva dependia não menos que a conservação e propagação do gênero humano; mas repugnam tanto os homens a deixar arrancar de si aquilo que se lhe tem convertido em carne e sangue, ainda que seja para o bem de sua casa e de seus filhos, que para isso traçou Deus tirar a costa a Adão, não acordado, senão dormindo: adormeceu-lhe os sentidos, para lhe escusar o sentimento. Com tanta suavidade como isto, se há de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação. Se é necessário para a conservação da pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-se os ossos, que assim é razão que seja; mas tire-se com tal modo, com tal indústria, com tal suavidade, que os homens não o sintam, nem quase o vejam.

(...) Hão-se de tirar os tributos com tal graça, com tal indústria, com tal invenção, Invenies staterem, que pareça o dinheiro achado, e não perdido; dado por mercê da ventura, e não tirado à força da violência. Assim o fez Deus com Adão; assim o fez Cristo com S. Pedro; e para que não se diga alguém que são milagres a nós impossíveis, assim o fez Teodorico com seus vassalos. A boa indústria é suplemento da Omnipotência, e o que faz Deus por todo-poderoso, fazem os homens por muito industriosos.

Pe. ANTÔNIO VIEIRA. *Sermão de Santo Antônio* (14 de setembro de 1642).

É que a lei constitucional é destinada a presidir a vida da nação, e não a sua morte, ela tem que ser vista em função das flutuações da vida, e não como instrumento de rigidez cadavérica voltada para o passado; e pode ocorrer, queira Deus que não, situação tal ou qual que venha a exigir, amanhã, medidas que, na normalidade dos acontecimentos nem se pensam. Por isso temo dar uma expressão pétrea a tudo o que está na Constituição.

Min. PAULO BROSSARD. ADI-MC 939 (15 de setembro de 1993)

RESUMO

Este trabalho trata do papel desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal na apreciação de questões relativas ao Sistema Constitucional Tributário brasileiro à luz dos direitos fundamentais. Com efeito, o STF é responsável por guardar os direitos fundamentais também quando decide controvérsias constitucionais tributárias, o que significa considerar o delicado equilíbrio entre a proteção dos contribuintes e a necessidade de o Estado arrecadar os recursos suficientes à concretização dos direitos fundamentais. Assim, a tese tem dois objetivos. Por um lado, pretende identificar se o Supremo Tribunal Federal adota algum parâmetro condizente com os direitos fundamentais ao julgar questões constitucionais relativas ao sistema tributário. Nessa perspectiva, diversos acórdãos do Supremo Tribunal Federal, proferidos na égide da CF/1988, são analisados com vistas a examinar se a Corte tem cumprido bem suas responsabilidades constitucionais. Por outro lado, sugere o Estado Fiscal como parâmetro adequado aos direitos fundamentais e ao sistema constitucional tributário, considerando sua preocupação tanto com a proteção dos contribuintes quanto com a existência de meios mínimos para o financiamento das atividades públicas.

Palavras-chave: Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Jurisdição Constitucional. Supremo Tribunal Federal. Direitos Fundamentais. Estado Fiscal.

ABSTRACT

This work is about the role of the Supremo Tribunal Federal in the Brazilian constitutional tax system in light of the fundamental rights. Doubtlessly, the Brazilian Supreme Court ("*Supremo Tribunal Federal*") is responsible for safekeeping and enforcing fundamental rights even when it decides constitutional tax controversies. The enforcement of fundamental rights in tax issues means accounting for the delicate balance between the protection of taxpayers and the necessity for the State to raise enough funds to implement fundamental rights. Thus the thesis has two objectives. On the one hand, the study aims to identify if the Supremo Tribunal Federal abides by any guideline consistent with the fundamental rights when ruling constitutional cases regarding the tax system. Therefore, various decisions of the *Supremo Tribunal Federal*, taken in the scope of the Federal Constitution of 1988, will be selected and analysed in order to examine if the Court has fulfilled its constitutional duties. On the other hand, the work suggests the Tax State as an adequate guideline to the fundamental rights and to the constitutional tax system, regarding its concern not only with taxpayers' protection but also with the existence of minimum resources to fund public activities.

Keywords: Brazilian Constitutional Tax System. Judicial Review. Supremo Tribunal Federal. Fundamental Rights. Tax State.

KURZFASSUNG

Die vorliegende Doktorarbeit beschäftigt sich mit der Rolle des brasilianischen Obersten Gerichtshofs („Supremo Tribunal Federal“) im Verfassungssteuersystem im Lichte der Grundrechte. Zweifellos ist der brasilianische Oberste Gerichtshof für die Erhaltung und Konkretisierung von Grundrechten auch bei der Entscheidung, Steuerverfassungsstreitigkeiten zuständig. Die Umsetzung der Grundrechte in Steuersachen bedeutet, nicht aus den Augen empfindliche Gleichgewicht zwischen dem Steuerzahlerschutz und die Notwendigkeit für den Staat, um ausreichende Mittel für die Umsetzung der Grundrechte zu erhöhen, verlieren. So hat die Arbeit zwei Ziele. Einerseits versucht die Arbeit zu erkennen, ob der Oberste Gerichtshof ein einheitliche grundrechte Parameter nimmt, wenn es verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit dem Steuersystem entscheidet. Dafür werden verschiedene Urteile des *Supremo Tribunal Federal*, die im Rahmen der Verfassung von 1988 angenommen wurden, ausgewählt und analysiert, um zu prüfen, ob die verfassungsrechtliche Pflichten des Gerichtshofs erfüllt werden. Darüber hinaus schlägt die Arbeit vor, der Steuerstaat als entsprechenden Parameter für die Grundrechte und das Verfassungssteuersystem. Es gilt als die Sorge sowohl für den Steuerzahlerschutz als auch die Existenz von mindesten Mittel für die Finanzierung von öffentlichen Aktivitäten.

Stichworte: brasilianische Verfassungssteuersystem. Verfassungsgerichtbarkeit. *Supremo Tribunal Federal*. Grundrechte. Steuerstaat.

LISTA DE ABREVIATURAS

AC	ação cautelar
AC-MC	medida cautelar na ação cautelar
ACO	ação cível originária
ACO-TA	tutela antecipada na ação cível originária
ADC	ação declaratória de constitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	ação direta de inconstitucionalidade
ADI-MC	medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade
ADI-QO	questão de ordem na ação direta de inconstitucionalidade
ADO	ação direta de inconstitucionalidade por omissão
ADPF	arguição de descumprimento de preceito fundamental
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
AI	agravo de instrumento
AI-AgR	agravo regimental no agravo de instrumento
AI-QO-RG	questão de ordem na repercussão geral no agravo de instrumento
AgR	agravo regimental
AR	ação rescisória
ARE	recurso extraordinário com agravo
art.	artigo
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
c/c	combinado com
cf.	confronte
CF/1891	Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24.2.1891
CF/1934	Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16.7.1934
CF/1937	Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 10.11.1937
CF/1946	Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18.9.1946
CF/1967	Constituição da República Federativa do Brasil de 24.1.1967
CF/1969	Constituição da República Federativa do Brasil, na redação da Emenda n. 1 de 17.10.1969
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 5.10.1988

CIDE	contribuição de intervenção no domínio econômico
CIDE-Combustíveis	contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNM	Conselho Monetário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COSIP	Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CPMF	Contribuição Provisória Sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
DJe	Diário da Justiça eletrônico
DRU	Desvinculação de Receitas da União
EC	Emenda Constitucional
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
ED	embargos de declaração
EDv	embargos de divergência
ER	Emenda Constitucional de Revisão
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FINSOCIAL	contribuição social do Fundo de Investimento Social
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FSE	Fundo Social de Emergência
FUNRURAL	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
HC	<i>habeas corpus</i>
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto de Importação
INFRAERO	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária

INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IPMF	Imposto sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Ttransmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> ou Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
j.	julgado
LC	lei complementar
MC	medida cautelar
MI	mandado de injunção
Min.	ministro
MP	medida provisória
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
p.	página
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PCPR	Prestação de Contas da Presidenta da República
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
PSV	proposta de súmula vinculante
QO	questão de ordem
RDDT	Revista Dialética de Direito Tributário
RE	recurso extraordinário
RE-AgR	agravo regimental no recurso extraordinário
RE-ED	embargos de declaração no recurso extraordinário
RE-EDv	embargos de divergência no recurso extraordinário
RE-RG	repercussão geral no recurso extraordinário
Red.	redator

Rel.	relator
REPRO	Revista de Processo
RG	repercussão geral
RGPS	regime geral de previdência social
RMS	recurso ordinário em mandado de segurança
Rp.	representação
SAT	Seguro Acidente de Trabalho
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
ss.	seguintes
SS	suspensão de segurança
SS-AgR	agravo regimental na suspensão de segurança
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SV	súmula vinculante
v.g.	<i>verbi gratia</i>
VVDStRL	<i>Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer</i>

Sumário

INTRODUÇÃO	17
1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	27
1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS E RECURSOS PÚBLICOS.....	29
1.1.1 Classificação dos direitos fundamentais.....	30
1.1.1.1 <i>Classificação de GEORG JELLINEK</i>	<i>31</i>
1.1.1.2 <i>Classificação de ROBERT ALEXY</i>	<i>32</i>
1.1.2 Custos dos direitos fundamentais	35
1.1.3 Dever fundamental de pagar tributos	37
1.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS E COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	40
1.2.1 Competências tributárias na CF/1988.....	42
1.2.1.1 <i>Conceito de Competência Tributária na CF/1988.....</i>	<i>43</i>
1.2.1.2 <i>Desenvolvimento do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.....</i>	<i>44</i>
1.2.1.3 <i>Competência Tributária na CF/1988 e Direito Comparado.....</i>	<i>47</i>
1.2.1.4 <i>Características da Competência Tributária na CF/1988</i>	<i>50</i>
1.2.2 Competência tributária e direitos fundamentais do contribuinte	54
1.2.3 Competência tributária e custos dos direitos fundamentais	58
1.2.4 Competência tributária e garantia institucional	59
1.3 CONCLUSÕES PARCIAIS	63
2 ESTADO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	65
2.1 ESTADO FISCAL E FORMAS DE FINANCIAMENTO DO ESTADO	65
2.1.1 Origens do Estado Fiscal	66
2.1.2 Conceito de Estado Fiscal e seus elementos	68
2.1.2.1 <i>Preponderância da atividade econômica privada</i>	<i>68</i>
2.1.2.2 <i>Prevalência dos tributos não vinculados</i>	<i>70</i>
2.1.2.3 <i>Limites na capacidade de tributar</i>	<i>72</i>
2.1.3 Distinção do Estado Fiscal de espécies semelhantes.....	73
2.1.3.1 <i>Estado Fiscal e Estado Patrimonial.....</i>	<i>73</i>
2.1.3.2 <i>Estado Fiscal e Estado Tributário</i>	<i>74</i>
2.2 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E ESTADO FISCAL	75
2.2.1 Receitas públicas e CF/1988	75
2.2.1.1 <i>Receitas Originárias</i>	<i>76</i>
2.2.1.2 <i>Receitas Derivadas.....</i>	<i>77</i>

2.2.2 Comparação das formas de receita.....	80
2.2.2.1 Estado Fiscal e Federalismo.....	80
2.2.2.2 Estado Fiscal e Democracia	81
2.2.2.3 Estado Fiscal e Dignidade da Pessoa Humana	83
2.3 CONCLUSÕES PARCIAIS	83
3 REFORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	85
3.1 INSTITUIÇÃO DE NOVAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	86
3.1.1 IPMF	87
3.1.2 CPMF	91
3.1.3 CIDE-Combustíveis	96
3.1.4 COSIP	97
3.2 ALTERAÇÕES DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	101
3.2.1 Fundo Social de Emergência	101
3.2.2 Salário-Educação.....	105
3.2.3 Contribuição Previdenciária dos Inativos.....	108
3.2.4 Progressividade do IPTU.....	114
3.2.5 ICMS	117
3.2.6 COFINS e PIS.....	122
3.3 INSTITUIÇÃO DE NOVAS IMUNIDADES	123
3.4 REFORMAS DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR .	125
3.5 EXAME DA COMPREENSÃO DO STF	125
3.6 CONCLUSÕES PARCIAIS	128
4 EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	129
4.1 CONTROLE DE NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	130
4.1.1 Ausência de normas gerais e exercício de competência tributária	133
4.1.2 Normas gerais e CTN.....	134
4.1.3 Normas gerais e impostos	136
4.1.3.1 Normas Gerais e ICMS	136
4.1.3.2 Normas Gerais e ISS	142
4.1.4 Normas gerais e demais tributos não vinculados	146

4.2 CONTROLE DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	150
4.2.1 Tributos não vinculados	151
4.2.1.1 <i>Impostos</i>	151
4.2.1.1.1 Impostos Federais.....	154
4.2.1.1.2 Impostos Estaduais.....	170
4.2.1.1.3 Impostos Municipais	181
4.2.1.2 <i>Contribuições</i>	182
4.2.1.2.1 Contribuições Sociais.....	183
4.2.1.2.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	196
4.2.1.2.3 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas.....	198
4.2.1.3 <i>Empréstimos Compulsórios</i>	199
4.2.2 Tributos vinculados	200
4.2.2.1 <i>Taxas</i>	200
4.2.2.2 <i>Contribuições de Melhoria</i>	206
4.3 SÍNTESE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF.....	207
4.4 CONCLUSÕES PARCIAIS	209
5 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	211
5.1 IMUNIDADES	212
5.1.1 Imunidade recíproca	213
5.1.2 Imunidade de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social.....	216
5.1.3 Imunidade religiosa.....	220
5.1.4 Imunidade de livros, jornais e periódicos	221
5.1.5 Imunidade de exportações	223
5.1.6 Outras imunidades	224
5.2 LIMITAÇÕES FORMAIS	226
5.2.1 Legalidade.....	226
5.2.2 Irretroatividade e anterioridade	231
5.2.3 Devido processo legislativo	237
5.3 LIMITAÇÕES MATERIAIS	238
5.3.1 Isonomia	238
5.3.2 Vedação ao confisco	245
5.3.3 Outras limitações materiais.....	252

5.4 SÍNTESE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA.....	258
5.5 CONCLUSÕES PARCIAIS	259
CONCLUSÃO	261
ANEXO I - PRECEDENTES CITADOS.....	267
ANEXO II – ARRECADAÇÃO NO BRASIL (EM BILHÕES R\$).....	289
REFERÊNCIAS	291

INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe o exame do peculiar sistema constitucional tributário brasileiro sob a perspectiva dos direitos fundamentais, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

Não se pretende abordar toda a complexidade do sistema, em seus mais variados aspectos, ou determinar se ele é mais, ou menos, eficiente do que os demais modelos do direito comparado.

Especificamente, foca-se em como o STF trata a relação entre esse sistema tributário e os direitos fundamentais, avaliando seus efeitos. No entanto, a influência desses direitos na tributação não se limita às garantias e proteções dos contribuintes, mas estende-se também à própria indispensabilidade da arrecadação tributária para sua manutenção e custeio.

Assim, entre diversas orientações, o exame do sistema constitucional tributário sob a ótica dos direitos fundamentais significa, nesta pesquisa, tratar do delicado equilíbrio entre, por um lado, a capacidade de o Estado arrecadar compulsoriamente os recursos necessários para o desempenho de suas atividades, sobretudo àquelas direcionadas à realização dos direitos fundamentais e, por outro, a proteção dos direitos individuais do contribuinte.

Com esse propósito, o estudo adotará como parâmetro o conceito de Estado Fiscal, justamente por abordar tanto a necessidade de financiamento do Estado quanto os limites ao poder de tributar do Estado.

Evidentemente, a relação entre o sistema tributário e os direitos fundamentais possui amplos contornos que atingem desde as atividades mais mezinhas da organização dos órgãos de fiscalização e arrecadação do Estado até a edição de diplomas legislativos de alta complexidade para instituir tributos ou utilizar o fruto da arrecadação tributária. Nesse ponto, esta pesquisa não tratará de todas as formas de concretização dos direitos fundamentais relacionadas ao sistema constitucional tributário, mas limitar-se-á a uma de suas facetas: o exercício da jurisdição, mais especificamente a jurisprudência do STF. O corte metodológico é feito a fim de determinar se o papel exercido pelo guardião da constituição, após a edição da CF/1988, tem sido adequado, ou não, ao parâmetro do Estado Fiscal.

Em síntese, o presente estudo procurará examinar se e como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal afeta a concretização dos direitos fundamentais ao interpretar e aplicar as normas associadas ao sistema constitucional tributário.

Em primeiro lugar, o âmbito da discussão é delimitado ao sistema constitucional tributário brasileiro. Se sistema é o conjunto minimamente ordenado de elementos interconectados, nesta obra, sistema constitucional tributário brasileiro significa o conjunto de **normas constitucionais relacionadas à tributação** previstas na CF/1988.

É certo que as normas constitucionais relacionadas ao poder de tributar podem ser compreendidas como subsistema incluído no amplo sistema constitucional¹. No entanto, para a finalidade deste estudo, será destacado como sistema principal o referido grupo de normas constitucionais, em homenagem à expressão empregada por GERALDO ATALIBA² e acolhida pelo próprio Texto Constitucional no Capítulo I do Título VI (Sistema Tributário Nacional).

Ressalte-se que essas normas constitucionais não se restringem aos artigos 145 a 162, mas incluem todas as disposições constitucionais ligadas ao poder de tributar, a exemplo de princípios, direitos e garantias fundamentais que orientam a atividade do Estado e amparam o contribuinte. Ou seja, também outras normas constitucionais que interferem diretamente na atuação fiscal do Estado fazem parte desse sistema constitucional tributário.

Além disso, destaque-se que o sistema constitucional tributário brasileiro é singular em vários aspectos. Entre todos, não é exagero afirmar que a rigidez do nosso sistema tributário destaca-o de todas as outras experiências do direito comparado³.

No contexto contemporâneo, algumas constituições, como a da Argentina, não mencionam sequer a competência ou as garantias tributárias. A maioria dos textos constitucionais – em países como Uruguai, Áustria, Suécia, Bélgica, Ucrânia, Dinamarca, Holanda, Noruega, Estados Unidos da América, Canadá, México, Tunísia, Islândia, Japão, Índia, Singapura, Indonésia e China – contempla de forma breve e genérica o poder de tributar e a legalidade tributária⁴.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 190.

² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 22.

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21 (23 e ss.).

Outros textos constitucionais – como os da África do Sul, Alemanha, Costa Rica, Israel, Angola, Portugal, Bulgária, Venezuela, Bolívia, Chile, Colômbia e Peru – são mais detalhistas, tipificam espécies tributárias, destacam competências e garantias tributárias⁵.

Nenhuma constituição, porém, é tão pormenorizada e tão minuciosa – seja quanto às competências tributárias e aos poderes do Estado de tributar, seja quanto às garantias do contribuinte –, como a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), a incorporar abundantes normas tanto de estrutura quanto de disciplina de conduta⁶.

Esse peculiar sistema merece, sem dúvida, cada vez mais estudos, a fim de se determinar, com maior precisão, os efeitos de características tão marcantes.

Em outras palavras, delimitado o âmbito material do presente estudo ao sistema constitucional tributário, é importante destacar a perspectiva que guiará sua abordagem. Nesse ponto, pretende-se analisar o sistema constitucional tributário com as lentes dos direitos fundamentais.

No Brasil, a clássica obra de ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, na primeira edição lançada em 1951, já apontava, com muita clareza, a importância de freios e amortecedores fundados nos direitos e garantias do contribuinte para limitar os excessos do poder ativo de tributar⁷. De tão importante, a expressão “limitações ao poder de tributar”, cunhada por BALEEIRO, acabou consagrada no Texto Constitucional (CF/1988, Título VI, Capítulo I, Seção II).

Além disso, a CF/1988 caracteriza-se pelo zelo com a institucionalização do Estado de Direito, em especial na perspectiva de atender, pela segurança jurídica⁸, aos direitos subjetivos e à diferenciação e difusão do poder⁹. A CF/1988 teve o cuidado de prever mecanismos específicos para garantir que não houvesse poderes soberanos, de forma que todo poder decorre somente da Constituição e deve ser exercido nos seus estreitos limites¹⁰.

⁵ TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21 (23 e ss.).

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 189.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

⁸ A propósito da relação entre segurança jurídica e Estado de Direito, cf. WALDRON, Jeremy. “The Concept and the Rule of Law”. *Public Law & Legal Theory Research Paper Series*. Working Paper n. 08-50, Nov. 2008. p. 1 (5).

⁹ A propósito da relação entre diferenciação e difusão de poder e Estado de Direito Cf. ZOLO, Danilo. “Teoria e crítica do Estado de Direito”. In: ZOLO, Danilo & COSTA, Pietro. *O Estado de Direito. História, Teoria e Crítica*. Tradução de Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 3 (31).

¹⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 4-5.

A CF/1988 também prestigiou de maneira ímpar os direitos fundamentais¹¹, desde o Preâmbulo até a última de suas disposições, inclusive reservando Título para os direitos e garantias fundamentais logo no início, antes mesmo das normas sobre organização do Estado, em nítida prioridade sobre outros temas constitucionais¹².

Relativamente às disposições tributárias, a CF/1988 não teve tratamento distinto. Preocupou-se, de forma abrangente e extensa, em delimitar o campo de atuação do poder de tributar, criando o que chegou a ser denominado como **garantismo** do sistema constitucional tributário¹³.

No entanto, repita-se que, no presente estudo, a abordagem segundo os direitos fundamentais não está restrita à proteção do contribuinte. Com efeito, a invocação dos direitos fundamentais apenas como forma de proteção do contribuinte, inegavelmente importantíssima, não está livre de certa distorção, uma vez que frequentemente despreza a relevante função fiscal dos tributos no estado moderno.

Por um lado, se a atividade de arrecadação realizada pelo Estado limita os diversos direitos fundamentais dos contribuintes e interfere diretamente sobre eles¹⁴, por outro, os tributos são indispensáveis para custear a efetivação de todos os direitos fundamentais promovidos pelo Estado¹⁵.

Em outras palavras, o poder de tributar foi conferido ao Estado pela CF/1988 como forma de financiar a implantação dos direitos fundamentais, mas seu exercício deve ser controlado de forma que não prejudique consideravelmente os direitos fundamentais dos contribuintes.

Frise-se que a preocupação do presente estudo não é com os direitos fundamentais de forma genérica ou abstrata, mas com sua efetiva **concretização**: seja por meio de determinados obstáculos ao exercício do poder de tributar, seja mediante sua realização aos cidadãos com os recursos obtidos pelo Estado com a tributação.

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 135.

¹² MIRANDA, Jorge. “A Constituição de 1988 – uma constituição de Esperança”. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge & AGRA, Walber de Moura (Coord.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. LVII (LXIV).

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 197.

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 436.

¹⁵ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 59. ATALIBA, Geraldo. *Apostamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 91. NABAIS, José Casalta. “Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, n. 88, set.-out./2009. p. 269 (271).

Além disso, o foco deste trabalho reside no caráter **fiscal** dos tributos, isto é, na sua missão arrecadatória. É certo que podem ter importantes funções extrafiscais relacionadas aos direitos fundamentais, a exemplo da proteção ao meio ambiente por meio da tributação das atividades poluentes¹⁶. No entanto, o estudo atém-se exclusivamente à principal finalidade constitucional do sistema constitucional tributário, qual seja, a arrecadação dos recursos necessários à manutenção do Estado.

Daí a eleição do Estado Fiscal como parâmetro de análise do sistema constitucional tributário brasileiro. Concebido como aquele estado financiado principalmente pela receita dos impostos¹⁷, o Estado Fiscal traz ínsita a ideia de limites na tributação: pressupõe tanto a existência de limite máximo, que superado arruinaria o sistema econômico cuja capacidade contributiva sustenta o Estado, quanto de limite mínimo, abaixo do qual ele não conseguiria sustentar suas atividades essenciais, principalmente relacionadas à promoção dos direitos fundamentais¹⁸.

O Estado Fiscal é instituto jurídico mais explorado no direito comparado, principalmente no direito constitucional alemão¹⁹. No entanto, não se pretende importar acriticamente instituições e conceitos jurídicos estrangeiros, mas, antes, examinar sua validade e pertinência às normas constitucionais brasileiras para empregá-lo como instrumento de avaliação da concretização dos direitos fundamentais²⁰.

Logo, o Estado Fiscal é proposto como parâmetro adequado para avaliar o delicado equilíbrio entre a arrecadação de fundos suficientes para a efetivação dos direitos fundamentais e os limites da capacidade contributiva de cada cidadão que coopera com o financiamento estatal.

Nesse sentido, o critério de demarcação do campo de estudo não é distinto da linha inaugurada por ALIOMAR BALEEIRO, no clássico *Limitações Constitucionais ao Poder*

¹⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. “Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental”. *Direito Tributário Atual* n. 22. São Paulo: Dialética, 2008. p. 140 (140).

¹⁷ NABAIS, José Casalta. “Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. p. 19 (19).

¹⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 216.

¹⁹ VOGEL, Klaus. “Der Finanz- und Steuerstaat”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. 2º v. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 843 (873).

²⁰ A propósito do Estado Fiscal no contexto constitucional brasileiro, cf. MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1343. TORRES, Ricardo Lobo. “Estado Patrimonial, Estado Fiscal e Pensamento Autoritário no Brasil”. In: RIO DE JANEIRO (estado), Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. *Temas atuais do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: UERJ, 1987, p. 135-143. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 171.

de Tributar²¹ e adotada por GERALDO ATALIBA, no seu também clássico *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*²², SAMPAIO DÓRIA²³ (DÓRIA, 1964) e, mais recentemente, por HUMBERTO ÁVILA no *Sistema Constitucional Tributário*²⁴, por ater-se ao direito constitucional tributário, tanto no que se refere às normas gerais, previstas expressa ou tacitamente na CF/1988, quanto às normas individuais, aplicadas em cada caso concreto. No entanto, a perspectiva vai além dos estudos anteriores para examinar as limitações e também os tributos como instrumentos de concretização dos direitos fundamentais.

Parece claro, assim, que a especial atenção da Carta Magna com os direitos fundamentais influi decisivamente na interpretação e aplicação do complexo sistema constitucional tributário.

Nada obstante, a aplicação e o funcionamento das normas do sistema constitucional tributário, segundo a perspectiva dos direitos fundamentais, ainda é tema por demais abrangente, incluindo desde normas de organização e procedimento de cada órgão de arrecadação, a atuação de cada fiscal tributário, até a formulação de complexas políticas públicas pelo Legislativo. Por essa razão, outro corte metodológico foi feito no presente estudo.

Nesse contexto, é interessante apontar que a medida e a forma com as quais a garantia dos direitos fundamentais deve pautar a aplicação das normas tributárias têm suscitado questões e divergências na doutrina e na própria jurisprudência, especialmente no âmbito da jurisdição constitucional.

Se a análise crítica do direito tributário implica necessariamente “profunda investigação da doutrina e das decisões dos Tribunais Superiores”²⁵, é certo que o exame da jurisprudência, sobretudo em comparação com a investigação da doutrina, ainda compreende poucos estudos apesar da importância do tema no direito constitucional brasileiro²⁶.

Especificamente quanto à concretização dos direitos fundamentais, poucas atividades do Estado são tão relevantes como a prestação jurisdicional. De fato, a proteção

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

²² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

²³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a cláusula Due Process of Law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

²⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 12.

²⁶ Cf. MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF”. Revista de Informação Legislativa a. 24 n. 93 jan./mar. 1987, p. 139 (139).

judicial efetiva e a independência judicial revelam-se determinantes na concretização de direitos fundamentais²⁷, uma vez que o mais extenso rol de direitos e garantias previstos na Constituição poderia ter mero caráter simbólico na ausência de meios e formas de serem exigidos pelos cidadãos. É clássica a exposição de FERRARA de que o magistrado é o responsável último para traduzir o comando abstrato da norma fria na disposição concreta que afeta as relações particulares, ou seja, “o juiz é o intermediário entre a norma e a vida”²⁸.

Além disso, como é próprio dos textos constitucionais, o sistema constitucional tributário está impregnado de expressões flexíveis e disposições gerais, vagas e plásticas, cuja consistência é definida e precisada pelo judiciário, no momento da aplicação de cada norma²⁹. Considerando esta como resultado da interpretação dos textos normativos³⁰, ou nas palavras de PETER HÄBERLE³¹, não existe norma jurídica, apenas existe norma jurídica interpretada (“*Es gibt keine Rechtsnormen, es gibt nur interpretierte Rechtsnormen*”), a aplicação das normas pelo Poder Judiciário é ponto indispensável para averiguar a densidade das normas constitucionais.

Daí a necessidade de examinar o papel da jurisprudência, ao aplicar sistematicamente as normas constitucionais tributárias e ao considerar os direitos fundamentais, principalmente em relação ao STF, última instância judiciária e guardião máximo da Carta Magna, nos termos do art. 102 da CF/1988. Assim, se todos os órgãos jurisdicionais estão vinculados aos direitos fundamentais, a jurisprudência do Pretório Excelso tem valor diferenciado não só por exercer diretamente o controle abstrato de constitucionalidade das leis, mas também por exercer o controle das decisões jurisdicionais dos demais tribunais, segundo as disposições constitucionais, inclusive considerando os direitos fundamentais³².

Não se pode ignorar, também, o papel cada vez mais atuante exercido pelo Supremo Tribunal Federal na solução de controvérsias tributárias, principalmente

²⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. “Proteção judicial efetiva dos direitos fundamentais”. In: LEITE, George Salomão; & SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 372 (374).

²⁸ FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4. ed. Tradução de Manuel A. Domingues de Andrade. Coimbra: Arménio Amado, 1987. p. 111.

²⁹ ANDRADE, Manuel Augusto Domingues de. *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987. p. 47.

³⁰ GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 289.

³¹ HÄBERLE, Peter. “Zeit und Verfassung” In DREIER, Ralf & SCHWEGMANN, Friedrich (org.). *Probleme der Verfassungsinterpretation*. Nomos: Baden-Baden, 1976. p. 293 (312).

³² A propósito da vinculação dos direitos fundamentais sobre os tribunais constitucionais cf. STARCK, Christian. “Jurisdição Constitucional e Tribunais Comuns”. Tradução José Casalta Nabais. In: *Anuário Português de Direito Constitucional*, vol. IV, Coimbra Editora, 2004-2005, p. 13 (16).

considerando (i) a expansão do controle concentrado de constitucionalidade³³; (ii) as súmulas vinculantes³⁴; e (iii) a repercussão geral³⁵, tendo em vista o caráter singular da Corte que conjuga a função de última instância do Poder Judiciário e a de guarda das disposições constitucionais.

É certo que o protagonismo do judiciário tem levantado inquietações pertinentes³⁶, fundadas na desconfiança dos juízes e em clássicas advertências como de EDOUARD LAMBERT³⁷, a respeito do governo de juízes (*gouvernement des juges*), ante a identificação dos magistrados com elementos antidemocráticos e conservadores, a ponto de utilizar o tratamento pejorativo de “aristocracia de toga” (*l’aristocratie de la robe*), e de RENÉ MARCIC³⁸, que identificava a transformação do Estado de Direito para Estado de Juízes (*Vom Gesetzesstaat zum Richterstaat*). Na realidade, a identificação dos eventuais abusos só é possível com a análise dos fundamentos e efeitos das decisões judiciais, tais como se propõe no presente estudo.

Se, por um lado, abundam-se exames profundos sobre as limitações formais ao poder de tributar, por outro faltam estudos voltados especificamente aos limites materiais decorrentes do Estado de Direito e dos direitos fundamentais adotados pela CF/1988, dada sua extensa abrangência semântica e vago âmbito de proteção³⁹.

Com efeito, temas caros aos direitos fundamentais, como a aplicação do princípio da capacidade contributiva⁴⁰ e do princípio da solidariedade⁴¹, têm sido explorados pela jurisprudência, principalmente pelo Supremo Tribunal Federal, sem que haja correspondente análise crítica da influência dessas decisões no direito tributário.

Registre-se que a análise ora pretendida não está atrelada ao caráter quantitativo da jurisprudência do STF, mas, sim, ao qualitativo, de modo que não se pautará pelos acórdãos que são repetidos em maior quantidade, mas por aqueles reconhecidos como

³³ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva & MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle Concentrado de Constitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 76.

³⁴ Cf. NUNES, Jorge Amaury Maia. *Segurança Jurídica e Súmula Vinculante*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 129.

³⁵ FUCK, Luciano Felício. “o Supremo Tribunal Federal e a repercussão geral”. *Revista de Processo – REPRO*, Ano 35, n. 181, mar., 2010. p. 9 (34).

³⁶ Entre tantos, a propósito, cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo Judicial: Parâmetros Dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁷ LAMBERT, Edouard. *Les Gouvernements des Juges et La Lutte contre la Législation Sociale aux États-Unis*. Paris: Marcel Giard, 1921.

³⁸ MARCIC, René. *Vom Gesetzesstaat zum Richterstaat*. Wien: Springer-Verlag, 1957.

³⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 2.

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 108.

⁴¹ RAPOZO, Joana Tavares da Silva. *Limites do princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

precedentes significativos, inclusive pelo próprio Tribunal. Serão considerados principalmente os casos paradigmas do Plenário, seja pelo efeito vinculante dos casos típicos de controle abstrato, seja pelos méritos da repercussão geral, seja pela influência direta que exercem sobre a jurisprudência da Corte e que revelam sua corrente dominante. Em razão de sua representatividade, só serão citados acórdãos, isto é, decisões judiciais colegiadas, nada obstante a importância numérica das decisões monocráticas no âmbito do STF.

Além disso, a presente análise procurará empregar os dois modelos de análise de decisões judiciais descritos por RICCARDO GUASTINI⁴²: tanto o método deontológico ou normativo – que se centra nos fundamentos da decisão judicial – quanto o método pragmático ou consequencialista – que busca as consequências ou resultados da orientação pretoriana.

Convém destacar que a jurisprudência citada seguirá padrão que identificará, nesta ordem, (i) a classe processual; (ii) o número do processo; (iii) o relator ou redator designado do acórdão; (iv) o órgão julgador; e (v) a data da publicação ou, caso ausente, data de julgamento. Todos os precedentes citados no presente estudo estarão listados no Anexo I.

Dessa forma, na primeira parte será destacada a íntima relação, no contexto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), entre esse peculiar sistema constitucional tributário brasileiro e os direitos fundamentais, com atenção para a interconexão entre direitos fundamentais e recursos públicos e entre aqueles e as competências tributárias.

Na segunda parte, será examinado o parâmetro do Estado Fiscal, com especial ênfase em sua origem, conceito e validade no âmbito da CF/1988.

Definidos os pressupostos do estudo nos dois primeiros capítulos, passa-se a analisar especificamente a jurisprudência do STF, separando-a, tanto quanto possível, de acordo com o objeto e o parâmetro utilizados pela Corte no controle de constitucionalidade de normas e atos.

Assim, na terceira parte, serão analisados os precedentes que lidaram com o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, dado seu delicado tema institucional. Considerar-se-ão as instituições de novas competências tributárias, as

⁴² GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 237-43.

modificações de competência tributárias originárias, a instituição de novas imunidades e, finalmente, reformas das limitações constitucionais expressas ao poder de tributar.

Na quarta parte, serão separados os acórdãos que cuidam do controle do exercício das competências tributárias, destacando as normas gerais, bem como os tributos por espécie. Em razão da maior quantidade de precedentes, este certamente será o maior capítulo do presente estudo.

Finalmente, na quinta parte, serão reunidos os precedentes que tratam das limitações constitucionais ao poder de tributar, com ênfase para as imunidades, limitações formais e materiais, acentuando as mais frequentes e relevantes na jurisprudência da Corte.

Diante desse quadro, o objeto do estudo consistirá primordialmente em analisar criticamente como a jurisprudência do STF torna concretos os direitos fundamentais ao resolver questões ligadas ao sistema constitucional tributário brasileiro, utilizando os limites do Estado Fiscal como parâmetro de avaliação. Em outras palavras, o estudo pretende responder se a jurisprudência do STF tem contribuído, ou não, com a concretização dos direitos fundamentais, ao menos sob a ótica do Estado Fiscal, ao interpretar e aplicar as normas do sistema constitucional tributário.

1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Há muito a tributação está intimamente relacionada aos direitos fundamentais⁴³. Desde as primeiras declarações de direitos, em alguma medida, há nelas ponderações e restrições diretas sobre o poder do Estado de tributar.

Nesse sentido, tanto a Magna Carta de 1215 quanto as demais declarações presentes nas revoluções ocidentais – v.g. *Bill of Rights* de Virgínia de 1776; o slogan *no taxation without representation*, presente na revolução americana do Sec. XVIII; e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, proferida na revolução francesa – contêm previsão expressa de limites ao poder de tributar, como parte essencial para firme limitação ao poder estatal (*fester Schranken für die Staatsgewalt*)⁴⁴.

Ressalte-se que essa preocupação não se restringiu às declarações de direitos fundamentais, pois o fenômeno não passou despercebido à jurisdição constitucional, consoante reconhecido, já em 1819, pela Suprema Corte americana em *McCulloch v. Maryland* (17 US 316)⁴⁵, na qual restou consagrada a frase do *Chief Justice Marshall*: “*the power to tax involves the power to destroy*”.

De fato, como pregado pelo Pe. Antônio Vieira no famoso Sermão de 14 de setembro de 1642, o tributo “é necessário para a conservação da pátria”, restando a dificuldade na indústria de torná-lo suave e fácil de levar⁴⁶. Destaque-se que, no mencionado sermão, Pe. Vieira esclarece a necessidade de todos os três estados (nobreza, clero e povo) contribuírem com tributos para o sustento do Estado Português, na época da Guerra da Restauração (1640-1668).

Não por acaso, a tributação também esteve relacionada com a história da jurisdição constitucional no País. Além de o STF não tardar a controlar normas tributárias em razão das regras constitucionais de competência⁴⁷, uma das maiores crises institucionais foi

⁴³ BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 49.

⁴⁴ JELLINEK, Georg. *Die Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte*. München: Duncker & Humblot, 1919. p. 33.

⁴⁵ A propósito, cf. REHNQUIST, William H. *The Supreme Court*. 2º ed. New York: Vintage, 2001. p. 37-9. ELLIS, Richard E. “*McCulloch v. Maryland*”. In: HALL, Kermit L. (Coord.) *The Oxford Guide to United States Supreme Court Decisions*. New York: Oxford University Press, 1999. p. 182-5.

⁴⁶ VIEIRA, Antônio. “Sermão de Santo Antônio” [14.9.1642]. In: VIEIRA, Antônio. *Obras Completas do Padre Antônio Vieira*. vol. VII. Prefaciado e revisto pelo Reverendo Padre Gonçalves Alves. Porto: Lello & Irmãos Ed., 1959. p. 154.

⁴⁷ Cf. infra capítulo 4.

desencadeada por uma série de acórdãos da Excelsa Corte que cuidavam da imunidade tributária recíproca.

De fato, em razão do entendimento do STF que considerava imune do imposto de renda, por abrangência da imunidade recíproca, os vencimentos dos servidores públicos estaduais e municipais, tal como decidido nos RMS 501/PB, Rel. Min. Laudo de Camargo, Pleno, j. 4.5.1936; RMS 359/AM, Rel. Min. Bento de Faria, Pleno, j. 2.4.1937; e RMS 560/SP, Rel. Min. Carlos Maximiliano, Pleno, j. 6.12.1938, o então Presidente da República Getúlio Vargas editou o trágico DL 1.564/1939, que expressamente tornava sem efeito “as decisões do Supremo Tribunal Federal e de quaisquer outros tribunais e juízes que tenham declarado a inconstitucionalidade desses mesmos textos”. Embora já houvesse casos de descumprimento de decisões do STF, essa era a primeira vez que acórdãos da Corte foram cassados por decreto-lei do Poder Executivo⁴⁸.

Se os direitos fundamentais constituem direitos público-subjetivos garantidos constitucionalmente para a limitação do exercício do poder estatal⁴⁹, é óbvia sua abrangência pelo poder de o Estado instituir e exigir tributos. Como os demais poderes públicos, o poder de instituir, impor, administrar e cobrar tributos submete-se à Constituição e aos direitos fundamentais⁵⁰.

Ressalte-se que o poder tributário é um dos mais importantes atributos da soberania do Estado, uma vez que não há poder estatal sem finanças públicas⁵¹.

Em geral, a relação da tributação com os direitos fundamentais está associada à proteção dos contribuintes, que se manifesta tanto em aspectos formais, relacionados à legalidade, irretroatividade e anterioridade, como em aspectos materiais, tais como a capacidade contributiva, a isonomia etc⁵².

De fato, tanto com relação às garantias individuais dos contribuintes⁵³ quanto às imunidades tributárias⁵⁴ não há muita disputa doutrinária no que concerne ao seu caráter de

⁴⁸ A propósito do contexto histórico do episódio, cf. COSTA, Emilia Viotti da. *O Supremo Tribunal Federal e a Construção da Cidadania*. 2. ed. São Paulo: IEJE, 2007. p. 88-9.

⁴⁹ PIEROTH, Bodo; & SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte: Staatsrechte II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2009. p. 13. DIMOULIS, Dimitri & MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 49.

⁵⁰ TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 73.

⁵¹ VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 3 (4).

⁵² TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 74.

⁵³ Entre tantos, cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 3-8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 298 e ss. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 105-8.

garantias fundamentais e cláusulas pétreas, principalmente desde o decidido na ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994.

No entanto, a relação entre tributação e direitos fundamentais não se esgota nas garantias dos contribuintes. A questão torna-se mais complexa quando se consideram as normas constitucionais pertinentes às competências tributárias.

Com efeito, não se pode deixar de considerar que a tributação tem importante papel no financiamento de todas as atividades do Estado⁵⁵, inclusive na promoção e concretização de todos os direitos fundamentais, inclusive aqueles dos contribuintes⁵⁶.

Atualmente, os orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios demonstram que a maior parte dos recursos públicos empregados, inclusive aqueles destinados à efetivação dos direitos fundamentais, são arcados pelos impostos, a despeito da crescente importância das contribuições nas finanças do poder público⁵⁷.

Nesse sentido, é importante perquirir como os direitos fundamentais relacionam-se com o sistema constitucional tributário, principalmente no que toca às normas de competência tributária.

1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS E RECURSOS PÚBLICOS

O Estado Moderno tem como uma de suas pré-condições de existência as finanças públicas. Com efeito, todas as atividades do Estado e todo o exercício do poder estatal – inclusive a aquisição e manutenção de prédios e bens públicos; a prestação de serviços públicos; e o pagamento de servidores públicos – dependem de recursos financeiros. Daí que o denominado Estado Financeiro (*Finanzstaat*) constitua mais uma faceta, um aspecto ou uma característica elementar do que espécie do Estado Moderno⁵⁸.

⁵⁴ Entre outras, cf BARRETO, Aires Fernandino & BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Dialética, 1999. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de Constitucionalidade das leis e o do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 357 e ss.

⁵⁵ MUSGRAVE, Richard Abel & MUSGRAVE, Peggy B. Musgrave. *Finanças Públicas*. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Ed. Universidade de São Paulo, 1980. p. 173.

⁵⁶ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 49.

⁵⁷ Cf. Anexo II. A respeito da evolução do orçamento da União, estados e municípios cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. “A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009”. *Texto para Discussão do IPEA*, n. 1469, Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), jan. 2010. p. 1-57. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf. Acesso em: dez. 2014.

⁵⁸ VOGEL, Klaus. “Der Finanz- und Steuerstaat”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. 2. v. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 843-845.

Como para qualquer outra atividade do Estado, é fora de dúvida a necessidade de recursos públicos para a efetivação dos direitos fundamentais, especialmente quando caracterizados como direitos a prestações materiais⁵⁹.

Justamente por dependerem de condições materiais do Estado, limitadas inclusive pela reserva do possível⁶⁰, não há controvérsias quanto ao papel dos recursos públicos para o estabelecimento de políticas públicas adequadas e para a conformação do futuro desses direitos prestacionais, especialmente dos direitos sociais, amplamente tutelados pela CF/1988⁶¹.

Mas todos os direitos fundamentais são igualmente dependentes dos recursos públicos ou apenas alguns? Para responder a essa questão é indispensável analisar a natureza dos direitos fundamentais, de acordo com a forma de sua concretização e com o custo de sua implementação.

1.1.1 Classificação dos direitos fundamentais

Existem diversos critérios de classificação de direitos fundamentais⁶². No presente estudo, os relacionados à forma de atuação do Estado são relevantes para determinar se alguma categoria de direitos fundamentais prescinde de financiamento público e, conseqüentemente, do financiamento promovido pelo Estado Fiscal, para sua concretização.

Nesse sentido, são destacadas duas famosas classificações dos direitos fundamentais, quais sejam, a denominada classificação dos *status* dos direitos fundamentais, elaborada por GEORG JELLINEK, e a classificação pela ação negativa ou positiva do Estado, articulada por ROBERT ALEXY.

⁵⁹ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 161.

⁶⁰ A propósito, cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 478. BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 262.

⁶¹ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 607.

⁶² SCHÄFFER, Jairo. *Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário – uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 39.

1.1.1.1 Classificação de GEORG JELLINEK

Desde a famosa classificação de GEORG JELLINEK, publicada em 1892, reconheceu-se que direitos públicos subjetivos, como os direitos fundamentais, podem ser categorizados por três *status* diversos: *status negativus*; *status positivus*; e *status activus*⁶³.

Nesse sentido, o *status negativus* é caracterizado pelo direito de resistência à ação do Estado, ou seja, à prerrogativa de não interferência deste no espaço de autodeterminação (*Freiheitssphäre*) do indivíduo⁶⁴. Isto é, direito de repelir, de impor obrigações negativas ao Estado⁶⁵. Exemplos clássicos são o direito de propriedade, liberdade de imprensa e da livre manifestação de pensamento, em que o Estado deve abster-se para a plena realização do direito.

Por outro lado, o *status positivus* caracteriza-se pela exigência de atuação do Estado (*positive Staatsleistungen*), seja para prover serviços e funções, seja para garantir a prestação devida e necessária ao exercício do direito⁶⁶. A educação e a saúde são exemplos desse tipo de direito, uma vez que o Estado deve zelar pelo fornecimento de escolas, professores, hospitais, médicos, remédios e todos os outros elementos indispensáveis para sua concretização.

Ademais, o *status activus* refere-se aos direitos de participação política na escolha da sociedade, inclusive quanto ao acesso a informações e prestações de contas exigidos dos líderes políticos⁶⁷.

⁶³ JELLINEK, Georg. *System der Subjektiven Öffentlichen Rechte*. Freiburg: J. C. B. Mohr, 1892. p. 95 e ss. JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed. Kronberg: Verlag Athenäum, 1976. p. 418. A propósito cf. DIMOULIS, Dimitri & MARTINS, Leonardo. “Definição e características dos direitos fundamentais”. In: LEITE, George Salomão & SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 123.

⁶⁴ JELLINEK, Georg. *System der Subjektiven Öffentlichen Rechte*. Freiburg: J. C. B. Mohr, 1892. p. 95 e ss. JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed. Kronberg: Verlag Athenäum, 1976. p. 419. MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 157.

⁶⁵ DIMOULIS, Dimitri & MARTINS, Leonardo. “Definição e características dos direitos fundamentais”. In: LEITE, George Salomão & SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 123.

⁶⁶ JELLINEK, Georg. *System der Subjektiven Öffentlichen Rechte*. Freiburg: J. C. B. Mohr, 1892. p. 113 e ss. JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed. Kronberg: Verlag Athenäum, 1976. p. 420. MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 161.

⁶⁷ JELLINEK, Georg. *System der Subjektiven Öffentlichen Rechte*. Freiburg: J. C. B. Mohr, 1892. p. 133 e ss. JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed. Kronberg: Verlag Athenäum, 1976. p. 421. A propósito cf. DIMOULIS, Dimitri & MARTINS, Leonardo. “Definição e características dos direitos fundamentais”. In: LEITE, George Salomão & SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 123.

Por fim, JELLINEK ainda mencionava o denominado *status subjectionis*, que não destacava direitos, mas deveres do indivíduo em relação ao Estado⁶⁸, daí a chamada teoria dos quatro *status* de JELLINEK⁶⁹.

Ressalte-se que essa concepção não se confunde com a classificação geracional dos direitos fundamentais, que poderia ser caracterizada como composta por direitos de dimensão negativa (primeira geração); de dimensão prestacional (segunda geração); e de dimensão positiva (terceira geração), porquanto essa categorização tem como critério o momento histórico de estabelecimento dos direitos fundamentais, não sua natureza ou estrutura⁷⁰.

Apesar de a clássica separação dos direitos fundamentais estabelecida por JELLINEK, com critério na forma de relação entre o Estado e o indivíduo, ainda ter respaldo importante na doutrina⁷¹, nenhuma de suas categorias é **estruturalmente** distinta das demais, ou seja, ela não indica distinção quanto à natureza do direito, apenas quanto à forma de expectativa da ação do Estado em face do direito.

1.1.1.2 Classificação de ROBERT ALEXY

Também, destaca-se a classificação proposta por ROBERT ALEXY, em que os direitos fundamentais são divididos em direitos de defesa (*Abwehrrechte*), que demandam ação negativa do Estado ou a abstenção de intervenção; e os direitos de prestação (*Leistungsrechte*), que determinam a ação positiva do Estado⁷².

No que tocante aos direitos de defesa, compreendem-se: os referentes ao não embaraço de ações (*Rechte auf die Nichthinderung von Handlungen*); à não afetação de características ou situações (*Rechte auf die Nichtbeeinträchtigung von Eigenschaften und*

⁶⁸ DIMOULIS, Dimitri & MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 62.

⁶⁹ JELLINEK, Georg. *System der Subjektiven Öffentlichen Rechte*. Freiburg: Mohr, 1892. p. 87. MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 157.

⁷⁰ SCHÄFFER, Jairo. *Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário – uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 39.

⁷¹ Cf. DIMOULIS, Dimitri & MARTINS, Leonardo. “Definição e características dos direitos fundamentais”. In: LEITE, George Salomão & SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 127.

⁷² ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 173.

Situationem); e a não eliminação de posições jurídicas (*Rechte auf die Nichtbeseitigung von rechtlichen Positionen*), na tradução de Virgílio Afonso da Silva⁷³.

O denominado **direito de não embaraço de ações** significa impedir o Estado de interferir em ações executadas pelo indivíduo, como a de educar os filhos, escolher a própria profissão ou de expressar suas opiniões⁷⁴.

O **direito à não afetação de características ou situações** refere-se ao obstáculo de interferir na presente situação do indivíduo, como viver, permanecer saudável ou a inviolabilidade de domicílio⁷⁵.

O **direito à não eliminação de posições jurídicas** significa preservar situações jurídicas, como a do proprietário ou do herdeiro⁷⁶.

Por sua vez, os direitos a prestações compreendem tanto as fáticas (*positive faktische Handlungen*) quanto as normativas (*positive normative Handlungen*), sendo estes o direito a normas de organização e procedimentos e aqueles o direito a meios e materiais de realização dos direitos⁷⁷.

A princípio, reputar-se-iam os direitos negativos como independentes de atuação estatal e, por isso, desvinculados de quaisquer recursos públicos. Todavia, mesmo os direitos negativos demandam recursos do Estado, seja por seu aspecto objetivo que reflete em toda a ordem jurídica, seja por sua eficácia perante terceiros⁷⁸.

De fato, como bem apontado por STEPHEN HOLMES e CASS SUNSTEIN, mesmo os direitos que se apresentam de forma mais negativa, a exemplo do direito de não ser torturado pela polícia ou guardas prisionais, pressupõem a permanente vigilância e atuação do Estado para sua efetivação⁷⁹. No exemplo da vedação de tortura, não basta a mera enunciação do direito, mas a existência de procedimentos, como a supervisão rotineira de prisões e departamentos policiais, além da existência de corregedorias e cortes de justiça que recebam denúncias, apurem e responsabilizem eventuais servidores que violem o mencionado direito para que ele seja adequadamente observado. Evidentemente,

⁷³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 196.

⁷⁴ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 174.

⁷⁵ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 176.

⁷⁶ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 177.

⁷⁷ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 180.

⁷⁸ A propósito da eficácia perante terceiros ou horizontal dos direitos fundamentais, cf. VALE, André Rufino do. *Eficácia dos Direitos Fundamentais nas Relações Privadas*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2004. p. 137.

⁷⁹ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 44.

a sua garantia possui um custo, inclusive na manutenção de estruturas permanentes como ouvidores e cortes, que precisa ser arcado pelo Estado.

Outro caso consiste justamente no direito à propriedade, clássico exemplo de direito negativo. Para sua efetiva preservação não basta a mera inatividade do Estado. Ao contrário, somente Estados funcionais possuem instituições que preservam e garantem o direito à propriedade, por exemplo estruturas que reconheçam sua legitimidade, como os cartórios; asseguram sua validade perante terceiros, como polícia e cortes judiciais que possibilitem a reintegração de esbulhos, e até leis e ordenamentos que permitam a sua utilização e transferência, seja por meio contratual, seja por herança. Até mesmo o exército foi e é utilizado como garantia da manutenção do direito de propriedade perante estrangeiros. De toda forma, o seu reconhecimento é custoso e trabalhoso para o Estado, sendo indispensável a utilização de recursos públicos⁸⁰.

Daí o argumento de STEPHEN HOLMES e CASS SUNSTEIN de que, em alguma medida, todos os direitos são positivos⁸¹.

Nesse sentido, ganha relevo a proposta de JORGE MIRANDA de compreensão unitária dos direitos fundamentais. Segundo o mencionado autor, não merece prosperar a visão fragmentada desses direitos. Ao contrário, os direitos fundamentais seriam incindíveis, tendo todos os direitos características negativas e positivas⁸². Em outras palavras, não há distinção estrutural entre os denominados direitos de liberdade e direitos sociais⁸³.

Na realidade, após verificar quanto se exige do Estado para manter típico direito de liberdade, como a propriedade privada, parece acertada a conclusão de JORGE MIRANDA. Somente porque damos como pressuposto todo o investimento do Estado com exército, polícia, cortes, cartórios, podemos afirmar que a preservação do direito de propriedade só depende da abstenção do Estado.

De fato, a distinção usual entre os direitos sociais, identificados como positivos e de conformação do futuro, e as liberdades, tratadas como negativos e de preservação do *status quo*⁸⁴, é contingencial, e não essencial. A diferença resume-se às atuais condições fáticas:

⁸⁰ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 59.

⁸¹ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 35.

⁸² MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 112.

⁸³ SCHÄFFER, Jairo. *Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário – uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 67.

⁸⁴ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 607.

enquanto para as liberdades já são providenciados pelo Estado os requisitos e pressupostos fáticos, legais e materiais, para os direitos sociais ainda não foram feitos os investimentos necessários⁸⁵.

1.1.2 Custos dos direitos fundamentais

Considerando a inexistência de distinção estrutural entre os direitos fundamentais⁸⁶, é imperiosa a conclusão de que todos os direitos demandam a atuação do Estado para produzir efeitos⁸⁷. Essa atuação, no entanto, não é livre de custos.

Em primeiro lugar, a própria implementação dos direitos fundamentais demanda investimentos e a utilização de recursos públicos.

No que se refere aos direitos sociais, como a saúde e a educação, tidos em regra como direitos fundamentais positivos na classificação de ALEXY, a necessidade de recursos públicos é autoevidente e inconteste. Com efeito, não há dúvida do alto custo ao Estado para construção e manutenção de hospitais, escolas, universidades, laboratórios, além de médicos, professores, remédios etc⁸⁸.

Por sua vez, a expansão do Estado Social – estabelecendo e garantindo mais direitos e, conseqüentemente, mais obrigações ao Estado – tem claramente gerado a necessidade de adaptar o sistema de financiamento público para atender à demanda de recursos⁸⁹. Dados os evidentes altos custos financeiros decorrentes da expansão desmedida ou exagerada, não são poucos os alertas quanto ao perigo de autodissolução do Estado Social e do denominado “Estado de direitos fundamentais”⁹⁰.

De outro modo, os denominados direitos políticos também têm custos ao Estado. A título de exemplo, a manutenção do sistema eleitoral no Brasil – Justiça eleitoral, cartórios eleitorais, realização de eleições periódicas, urnas eletrônicas, cadastro de eleitores – tem demandado cada vez mais recursos na importante missão de colher a participação popular.

⁸⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 241.

⁸⁶ SCHÄFFER, Jairo. *Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário – uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 67.

⁸⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 233.

⁸⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 242.

⁸⁹ NABAIS, José Casalta. “Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, n. 88, set.-out./2009. p. 269 (289).

⁹⁰ Cf. OTERO, Paulo. “A crise do ‘Estado de direitos fundamentais’”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; & TAVARES, André Ramos. *Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 179 (190).

Por fim, mesmo os chamados direitos negativos pressupõem custosa estrutura de garantia de implementação. É desnecessário compreender as liberdades (*freedoms*) como oportunidades ou capacidades (*capabilities*), na linha perseguida por AMARTYA SEN⁹¹, para percebermos que, muitas vezes, o exercício de liberdades fundamentais depende da atividade do estado na garantia de não interferência de terceiros. Em geral, a única distinção para os demais tipos de direito é que grande parte desse investimento já foi feito.

Por exemplo, o direito à livre iniciativa demanda a existência de regulamentos e normas, além de leis que garantam propriedades e tornem exigíveis contratos, com sofisticadas estruturas como órgãos administrativos de defesa da concorrência, de registro de marcas e patentes. Em síntese, cabe ao Estado criar e manter uma economia próspera, por meio da constituição de ambiente e estrutura que permitam o desenvolvimento dos particulares⁹².

Obviamente, um Estado sem recursos mínimos para manter, por exemplo, justiça criminal, polícia ou registros de propriedades, não terá condições de garantir o direito à propriedade ou livre iniciativa, ainda que não intervenha nas escolhas econômicas dos cidadãos, como ocorre atualmente com algumas nações, a exemplo da Somália.

Ademais, não basta o investimento para tornar efetivos os direitos fundamentais diretamente. São necessários, ainda, recursos para manter estruturas que vigiem a atuação do Estado e de terceiros e garantam os remédios necessários para o exercício do direito. Ressalte-se que a estrutura para garantir a prevalência desses direitos, como *watchdogs* e o próprio Poder Judiciário, também possui altos custos⁹³.

Se, por definição, todo direito público subjetivo possui remédio jurídico apropriado, é importante considerar que todo remédio providenciado pelo Estado tem seu custo.

Saliente-se que é justamente a existência desses remédios, consubstanciados sobretudo na existência de judiciário independente, que tornam as disposições constitucionais referentes aos direitos fundamentais em mais do que declarações de

⁹¹ SEN, Amartya. *The Idea of justice*. London: Peguin, 2009.

⁹² VERMEEND, Willem; PLOEG, Rick van der; & TIMMER, Jan Willem. *Taxes and the Economy: a survey on the impact of taxes on growth, employment, investment, consumption and the environment*. Cheltenham: Edward Elgar, 2008. p. 9.

⁹³ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 77.

intenções⁹⁴. No entanto, a manutenção desses sistemas de controles, principalmente da estrutura do sistema judiciário, é onerosa e exige bastantes recursos da sociedade⁹⁵.

Nesses termos, a distinção entre direitos positivos e negativos é mais de visibilidade do que de essência. Segundo CASALTA NABAIS, enquanto os mencionados direitos positivos possuem custos financeiros de maior visibilidade, determinados como custos diretos, os direitos negativos teriam custos financeiros de menor percepção, classificados como indiretos⁹⁶. Na realidade, essa distinção quanto aos custos não é relacionada à natureza do direito fundamental tutelado. A única disparidade refere-se ao simples fato de que, apesar de termos por pressuposto e estarmos acostumados a investir em típicos instrumentos de proteção das liberdades, como na estrutura policial, no Poder Judiciário etc., ainda precisamos investir bastante em políticas públicas, estruturas e instituições que garantam direitos sociais.

Enfim, não é exagerada a afirmação de KLAUS VOGEL⁹⁷ de que os recursos públicos são a força, os nervos e a realidade de uma constituição.

Em última análise, as necessidades públicas eleitas pela Constituição e perseguidas pelo Estado demandam invariavelmente a realização de despesas públicas⁹⁸.

Portanto, conclui-se que todos os direitos fundamentais, independentemente de sua classificação, dependem intrinsecamente da ação do Estado e, conseqüentemente, de recursos públicos em grandes quantidades, de forma a estabelecer as estruturas e condições mínimas suficientes para a validade do núcleo essencial de cada direito.

1.1.3 Dever fundamental de pagar tributos

Parte dos custos da efetivação dos direitos fundamentais e, em última medida, de funcionamento do próprio Estado é materializada por deveres fundamentais.

A Constituição prevê determinados deveres dirigidos aos membros da comunidade para seu suporte e preservação, inclusive garantindo meios de implementação dos direitos

⁹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 608.

⁹⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 264.

⁹⁶ NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*. Ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (165).

⁹⁷ VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 3 (4).

⁹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1343.

fundamentais assegurados⁹⁹. Por exemplo, o dever do serviço militar (art. 143 da CF/1988), que permite condições de defesa do Estado contra ameaças externas, e o dever de votar e de colaborar com a administração eleitoral (art. 14, §1º, I, da CF/1988), que permitem o funcionamento democrático da comunidade.

Em estudo de 1932, CARL SCHMITT¹⁰⁰ já apontava que os deveres fundamentais consistem em fixações constitucionais de deveres individuais, ligadas às disposições organizatórias do Estado, que dependem de regulamentação legal (*Normierungsvorbehalt*) para sua exigência.

Esses deveres constituem verdadeiros custos de manutenção do Estado, arcados pelos membros da comunidade, inclusive quanto às necessidades financeiras, que se concretizam pelo denominado dever fundamental de pagar tributos¹⁰¹.

No Estado Fiscal, o dever fundamental de pagar tributos concentra-se nos impostos¹⁰², justamente por sua primazia discutida no capítulo seguinte¹⁰³.

O dever fundamental de pagar impostos constitui, por sua vez, na contribuição financeira indispensável para suporte do Estado exigida constitucionalmente de todos os membros da comunidade na medida de suas capacidades¹⁰⁴.

No direito comparado, algumas constituições expressamente preveem o dever de pagar impostos, a exemplo da Bulgária (art. 60, “1”); Colômbia (art. 95, 9); Espanha (art. 31.1); Itália (art. 53); México (art. 31); Portugal (arts. 106 e 107) e Turquia (art. 73)¹⁰⁵.

Para alguns doutrinadores, se a sustentação financeira é uma obrigação funcional de toda sociedade, o dever de pagar tributos é inescapável a qualquer Estado¹⁰⁶.

Em sentido contrário, HELENO TÔRRES¹⁰⁷ aponta que o dever fundamental de pagar tributos não decorre de efeito jurídico necessário do poder de tributar, mas, antes,

⁹⁹ NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*, ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (163).

¹⁰⁰ SCHMITT, Carl. “Grundrechte und Grundpflichten”. In: SCHMITT, Carl. *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954: Materialien zu einer Verfassungslehre*. Berlin: Duncker & Humblot, 1958, p. 181 (217).

¹⁰¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 185.

¹⁰² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 186.

¹⁰³ Cf. infra item 2.1.2.2.

¹⁰⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 186.

¹⁰⁵ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21 (23).

¹⁰⁶ CALLEJÓN, Francisco Balaguer (Coord.). *Manual de Derecho Constitucional*. vol. II, 6. ed. Madrid: Tecnos, 2011. p. 442.

assegura-se o direito do contribuinte de pagar seus tributos segundo critérios legais e respeitados os direitos fundamentais. De acordo com HELENO TÔRRES, os direitos fundamentais não são meras limitações ao poder de tributar, mas o poder de tributar que constitui limitação dos direitos fundamentais, permanecendo estes em primeiro plano¹⁰⁸.

Com efeito, o dever fundamental de pagar impostos revela-se como custo exigido pela manutenção do Estado¹⁰⁹ que não escapa de seus princípios basilares, inclusive a preocupação com a liberdade e com a igualdade, sobretudo por meio dos princípios da legalidade, vedação do confisco e da capacidade contributiva¹¹⁰.

JOSÉ CASALTA NABAIS ainda argumenta que o dever fundamental de pagar impostos está de tal forma relacionado ao conceito de cidadania fiscal que permite a legitimidade ativa de contribuintes, em sede de ação popular, para impugnar administrativa ou judicialmente atos de evasão e fraude fiscal¹¹¹.

Essa consequência extraída do dever fundamental parece bem extrema e apresenta mais inconvenientes do que vantagens, ao estimular verdadeiras batalhas judiciais entre cidadãos e concorrentes, principalmente considerando a proposta de recompensa dos eventuais autores populares sugerida por CASALTA NABAIS.

Melhor ideia consiste no aprimoramento das estruturas já existentes de fiscalização das receitas federal, estaduais e municipais, ampliando o sistema de cooperação com órgãos e entes como o Ministério Público, a Procuradoria da Fazenda Nacional e o Banco Central, além da cooperação internacional propiciada sobretudo pelo tratados contra a bitributação internacional.

Nesse contexto, o dever fundamental de pagar impostos caracteriza-se essencialmente, em primeiro lugar, pela ausência de pretensão direito fundamental ao não pagamento de impostos¹¹². Isso significa que nenhum cidadão pode se furtar de contribuir economicamente com o sustento do Estado desde que instituído imposto na forma e no

¹⁰⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 331.

¹⁰⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 336.

¹⁰⁹ NABAIS, José Casalta. "A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos". *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*, ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (168).

¹¹⁰ MICHAEL, Lothar & MORLOK, Martin. *Grundrechte*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 2008. p. 202.

¹¹¹ NABAIS, José Casalta. "A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos". *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*. Ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (178).

¹¹² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 186.

modo estipulado pela Constituição, isto é, observados a reversa legal, a anterioridade e todos os demais requisitos constitucionais.

Em segundo lugar, esse dever implica o estabelecimento do *quantum* da contribuição na medida da capacidade econômica de cada um¹¹³. Ou seja, a exigência de recursos para financiamento do Estado não está relacionada ao retorno em serviços e vantagens obtidos pelo contribuinte ou à contraprestação oferecida pelo Estado, mas tão somente à disponibilidade de recursos de cada um.

1.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS E COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Segundo KONRAD HESSE¹¹⁴, a constituição possui o relevante papel de estabelecer competências e, por meio delas, dar substância aos poderes estatais de acordo com suas respectivas atribuições.

De fato, a instituição e a organização de competências mostram-se elementos indispensáveis e essenciais do Estado de Direito, na medida em que constituem formas de racionalização da vida estatal e possibilitam o cumprimento efetivo dos deveres e objetivos do Estado, além de darem clareza e segurança jurídica quanto a suas responsabilidades¹¹⁵.

Na realidade, a fixação de competências insere-se no denominado direito constitucional organizatório, como explica CANOTILHO:

Por **competência** entender-se-á o poder de ação e de atuação atribuído aos vários órgãos e agentes constitucionais com o fim de prosseguirem as tarefas de que são constitucional ou legalmente incumbidos.

A competência envolve, por conseguinte, a atribuição de determinadas *tarefas* bem como dos *meios* de ação (poderes) necessários para a sua prossecução. Além disso, a competência delimita o quadro jurídico de atuação de uma unidade organizatória relativamente a outra¹¹⁶.

As competências constitucionais, portanto, são pontos da parte orgânica da constituição, que normatiza aspectos da estrutura do Estado¹¹⁷.

¹¹³ NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*. Ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (175).

¹¹⁴ HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 12.

¹¹⁵ HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 12.

¹¹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 543, grifos no original.

¹¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 65.

Por essa razão, as competências são caracterizadas como normas de estrutura – que tratam da produção normativa – em contraposição às normas de conduta, evidenciadas pelos vetores “proibido”, “permitido” e “obrigatório”¹¹⁸.

Em sentido semelhante, ROBERT ALEXY diferencia a competência (*Kompetenz*) de mera permissão (*Erlaubnis*), destacando que, em regra, as competências contêm uma permissão, mas nem toda permissão pressupõe a competência¹¹⁹. Segundo ALEXY, a competência implica a possibilidade de um sujeito de direito (*Rechtssubjekt*) alterar a situação jurídica (*Rechtsposition*) de outro sujeito de direito. Logo, a competência provoca uma relação inversa de sujeição (*Subjektion*) e, consequentemente, a ausência de competência (*Nicht-Kompetenz*) importa relação de não sujeição (*Nicht-Subjektion*)¹²⁰.

Especificamente quanto às competências tributárias, o Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e Do Orçamento”) da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988) detalha minuciosamente a respeito do Sistema Tributário Nacional. PAULO AYRES BARRETO destaca que, a cada Texto Constitucional, são inseridas mais disposições sobre matéria tributária, às vezes com o mero propósito de “resolver acirradas disputas doutrinárias”¹²¹.

Ao mais desatento pode parecer que apenas a Seção II (“Das Limitações do Poder de Tributar”) do referido capítulo da CF/1988 cuida dos direitos dos contribuintes. Todavia, é constante a preocupação de todo o Texto Constitucional com a defesa do contribuinte, inclusive ao enumerar as formas de exação fiscal, e com os direitos fundamentais, a exemplo da previsão do princípio da capacidade contributiva no art. 145, § 1º, da CF/1988, nos seguintes termos:

§ 1º sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Com efeito, a enumeração taxativa das competências tributárias significa, por óbvio, limitar as opções do legislador ordinário, tanto para rejeitar a tributação das

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 187. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 349.

¹¹⁹ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 213.

¹²⁰ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 219.

¹²¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 37.

hipóteses não previstas constitucionalmente quanto para excluir de outros entes as hipóteses efetivamente previstas¹²².

Dessa forma, as normas que delegam competência tributária, no âmbito do Sistema Tributário Nacional – como as Seções III (“Dos Impostos da União”); IV (“Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal”); e V (“Dos Impostos dos Municípios”) – protegem também o contribuinte e, portanto, são concretos instrumentos de tutela de direitos fundamentais.

Nesse sentido, é preciso examinar como as competências tributárias relacionam-se com os direitos fundamentais, tão caros ao constituinte.

1.2.1 Competências tributárias na CF/1988

De forma geral, as competências tributárias não se diferem das demais competências previstas no Texto Constitucional. ANDREI PITTEN VELLOSO¹²³ sustenta que, na competência tributária, o legislador encontra-se em “posição de potestade”, enquanto o cidadão encontra-se em “situação de sujeição”. Inversamente, nos casos de competência negativa, o legislador encontra-se em “posição de impotência” e o cidadão em “situação de imunidade”.

Com efeito, a competência tributária constitucionalmente fixada atribui poderes a entes constitucionais – no caso da CF/1988 à União, Estados e Municípios – sujeitando os contribuintes¹²⁴ com a finalidade de arrecadar os recursos necessários para implementar as demais atribuições e deveres estabelecidos nas constituições.

Em outras palavras, as competências tributárias constituem tanto tarefa quanto meio constitucionalmente previstos como forma de organização da estrutura do Estado.

No que se refere à tarefa, as competências tributárias impõem, em certa medida, o dever de arrecadar tributos na forma circunstanciada e limitada pelas restrições previstas

¹²² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 351.

¹²³ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 25.

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 538.

constitucionalmente. A autorização de instituir tributo em determinadas condições veda, por óbvio, a instituição nas demais circunstâncias¹²⁵.

No que tange ao meio, as competências tributárias conferem ao Estado fontes de financiamento para outras atividades e responsabilidades estatais¹²⁶.

Nesse ponto, para bem abordar a competência tributária no âmbito da CF/1988, é importante determinar seu conceito, analisar o seu desenvolvimento histórico e as peculiaridades do nosso sistema em relação ao direito comparado, de forma a destacar as características essenciais do objeto para relacioná-lo com os direitos fundamentais tutelados na Carta Magna.

1.2.1.1 Conceito de Competência Tributária na CF/1988

A expressão “competência tributária” é utilizada em diversas acepções.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹²⁷ cita diversos significados para a expressão, como a atribuição ao Presidente da República de expedir decreto sobre imposto de renda; a autoridade do Ministro da Fazenda de editar instrução ministerial a propósito de tributos federais; a jurisdição de magistrados e tribunais de apreciar controvérsias judiciais em matéria tributária; a responsabilidade do agente fiscal de lavrar o ato de lançamento; a atribuição das instâncias administrativas aptas a julgar os processos administrativos fiscais; a habilitação de sujeitos de direito privado a receber o pagamento de tributos, até a capacidade tributária ativa, entre outros sentidos ordinariamente empregados.

Por isso, é imperioso destacar que a competência tributária examinada neste estudo refere-se à atribuição constitucional conferida aos entes políticos de expedir atos normativos com a finalidade de instituir tributos¹²⁸.

Trata-se, portanto, de espécie de competência legislativa, isto é, de aptidão para a produção de normas jurídicas¹²⁹, que não se confunde com atividades jurisdicionais, executivas, interpretativas ou com capacidades para integrar relação jurídica.

¹²⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 349.

¹²⁶ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 49.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 270.

¹²⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 28. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 533. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 270.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 270.

Por outro lado, a competência tributária ora tratada difere-se da competência legislativa para expedir quaisquer normas tributárias, tais como a prevista no art. 24, I, da CF/1988, mas circunscreve-se apenas às normas de instituição de tributos¹³⁰. Logo, a competência tributária é apenas uma parte da competência legislativa em matéria tributária.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹³¹ ainda faz importante distinção entre competência tributária e poder tributário. Enquanto este é manifestação de poder de império do Estado (*ius imperium*), incontestável e absoluto, aquela é submetida aos limites circunscritos à autorização constitucional.

Daí a lição de ALEXY¹³² de que as normas de direitos fundamentais podem servir como norma de competência negativa.

Assim, na CF/1988, a competência tributária significa aptidão dos entes políticos de produzir normas com a função de instituir tributos e foi descrita de forma detalhada e analítica, em claro propósito de limitar e equilibrar os entes políticos, acentuando a tradicional rigidez de nosso sistema constitucional tributário.

1.2.1.2 Desenvolvimento do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

GERALDO ATALIBA¹³³ sintetizou o percurso histórico do sistema constitucional tributário brasileiro, destacando que no Império e na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24.2.1891 (CF/1891), o sistema constitucional tributário era plástico e flexível. Isto é, mera lei ordinária seria suficiente para instituir e cobrar os mais diversos e variados tributos.

A propósito, VICTOR NUNES LEAL¹³⁴ destaca que, desde o período colonial, eram escassas as receitas das comunas locais em proveito da arrecadação da Coroa. A discriminação de receitas entre gerais e provinciais foi prevista no Ato Adicional de 12.8.1834¹³⁵ e, somente com a Lei n. 99, de 31.10.1835, houve a primeira repartição completa de rendas, de forma flexível e plástica, reservando para o erário nacional quase

¹³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 237.

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 531.

¹³² ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 223.

¹³³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 57.

¹³⁴ LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo do Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 142.

¹³⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências e Competência Residual”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82 (83).

todas as fontes de renda conhecidas (havia 58 rubricas previstas como rendas gerais) e para as províncias a competência tributária remanescente¹³⁶.

Na CF/1891 havia discriminação de tributos da União (art. 7º, CF/1891) e dos Estados (art. 9º, CF/1891), além de limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 8º, 10 e 11 da CF/1891), mas havia ampla competência residual, inclusive cumulativa, da União e dos Estados (art. 12, CF/1891), de sorte que não havia sistema tributário rígido.

Nesse período, a grande modificação, inclusive quanto ao sistema constitucional tributário, residiu na adoção do modelo norte-americano de jurisdição constitucional, cabendo o controle de leis e atos normativos pelo Poder Judiciário, em especial ao STF¹³⁷.

No entanto, o sistema constitucional tributário brasileiro tornou-se verdadeiramente singular com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16.7.1934 (CF/1934), que estabeleceu competências privativas a cada ente da Federação – União, Estados e Municípios – para instituir tributos, com regras rígidas e estritas de competência residual. Dispunham os arts. 6º; 10, VII; e 11 da CF/1934:

- Art 6º - Compete, também, privativamente à União:
- I - decretar impostos:
- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
 - b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;
 - c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
 - d) de transferência de fundos para o exterior;
 - e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal;
 - f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;
- II - cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.
- (...)
- Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:
- I - decretar impostos sobre:
- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
 - b) transmissão de propriedade *causa mortis*;
 - c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
 - d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
 - e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

¹³⁶ LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo do Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 144.

¹³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de Constitucionalidade das leis e o do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 155-6.

f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais;

g) indústrias e profissões;

h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual;

II - cobrar taxas de serviços estaduais.

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

§ 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

§ 3º - Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar, por tempo determinado, o aumento do imposto de exportação, além do limite fixado na letra *f* do número I.

§ 4º - O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

(...)

Art 10 - Compete concorrentemente à União e aos Estados:

(...)

VII - criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente.

Parágrafo único - A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios.

Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

Consoante o testemunho de ATALIBA¹³⁸, a CF/1934 inaugurou, em todo o mundo, sistema tributário rígido e inflexível, restringindo expressamente a margem de discricção e liberdade do legislador. A CF/1934 estipulou de maneira exaustiva e abrangente a forma, o conteúdo, a qualidade e a quantidade de tributos que poderiam ser instituídos pela União, Estados e Municípios.

E não apenas isso, a CF/1934 reuniu a esse sistema rígido a jurisdição constitucional, que, na realidade, constitui próprio corolário das constituições rígidas, como apontou OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO¹³⁹, mantendo a atribuição do Poder Judiciário de declarar a nulidade de normas e atos contrários às normas constitucionais.

¹³⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 61.

¹³⁹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *A teoria das constituições rígidas*. São Paulo: José Bushatsky, 1980. p. 97 e ss.

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 10.11.1937 (CF/1937), por sua vez, manteve o sistema constitucional tributário rígido e inflexível, mas atribuiu aos Estados a importante competência residual para criar novos impostos, proibindo expressamente a bitributação (art. 24 da CF/1937).

Os textos constitucionais de 18.9.1946 (arts. 15; 19; 21; 29 e 30 da CF/1946); de 24.1.1967 (arts. 18; 19; 22; 23; 24 e 25 da CF/1967) e de 17.10.1969 (arts. 18; 21; 22; 23 e 24 da CF/1969) mantiveram o sistema constitucional tributário rígido e inflexível, com competências tributárias dos entes políticos taxativas e discriminativas, com especial detalhamento quanto aos impostos.

A CF/1988 aprofundou a longa tradição brasileira de sistemas constitucionais tributários rígidos, com enumeração de cada tributo que pode ser instituído, a saber: impostos (arts. 145, I; 153; 154; 155 e 156 da CF/1988); taxas (art. 145, II, da CF/1988); contribuições de melhoria (art. 145, III, da CF/1988); contribuições (149; 149-A e 195 da CF/1988) e empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/1988). A instituição de cada uma dessas espécies tributárias foi delegada a União, Estados e Municípios, evitando a pluritributação interna e disciplinando regras estreitas de competência residual, especialmente quanto a impostos e contribuições (arts. 154, I, e 195, §4º, da CF/1988).

Frise-se que a CF/1988 não se limitou a enumerar as competências tributárias, mas estabeleceu minudentes e variadas regras e princípios restritivos à discricionariedade do ente competente, de sorte que o legislador ordinário tem relativamente pouca liberdade na confecção da norma tributária instituidora¹⁴⁰.

1.2.1.3 Competência Tributária na CF/1988 e Direito Comparado

Sem dúvida, o sistema constitucional tributário brasileiro, previsto desde a CF/1934, destaca-se por seu caráter rígido e inflexível no âmbito do direito comparado, inexistindo sistema que remotamente a ele se assemelhe.

GERALDO ATALIBA¹⁴¹ já atestava singularidade do rígido e inflexível sistema constitucional brasileiro, distinguindo-o da experiência norte-americana, argentina, alemã, mexicana, francesa e italiana. Em todos esses casos, é permitido ao legislador ordinário instituir, ampliar, repartir, reduzir, multiplicar ou adaptar quaisquer imposições tributárias,

¹⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 28.

¹⁴¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 86.

inclusive impostos. Em síntese, o legislador ordinário tem ampla liberdade de transformação do sistema tributário.

Mais recentemente, HELENO TÔRRES¹⁴² liderou pesquisa que confirmou o caráter único do sistema tributário brasileiro. Em regra, os textos constitucionais estrangeiros apenas menciona a tributação por meio de disposição sobre a legalidade tributária. Por certo, alguns países preveem de forma mais enfática, em variados graus, o princípio da legalidade tributária – como Angola, Bélgica, Bulgária, Canadá, China, Cingapura, Colômbia, Estados Unidos, Grécia, Índia, Indonésia, Islândia, Israel, Japão, Peru, Portugal, Suíça, Tunísia, Turquia e Venezuela. Outros o fazem apenas de forma genérica ou implícita, como a África do Sul, Áustria, Chile, Dinamarca, Equador, Espanha, Holanda, Itália, México, Noruega, Suécia e Ucrânia. Há países que não mencionam sequer a legalidade tributária, como a Argentina, Bolívia, Costa Rica e Uruguai¹⁴³.

Todavia, nenhum outro País constituiu sistema constitucional de competências tributárias rígido, inflexível e exaustivo, como o estabelecido pela CF/1988.

Evidentemente, a detalhada repartição de competências tributárias prestigia o federalismo, especialmente considerando o processo centrífugo de sua formação no Brasil, atendendo a antigo anseio de descentralização de recursos da União para os Estados e Municípios e de recursos dos Estados para os Municípios¹⁴⁴. Em grande parte, esse anseio é atendido no Brasil por meio da repartição de competências e das receitas dos impostos¹⁴⁵.

No entanto, frise-se que essa opção não é essencial nem obrigatória para a manutenção do federalismo, conforme atestam federações equilibradas e maduras como os Estados Unidos da América e a República Federativa da Alemanha, cujas constituições não se preocuparam em prever competências tributárias privativas¹⁴⁶. No caso alemão, no

¹⁴² TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21 (28).

¹⁴³ TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21 (32).

¹⁴⁴ LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo do Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 70.

¹⁴⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. “A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009”. *Texto para Discussão do IPEA*, n. 1469, Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), jan. 2010. p. 1 (40). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf (. Acesso em: dez. 2014).

¹⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 238.

entanto, é notória a prevalência da competência legislativa tributária da União, submetida à repartição de receitas¹⁴⁷.

Por outro lado, RONALD WATTS¹⁴⁸ destaca que federações formadas por um processo centrípeto, de aglutinação de unidades preexistentes, em geral, estabelecem limitadas competências federais privativas e concorrentes, atribuindo aos estados a competência residual. Inversamente, naquelas formadas de maneira centrífuga, as competências das unidades regionais são especificadas e a residual é outorgada ao ente federal.

Na CF/1988, prevalece o sistema em que a União possui ampla competência legislativa (art. 22 da CF/1988), comum (art. 23, CF/1988) e concorrente (art. 24 da CF/1988), cabendo aos Estados a competência residual geral (art. 25, §1º, da CF/1988). No que se refere à competência tributária, no entanto, a competência residual cabe à União em matéria de impostos (art. 154, I, da CF/1988) e de contribuições (art. 149 da CF/1988).

Mas não é somente com relação ao federalismo que a competência tributária destaca-se das experiências do direito comparado. A CF/1988 é fecunda de dispositivos direcionados à proteção do contribuinte e a limitar o poder tributário. Ainda é válida a frase de ALIOMAR BALEEIRO de que “nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários [limitações constitucionais ao poder de tributar]”¹⁴⁹.

De fato, além do detalhado sistema de competências tributárias, a CF/1988 prevê extenso rol de princípios que moldam o poder de tributar e protegem direitos e garantias dos contribuintes¹⁵⁰. RODRIGO PETRY¹⁵¹ aponta que, em quase todos os Títulos da Constituição e no ADCT, há normas expressamente dirigidas à tributação, relevando a preocupação do Texto Constitucional, que não se equipara a nenhuma outra constituição no mundo.

¹⁴⁷ VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 3 (27).

¹⁴⁸ WATTS, Ronald L. *Sistemas Federales Comparados*. Tradução de Esther Seijas Violladangos. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 136-7.

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 2.

¹⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 163.

¹⁵¹ PETRY, Rodrigo Caramori. “Direito Constitucional Tributário Comparado: a Tributação nas Constituições do Brasil e Outros Países”. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2014. p. 351 (358-63).

Portanto, trata-se de característica ímpar do sistema constitucional brasileiro que procura eliminar a dupla tributação e proteger de forma singular o contribuinte sujeito às imposições tributárias no Brasil.

1.2.1.4 Características da Competência Tributária na CF/1988

Em razão de suas peculiaridades, a competência tributária na CF/1988 possui características singulares que precisam ser analisadas para a compreensão de suas dimensões.

Por um lado, CARRAZZA¹⁵² enunciou seis características essenciais da competência tributária, quais sejam: exclusividade; indelegabilidade; incaducabilidade; inalterabilidade; irrenunciabilidade e facultatividade.

No que se refere à **exclusividade**, CARRAZZA aponta que a CF/1988 atribui faixas tributárias privativas a cada entidade política, proibindo às demais a possibilidade de instituir tributos naquele espaço¹⁵³. ATALIBA já registrava que a regra geral das competências tributárias era a exclusividade, isto é, “que priva de uso todas as demais pessoas”¹⁵⁴.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵⁵ refuta o caráter geral da exclusividade justamente pela possibilidade de impostos extraordinários da União em superposição com competências dos Estados e Municípios. Por outro lado, a possibilidade constitucional de incidência de dois tributos distintos sobre idêntica hipótese de incidência, por si só, como ocorre com o imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza (IR) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), demonstram que a CF/1988 permite a dupla ou múltipla incidência de exações tributárias.

No entanto, as hipóteses excepcionais de bitributação autorizadas pela Constituição ressaltam a regra geral da autorização constitucional que pretende distinguir as competências tributárias¹⁵⁶.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 548.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 550.

¹⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 106.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 275.

¹⁵⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 548.

Nesse sentido, talvez fosse mais fiel ao sistema constitucional afirmar a exclusividade não como característica essencial, mas como **vetor** do sistema constitucional, isto é, a competência tributária é **tendente à exclusividade**.

Quanto à **indelegabilidade**, CARRAZZA¹⁵⁷ aduz que as competências tributárias não podem transferir a terceiros, mesmo entes políticos, sua habilitação constitucional para instituir tributos. Com efeito, permitir a transferência de competência por meio de instrumento infraconstitucional significa inverter a hierarquia das normas e submeter as disposições constitucionais – e o equilíbrio federativo – a mudanças por leis ordinárias e convênios.

TÁCIO LACERDA GAMA¹⁵⁸ ainda aponta que a indelegabilidade deve ser percebida em duas dimensões, a primeira quanto à proibição de delegação de ente político para outro e a segunda quanto à vedação de o poder legislativo delegar ao executivo.

No pertinente à **incaducabilidade**, CARRAZZA¹⁵⁹ argumenta que o não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de retirar a possibilidade de instituição, a exemplo do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF/1988). Apesar de decorridos quase 24 anos da promulgação da Carta Magna, a qualquer momento a União pode editar a lei complementar necessária à sua instituição.

Relativamente à **inalterabilidade**, CARRAZZA¹⁶⁰ salienta que a entidade política competente não tem a faculdade de prorrogar ou alterar suas dimensões, sendo necessária emenda constitucional para qualquer modificação.

Nesse ponto, a crítica de CARVALHO¹⁶¹ é inteiramente procedente, uma vez que a possibilidade de emenda constitucional desautoriza qualificar de inalteráveis as competências tributárias. Limitar a inalterabilidade aos entes titulares das competências só traz maior possibilidade de confusão. Melhor seria caracterizar a competência tributária como **rígida**, na esteira de ATALIBA¹⁶², porquanto só pode ser modificada por meio de emenda constitucional, cujo processo legislativo é mais solene e dificultoso que o de edição de leis ordinárias. ATALIBA reconhecia a rigidez do sistema constitucional

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 708.

¹⁵⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 270.

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 717.

¹⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 720.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 275.

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 24.

tributário como “princípio constitucional implícito”¹⁶³, que repercute diretamente sobre as competências tributárias tão amplamente detalhadas na CF/1988, não tendo o legislador ordinário nenhuma liberdade para “desenhar qualquer traço fundamental”¹⁶⁴.

Destaque-se que a rigidez do sistema constitucional tributário está diretamente relacionada à rigidez das competências tributárias como alertava ATALIBA:

Ora, tanto a rigidez da discriminação, quanto a do próprio sistema tributário – que se traduz na necessidade de permissão, autorização, outorga expressa e específica do próprio texto constitucional – são peculiaridades da nossa Constituição. Nos estados unitários, não há razão para discriminação de rendas, donde a ausência de discriminação tão ampla. Nos demais estados federais, a repartição das competências tributárias é formada em termos genéricos, que caracterizam os respectivos sistemas constitucionais como flexíveis. Desta flexibilidade decorre – via de regra – a flexibilidade de todo o sistema tributário, como da inflexibilidade da nossa discriminação decorre a do próprio sistema, como um todo¹⁶⁵.

Referentemente à **irrenunciabilidade**, CARRAZZA¹⁶⁶ afirma que a competência tributária é direito indisponível dos entes políticos, não sendo possível a abdicação unilateral e definitiva, em todo ou em parte, da atribuição constitucional de instituir tributo.

Por fim, no que tange à **facultatividade**, CARRAZZA¹⁶⁷ assenta que os entes políticos são livres para editarem, ou não, os atos normativos necessários à instituição dos tributos. Ou seja, a instituição de tributos previstos na CF/1988 é decisão política discricionária da entidade política. Em sentido contrário, CARVALHO¹⁶⁸ argumenta que há exceções quanto à alegada facultatividade, ao menos quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), cujo caráter nacional demanda a instituição do tributo em todos os estados, sob pena de perda de consistência e de abertura à denominada guerra fiscal.

¹⁶³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 37.

¹⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 20.

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 27.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 722.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 723.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 248.

De fato, a facultatividade não parece prestigiar a força normativa da Constituição. A competência tributária parece inscrever-se entre os poderes-deveres do Estado, por três considerações.

A primeira refere-se ao dever fundamental de utilização dos meios disponibilizados pela Constituição para alcançar seus objetivos e fins. Enquanto valores importantes constitucionalmente, como saúde e educação, necessitam de recursos financeiros, parece não ser razoável abrir mão de fontes de arrecadação.

A segunda leva em conta a necessidade de observar o equilíbrio federativo e de participação do Estado nas riquezas produzidas pelos particulares. Com efeito, se a Carta Magna impôs que a alíquota mínima do imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) será fixada pelo Senado (art. 155, § 6º, I, da CF/1988), não parece constitucional a ausência de instituição do mencionado imposto. Além disso, é evidente que a ausência de instituição do imposto previsto no art. 153, VII, da CF/1988, por exemplo, importa onerosidade maior das demais bases de cálculo destacadas pela Carta Magna. Nesse sentido, não é de todo implausível a utilização de recursos judiciais contra a omissão inconstitucional, como a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO), art. 103, § 2º, da CF/1988.

A terceira decorre da imposição constitucional de configuração de Estado Fiscal, isto é, de que os impostos sejam a principal fonte de financiamento do Estado¹⁶⁹, uma vez que a exploração direta da atividade econômica seja excepcional (art. 173 da CF/1988).

Ademais, é importante salientar que a competência tributária fixada na CF/1988 é **exaustiva**, como bem destacou ATALIBA, ao afirmar que o constituinte de 1946 criou sistema “completo, fechado e harmônico, que limita e ordena estritamente não só cada poder tributante como – consequência lógica – toda atividade tributária, globalmente considerada”¹⁷⁰. Isto é, não há competência tributária fora dos termos definidos ou do rol fechado explicitado na CF/1988, inexistindo liberdade discricionária para o legislador ordinário.

Frise-se que, independentemente do entendimento de que as normas de competência tributária cuidam de tipos¹⁷¹ ou conceitos¹⁷², é indubitável que as normas

¹⁶⁹ BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 19. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 192.

¹⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 27.

¹⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 249-53.

¹⁷² BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e Competência Tributária”. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro & FRIGO JUNIOR, Gilberto. *Temas de Direito Tributário*:

constitucionais limitam a produção de normas jurídicas que instituem tributos, circunscrevendo o âmbito de liberdade do legislador ordinário de forma exaustiva¹⁷³.

Na realidade, a CF/1988 predetermina o conteúdo material e define as hipóteses de incidência, estabelecendo cada espécie tributária e limitando tanto formalmente quanto materialmente os tributos que podem ser instituídos¹⁷⁴. Ou como bem pontuou o célebre voto do Min. Luiz Gallotti, no RE 71.758/GB, Rel. Min. Thompson Flores, Pleno, j. 14.6.1972, *in verbis*:

O SENHOR MINISTRO LUIZ GALLOTTI: Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, **se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.**¹⁷⁵

Dessa forma, podem ser destacadas como características da competência tributária: **tendência à exclusividade; indelegabilidade; incaducabilidade; irrenunciabilidade; rigidez e exaustividade.**

1.2.2 Competência tributária e direitos fundamentais do contribuinte

Ao contrário da grande maioria das constituições modernas (cf. supra item 1.2.1.3), a CF/1988 não se limitou a breves restrições ao poder tributário, frequentemente fundada no princípio da legalidade, mas disciplinou detalhada e exaustivamente as espécies tributárias que podem ser empregadas por União, Estados e Municípios.

Com efeito, ressalte-se que a minudente discriminação de competências levou PAULO AYRES BARRETO a descrever a CF/1988 como “verdadeira carta de competências”¹⁷⁶.

Estudos em Homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331-43. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 31-5. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 113-5.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 546.

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 110.

¹⁷⁵ Voto do Min. Luiz Gallotti no RE 71.758/GB, Rel. Min. Thompson Flores, Pleno, j. 14.6.1972.

¹⁷⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 28.

Seguindo a tradição do constitucionalismo brasileiro, a CF/1988 estabeleceu rígido e exaustivo sistema tributário, definindo expressamente a competência tributária de cada ente integrante do Federalismo Brasileiro (cf. supra item 1.2.1.2).

Nesse contexto, a competência tributária, entendida como a possibilidade de legislar para criar ou regular tributos (cf. supra item 1.2.1.1), revela-se não somente em prerrogativa das pessoas políticas, mas em verdadeira garantia dos contribuintes, uma vez que estes não podem ser sujeitos de imposições tributárias fora das previsões expressas constitucionalmente.

Nesse sentido, ALEXY¹⁷⁷ destaca que, na ausência de posição de competência há outra posição denominada de não competência (*Nicht-Kompetenz*), a qual corresponde necessariamente à contraposição de não sujeição (*Nicht-Subjektion*).

Em outras palavras, da mesma forma que a posição de competência tributária corresponde ao estado genérico de sujeição, pois o contribuinte não pode optar por subtrair-se à imposição tributária¹⁷⁸, a posição de não competência tributária corresponde à contraposição de não sujeição tributária, dando direito subjetivo ao contribuinte de não se submeter ao tributo instituído fora dos limites constitucionais (cf. VELLOSO, 2012, p. 25).

Quando o contribuinte se encontra nessa posição de direitos fundamentais de não sujeição, ele tem **direito subjetivo** à inatividade do Estado e este **está proibido** de ser ativo ou de exercer atividade na posição de não competência¹⁷⁹. Daí que, para ALEXY, o conceito de competência é indispensável (*unerlässlich*) para a compreensão da estrutura dos direitos fundamentais¹⁸⁰.

Nesse sentido, são inconstitucionais as leis tributárias que extravasam as competências asseguradas, como reiteradamente o STF tem reconhecido¹⁸¹, a exemplo de lei estadual que institui IPVA sobre embarcações (RE 379.572/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 21.2.2008) ou lei estadual que institui ISS sobre locação de bens móveis (RE 626.706/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.9.2010).

Ademais, ALEXY¹⁸² aponta que os direitos fundamentais têm papel de normas de competência negativa, que nada mais é senão uma norma que limita outra norma de competência positiva.

¹⁷⁷ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 219.

¹⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 538.

¹⁷⁹ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 223.

¹⁸⁰ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 220.

¹⁸¹ Cf. infra item 4.2.

¹⁸² ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 223.

No nosso sistema, exemplos clássicos dessa função são as imunidades previstas no art. 150, VI, “b” (templos de qualquer culto), desdobramento da liberdade de crença e de exercício de cultos religiosos (art. 5º, VI, da CF/1988); 150, VI, “c” (partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e assistência social), corolário da liberdade de associação (art. 5º, XVII e XVIII, da CF/1988), dos direitos políticos (art. 14, CF/1988), dos direitos sociais à educação, saúde, alimentação, moradia, entre outros (art. 6º, CF/1988); e 150, VI, “d” (livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão), derivações dos direitos à livre manifestação de pensamento (art. 5º, IV, CF/1988), de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação (art. 5º, IX, da CF/1988); e de acesso à informação (art. 5º, XIV, da CF/1988).

Na realidade, a estipulação de competências tributárias, por si só, já implica a contenção do poder tributário, enquanto manifestação do *ius imperium*¹⁸³. De fato, o exercício do poder tributário é completamente delimitado na Constituição, que o sujeita a determinadas condições, descritas nos aspectos materiais das estritas hipóteses de competência tributária¹⁸⁴.

A propósito, HELENO TÔRRES liga as competências tributárias ao princípio da legalidade e da segurança jurídica para afirmar que “o poder de tributar é limitado segundo competências”¹⁸⁵ (TÔRRES, 2012, p. 331). Daí a concepção do mencionado tributarista de que o Estado Democrático de Direito consagra o direito de pagar tributos respeitados os direitos e garantias fundamentais¹⁸⁶. Nessa linha, a CF/1988 apresenta-se com competências como verdadeiras garantias tributárias¹⁸⁷.

HUMBERTO ÁVILA¹⁸⁸ explica que as regras de competência constituem limitações materiais ao exercício do poder de tributar ao prever seus pressupostos de fato,

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 531.

¹⁸⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 110.

¹⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 331.

¹⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 332.

¹⁸⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 329. Na mesma linha, indicando que as competências tributárias também limitam o espaço de atuação legislativa: BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e Competência Tributária”. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro & FRIGO JUNIOR, Gilberto. *Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331 (339).

¹⁸⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 76-7.

caracterizando modalidade própria de limitação denominada *limitação decorrente de normas de competência* (*Beschränkung aus Kompetenzbestimmungen*).

Assim, as regras constitucionais de competência, da mesma forma que os direitos fundamentais, limitam materialmente o conteúdo das normas tributárias¹⁸⁹.

De fato, o caráter rígido e exaustivo das competências tributárias dispostas constitucionalmente (cf. supra item 1.2.1.4) limita o legislador ordinário de forma radical, em benefício do contribuinte, inclusive possibilitando a utilização da jurisdição constitucional para fazer valer a força normativa da constituição. Reitere-se que as apontadas rigidez e exaustividade levaram GERALDO ATALIBA a considerar o sistema constitucional brasileiro como “o mais perfeito de quantos existem”¹⁹⁰.

Ademais, a tendência à exclusividade própria das competências tributárias na CF/1988 oferece também um aspecto negativo para os entes políticos não outorgados. Isto é, a previsão de competência para um ente político, em regra, implica obstáculo *erga omnes* para os outros entes políticos¹⁹¹, dada a preocupação permanente do Texto Constitucional de evitar a bitributação¹⁹².

Nesse sentido, o sistema de competências descrito na CF/1988 revela-se em instituição constitucionalmente erigida com escopo de reforçar aspecto de defesa dos direitos fundamentais¹⁹³ dos contribuintes, notadamente os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica.

Convém destacar que a rigidez do Texto Constitucional depende, essencialmente, da jurisdição constitucional como seu garante, como já indicava OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO¹⁹⁴. Especificamente quanto à concretização dos direitos fundamentais, poucas atividades do estado são tão relevantes quanto à prestação jurisdicional. De fato, a proteção judicial efetiva e a independência judicial revelam-se

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 79.

¹⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 35.

¹⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 35.

¹⁹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências e Competência Residual”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82 (85).

¹⁹³ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 170.

¹⁹⁴ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *A teoria das constituições rígidas*. São Paulo: José Bushatsky, 1980. p. 97 e ss.

determinantes na concretização de direitos fundamentais¹⁹⁵, uma vez que o mais extenso rol de direitos e garantias previstos na Constituição poderia ter mero caráter simbólico na ausência de meios e formas de serem exigidos pelos cidadãos.

É clássica a exposição de FERRARA de que o magistrado é o responsável último para traduzir o comando abstrato da norma fria na disposição concreta que afeta as relações particulares, ou seja, “o juiz é o intermediário entre a norma e a vida”¹⁹⁶.

Daí a conclusão de que o extenso e detalhado conteúdo do sistema constitucional tributário não significará muito sem a prestação jurisdicional e, mais especificamente, a jurisdição constitucional adequada, isto é, que faça valer suas disposições¹⁹⁷.

Em síntese, a competência tributária na CF/1988 revela-se como verdadeira garantia do contribuinte, na medida em que limita o poder tributário do Estado, inclusive conferindo direitos subjetivos aos contribuintes nos casos de não competência e excluindo, em regra, o exercício da competência por outros entes nos casos de posição de competência por um dos entes.

1.2.3 Competência tributária e custos dos direitos fundamentais

Como visto, a atuação do Estado para efetivar direitos fundamentais não é livre de custos (cf. supra item 1.1.2), parte dos quais são arcados por meio de deveres fundamentais, em especial o de pagar tributos (cf. supra item 1.1.3).

Na CF/1988, a expressão do dever fundamental de pagar tributos está impregnada nas competências tributárias. De fato, a posição de sujeição inerente à competência¹⁹⁸ refere-se ao dever fundamental de participar nos custos do Estado, inclusive naqueles pertinentes à implementação dos direitos fundamentais.

¹⁹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. “Proteção judicial efetiva dos direitos fundamentais”. In: LEITE, George Salomão; & SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 372 (374).

¹⁹⁶ FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4. ed. Tradução de Manuel A. Domingues de Andrade. Coimbra: Arménio Amado, 1987. p. 111.

¹⁹⁷ PETRY, Rodrigo Caramori. “Direito Constitucional Tributário Comparado: a Tributação nas Constituições do Brasil e Outros Países”. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2014. p. 351 (384).

¹⁹⁸ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 219. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 538.

Por outro lado, é a repartição de competência tributária entre os entes políticos que afiança a autonomia política e financeira de Estados e Municípios¹⁹⁹, como reivindicava VICTOR NUNES LEAL²⁰⁰.

Com efeito, a exemplo do grande salto que representou a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18.9.1946 (CF/1946), a CF/1988 incrementou significativamente o rol de competências tributárias dos Municípios e Estados a par de aumentar a participação destes nos respectivos Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

É certo que o constituinte poderia ter contemplado os entes federativos apenas com expressiva participação nos resultados auferidos pelos impostos criados e recolhidos de forma centralizada. No entanto, a CF/1988 foi além e separou competência tributária exclusiva para cada ente.

Ressalte-se que, conquanto a autonomia financeira pudesse ser garantida por meio de apropriada divisão de arrecadação centralizada, a repartição de competências tributárias garante em maior medida a autonomia política, permitindo que municípios e estados influam diretamente sobre a fonte de suas receitas e participe da opção de reduzir ou aumentar a carga tributária.

Além disso, as competências tributárias têm papel tão destacado na realização de determinados objetivos constitucionais que o constituinte fez questão de associá-las à destinação da arrecadação à competência conferida²⁰¹. Caso exemplar é o das contribuições sociais, cuja autorização para instituição está diretamente ligada à destinação do produto da arrecadação ao financiamento da seguridade social (saúde, assistência e previdência social), segundo o art. 195 da CF/1988.

1.2.4 Competência tributária e garantia institucional

Consoante tratado acima, o sistema de competências descrito na CF/1988 revela-se um complexo normativo instituído constitucionalmente para financiar os altos custos de efetivação dos direitos fundamentais pelo Estado e, ao mesmo tempo, preservar direitos de

¹⁹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1344.

²⁰⁰ LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo do Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 164.

²⁰¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 146.

defesa dos contribuintes, notadamente os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica (cf. supra itens 1.2.2 e 1.2.3).

No entanto, no Brasil, a competência tributária é tratada de forma tão peculiar e tão cuidadosa pela Carta Magna – consubstanciando limitação formal e material ao poder de tributar²⁰² –, que convém perquirir se ela não adquire natureza singular no nosso sistema constitucional.

De acordo com a teoria institucional dos direitos fundamentais, defendida por SANTI ROMANO²⁰³ e MAURICE HAURIOU²⁰⁴, as competências tributárias constitucionalmente detalhadas, de forma rígida e taxativa, parecem constituir instrumentos de efetivação de direitos fundamentais, definidos como garantias institucionais (*institutionelle Garantien*) por CARL SCHMITT²⁰⁵ e, entre nós, examinadas em profundidade por MÁRCIO IORIO ARANHA²⁰⁶.

Segundo SCHMITT²⁰⁷, algumas instituições (*Einrichtungen*) são protegidas por normas constitucionais do legislador ordinário (*einfache Gesetzgebung*), mas não se confundem com direitos fundamentais, apesar de também poderem garantir direitos subjetivos. As garantias institucionais constituem, assim, instituições juridicamente reconhecidas, sempre circunscritas e definidas, a serviço de determinadas funções e finalidades²⁰⁸.

Um dos primeiros exemplos fornecidos por CARL SCHMITT, no seu texto de 1928, cuida exatamente dos então denominados “direitos fundamentais das municipalidades” (*Grundrechte von Gemeiden*), que compreendiam, no art. 184 da Constituição de Frankfurt, a escolha dos diretores e representantes e a autonomia administrativa dos municípios, inclusive da polícia local. Dessas regras, Schmitt depreendia a existência de uma instituição: a autoadministração (*Selbstverwaltung*) dos municípios.

GILMAR FERREIRA MENDES e PAULO GUSTAVO GONET BRANCO asseveram, a propósito, que tanto elementos de direito público (denominados instituições) quanto de direito privado (denominados institutos) podem ter função tão elevada pelo

²⁰² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 79.

²⁰³ A propósito, cf. ROMANO, Santi. *Princípios de Direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 72.

²⁰⁴ HAURIOU, Maurice. *Précis Élémentaire de Droit Constitutionnel*. 3. ed. Paris: Recueil Sirey, 1932. p. 73.

²⁰⁵ SCHMITT, Carl. *Verfassungslehre*. München und Leipzig: Duncker & Humblot, 1928. p. 170.

²⁰⁶ ARANHA, Márcio Iorio. *Interpretação Constitucional e as Garantias Institucionais dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 165.

²⁰⁷ SCHMITT, Carl. *Verfassungslehre*. München und Leipzig: Duncker & Humblot, 1928. p. 170.

²⁰⁸ SCHMITT, Carl. *Verfassungslehre*. München und Leipzig: Duncker & Humblot, 1928. p. 171.

ordenamento constitucional que têm o seu núcleo essencial e suas características elementares, preservados “da ação erosiva do legislador”²⁰⁹.

Nas palavras de SCHLINK e PIEROTH, as garantias institucionais constituem construções objetivas de direito público (*öffentlich-rechtliche objektive Einrichtungen*)²¹⁰, que protegem “bens jurídicos indispensáveis à preservação de certos valores tidos como essenciais”²¹¹.

Especificamente, a competência rígida e taxativamente fixada na Constituição é meio de defesa²¹² dos direitos do contribuinte que (i) dificulta a pluritributação interna e (ii) limita materialmente a instituição de tributos, de modo a conferir direito subjetivo ao contribuinte no caso de extravasamento legal dos estreitos limites constitucionais.

De fato, o sistema tributário rígido evita a sobreposição de competências tributárias ao impedir que a mesma base econômica seja onerada simultaneamente pela União, Estados ou Municípios, o que não ocorre em outros sistemas. É recorrente o exemplo do residente da cidade de *New York*, que deve imposto de renda à municipalidade, ao Estado de *New York* e ao governo federal dos Estados Unidos da América²¹³. No Brasil, a dupla tributação interna é vedada pelo sistema constitucional tributário (cf. supra item 1.2.1.3).

Além disso, o legislador ordinário não tem liberdade para experimentalismos, inovações ou transformações quanto às espécies tributárias ou outros elementos do sistema tributário²¹⁴. Os entes competentes necessariamente só podem instituir, por meio de lei, os tributos que taxativamente lhe foram delegados pelo Texto Constitucional, ainda que no exercício da competência residual.

Logo, no contexto da CF/1988, a competência tributária rígida constitui norma de bloqueio, que limita o campo de liberdade e atuação estatal²¹⁵. Ademais, as competências

²⁰⁹ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 169.

²¹⁰ PIEROTH, Bodo; & SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte: Staatsrechte II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2009. p. 24.

²¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 169.

²¹² ARANHA, Márcio Iorio. *Interpretação Constitucional e as Garantias Institucionais dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 171.

²¹³ MUSGRAVE, Richard Abel & MUSGRAVE, Peggy B. Musgrave. *Finanças Públicas*. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Ed. Universidade de São Paulo, 1980. p. 238-40.

²¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 18.

²¹⁵ PIEROTH, Bodo; & SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte: Staatsrechte II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2009. p. 25.

tributárias constituem concreta expressão da Federação²¹⁶ e da autonomia dos entes federados, especialmente dos entes mais frágeis, como os Municípios²¹⁷.

Obviamente, compreender as competências tributárias como garantia institucional não implica tomá-las, individualmente consideradas, como cláusulas pétreas. Ao contrário, as emendas constitucionais podem modificá-las e realizar pertinentes reformas tributárias, desde que respeitados os direitos e garantias individuais²¹⁸.

No entanto, essas alterações estão fora do alcance do legislador ordinário e não podem desfigurar o núcleo essencial, concebido como sistema rígido e exaustivo na esfera municipal, estadual ou federal. Ou seja, emenda constitucional pode alterar e limitar a competência rígida, mas não tem autorização para suprimi-la inteiramente²¹⁹. A repartição de competências tributária deve ser mantida, tanto para garantir a adequada proteção aos direitos subjetivos do contribuinte como para assegurar a autonomia política e econômica das pessoas políticas que compõem a federação²²⁰.

Portanto, a competência tributária rígida da CF/1988 revela-se como garantia institucional, limitando não só o legislador ordinário – mais perigoso para as liberdades individuais que o poder administrativo, segundo MAURICE HAURIOU²²¹ – como o próprio legislador constituinte derivado, na medida em que impede a supressão completa da disciplina rígida das competências tributárias.

Como reflexo, a jurisdição constitucional deve guardar a competência tributária prevista na CF/1988. Os contribuintes e os próprios entes federativos podem, a qualquer momento, recorrer ao Poder Judiciário e, mais especificamente, ao STF, para concretizar seus direitos fundamentais e o princípio federativo, apoiando-se nos limites constitucionais, inclusive aqueles presentes nas normas de competência tributária.

²¹⁶ cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 290 e ss.

²¹⁷ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 26 e ss.

²¹⁸ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. “Emenda Constitucional”. In *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. vol. 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro de 1997. p. 160-74.

²¹⁹ ARANHA, Márcio Iorio. *Interpretação Constitucional e as Garantias Institucionais dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 176.

²²⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 26.

²²¹ HAURIOU, Maurice. *Principios de Derecho Público y Constitucional*. Tradução de Carlos Ruiz Del Castillo. Granada: Comares, 2003.

1.3 CONCLUSÕES PARCIAIS

(1) O Estado moderno é essencialmente um Estado Financeiro (*Finanzstaat*), porque necessita de recursos públicos para realizar quaisquer atividades, inclusive a efetivação dos direitos fundamentais, especialmente quando caracterizados como direitos a prestações materiais.

(2) Todos os direitos fundamentais, a despeito de sua classificação, dependem intrinsecamente da ação do Estado e, conseqüentemente, de recursos públicos. Estes são necessários para tornar efetivos os direitos fundamentais diretamente, bem como para manter estruturas que vigiem a atuação do Estado e de terceiros e garantam os remédios necessários para o exercício do direito. Se, por definição, todo direito público subjetivo possui remédio jurídico apropriado, é importante considerar que todo remédio providenciado pelo Estado tem seu custo.

(3) O dever fundamental de pagar impostos constitui-se, por sua vez, na contribuição financeira indispensável para suporte do Estado exigida constitucionalmente de todos os membros da comunidade na medida de suas capacidades.

(4) A competência tributária é espécie de competência legislativa e consiste na atribuição constitucional conferida aos entes políticos de expedir atos normativos com a finalidade de instituir tributos. Ela constitui tanto tarefa como meio constitucionalmente previstos como forma de organização da estrutura do Estado.

(5) Desde a instituição do sistema constitucional tributário rígido com a CF/1934, o Brasil destacou-se no âmbito do direito comparado, registrando-se a singularidade do rígido e inflexível sistema constitucional brasileiro. Nenhum outro País possui um rígido, inflexível e exaustivo sistema constitucional de competências tributárias como a CF/1988. O sistema constitucional brasileiro é ímpar ao procurar eliminar a dupla tributação e proteger o contribuinte, por meio do sistema rígido e exaustivo de competências tributárias, bem como do extenso rol de limitações constitucionais ao poder de tributar.

(6) A competência tributária na CF/1988 é caracterizada pela tendência à exclusividade; indelegabilidade; incaducabilidade; irrenunciabilidade; rigidez e exaustividade.

(7) A tributação relaciona-se com os direitos fundamentais, em razão das garantias do contribuinte e do seu importante papel no financiamento de todas as atividades do Estado, inclusive na promoção e concretização de todos os direitos fundamentais.

(8) Apenas o legislador constituinte derivado pode alterar e limitar a competência rígida, mas nem ele pode de suprimi-la por inteiro. O instituto jurídico da repartição de competências deve ser zelado, tanto para garantir a adequada proteção aos direitos subjetivos do contribuinte, como para assegurar a autonomia política e econômica das pessoas políticas que compõem a federação, razão pela qual pode ser compreendido como garantia institucional.

2 ESTADO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Delineados no capítulo anterior os principais pontos de contato entre o Sistema Constitucional Tributário e os direitos fundamentais no âmbito da CF/1988, é necessário eleger o critério ou parâmetro para analisar o impacto da jurisprudência – principalmente a do Supremo Tribunal Federal – na concretização dos direitos fundamentais ao interpretar e aplicar o sistema constitucional tributário.

Na realidade, o exercício da jurisdição a propósito do sistema constitucional tributário frequentemente envolve controvérsias entre contribuintes e o Fisco, abordando invariavelmente as balizas dos direitos fundamentais dos contribuintes e do custo da implementação dos direitos fundamentais pelo Estado.

Nesse sentido, o Estado Fiscal, consubstanciado na prevalência dos impostos como principal fonte de receita estatal²²², parece revelar-se como parâmetro adequado de análise, uma vez que compreende inerentemente a dicotomia entre a necessidade de o Estado arrecadar os recursos indispensáveis para realizar as políticas públicas de proteção dos direitos fundamentais e a proteção efetiva dos contribuintes.

Antes de empregar o referido princípio como parâmetro de análise, é indispensável perquirir se a CF/1988 impõe ou, ao menos, é compatível com o princípio do Estado Fiscal.

2.1 ESTADO FISCAL E FORMAS DE FINANCIAMENTO DO ESTADO

A ideia de Estado Fiscal (*Steuerstaat*) surgiu pela primeira vez na doutrina alemã e austríaca em obra de 1885 de LORENZ VON STEIN²²³ e ganhou grande repercussão com os trabalhos de 1917 de RUDOLF GOLDSCHIED e de 1918 de JOSEPH SCHUMPETER²²⁴. A partir desses estudos, cuidou-se das características do Estado que era financiado prioritariamente por meio de impostos.

²²² BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 19. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 192.

²²³ STEIN, Lorenz Jacob von. *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. 5. ed. Theil II, Abtheilung I, Leipzig: Brodhaus, 1885. p. 133-4.

²²⁴ A propósito do desenvolvimento histórico da ideia de Estado Fiscal cf. NABAIS, José Casalta. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra editora, 2000. p. 364 e ss.

Em língua portuguesa, o Estado Fiscal foi bastante estudado pelo professor JOSÉ CASALTA NABAIS, principalmente na obra *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*²²⁵.

No Brasil, por sua vez, o conceito de Estado Fiscal foi abordado por RICARDO LOBO TORRES, sobretudo a partir da obra *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*²²⁶.

2.1.1 Origens do Estado Fiscal

A origem do conceito de Estado Fiscal decorre da preocupação com as formas de financiamento do Estado moderno, principalmente após a separação dos recursos do príncipe da Fazenda Pública²²⁷.

Nas comunidades antigas, o Estado não se financiava internamente, mas, antes, extraía seus recursos primordialmente de povos vizinhos e estrangeiros, inclusive por meio de saques e guerras de conquistas. É certo que os primeiros tributos surgiram quando a humanidade começou a viver em sociedade, principalmente na forma de tributos reais²²⁸, porém eles tinham pouca relevância no custeio das necessidades públicas, até porque, em muitos casos, constituíam manifestação de sujeição, não atingindo os cidadãos²²⁹.

No sistema feudal, de outra parte, era comum o financiamento do príncipe, inclusive para os preparativos de guerra, por meio das prestações naturais, da servidão e da exploração direta da propriedade e da atividade econômica pela coroa²³⁰.

No entanto, com o advento do Estado moderno, a geração de recursos desconcentra-se, de modo que o centro de gravidade passa do príncipe – que era dono de toda a propriedade e era o único responsável pela atividade econômica – para os indivíduos²³¹. O desenvolvimento da economia de mercado e do capitalismo consolida a

²²⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

²²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

²²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. “Estado Patrimonial, Estado Fiscal e Pensamento Autoritário no Brasil”. In: RIO DE JANEIRO (estado), Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. *Temas atuais do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: UERJ, 1987, p. 135 (135).

²²⁸ BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 4.

²²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 17.

²³⁰ KIRCHHOF, Paul. “Staatliche Einnahmen”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999 p. 87 (89).

²³¹ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (92).

produção da riqueza para o setor privado e transforma a tributação na principal fonte de recursos públicos²³².

Assim, a arrecadação pecuniária torna-se essencial para a efetivação dos serviços e atividades estatais, constituindo-se, a um só tempo, como pré-condição, meio e objeto indispensável para o próprio exercício do poder estatal²³³.

Nesse contexto, em que a Fazenda Pública necessita retirar dos particulares os meios de pagamentos necessários para seu funcionamento, os tributos destacam-se das demais formas de financiamento do Estado, como os espólios de guerra, das prestações naturais, da produção e do comércio realizados diretamente pelo Estado, dos empréstimos e da emissão de moeda, por permitirem que o Estado participe dos resultados da riqueza gerada pela economia privada²³⁴.

Evidentemente, os tributos só são necessários quando a atividade econômica desenvolve-se pelos sujeitos privados, que dependem da segurança institucional promovida pelo Estado²³⁵.

Entre os tributos, os impostos sobressaem no financiamento do Estado²³⁶, por possuírem fatos geradores desvinculados (*Losgelöstheit*) de qualquer atividade estatal²³⁷. A relevante quantidade de recursos que pode ser obtida por meio dos impostos acabou por viabilizar o Estado com grandes atribuições. Surge, então, a necessidade de investigar melhor esse Estado cujas necessidades financeiras eram cobertas primordialmente por impostos, o denominado Estado Fiscal (*Steuerstaat*).

Em primeiro momento, por sua própria origem histórica, vinculava-se o Estado Fiscal ao estado mínimo, de perfil idealizado no liberalismo clássico. Todavia, o desenvolvimento do estado social – fundado tanto na experiência do *welfare state* quanto do *Soziale Marktwirtschaft* – foi devidamente absorvido pelo sistema do Estado Fiscal, que se adaptou às novas necessidades de recursos originadas desse novo modelo²³⁸.

²³² MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (99).

²³³ VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 3 (4).

²³⁴ KIRCHHOF, Paul. “Staatliche Einnahmen”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999 p. 87 (89).

²³⁵ TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 2.

²³⁶ VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 3 (30).

²³⁷ KIRCHHOF, Paul. “Staatliche Einnahmen”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999 p. 87 (110).

²³⁸ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (102).

Logo, tanto o estado liberal quanto o estado social podem corresponder ao descrito Estado Fiscal²³⁹.

2.1.2 Conceito de Estado Fiscal e seus elementos

A partir dessas reflexões, delinea-se o conceito de Estado Fiscal como aquele Estado que tem os impostos como a principal fonte de financiamento²⁴⁰. Trata-se, portanto, de espécie de organização do Estado, classificada de acordo com a principal fonte de recursos arrecadados pelo ente público para realização de suas funções.

Nessa linha, o conceito de Estado Fiscal denota os seguintes elementos essenciais:

- (i) a preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado; (ii) a prevalência dos tributos não vinculados sobre as demais formas tributárias; e (iii) a existência de limites na capacidade de tributar²⁴¹.

2.1.2.1 Preponderância da atividade econômica privada

Em primeiro lugar, é importante destacar que prestigiar a arrecadação tributária como principal fonte de recursos significa confiar à iniciativa privada o desenvolvimento econômico, para que o Estado possa participar de seu sucesso²⁴².

Na realidade, como a tributação constitui forma de transferir recursos do setor privado para o setor público²⁴³, é indispensável que haja condições para a formação e acumulação de recursos privados.

Assim, o Estado Fiscal pressupõe a propriedade privada, a economia de mercado e a livre iniciativa dos contribuintes²⁴⁴. Por óbvio, tributos são dispensáveis quando o Estado

²³⁹ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra editora, 2000. p. 364.

²⁴⁰ BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 19. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 192.

²⁴¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 195. MUSGRAVE, Richard Abel. "Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology". *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (102).

²⁴² KIRCHHOF, Paul. "Staatliche Einnahmen". In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999 p. 87 (89).

²⁴³ MUSGRAVE, Richard Abel. "Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology". *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (94).

²⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 98.

é o proprietário de tudo e único ator econômico relevante²⁴⁵. A necessidade de tributação é contingente da separação entre propriedade privada e propriedade pública²⁴⁶.

Justamente quando os particulares exploram atividades econômicas e produzem riquezas é que se verificam as bases econômicas necessárias – como renda, patrimônio e lucros – para a imposição de tributos permanentes, exigidos por meio de estrutura burocrática profissional²⁴⁷.

No Estado Fiscal, o papel estatal na economia é necessariamente subsidiário, regulamentar e complementar²⁴⁸, no sentido de que permite à iniciativa privada o pleno desenvolvimento da atividade econômica. Cabe a esta ser protagonista na geração de riquezas e ao Estado Fiscal participar, por meio dos tributos, dos resultados obtidos pelos particulares.

Evidentemente, isso não impede que o Estado intervenha na economia ou tenha papel relevante na atividade econômica²⁴⁹, mas apenas exclui o cenário em que o Estado se confunda com a própria economia²⁵⁰.

Ao contrário do que defendido inicialmente por SCHUMPETER, os tributos não precisam se pautar pela neutralidade, isto é, não necessitam evitar a interferência no comportamento econômico²⁵¹. Ora, o próprio sistema fiscal é instrumento importante e adequado para intervenção na economia²⁵². Além disso, a adaptação dos tributos e do Estado Fiscal aos valores e às demandas da expansão do estado social²⁵³ demonstrou a desnecessidade da neutralidade nos impostos²⁵⁴.

Ressalte-se, ainda, que o Estado Fiscal não exige que **todas** as despesas estatais sejam financiadas por meio de tributos, mas apenas implica a predominância das receitas

²⁴⁵ TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 2.

²⁴⁶ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (98).

²⁴⁷ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (99).

²⁴⁸ NABAIS, José Casalta. “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos Seus Problemas”. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 40 (54).

²⁴⁹ BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Recht, Staat, Freiheit*. 2. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006. p. 240.

²⁵⁰ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra editora, 2000. p. 371.

²⁵¹ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (97).

²⁵² WONNACOTT, Paul & WONNACOTT, Ronald. *Economia*. 2. ed. Tradução e Revisão Técnica de Celso Seiji Gondo, Antonio Martins Cortada e Jayme Fonseca Francisco Junior. São Paulo: Makron, 1994. p. 108.

²⁵³ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (104).

²⁵⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 244.

tributárias. Isto é, o Estado Fiscal não exclui outras formas de financiamento estatal – inclusive receitas patrimoniais ou decorrentes de atividade econômica direta do Estado –, apenas demanda o predomínio das receitas fiscais na sua sustentabilidade.

Logo, a atividade econômica estatal – seja reguladora, seja diretamente produtora – não é incompatível com o Estado Fiscal, desde que não absorva a atividade econômica privada, que deve permanecer como relevante geradora de bens e riquezas passíveis de tributação.

2.1.2.2 Prevalência dos tributos não vinculados

Em segundo lugar, para a configuração do Estado Fiscal, não basta a natureza tributária das principais fontes de receitas estatais, que devem consistir em impostos ou, mais propriamente, em tributos não vinculados.

De fato, o Estado Fiscal não é indiferente às espécies tributárias que devem prevalecer no ordenamento jurídico e na arrecadação de recursos, mas está inerentemente ligado aos impostos no direito comparado²⁵⁵.

A razão dessa prevalência reside na característica dos impostos de não estarem vinculados à determinada atividade estatal²⁵⁶, diferenciando-se assim de tributos vinculados, como as taxas e as contribuições de melhoria.

Por não estarem vinculados a nenhuma contraprestação estatal, os impostos podem ser exigidos de todos os cidadãos de acordo com sua capacidade contributiva²⁵⁷, independentemente da divisão de custos quanto ao benefício usufruído com a atividade pública²⁵⁸.

Mesmo na concepção mais limitada da atuação da administração pública, o Estado Fiscal deve responder por grandes atribuições que não são passíveis de individualização e, dessa forma, não podem ser financiadas por meio de taxas ou outros tributos vinculados. Com efeito, a manutenção de exército, polícia e corpo diplomático, por exemplo, não comporta a identificação dos beneficiários diretos, de forma que só podem ser financiados por meio de impostos arcados por toda a coletividade.

²⁵⁵ NABAIS, José Casalta. “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos Seus Problemas”. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 40 (41).

²⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 67.

²⁵⁷ BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 20.

²⁵⁸ NABAIS, José Casalta. “Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. p. 19 (22).

Por outro lado, com o desenvolvimento do estado social, diversas atribuições do Estado são dirigidas exatamente aos que menos condições têm de arcar com os custos da despesa estatal, principalmente quando relacionadas aos direitos fundamentais.

A título ilustrativo, citem-se as preocupações com a assistência social e com os serviços relacionados à saúde e à educação destinados aos mais carentes. Nesse sentido, apesar de alguns serviços prestados pelo Estado Fiscal serem suscetíveis de individualização, de modo a permitir a cobrança de tributos vinculados, o custeio desses serviços deve ser arcado por quem tem maior capacidade contributiva, e não necessariamente por seus beneficiários diretos²⁵⁹.

No contexto brasileiro, além dos impostos, há outras espécies de tributos não vinculados que dão suporte ao Estado Fiscal, a saber, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de custeio do serviço de iluminação pública.

Ressalte-se que o ganho de importância das contribuições no orçamento brasileiro, ainda que quase iguale o peso dos impostos como forma de financiamento público²⁶⁰, não desnatura o Estado Fiscal, uma vez que consubstanciam também **tributos não vinculados**. No entanto, essa hipertrofia das contribuições não é despicienda, pois implica ascendência de **tributos destinados**, em oposição aos impostos, o que limita consideravelmente o espaço de liberdade da administração pública.

Frise-se que a ligação do Estado Fiscal com os impostos não significa a necessidade de exclusividade dessa espécie tributária. Outras formas de tributo podem ser exigidas pelo Estado Fiscal, desde que os impostos sejam predominantes na obtenção das receitas.

Logo, para o estabelecimento do Estado Fiscal, os tributos não vinculados devem prevalecer sobre outras espécies tributárias, notadamente as taxas e as contribuições de melhoria, no que concerne à principal forma de financiamento das necessidades do Estado²⁶¹.

²⁵⁹ NABAIS, José Casalta. “Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. p. 19 (22).

²⁶⁰ Cf. Anexo II.

²⁶¹ NABAIS, José Casalta. “Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. p. 19 (21).

2.1.2.3 Limites na capacidade de tributar

Em terceiro lugar, o conceito de Estado Fiscal também pressupõe a existência de limites na capacidade de tributar. Como os recursos privados são finitos, é evidente que a transferência para o Poder Público, por meio de impostos, também encontra limites intransponíveis.

No Estado Fiscal, porém, esses limites vão além do mínimo existencial, pois o potencial de tributação do Estado Fiscal deve preservar a própria autonomia da economia privada. A tributação, no Estado Fiscal, não pode ser tão exagerada a ponto de esgotar os limitados recursos privados ou de desestimular os contribuintes a produzirem, a gerarem riqueza²⁶².

Determinar com precisão o ponto máximo de tributação não é simples, mas é essencial ao Estado Fiscal que haja esse limite²⁶³, sob pena de confisco, de estatização das forças produtivas e de destruição de sua própria capacidade financeira²⁶⁴.

Ademais, é necessário considerar que, além de limite superior da tributação, há também limite inferior, qualificado pela necessidade de recursos mínimos suficientes para o Estado Fiscal desempenhar suas funções básicas²⁶⁵.

De fato, o Estado Fiscal contém limites máximos, sob pena de absorver a economia privada, e mínimos, sob pena de deixar de ser Estado.

São exatamente esses limites intrínsecos do Estado Fiscal que, desde as obras de 1917 de RUDOLF GOLDSCHIED e de 1918 de JOSEPH SCHUMPETER, provocam a reiterada denúncia de “Crise do Estado Fiscal”²⁶⁶.

Nada obstante os desafios da sempre crescente carga tributária, principalmente diante das demandas do Estado Social²⁶⁷, ao menos por enquanto o Estado Fiscal tem conseguido se adaptar²⁶⁸.

²⁶² MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (92).

²⁶³ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (94).

²⁶⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3. Reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 244.

²⁶⁵ NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares da. “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos”. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 140, n. 3965, Nov.-dez./2010. p. 80 (87).

²⁶⁶ NABAIS, José Casalta. “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos Seus Problemas”. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 40 (63).

²⁶⁷ A propósito cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 108-9.

²⁶⁸ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (108).

Portanto, o conceito de Estado Fiscal estipula a necessidade de atenção aos limites da imposição tributária, ainda que sejam variáveis e pouco precisos.

2.1.3 Distinção do Estado Fiscal de espécies semelhantes

Para denotar as características do Estado Fiscal, é importante diferenciá-lo de outras figuras assemelhadas. Nessa linha, é necessário destacar principalmente aquelas espécies de Estado moderno classificadas de acordo com as fontes principais de financiamento público, quais sejam: o Estado Patrimonial e o Estado Tributário.

2.1.3.1 Estado Fiscal e Estado Patrimonial

O **Estado Patrimonial** consiste no Estado que tem como principal suporte financeiro as rendas patrimoniais²⁶⁹.

Enquanto o Estado Fiscal depende da arrecadação de impostos, o Estado Patrimonial depende da exploração do patrimônio do príncipe, que se confunde com a Fazenda Pública²⁷⁰, seja por meio de rendas dominiais – como foros, laudêmios, aluguéis –, seja pela venda de cargos públicos (também considerados como bens do príncipe), seja pela exploração de monopólios²⁷¹.

Nesse contexto, o Estado Patrimonial também pode se financiar por atividades comerciais e industriais diretamente executadas²⁷².

Nesse ponto, parece irrelevante a distinção entre Estado Patrimonial e suas vertentes: Estado Produtor (*productive state*), Estado Empresário ou Estado Proprietário. Em todas essas formas, o Estado financia-se por meio da exploração direta de atividade econômica, não importando a natureza desta.

Dessa forma, o Estado Patrimonial funda-se em receitas originárias²⁷³, independentemente de se tratar de juros, rendas de preços públicos, *royalties* pelo uso de bens públicos, laudêmios, foros ou receitas de explorações comerciais.

²⁶⁹ NABAIS, José Casalta. “Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, n. 88, set.-out./2009. p. 269 (274).

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. “Estado Patrimonial, Estado Fiscal e Pensamento Autoritário no Brasil”. In: RIO DE JANEIRO (estado), Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. *Temas atuais do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: UERJ, 1987, p. 135 (135).

²⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 14.

²⁷² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 193.

Historicamente, o Estado Patrimonial consubstanciou a típica forma de Estado absolutista e de exploração do mercantilismo.

Atualmente, porém, essa espécie de Estado, classificado quanto à forma de financiamento, ainda encontra exemplos como Brunei, Kuwait, Irã e outros países dependentes exclusivamente da produção de petróleo, gás natural, ouro e diamante. Além disso, ainda há países que se financiam por meio do jogo, como Macau e Mônaco²⁷⁴.

No pertinente ao **Estado Socialista**, também se configura como Estado Patrimonial, na medida em que assume a posição de principal agente econômico – quase exclusivo – produzindo e distribuindo bens e serviços primariamente²⁷⁵, a exemplo da Coreia do Norte.

2.1.3.2. Estado Fiscal e Estado Tributário

O **Estado Tributário**, por sua vez, destaca-se por ser financiado prioritariamente por receitas derivadas, ou seja, provenientes da transferência de riquezas produzidas por particulares ao Estado, tais como os tributos e as multas²⁷⁶.

Ao contrário do Estado Fiscal, o Estado Tributário não se assenta nos impostos, mas em tributos bilaterais ou vinculados, como as taxas e contribuições de melhoria²⁷⁷. Nesse caso, prevalecem os tributos vinculados a determinada atividade estatal²⁷⁸, cujo ônus recai sobre seus beneficiados diretos.

Atualmente, a possibilidade de privilegiar tributos bilaterais como as taxas é pouco pragmática e realista²⁷⁹. Em primeiro lugar, porque muitas tarefas desempenhadas pelo Estado – como a manutenção de polícia, exército, diplomatas e parlamentares – não são passíveis de individualização necessária para a exigência de tributos bilaterais²⁸⁰.

Em segundo lugar, diversas atribuições do estado social são dirigidas exatamente a quem não pode arcar com as respectivas despesas, como a assistência social, os serviços de educação e saúde destinados aos mais carentes.

²⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 119.

²⁷⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 193.

²⁷⁵ NABAIS, José Casalta. “Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, n. 88, set.-out./2009. p. 269 (275).

²⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 128.

²⁷⁷ NABAIS, José Casalta. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra editora, 2000. p. 5.

²⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 152.

²⁷⁹ NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*. Ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (173).

²⁸⁰ NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*. Ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (173).

Daí que a distinção entre Estado Fiscal e Estado Tributário seja mais doutrinária que concreta. No entanto, a mencionada diferenciação permite destacar elemento essencial do Estado Fiscal, qual seja, a prevalência e a importância dos impostos.

2.2 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E ESTADO FISCAL

Delineado o conceito de Estado Fiscal (cf. supra item 2.1.2) e constatada a necessidade de vultosos recursos públicos para realização dos mais caros direitos estabelecidos na Carta Magna (cf. supra item 1.1.2), é importante determinar se a Constituição Federal de 1988 impõe a utilização prioritária de determinada fonte de financiamento público.

Desse modo, deve ser examinado se o Estado Fiscal possui eventualmente vantagens comparativas para a concretização dos direitos fundamentais.

2.2.1 Receitas públicas e CF/1988

Na tarefa de verificar se a CF/1988 elege forma prioritária de financiamento do Estado, a classificação das receitas públicas em **originárias** e **derivadas** ajuda a elucidar o tratamento constitucional, ao separar as fontes de recursos de acordo com sua origem, por meio de critério jurídico e econômico²⁸¹.

Enquanto as receitas originárias são produzidas pelo próprio Estado, seja por meio da exploração de seus bens, seja por meio do exercício de sua atividade econômica, as receitas derivadas provêm do constrangimento e da participação sobre o patrimônio do particular²⁸².

É certo que, nessa classificação, RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA ainda contempla as denominadas receitas transferidas, que são arrecadadas por um ente diverso daquele que utilizará os recursos²⁸³. No entanto, em consideração ao Estado Fiscal, importa

²⁸¹ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. “Capítulo II – Da Receita”. In: CONTI, José Maurício. (Coord.). *Orçamentos Públicos: A Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 50 (51).

²⁸² Cf. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 25-8. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 130. RUBINSTEIN, Flávio. “Capítulo II – Da Receita” in CONTI, José Maurício. (Coord.). *Orçamentos Públicos: A Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 50 (51).

²⁸³ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 130. RUBINSTEIN, Flávio. “Capítulo II – Da Receita”. In: CONTI, José Maurício. (Coord.). *Orçamentos Públicos: A Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 50 (51).

apenas se o Estado, como um todo, e não cada ente da Federação, produz diretamente os recursos ou participa do patrimônio adquirido pelos cidadãos.

Assim, o Estado moderno pode se financiar preferencialmente por meio de receitas originárias, provenientes da exploração do patrimônio e da atividade econômica exercida diretamente pelo Estado (Estado Patrimonial), ou de receitas derivadas, provenientes da participação da riqueza gerada pelo setor privado (Estado Fiscal e Estado Tributário).

No caso da CF/1988, resta verificar o tratamento normativo das fontes de recursos públicos para ponderar se a arrecadação de impostos é, efetivamente, prestigiada pela Carta Magna.

2.2.1.1 Receitas Originárias

No que se refere às receitas originárias, ganha destaque a exploração da atividade econômica pelo Estado²⁸⁴. A propósito, dispõe o art. 173 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 19/1998:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

O mencionado dispositivo deixa claro o caráter subsidiário da exploração da atividade econômica pelo Estado.

Ainda que o Texto Constitucional ressalve várias atividades extremamente lucrativas, como a lavra de recursos minerais, que eventualmente poderiam tornar financeiramente viáveis o Estado brasileiro, a Carta Magna prestigia de forma indubitável as receitas tributárias, destacando um Título inteiro (Título VI, CF/1988) ao sistema tributário nacional e ao orçamento.

Nesse sentido, parece clara a tendência de restrição da atividade econômica do Estado na CF/1988²⁸⁵, ao menos no sentido estrito de atividade econômica²⁸⁶, resguardando as receitas derivadas, em especial os tributos como o principal instrumento de financiamento do Estado.

²⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 127.

²⁸⁵ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1358.

²⁸⁶ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 103-17.

Se eventualmente as receitas originárias superarem as demais receitas derivadas, será por mera contingência fática, não por expressa determinação constitucional.

Destaque-se que outras receitas originárias são pouco ou não são resguardadas pela CF/1988, como a compensação financeira por exploração de recursos minerais (art. 20, §1º, CF/1988) juros por empréstimos públicos, *royalties*, foros ou laudêmos.

Logo, a CF/1988 não impõe a constituição de um Estado Patrimonial, que obtém a maior parte de seus recursos pela exploração da atividade econômica.

Ao contrário, a Constituição é explícita em caracterizar como subsidiária a exploração pública das atividades econômicas.

2.2.1.2 Receitas Derivadas

No pertinente às receitas derivadas, a Carta Magna claramente prestigia os tributos em relação às demais modalidades, em especial às multas, à receita de senhoriagem pela emissão de moeda e à emissão de títulos.

Com efeito, as breves disposições da Carta Magna sobre a emissão de moeda e emissão de títulos, a exemplo dos arts. 163 e 164 da CF/1988, estão mais voltadas aos impactos na política monetária do que ao levantamento de receitas, sobretudo tendo em vista os limites materiais desses institutos e os riscos de efeitos deletérios, seja quanto à inflação naquele, seja quanto ao superendividamento neste²⁸⁷.

De outra sorte, a Constituição Federal dedica especial atenção aos tributos, em especial aos impostos, com esmiuçadas disposições sobre sua incidência e o destino de seus recursos.

Desde logo, o presente trabalho adota a classificação dos tributos detalhada por PAULO AYRES BARRETO²⁸⁸, que aplica sucessivamente os seguintes critérios de divisão: vinculação, destinação e restituição²⁸⁹. Assim, nada obstante a classificação encampada pelo voto condutor no RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.8.1992, tem razão a corrente que identifica cinco espécies tributárias na CF/1988, a saber: impostos (tributo não vinculado, não destinado e não restituível); contribuições

²⁸⁷ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1367.

²⁸⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 50-74.

²⁸⁹ A propósito da pertinência constitucional desses critérios na classificação dos tributos cf. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. "Classificação dos Tributos: uma visão analítica". In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: IBET, dezembro 2007. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Tárek%20Moysés.pdf>. Acesso em: dez. 2014. p. 601-37.

(tributo não vinculado, destinado e não restituível); empréstimos compulsórios (tributo não vinculado ou vinculado, destinado e restituível); taxas e contribuições de melhoria (tributos vinculados, não destinados e restituíveis).

Ademais, é importante destacar que, no âmbito da CF/1988, o dever fundamental de pagar impostos encontra amparo no seu art. 145, §1º,²⁹⁰ que dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

(...)

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esse dispositivo não impõe um estado de sujeição permanente do contribuinte²⁹¹, mas determina a arrecadação compulsória de tributos desvinculados cingidos aos direitos individuais e à capacidade contributiva, isto é, sem dependência da vontade ou da autorresponsabilidade dos cidadãos²⁹².

Assim, a Constituição Federal é clara em assegurar direitos – e direitos fundamentais – aos contribuintes, mas também em afastar qualquer pretensão ao não pagamento dos impostos. Por outro lado, tanto quanto possível deve ser observada a capacidade econômica do contribuinte. Logo, as duas características essenciais do dever fundamental de pagar impostos estão presentes na CF/1988.

Ainda que o prevalecimento do Estado Fiscal sobre o Estado Tributário seja imperiosidade prática, como já exposto²⁹³, a Carta Magna indubitavelmente prestigiou os impostos em detrimento dos tributos vinculados.

De fato, os tributos vinculados autorizados pela Constituição são previstos em breves disposições, quais sejam, as taxas (art. 145, II e § 2º, CF/1988) e as contribuições de melhoria (art. 145, III, CF/1988), enquanto os impostos foram pormenorizados cuidadosamente, com diversas regras típicas de legislação infraconstitucional e, até, infralegal.

²⁹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1368.

²⁹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 332.

²⁹² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. p. 186.

²⁹³ Cf. supra item 2.1.3.2.

Quanto aos estados e municípios, a rigor, os impostos são quase a fonte de receita exclusiva, seja pelas competências diretas (arts. 155 e 156 da CF/1988), seja pelas repartições constitucionais das receitas dos impostos (arts. 157 a 162 da CF/1988).

Mesmo em relação à União, há evidente prevalecimento de competências e regras sobre impostos. Ressalte-se que eles também são hegemônicos comparados a outros tributos não vinculados previstos na Constituição e, em regra, de competência exclusiva da União.

No que se refere aos empréstimos compulsórios, a constituição só os autoriza, nos termos do art. 148 da CF/1988, em caso de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, bem como de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Por outro lado, quanto às contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, que têm ganhado bastante relevância nos últimos anos, trata-se de típicos tributos não vinculados, cujo prevalecimento não descaracterizaria o Estado Fiscal.

A rigor, essas contribuições têm as mesmas características essenciais dos impostos, com a única distinção de o produto de sua arrecadação estar dirigido à determinada finalidade constitucional²⁹⁴.

Não se confundem, portanto, essas contribuições com tributos especiais do direito comparado, tais como as contribuições de Portugal²⁹⁵, *Beiträge* da Alemanha, *contribuciones especiales* da Espanha, *tributo speciale* da Itália e *cotisation sociale* da França, que invariavelmente pressupõem benefícios aos contribuintes²⁹⁶. Apenas a contribuição de melhoria guarda alguma semelhança com esses tributos estrangeiros.

No que se refere ao peso na arrecadação global, os impostos permanecem como a maior fonte de receitas públicas no Brasil²⁹⁷, tendo arrecadado aproximadamente 892,78 bilhões de reais em 2013 nas três esferas. As contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e outras espécies de tributos não vinculados arrecadaram aproximadamente 815,78 bilhões reais, enquanto os tributos vinculados arrecadaram pouco mais de 28 bilhões de reais.

²⁹⁴ Cf. supra item 2.1.2.2.

²⁹⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. “Contribuições: classificação, destinação e limites”. *Revista de Direito Tributário* n. 98. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 193 (194).

²⁹⁶ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 153-4.

²⁹⁷ Cf. Anexo II, sobre a arrecadação da União, Estados e Municípios.

É certo que há um peso cada vez maior das contribuições sociais, principalmente na arrecadação da União, mas, ao menos por enquanto, os impostos seguem como as mais importantes fontes de receita pública no Brasil.

Além disso, os próprios princípios fundamentais da CF/1988, presentes em seu art. 1º, apontam o prevalectimento do Estado Fiscal no Brasil, como se verificará a seguir.

2.2.2 Comparação das formas de receita

Examinadas as disposições constitucionais quanto às receitas originárias e derivadas, é possível a devida comparação para examinar se a CF/1988 privilegia certa forma de receita e, em caso positivo, determinar se o Estado Fiscal é decorrência necessária da Carta Magna.

2.2.2.1 Estado Fiscal e Federalismo

Em relação ao princípio do Federalismo, repita-se que a CF/1988 atendeu a antigo anseio de descentralização de recursos da União para os estados e municípios e de recursos dos estados para os municípios (cf. supra item 1.2.1.4; LEAL, 2012, p. 70), por meio da repartição de competências e das receitas dos impostos²⁹⁸.

Note-se que, em relação a outras fontes de receitas, já há o esforço na construção de novas fórmulas de descentralização, como a distribuição de *royalties* na exploração de recursos minerais e da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa a petróleo e gás natural (art. 177, §4º, c/c 157, III, da CF/1988).

Todavia, os impostos contêm, mais do que qualquer outra fonte de recursos, regras de repartição de receitas e maior participação de estados e municípios no produto.

Nessa esteira, o prevalectimento dos impostos como principal fonte de recursos públicos implica, ao menos em maior extensão, maior autonomia financeira das entidades políticas descentralizadas, principalmente aquelas com maior dificuldade de obter recursos por sua própria arrecadação.

Ressalte-se que essa autonomia financeira, principalmente quanto aos municípios, é essencial para a efetivação de direitos fundamentais justamente nas áreas mais carentes,

²⁹⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. “A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009” in Texto para Discussão do IPEA, n. 1469, Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), jan. 2010. p. 1 (40). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf . Acesso em: dez. 2014.

longe dos grandes centros urbanos e das capitais. A distribuição de recursos, nesse aspecto, amplia a efetividade dos direitos²⁹⁹.

A dificuldade de repartir verbas provenientes tanto da exploração do patrimônio e de atividade econômica do Estado quanto de tributos vinculados, como se verifica do impasse político na distribuição dos *royalties* atualmente, indica a vantagem dos impostos como principal fonte de recursos públicos.

Frise-se que essa vantagem reflete-se inclusive comparativamente aos tributos de arrecadação vinculada, como as contribuições sociais.

É certo que a União tem expandido aceleradamente a base das contribuições, principalmente das contribuições sociais, justamente por não precisar dividir o produto da arrecadação com estados e municípios. No entanto, essa inclinação pode prejudicar sensivelmente o equilíbrio federativo contra a clara tendência descentralizadora da CF/1988, constituindo mais uma razão para o prevalecimento dos impostos e do Estado Fiscal sobre a estrutura do Estado Federal brasileiro.

Dessa forma, o Estado Fiscal prestigia a máxima efetividade do Federalismo no Brasil em proveito, também, da eficácia dos direitos fundamentais.

2.2.2.2 Estado Fiscal e Democracia

Além disso, outro parâmetro apto a avaliar a adequação do Estado Fiscal é sua compatibilidade em maior grau com o regime democrático.

De fato, o Estado Fiscal está associado a esse tipo de regime, tanto em seu perfil mais liberal, quanto social³⁰⁰.

No Brasil, além de desvinculados de qualquer atividade estatal no que toca ao seu fato gerador, os impostos são insuscetíveis de vinculação de suas receitas a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções constitucionais, nos termos do art. 167, IV, da CF/1988.

Isso significa que os impostos têm fatos geradores independentes de qualquer atividade estatal e sua arrecadação deve permanecer livre para o investimento nas prioridades determinadas pelo sucesso eleitoral.

²⁹⁹ HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 113 e ss.

³⁰⁰ MUSGRAVE, Richard Abel. "Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology". *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (99).

Por definição, o regime democrático está aberto à alternância de dirigentes políticos com regularidade³⁰¹, permitindo que novas prioridades sejam eleitas e novas escolhas tomadas.

Como os recursos são limitados, a eleição de prioridades é aspecto essencial na efetivação das regras constitucionais, principalmente quanto aos direitos fundamentais³⁰².

É certo que a CF/1988 cuidou de prever a alocação mínima de recursos para algumas de suas prioridades, como a saúde (art. 198, §2º, da CF/1988, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 63/2010) e a educação (art. 212 da CF/1988, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 59/2009). Daí a importância de tributos criados com a arrecadação vinculada, especialmente as contribuições sociais.

No entanto, a Constituição democrática de 1988 parece zelar para que a maior parte dos recursos públicos arrecadados não tenha destinação pré-fixada, possibilitando justamente a flexibilidade necessária para que novos governos assumam novos projetos, investimentos e prioridades. Esse papel parece plenamente atendido pela primazia dos impostos e, conseqüentemente, pelo estabelecimento de Estado Fiscal, principalmente em relação ao mencionado Estado Tributário.

Por outro lado, a própria experiência de diversos Estados Patrimoniais com perfis autoritários³⁰³, a exemplo do Estado Socialista, demonstra, no mínimo, a vantagem da separação entre poder político e o econômico que ocorre quando o Estado permite ao capital privado a exploração das atividades econômicas e retira desse capital os recursos para suas necessidades financeiras.

Evidentemente, isso não significa que só pode haver respeito à democracia em Estados Fiscais nem que todo Estado Fiscal seja plenamente democrático. No entanto, resta marcado que o Estado Fiscal prestigia o regime democrático em maior grau que suas figuras semelhantes.

Portanto, é possível concluir pela compatibilidade do Estado Fiscal com o Estado Democrático de Direito instalado pela CF/1988.

³⁰¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 543, grifos no original.

³⁰² HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 118 e ss.

³⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. "Estado Patrimonial, Estado Fiscal e Pensamento Autoritário no Brasil". In: RIO DE JANEIRO (estado), Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. *Temas atuais do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: UERJ, 1987, p. 135 (138).

2.2.2.3 Estado Fiscal e Dignidade da Pessoa Humana

O Estado Fiscal ainda precisa ser comparado com base na defesa da dignidade da pessoa humana, fundamento previsto no art. 1º, III, da CF/1988 e pilar dos direitos fundamentais.

Os impostos, como tributos independentes de qualquer atividade estatal, dispensam também contraprestação direta aos contribuintes. Ao contrário das taxas e contribuições de melhoria, o contribuinte dos impostos não tem benefício algum direto da ação do Estado.

Essa característica permite que os impostos sejam arrecadados não de acordo com a contraprestação, benefício ou com os custos do Estado envolvendo determinada atividade, mas consoante a capacidade econômica de cada contribuinte, nos termos do art. 145, §1º, da CF/1988.

A prevalência desses tributos permite, assim, que grande parte dos serviços e investimentos promovidos pelo Estado seja dispensada justamente a quem detém menor condição financeira. Em síntese, a atuação do Estado é direcionada não aos que mais contribuem, mas aos que mais necessitam.

Por óbvio, em eventual prevalecimento do Estado Tributário, há natural predominância de serviços públicos que exigem contraprestação dos contribuintes e são mais utilizados por quem pode contribuir.

Os impostos, por outro lado, permitem o financiamento de diversos serviços em que não é possível sequer a individualização do beneficiário ou cujas respectivas despesas os beneficiários não têm condições financeiras de arcarem³⁰⁴.

Portanto, em relação ao Estado Tributário, o Estado Fiscal apresenta-se como mais adequado para proteger a dignidade da pessoa humana e mais amplamente financiar a concretização dos direitos fundamentais.

2.3 CONCLUSÕES PARCIAIS

(1) A preocupação com as formas de financiamento do Estado moderno originou, na doutrina alemã, o conceito de Estado Fiscal, fundado na preponderância dos impostos entre as formas de financiamento público. Nesse sentido, constitui aquele Estado cujas necessidades financeiras são cobertas em sua maior parte por impostos. Entre os tributos,

³⁰⁴ NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*. Ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153 (173).

os impostos devem ser destacados por possuírem fatos geradores desvinculados de qualquer contraprestação estatal, permitindo o levantamento de relevantes quantidades de recursos. O Estado Fiscal mostrou-se compatível com o clássico estado mínimo liberal, bem como com o estado social.

(2) O Estado Fiscal possui como elementos essenciais: (a) a preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado; (b) prevalência dos tributos não vinculados sobre as demais formas tributárias; e (c) a existência de limites na capacidade de tributar.

(3) A CF/1988 tende a restringir a atividade econômica do Estado, resguardando as receitas derivadas – que provêm do constrangimento e da participação sobre o patrimônio do particular – como o principal instrumento de financiamento do Estado.

(4) Em razão dos limites materiais e dos possíveis efeitos deletérios na política econômica das multas e das receitas de senhoriagem pela emissão de moeda e de títulos, a CF/1988 claramente prestigia os tributos em relação às demais receitas derivadas.

(5) O art. 145, §1º, da CF/1988 ampara o dever fundamental de pagar impostos no Brasil, isto é, o financiamento do ente público não depende da vontade ou da autorresponsabilidade dos cidadãos. No entanto, isso não significa a imposição de estado de sujeição permanente do contribuinte por determinar a arrecadação compulsória de tributos desvinculados, uma vez que cingidos aos direitos individuais e à capacidade contributiva.

(6) Considerando os valores constitucionais do federalismo, da democracia e da dignidade da pessoa humana, é imperioso concluir que a CF/1988 é compatível com o Estado Fiscal e impõe, de fato, que as necessidades financeiras necessárias para a efetivação dos direitos fundamentais sejam cobertas, em maior medida, pelos impostos.

3 REFORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Para o adequado exame da jurisprudência do STF, em especial à luz do Estado Fiscal, é pertinente distinguir o parâmetro de controle e o objeto submetido à apreciação da Corte.

Nesse contexto, dadas as características do sistema constitucional tributário³⁰⁵, é indispensável destacar o exame pelo STF das emendas constitucionais pertinentes, com o propósito de identificar o perfil da intervenção do STF e sua compreensão das cláusulas pétreas.

Reputado como um dos mais poderosos tribunais do mundo³⁰⁶, o Pretório Excelso não se furtou de examinar a constitucionalidade dessas emendas constitucionais quando provocado, apesar de toda a polêmica a propósito da viabilidade desse controle no direito comparado³⁰⁷.

Ressalte-se que a competência do STF para examinar a legitimidade de emenda constitucional encontrava precedente no antigo e célebre caso da Emenda Constitucional de 1926 (HC 18.178/DF, Rel. Min. Hermenegildo de Barros, Pleno, julgado em 1º.10.1926)³⁰⁸. Na ocasião, o Tribunal limitou-se a analisar a constitucionalidade formal da reforma constitucional em relação às regras dispostas na Constituição de 1891.

Já sob a égide da CF/1988, no julgamento da ADI 466/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 10.5.1991, o STF admitiu, em tese, que emendas à Constituição podem ser objeto do controle normativo abstrato de constitucionalidade. No julgamento da ADI 830/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.9.1994, j. 14.4.1993, o STF analisou e, por maioria, declarou constitucional a EC 2/1992, que antecipou o plebiscito previsto no ADCT.

³⁰⁵ Cf. supra item 1.2.

³⁰⁶ A respeito, cf. as seguintes obras que destacam visão externa sobre a importância do STF no direito comparado: ROSENN, Keith S. "Recent Important Decisions by the Brazilian Supreme Court" in *Inter-American Law Review*, vol 45, n. 2. Miami: University of Miami, spring 2014, p. 297-334; KAPISZEWSKI, Diana. *High Courts and Economic Governance in Argentina and Brazil*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

³⁰⁷ A propósito do controle jurisdicional de constitucionalidade de normas constitucionais, cf. a clássica obra BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?*. Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 2008.

³⁰⁸ cf. PERTENCE, José Paulo Sepúlveda. O controle de constitucionalidade das emendas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal: crônica de jurisprudência". *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, jan/fev/mar 2007, p. 4.

De forma a iluminar a diferença de tratamento, é importante distinguir o controle exercido pelo STF das normas constitucionais que criam novas competências tributárias daquelas que modificam as já existentes, além de mudanças quanto às imunidades e limitações constitucionais ao poder de tributar.

Até a presente data, o STF não exerceu controle de constitucionalidade sobre a revogação de competências tributárias, até por ausência de provocação pertinente.

Nem em sede de controle concreto, nem abstrato, impugnou-se, por exemplo, a revogação da competência municipal para instituir imposto de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, previsto originariamente no art. 156, III, da CF/1988 ou da competência estadual do adicional de imposto de renda, prevista no art. 155, II, da CF/1988, ambas revogadas pela EC 3/1993.

3.1 INSTITUIÇÃO DE NOVAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Compreendida a competência tributária como atribuição constitucional conferida aos entes políticos de expedir atos normativos com o propósito de instituir tributos (cf. supra, 1.2.1.1), qualquer alteração dessa competência deve ser implementada pelo poder constituinte derivado, isto é, por meio de emendas constitucionais.

A redação originária da CF/1988 procurou descentralizar as receitas tributárias da União para estados e municípios por meio da atribuição de competências constitucionais e de acentuação das transferências de receitas³⁰⁹. O constituinte originário procurou, assim, atender ao antigo anseio de maior autonomia financeira aos estados e, principalmente, aos municípios, já tratado por VICTOR NUNES LEAL³¹⁰.

No entanto, não tardou muito e o arranjo constitucional de competências tributárias necessitou de alterações. Com efeito, já nas primeiras emendas constitucionais, mais precisamente na Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993 (EC 3/1993), o constituinte derivado instituiu, revogou e alterou competências tributárias.

O próprio caráter rígido e exaustivo das competências tributárias, dispostas na CF/1988, acarretou a necessidade de edição de emendas constitucionais que visavam adaptar as normas constitucionais tributárias, seja para criar novos tributos, seja para

³⁰⁹ A propósito, criticando o aumento de atribuições, funções e encargos e a redução das receitas tributárias da União provocados pela promulgação da CF/1988, cf. MARTINS, Ives Gandra. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62 e ss., nota n. 5.

³¹⁰ LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, Enxada e Voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 70 e seguintes.

alcançar bases materiais alternativas. Muitas dessas alterações constitucionais foram objeto de controle de constitucionalidade pelo STF em julgamentos relevantes para a estabilidade jurídica e para a orientação das cortes inferiores e da administração pública.

Entre as adaptações realizadas pelo poder constituinte derivado no sistema constitucional tributário, a criação de novas competências não foi rara, principalmente para reforçar a capacidade arrecadatória da União.

Com efeito, as Emendas Constitucionais 3/1993; 12/1996; 20/1998 e 31/2000 criaram expressamente novas competências tributárias.

Não é mera coincidência que cuidem de tributos não vinculados, sejam impostos, sejam contribuições. De fato, o poder constituinte derivado não teve necessidade de instituir nenhuma nova competência de tributo vinculado. Nesse ponto, é pertinente destacar e detalhar cada caso, a fim de evidenciar se o STF tratou de forma distinta o controle de emendas constitucionais e com quais critérios.

3.1.1 IPMF

A primeira emenda constitucional que instituiu nova competência tributária (EC 3/1993) inaugurou o chamado “imposto sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira” (IPMF) e rapidamente foi submetida ao controle abstrato de constitucionalidade no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no que se tornou um dos mais relevantes precedentes da Corte³¹¹.

Com efeito, a EC 3/1993 foi promulgada em 17.3.1993 e instituiu nova competência tributária nos seguintes termos:

Art. 2.º A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

(...)

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.

§ 3.º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

³¹¹ Sobre a importância da ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994, cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Acerca de decisões relevantes do STF sobre o sistema constitucional tributário a partir da Constituição de 1988”. In: MENDES; BRANCO & VALE. *A Jurisprudência do STF nos 20 anos da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 263-71. FUCK, Luciano Felício. “Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (Coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 13-20.

Assim, a EC 3/1993 criou nova espécie de imposto e expressamente afastou a incidência do princípio da anterioridade e das imunidades, previstas como limitações constitucionais ao poder de tributar.

A EC 3/1993 foi regulamentada pela Lei Complementar n. 77, de 13.7.1993, e, logo após, em 23.8.1993, impugnada pelos Governadores dos Estados do Paraná, Santa Catarina, Tocantins, Mato Grosso do Sul e Mato Grosso nos autos da ADI 926/DF.

Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal enfrentou com desassombro a tarefa de examinar a constitucionalidade de norma editada pelo poder constituinte derivado e, pela primeira vez na história da Corte, suspendeu e declarou inconstitucional uma emenda constitucional.

Na realidade, em menos de seis meses da promulgação da EC 3/1993, foi deferido o primeiro pedido de liminar pelo Plenário, mais exatamente em 1º.9.1993, nos autos da ADI-MC 926/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.5.1994³¹². Na ocasião, o Plenário do STF concedeu, à unanimidade, medida liminar para suspender a incidência do novo imposto provisório sobre as pessoas jurídicas de direito público, que gozam da imunidade recíproca inserta no art. 150, VI, “a”, da Carta Magna.

Nesse julgamento cautelar, os votos dos Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio já adiantavam posição quanto à inconstitucionalidade da emenda constitucional também pelos fundamentos de violação da anterioridade e das demais imunidades. No entanto, o fundamento da imunidade recíproca obteve amplo e incontestável amparo pelo Plenário.

Além disso, em 6.9.1993, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 939, cuja medida cautelar foi apreciada na sessão de 15.9.1993. O mérito restou apreciado em 15.12.1993, em curtíssimo espaço de tempo dado o contexto do imposto provisório.

No que se refere à ADI 939, a exordial pleiteou a inconstitucionalidade completa do novo imposto provisório por violação aos princípios da anterioridade, da não cumulatividade e do equilíbrio orçamentário, bem como por bitributação do contribuinte.

No entanto, o julgamento da ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994, constitui a primeira vez em que o STF efetivamente reconheceu, definitivamente, a inconstitucionalidade de emenda constitucional³¹³.

³¹² Foram ainda ajuizadas contra a EC 3/1993 as ADIs 928/DF, 935/DF, 937/DF, 939/DF, 941/DF, 944/DF e 947/DF, todas de relatoria do Min. Sydney Sanches.

³¹³ A ADI 926 acabou julgada prejudicada por perda superveniente de objeto, tendo em vista o julgamento do mérito da ADI 939, no acórdão ADI-QO 926/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 29.4.1994.

É importante destacar que o Tribunal não considerou o novo imposto inteiramente inconstitucional, mas se restringiu a garantir o *status* de cláusula pétrea às limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial no que se refere à anterioridade prevista no art. 150, III, “b”, da CF/1988. Em outras palavras, o STF tentou aproveitar, tanto quanto possível, a validade do novo imposto criado. Em momento algum, a Corte endossou o argumento de que novos impostos só poderiam ser instituídos na forma do art. 154, I, da Carta Magna³¹⁴.

Relativamente à medida cautelar, no voto do relator, Min. Sydney Sanches, reconhecia-se apenas o *fumus boni juris* e o *periculum in mora* quanto à violação ao princípio da anterioridade, em virtude da autorização da emenda para o imposto incidir já no ano de 1993. Os votos dos Min. Celso de Mello e Marco Aurélio, mais uma vez, destacaram que, além da anterioridade, as imunidades também constituem cláusulas pétreas, razão pela qual não poderiam ser excetuadas do novo imposto criado por emenda constitucional.

Na ocasião do julgamento da cautelar, o Pleno, por maioria, suspendeu a eficácia do art. 2º da EC 3/1993, além da LC 77/1993, no mesmo ano de 1993, impedindo que o IPMF incidisse sobre os fatos geradores no ano de sua instituição.

Registre-se que os votos vencidos dos Ministros Francisco Rezek, Moreira Alves e Octávio Gallotti, este último o então Presidente, além do proferido pelo Min. Paulo Brossard, referiram-se à flexibilidade do poder constituinte derivado na edição de novas competências tributárias, especialmente dadas as circunstâncias econômicas conjunturais. Na ocasião, o Min. Paulo Brossard vocalizou a preocupação quanto a casos futuros, em que o contexto da União, dos estados e dos municípios dependesse da criação de novas fontes de recursos, nos seguintes termos:

O SENHOR MINISTRO PAULO BROSSARD: Senhor Presidente, já se disse que a história dos parlamentos acompanha a história dos orçamentos; e a história dos orçamentos está intimamente ligada com a dos tributos.

(...)

Acompanho a douta maioria, pedindo licença ao Ministro FRANCISCO REZEK, e concedo a liminar, mas peço licença para fazer algumas observações, porque me preocupo, não tanto com o caso vertente, mas com o que pode vir amanhã.

É que a lei constitucional é destinada a presidir a vida da nação, e não a sua morte, ela tem que ser vista em função das flutuações da vida, e não como instrumento de rigidez cadavérica voltada para o passado; e pode ocorrer, queira Deus que não, situação tal ou qual que venha a

³¹⁴ A propósito, confira-se o voto do Min. Carlos Velloso na ADI-MC 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 17.12.1993, que expressamente aponta que o art. 154, I, da CF/1988 não limita o poder constituinte derivado.

exigir, amanhã, medidas que, na normalidade dos acontecimentos nem se pensam. Por isso temo dar uma expressão pétrea a tudo o que está na Constituição.³¹⁵

Essa manifestação revela a preocupação simultânea com a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes e com a capacidade de o Estado financiar-se para garantir a concretização de suas funções, exatamente na linha do Estado Fiscal.

Quanto ao julgamento do mérito, o STF rapidamente afastou qualquer inconstitucionalidade na criação de novo tributo por meio de emenda constitucional, inclusive refutando argumentos como a violação da tipicidade da tributação, de equilíbrio orçamentário e da capacidade contributiva pela discriminação de novo imposto.

Para contextualizar os fundamentos do novo imposto, o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional³¹⁶ aduziu especificamente sobre sua necessidade para combater o déficit público, apontado como principal responsável pela alavanca da inflação. Nesse sentido, o IPMF foi concebido como tributo de curta duração (previsto até dezembro de 1994) e livre dos requisitos e limitações inerentes à competência residual da União, prevista no art. 154, I, da CF/1988. Nessa parte, o mencionado parecer foi tomado como razão de decidir pelo voto condutor do acórdão, fixando que nem o elenco discriminado de competências tributárias, nem o disposto no art. 154, I, da CF/1988 constituem cláusulas pétreas.

Apesar de não ter demandado muito debate, essa decisão é significativa por conceder ampla liberdade ao poder constituinte derivado no arranjo das competências constitucionais e possibilitar a criação de novos tributos para financiamento da administração pública, fora dos estreitos limites da competência residual originariamente prevista. O voto vencido do Min. Marco Aurélio no sentido da inconstitucionalidade total da EC 3/1993, amparado em difundida doutrina³¹⁷, ilumina a posição de que ao poder constituinte derivado não é permitido instituir novos impostos fora das balizas previstas no art. 154, I, da CF/1988, além de reconhecer, na espécie, confisco e violação à capacidade contributiva.

Por outro lado, o STF glosou a pretensão da emenda constitucional de criar nova exceção ao princípio da anterioridade, reconhecendo-a como garantia individual do

³¹⁵ Voto do Min. Paulo Brossard na ADI-MC 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 17.12.1993.

³¹⁶ Parecer PGFN/CRJN/987/93, lavrado por OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, fls. 178-252 dos autos da ADI 939.

³¹⁷ Entre todos, cf. MARTINS, Ives Gandra. "Instituições de 'Leasing' têm tratamento legislativo pertinente às instituições financeiras – O IPMF é tributo inconstitucional – parecer". *Revista de Direito Civil Imobiliário, Agrário e Empresarial*. Ano 19, n. 73, julho-setembro 1995, p. 121-136.

contribuinte e cláusula pétrea, contra os votos dos Ministros Sepúlveda Pertence e Octavio Gallotti, que admitiam novas hipóteses de tributos não alcançadas pela regra da anterioridade.

Relativamente às imunidades, inicialmente o relator, Min. Sydney Sanches, apenas ressalvou a imunidade recíproca, ante a cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º, I, da CF/1988. No entanto – após os sólidos votos dos Ministros Sepúlveda Pertence, Ilmar Galvão, Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello, Paulo Brossard e Néri da Silveira –, garantida a subsistência de todas as hipóteses de imunidades previstas no art. 150, VI, como “instrumentos fundamentais de salvaguarda de princípios, liberdades e direitos básicos da constituição”³¹⁸ cláusula pétrea, o relator reajustou seu voto para acompanhar a maioria.

Em síntese, nesse importante precedente, o STF admitiu o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, permitiu a instituição de novas competências tributárias e deu força normativa às garantias individuais dos contribuintes ao assegurar a prevalência da regra da anterioridade e das imunidades. Atendendo aos critérios do Estado Fiscal, o Tribunal conseguiu equilibrar a eficácia das normas constitucionais de modo a, simultaneamente, permitir o reforço das receitas públicas por meio de tributos não vinculados e proteger as garantias fundamentais dos contribuintes.

3.1.2 CPMF

Cessado o período de vigência do IPMF, o poder constituinte derivado decidiu criar novo tributo provisório semelhante, não mais com a estrutura de imposto, mas de contribuição social. Com efeito, a natureza de contribuição social permitia a aplicação da anterioridade mitigada, a superação das regras e limitações pertinentes aos impostos, as imunidades do 150, VI, da CF/1988 e a repartição de arrecadação com Estados e Municípios.

Na realidade, apesar de extremamente impopular, o IMPF apresentou expressiva arrecadação e baixo custo de cobrança e fiscalização³¹⁹, além de fornecer à Receita Federal importantes informações financeiras sobre instituições e contribuintes. Daí sua adaptação à natureza de contribuição social, destinando-se o produto à saúde.

³¹⁸ Voto do Min. Sepúlveda Pertence na ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994

³¹⁹ A propósito do contexto político da instituição da CPMF, cf. FAVETTI, Rafael Thomaz. *Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003. p. 119.

Nesse contexto, foi instituída a EC 12/1996, que acrescentou dispositivos ao ADCT e criou a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (CPMF).

A EC 12/1996 foi regulamentada pelas Leis n. 9.311/1996 e n. 9.359/1997, que estenderam sua vigência pelo prazo de 24 meses, consoante autorização constitucional.

Desde logo, instaurou-se grande controvérsia a respeito da constitucionalidade desse novo tributo³²⁰. A discussão não tardou a chegar ao Supremo e, em 9 de outubro de 1996³²¹, o Plenário examinou, em sede de liminar, a constitucionalidade da EC 12/1996, nos autos das ADI-MC 1497, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.2.2002, j. 9.10.1996³²².

Na ocasião, o relator acolheu o pedido de suspensão da emenda constitucional, insistindo na violação dos arts. 154, I, c/c 60, §4º, IV, da CF/1988, com base em dois fundamentos: a nova contribuição era cumulativa, bem como adotava base de cálculo própria do imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, especialmente no que se refere à tributação exclusiva do ouro (IOF).

Tal entendimento foi acompanhado apenas pelo Min. Ilmar Galvão, que foi além ao reconhecer também a violação à capacidade contributiva e o devido processo legal material, uma vez que a movimentação financeira não consistia em fato capaz de exprimir capacidade contributiva nem a nova competência tributária atendia à razoabilidade, coerência e proporcionalidade.

Prevaleceu, no entanto, o voto divergente do Min. Carlos Velloso, que validou a instituição de nova contribuição social fora das regras de competência residual, por meio de emenda constitucional. Isto é, confirmando o precedente da ADI 939, o STF entendeu que a discriminação de competências de contribuições sociais, assim como os impostos,

³²⁰ Entre os diversos textos a respeito, destacam-se pela inconstitucionalidade da CPMF: BARRETO, Paulo Ayres. “Emenda Constitucional”. In *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. vol. 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro de 1997. p. 160-74. WALD, Arnoldo. “A CPMF e o Devido Processo Legal”. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. Ano XII, n. 12. Rio de Janeiro: 2º Semestre de 1997. p. 9-11. BRITO, Edvaldo. “I – Cofins e PIS/Pasep: conceito de Faturamento e Receita Bruta II – CPMF: Questionamentos Jurídicos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 43. São Paulo: Dialética, abril de 1999. p. 33-64. MACHADO, Agapito. “CPMF – Emenda Constitucional n. 12/96 e Lei n. 9.311/96 – Inconstitucionalidade – Lei Ordinária não ostenta aptidão para determinar a Quebra de Sigilo Bancário dos Cidadãos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 30. São Paulo: Dialética, março de 1998. P 7-13. Pela constitucionalidade: MOREIRA, André Mendes & COELHO, Sacha Calmon Navarro. “A CPMF e os Princípios Constitucionais Tributários” in SANTI, Eurico Marcos Diniz (org.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 726-45.

³²¹ O julgamento iniciou-se em 18.9.1996, mas foi interrompido pelo pedido de vista do Min. Carlos Velloso.

³²² A ADI-MC 1501, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.2.2002 também examinava a EC 12/1996, mas restou prejudicada ante o indeferimento da liminar na outra ADI, apreciada na mesma data.

não constitui cláusula de eternidade, mas é passível de mudança por meio de emenda à Constituição.

O voto do Min. Carlos Velloso teve o claro mérito de discutir a relação entre direitos fundamentais e a tributação, tentando traçar contornos objetivos para determinar quais dos direitos dos contribuintes efetivamente consistem em “direitos materialmente fundamentais”, na expressão usada pelo Min. Carlos Velloso. Nessa linha, o voto condutor do acórdão da ADI-MC 1497, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.2.2002, identifica apenas o rol de direitos e garantias previstos no art. 150 da CF/1988 como protegidos pela cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, da Carta Magna. Exclui, assim, tanto as limitações previstas na competência tributária residual (art. 154, I, CF/1988) quanto a unicidade da tributação do ouro (art. 153, §5º, CF/1988) da esfera dos direitos fundamentais, apontado as mencionadas regras como técnicas de tributação, disponíveis de alteração pelo poder constituinte derivado sob pena de “impedir qualquer reforma tributária, [...] gessar o sistema tributário, com prejuízo, muita vez, para as classes mais pobres”³²³.

Além dessa referência à necessidade de adaptação do sistema constitucional tributário, alguns votos justificaram-se no direito fundamental à saúde para assentar a constitucionalidade da nova competência tributária. No caso, afirmou o Min. Maurício Corrêa:

O SENHOR MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA: (...)

3. É de conhecimento geral que o sistema de saúde no Brasil se encontra em estado pré-falimentar, senão falido. A crônica jornalística diariamente exhibe o retrato cruel e perverso desse cenário humilhante e ao mesmo tempo deprimente. A inviolabilidade do direito à vida, porém, está assegurada no *caput* do artigo 5º da Constituição como a primeira das garantias do cidadão. Não vejo, portanto, como justificar que certas construções metajurídicas possam estar acima desse direito³²⁴.

Em síntese, a maioria do STF entendeu plenamente constitucional a criação de nova competência de contribuição social, respeitada a anterioridade nonagesimal, independentemente da imunidade recíproca ou das demais imunidades que limitavam o IPMF.

Antes de julgado o mérito das referidas ADIs ajuizadas contra a EC 12/1996, o Congresso cuidou de aprovar nova emenda constitucional (EC 21/1999), prorrogando o prazo de vigência da CPMF. Ocorre que a EC 21/1999 foi promulgada em 18.3.1999, ou seja, após o prazo de validade da EC 12/1996, vencido em 22.1.1999, reacendendo mais

³²³ Voto do Min. Carlos Velloso na ADI-MC 1497, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.2.2002.

³²⁴ Voto do Min. Maurício Corrêa na ADI-MC 1497, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.2.2002.

controvérsias sobre a constitucionalidade da CPMF em razão da solução de continuidade³²⁵.

O Pleno do STF apreciou a questão cautelarmente na ADI-MC 2.031/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 28.6.2002, j. 29.9.1999, decidindo, por maioria, em suspender apenas o §3º do art. 75 do ADCT, em razão de vício formal de constitucionalidade. Na oportunidade, o STF afastou impugnações à constitucionalidade formal da EC 21/1999 – reiterando que emenda supressiva em uma das casas não obsta a promulgação da parte aprovada por ambas, desde que não se altere com a supressão o conteúdo da parte aprovada – e assentou que a Constituição não veda a repristinação de norma temporária por emenda constitucional.

Ressalte-se que o § 3º do art. 75 do ADCT não cuidava propriamente da competência tributária, mas da autorização para emissão de títulos da dívida pública para cobrir a falta de receitas decorrentes da ausência de solução de continuidade da CPMF, uma vez que a contribuição social não incidiu entre 23.1.1999 e 18.6.1999. Na esteira do voto do Min. Nelson Jobim, o STF entendeu suspender essa norma, uma vez que a Câmara aprovou texto sem a condição imposta pelo Senado, alterando o seu sentido. Em suma, o STF entendeu constitucional a criação da contribuição e sua repristinação por meio de emenda constitucional, contra os votos dos Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio.

Por ocasião do julgamento do mérito, o acórdão prolatado na ADI 2.031/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 17.10.2003, j. 3.10.2002, confirmou a medida liminar, afastando qualquer pecha de inconstitucionalidade material tanto na EC 12/1996 quanto na EC 21/1999, de modo a permitir a instituição de tributo (e não só de competência tributária) por meio de emenda constitucional, assim como para refutar as alegações de confisco e violação à isonomia e capacidade contributiva, vencido apenas o Min. Ilmar Galvão. Reiterou-se, também, o entendimento de que não há reserva de iniciativa do chefe

³²⁵ A propósito das alegações de inconstitucionalidade formal e material da EC 21/1999, confirmam-se os seguintes textos: TÔRRES, Heleno Taveira. “Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional n. 21/99: Efeitos da Ausência de Procedimento na Validade das Normas Jurídicas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 47. São Paulo: Dialética, agosto de 1999. P 45-55. GASPARINI, Lesley. “A Lei Temporal e a Emenda Constitucional n. 21/99” in *Boletim de Direito Administrativo*, Ano VX, n. 8. São Paulo: NDJ, agosto/1999. NEVES, Márcio Calvet & MAIA, João Agripino. “Considerações sobre o Retorno da CPMF”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 47. São Paulo: Dialética, agosto 1999. p. 95-100. BAMBINI, Andréia & HÖHER, Rafael. “A Inconstitucionalidade da CPMF” . *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 5, Caderno 1. 1ª Quinzena de março, 2000. p. 132-0. Pela constitucionalidade da EC 21/1999, cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A Constitucionalidade da CPMF (EC 21/99)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 3º Volume. São Paulo: Dialética, 1999. p. 245-53.

do Poder Executivo para projeto de lei de norma tributária, com ressalva dos territórios federais.

Como aponta RODRIGO PETRY, essa orientação permitiu que emenda constitucional dispusesse sobre quaisquer elementos do tributo³²⁶, de forma a não só estabelecer competência tributária, mas, desde logo, instituir o próprio tributo, independentemente de lei ordinária³²⁷.

Com efeito, apesar de tecnicamente lamentável a disposição de norma de conduta tributária diretamente na Constituição, não se sustenta a tese de sua invalidade nem que se reputa indispensável a edição de lei ordinária, ainda que meramente repetindo as disposições constitucionais, ao contrário do defendido por HELENO TÔRRES³²⁸.

Destaque-se que o STF não conheceu de impugnação específica da constitucionalidade da CPMF, em razão do desvio do produto da arrecadação³²⁹, nos autos da ADI-QO 1.640/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 3.4.1998, por entender que a destinação de recursos cuida-se de mero ato de natureza político-administrativa de efeitos concretos e, nessa linha, insuscetível de apreciação em sede de ação direta³³⁰.

Além disso, o STF também declarou constitucionais as posteriores prorrogações³³¹ da CPMF, efetuadas pelas EC 37/2002³³² e 42/2003.

No que se refere à EC 37/2002, o STF declarou sua constitucionalidade, nos autos das ADI 2.666/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 6.12.2002, j. 3.10.2002, e ADI 2.673/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 6.12.2002, j. 3.10.2002, entendendo que a supressão, por uma das casas do Congresso Nacional, de incidência da anterioridade

³²⁶ PETRY, Rodrigo Caramori. “Reflexões sobre a Função Normativa das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária: Questionamentos envolvendo as constituições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 13/2010, vol. I, Primeira Quinzena de Julho de 2010. p. 448 (445).

³²⁷ A propósito da possibilidade de normas constitucionais instituírem diretamente tributos, como disposição de conduta cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 91 e seguintes.

³²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. “Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional n. 21/99: Efeitos da Ausência de Procedimento na Validade das Normas Jurídicas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 47. São Paulo: Dialética, agosto de 1999. P 45-55 (49).

³²⁹ A respeito, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 167 e ss. RÊGO, Bruno Noura de Moraes. “Da Inconstitucionalidade da Destinação dos Recursos da CPMF”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 35. São Paulo: Dialética, agosto 1999. p. 22-5.

³³⁰ Esse posicionamento foi paulatinamente superado no julgamento das ADI 2925/DF, Redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 4.3.2005; ADI-MC 4048/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 22.8.2008; ADI-MC 4049/DF, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 8.5.2009; e ADI-MC 3949/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 7.8.2009.

³³¹ A EC 31/2000, que incluiu o art. 80 e seu inciso I no ADCT e majorou a alíquota da CPMF de 0,30% para 0,38%, não foi apreciado pelo STF.

³³² A propósito das impugnações à EC 37/2002, cf. FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. “Emenda Constitucional n. 37/02 (Ainda o tormento tributário denominado CPMF)”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 16, Caderno 1. 2ª Quinzena de agosto, 2002. p. 640-38.

nonagesimal na prorrogação da CPMF, não alterava o sentido da parte aprovada da proposição. Ademais, o STF entendeu que não é obrigatória a noventena nos casos em que não há solução de continuidade, como na prorrogação decorrente da EC 37/2002.

No julgamento do RE 566.032/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 23.10.2009, apreciado como paradigma do tema 51 da repercussão geral, o Plenário também assentou a constitucionalidade da emenda constitucional, inclusive na parte em que revogou a progressiva redução da alíquota da CPMF, prevista no Texto Constitucional revogado. Na oportunidade, alegava-se que a revogação de redução futura da alíquota implicava majoração do tributo. No entanto, a maioria do STF entendeu que havia mera expectativa de redução da alíquota, uma vez que a norma constitucional foi revogada antes de efetivamente exigível.

Ressalte-se que a maioria do STF não se sensibilizou com o fundamento de segurança jurídica, suscitada pela revogação da alíquota menor em 31.12.2003, ou seja, um dia antes de sua vigência, contra os votos dos Min. Ayres Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Dessa forma, o STF claramente conferiu ampla liberdade ao poder constituinte derivado para criação de competência de nova contribuição social, sem preocupar-se com as imunidades referentes aos impostos e invocadas na ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994. Frise-se que as advertências desse basilar julgamento quanto à anterioridade foram estritamente observadas pelo Congresso Nacional na instituição da nova contribuição, inclusive disciplinando a incidência do art. 195, § 6º, da CF/1988, nos casos de solução de continuidade (EC 21/1999).

3.1.3 CIDE-Combustíveis

A EC 33/2001 instituiu, ainda, outra competência tributária para a União, ao incluir o § 4º no art. 177 da CF/1988, de modo a possibilitar a cobrança de contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustíveis).

Nesse sentido, a EC 33/2001 dispôs sobre a hipótese de incidência da CIDE-Combustíveis, excepcionando a estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF/1988) – ao permitir que as alíquotas pudessem ser reduzidas ou restabelecidas por ato do Poder Executivo –, e a anterioridade (150, III, “b”, CF/1988). Na linha do precedente da ADI

939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994, não faltaram argumentos pela inconstitucionalidade das referidas exceções³³³.

Apesar de não ter examinado especificamente a constitucionalidade da EC 33/2001, no ponto em que instituiu a competência para a CIDE-Combustíveis, em mais de uma ocasião o Supremo Tribunal Federal adotou as respectivas normas como parâmetro de controle de constitucionalidade.

Com efeito, no julgamento da ADI 2.925/DF, Redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 4.3.2005, o Plenário deu interpretação conforme a lei orçamentária (Lei 10.640/2003) para impedir a destinação das verbas arrecadas por meio da CIDE-Combustíveis fora das hipóteses previstas no inciso II do §4º do art. 177 da CF/1988.

Também no julgamento do RE-AgR 646.966/PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 22.11.2012, o STF tratou da destinação da CIDE-Combustíveis, sem fazer nenhuma menção, ou objeção, à constitucionalidade do próprio tributo.

De certa forma, essa jurisprudência chancela, ainda que implicitamente, a vigência da competência da CIDE-Combustíveis instituída pela EC 33/2001, sem esbarrar nos óbices declarados no julgamento do IPMF.

3.1.4 COSIP

A EC 39/2002 criou inusitada competência tributária, conferindo aos municípios a possibilidade de “instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III” (art. 149-A da CF/1988, acrescentado pela EC 39/2002).

Essa emenda constitucional foi aprovada claramente como reação à jurisprudência do STF que reiteradamente declarou inconstitucionais taxas municipais de iluminação pública³³⁴.

³³³ Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz de doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 431. VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 569. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 638-46. Em outro sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Emenda Constitucional n. 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 84. São Paulo: Dialética, setembro 2002. p. 167-81.

³³⁴ Cf. infra 4.2.2.1, a propósito, o Verbete n. 670 da Súmula do STF “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”, aprovada com base nos seguintes precedentes: RE 233.332/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.5.1999; RE 231.764/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.5.1999; e AI-AgR 231.132/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 6.8.1999.

Para garantir aos municípios os respectivos recursos, negados pelas decisões do STF, inclusive facilitando sua arrecadação por meio das contas de energia elétrica, o Congresso Nacional estabeleceu nova espécie de contribuição³³⁵, completamente diversa das formas originariamente previstas na Carta Magna. Não se trata de contribuição de melhoria, social, de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas, mas de uma nova categoria de contribuição³³⁶.

A Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) não tem qualquer semelhança com outras espécies tributárias. Na realidade, a natureza de contribuição deve-se apenas por se cuidar de tributo não vinculado, mas destinado. No entanto, trata-se de contribuição *sui generis* por ter características bem distintas tanto das contribuições de melhoria quanto das contribuições previstas no art. 149 da CF/1988.

Nada obstante seus aspectos excepcionais, o STF entendeu plenamente constitucional a outorga da nova competência tributária no julgamento do RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 22.5.2009.

Nesse sentido, o STF autorizou o poder constituinte derivado a estabelecer novas competências e a criar novas espécies tributárias, com características, padrões e regimes jurídicos próprios, compreendendo o sistema constitucional tributário como regime jurídico rígido, porém não imutável. Também o argumento de violação ao federalismo pela instituição de nova competência de contribuição para os Municípios e o Distrito Federal³³⁷ não encontrou respaldo na jurisprudência do STF, que entendeu possível a instituição de

³³⁵ Sobre a natureza jurídica e impugnações de inconstitucionalidades da EC 39/2002, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 112 e ss. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 686-9. BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 529-40. MARTINS, Ives Gandra. “A Contribuição para Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 90. São Paulo: Dialética, março de 2003. P 62-70. MARTINS, Ives Gandra. “Contribuição de Iluminação – ainda a EC n. 39/2002”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 92. São Paulo: Dialética, maio de 2003. p 21-5. HARADA, Kiyoshi. “Contribuição para custeio da iluminação pública”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 6/2003, vol. I, Segunda Quinzena de Março de 2003. p. 218-5. TROMBINI JUNIOR, Nelson. *As Espécies Tributárias na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: MP ed., 2006. p. 170-83. ANDRADE, Valentino Aparecido de. “A Inconstitucionalidade da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 97. São Paulo: Dialética, outubro de 2003. p. 104-13.

³³⁶ Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 95. São Paulo: Dialética, agosto de 2003. P 100-8. RODRIGUES, Hugo Thamir. “Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública: um estudo acerca de sua natureza jurídica e de sua constitucionalidade” in REIS, Jorge Renato dos & LEAL, Rogério Gesta. *Direitos Sociais & Políticas Públicas: Desafios Contemporâneos*. Tomo 6. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2006. p. 1677-702.

³³⁷ A propósito, cf. ALVES, Anna Emilia Cordelli. “Da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 97. São Paulo: Dialética, outubro de 2003. p. 20-32.

nova competência para instituir contribuição, nada obstante a União ser detentora da competência residual.

Somente ficou vencido, na oportunidade, o Min. Marco Aurélio que entendia inconstitucional a EC 39/2002, por criar competência tributária municipal de contribuição para financiar atividades essenciais da administração sem ser por meio de impostos.

O mencionado precedente é importante por vários aspectos, dois dos quais são intimamente relacionados ao conceito de Estado Fiscal: (a) a compreensão de que as contribuições não precisam ser dirigidas aos beneficiários, ainda que indiretos, da destinação da arrecadação; e (b) a possibilidade de correção legislativa de decisão judicial.

Em primeiro lugar, a competência tributária outorgada pela EC 39/2002 aos Municípios rompe com o entendimento de que o sujeito passivo das contribuições seja identificado com a atividade estatal custeada pela respectiva arrecadação³³⁸.

Com efeito, ao permitir a cobrança na fatura de energia elétrica, a norma constitucional, indiretamente, elege como contribuintes os consumidores residenciais, comerciais e industriais, apesar de o serviço de iluminação pública ser de caráter universal e indivisível. Essa definição não passou despercebida pelo STF³³⁹, que expressamente declarou constitucional essa opção do constituinte, isto é, o universo de contribuintes da COSIP não se confunde necessariamente com o grupo de pessoas afetadas pela atividade estatal a ser desempenhada com a arrecadação da contribuição. Apenas o Min. Marco Aurélio acolheu a tese de que os serviços de caráter geral e indivisível só poderiam ser custeados por meio dos impostos.

Por outro lado, não prosperou o argumento de que toda nova forma de tributo só poderia ser instituída na forma do art. 154, I, da CF/1988. O que tornaria inviável qualquer emenda constitucional que procurasse estender as competências tributárias de municípios, Distrito Federal e dos estados³⁴⁰. O Estado Fiscal depende de relativa flexibilidade na

³³⁸ Cf. HOFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas: Copola Livros, 1996. p. 133-9. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 65-6. HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 337. Em sentido mais elástico, GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 83-5 aponta que basta “fazer parte” ou “participar” de alguma finalidade constitucional ser contribuinte, sem exigir fato determinado ou utilidade ligados diretamente ao sujeito passivo.

³³⁹ Cf. item IV do voto do relator no julgamento do RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 22.5.2009.

³⁴⁰ Cf. TROMBINI JUNIOR, Nelson. *As Espécies Tributárias na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: MP ed., 2006.p. 183. MELO, Omar Augusto Leite. “Da Contribuição Municipal para o custeio do serviço de iluminação pública – EC 39”.. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 90. São Paulo: Dialética, março de 2003. P 86-95.

instituição de novos tributos vinculados, de forma que o ente público consiga cumprir suas finalidades constitucionais³⁴¹.

Logo, da mesma forma que os impostos, as contribuições constituem tributos não vinculados aptos a manter o Estado Fiscal, tal como descrito supra no item 2.1.2.2.

Em segundo lugar, o STF reconheceu expressamente³⁴² a possibilidade de o poder legislativo adaptar o sistema constitucional tributário a partir da configuração dada pelo Poder Judiciário. De certa forma, a EC 39/2002 cumpre a orientação do STF de que o serviço de iluminação pública não poderia ser remunerado por meio de taxa, criando nova espécie tributária exclusivamente para atender esses gastos. Esse diálogo institucional revela a importância das orientações do STF para o sistema constitucional tributário e abre espaço para acomodações necessárias à manutenção do Estado.

Ressalte-se que o poder constituinte derivado, ao instituir a competência para a COSIP, não tentou circunscrever a jurisprudência do STF³⁴³. A EC 39/2002 não autorizou a cobrança de taxa em razão da prestação do serviço de iluminação pública, isto é prescrevendo o serviço geral e indivisível como hipótese de incidência.

A rigor, o município pode instituir e cobrar a COSIP mesmo antes de instalar qualquer poste de luz ou oferecer iluminação pública. A única condição constitucional é que o **produto da arrecadação** da contribuição seja destinado ao custeio do serviço público de iluminação pública.

Por se tratar de recurso paradigma da repercussão geral, o RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 22.5.2009, significou a constitucionalidade da lei municipal de São José/SC, bem como de demais leis municipais semelhantes. Discute-se, no âmbito do STF, se, além da instalação e manutenção, o melhoramento e a expansão da rede podem ser custeadas por meio da COSIP³⁴⁴.

³⁴¹ Cf. supra item 2.1.2.2.

³⁴² Voto do Min. Gilmar Mendes no RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 22.5.2009.

³⁴³ Em sentido contrário, argumentando que a COSIP tem natureza jurídica de taxa: BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 529-40. MARTINS, Ives Gandra. "A Contribuição para Iluminação Pública". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 90. São Paulo: Dialética, março de 2003. P 62-70.

³⁴⁴ A repercussão geral dessa questão constitucional foi reconhecida no RE-RG 666.404/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 17.2.2014.

3.2 ALTERAÇÕES DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Na tentativa de adaptar o sistema constitucional tributário, o poder constituinte derivado criou novas espécies tributárias, bem como fez modificações substanciais nas competências previstas originalmente. Algumas modificações das competências tributárias são tão significativas que mudaram completamente o perfil de determinadas espécies de tributos.

Várias dessas emendas constitucionais também foram impugnadas no STF, cuja interpretação ajudou a definir o sistema constitucional tributário.

3.2.1 Fundo Social de Emergência

Com o propósito de criar o Fundo Social de Emergência (FSE), a ER 1/1994 estendeu a competência tributária da União, com relação à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, art. 239 da CF/1988) e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL – art. 195, I, “c”, da CF/1988), para incidir sobre a receita bruta das instituições financeiras.

No entanto, a ER 1/1994 não se limitou a erigir a mencionada competência constitucional, mas efetivamente estabeleceu a regra matriz de incidência, inclusive disciplinando diretamente no Texto Constitucional a hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo e alíquota das referidas contribuições (art. 72, III e V, do ADCT)³⁴⁵, praticamente dispensando a edição de lei regulamentar.

Também criada de forma provisória, essas competências tributárias foram prorrogadas pelas EC 10/1996 (que renomeou o FSE para Fundo de Estabilização Fiscal e cuidou das competências para o PIS e CSLL) e EC 17/1997 (a qual tratou apenas do PIS).

No julgamento da ADI-MC 1.420, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 19.12.1997, o STF negou pedido cautelar, considerando principalmente a ausência de *periculum in mora*, apesar de não deixar de reconhecer efeito retroativo a competências previstas na ER 1/1994 e na EC 10/1996.

³⁴⁵ A propósito da regra de competência tributária editada pela ER 1/1994, cf. PETRY, Rodrigo Caramori. “Reflexões sobre a Função Normativa das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária: Questionamentos envolvendo as constituições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 13/2010, vol. I, Primeira Quinzena de Julho de 2010. p. 448-36.

É notável considerar que esse precedente afastou-se de forma unânime da ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994³⁴⁶, sem o ônus argumentativo de indispensável para reviravolta jurisprudencial, mas robustecido por juízo de conveniência do Supremo Tribunal Federal na apreciação da cautelar³⁴⁷. Na realidade, o contexto econômico³⁴⁸ que ensejou a instituição do Fundo Social de Emergência, o qual possibilitou o saneamento das contas públicas da União e pavimentou o caminho para o Plano Real, certamente influenciou nas considerações da Corte.

Como a ADI foi julgada prejudicada em 2002, o mérito da controvérsia foi definitivamente decidido nos autos do RE 587.008/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 6.5.2011, que assentou, em sede de repercussão geral, a aplicação do princípio da anterioridade mitigada (art. 196, §6º, da CF/1988) para a prorrogação estipulada pela EC 10/1996, tendo em vista a solução de continuidade ocorrida. Com efeito, a ER 1/1994 previu o aumento da alíquota da CSLL até 31.12.1995, enquanto a EC 10/1996 foi aprovada em 4.3.1996 e publicada em 7.3.1996 – o que a diferencia da situação apreciada no RE 566.032/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 23.10.2009 – uma vez que, neste caso, ao contrário daquele, a prorrogação pela nova emenda ocorreu quando ainda em vigor a alíquota que se pretendia manter³⁴⁹.

Assim, o RE 587.008/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 6.5.2011, limitou-se a fazer valer a incidência da irretroatividade e da anterioridade.

Por outro lado, no julgamento do RE 346.983/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 14.5.2010, o STF admitiu a legitimidade da cobrança dos tributos previstos na nova competência tributária, independentemente da edição de lei complementar, contra o voto do Min. Eros Grau. Na ocasião, os Ministros Cezar Peluso, Ellen Gracie e Joaquim Barbosa admitiram a constitucionalidade da MP 517/1994, ao dispor sobre exclusões e deduções do PIS, na forma do art. 72, V, do ADCT, apesar da disposição do art. 73 do ADCT, que veda a utilização de medida provisória para regulamentar o FSE.

No entanto, o STF reconheceu a repercussão geral também com relação à constitucionalidade da definição da base de cálculo do PIS, principalmente considerando as exclusões previstas na MP 727/1994, no RE-RG 578.846/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 26.8.2013.

³⁴⁶ Cf. supra item 3.1.1.1.

³⁴⁷ Cf. voto do Min. Maurício Corrêa na ADI-MC 1.420, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 19.12.1997.

³⁴⁸ A propósito do contexto econômico brasileiro à época da ER 1/1994, cf. AFONSO, José Roberto; CARVALHO, Luiz de Gonzaga & SPÍNDOLA, Lytha. “Fundo Social de Emergência: intenções e efeitos”. *Revista Nacional dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional*, ano 3, n. 10, 1994, p. 39-49.

³⁴⁹ Cf. supra item 3.1.1.2.

Ademais, o STF rejeitou sistematicamente as alegações de inconstitucionalidade do aumento da contribuição previdenciária das instituições financeiras, refutando inclusive a ofensa à isonomia pela existência de alíquotas superiores para essas instituições.

É certo que, em primeiro momento, o STF concedeu efeito suspensivo a recursos do contribuinte, reconhecendo a plausibilidade da alegação de inconstitucionalidade de alíquota diferenciada para as instituições financeiras, como no julgamento da AC-MC 1.115/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 1º.9.2006. No entanto, logo depois, esse entendimento foi rejeitado pelo Plenário, no julgamento da AC-MC 1.109/SP, Redator para o acórdão Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 19.10.2007.

No mérito, o STF confirmou a orientação pela constitucionalidade, consoante decidido nos RE-AgR 370.590/RJ, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 16.5.2008; RE-AgR 485.290/PE, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 20.8.2010; e RE-AgR 490.567/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.3.2011. No entanto, o fundamento utilizado pelo STF praticamente inviabiliza o controle de constitucionalidade de alíquotas por violação ao princípio da isonomia. Com efeito, o fundamento assenta que não cabe ao STF, ante a separação de poderes, nem equiparar, nem suprimir alíquotas.

Na realidade, esse fundamento não permite o exame da legitimidade das alíquotas pelo STF e não ampara nenhum dos parâmetros do Estado Fiscal, seja a preservação dos direitos fundamentais do contribuinte, seja a preservação do financiamento dos direitos fundamentais tutelados pelo Estado. Ressalte-se que não se trata de extensão de benefício fiscal, mas superveniência de legislação mais gravosa para apenas parte dos contribuintes.

Além disso, a ER 1/1994 apresentou inovação importante ao direcionar parte da arrecadação de tributos destinados, tais como as contribuições sociais ao FSE, que poderia ser empregado “no custeio das ações do sistema de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e **outros programas de relevante interesse econômico e social.**” (art. 71, ADCT, na redação da ER 1/1994). É certo que a EC 17/1997 alterou esse dispositivo, mas, ao final, manteve a cláusula aberta.

Na prática, permitiu, por exemplo, que o produto da arrecadação de contribuições sociais fosse destinado para outros fins além da seguridade social, dando flexibilidade ao orçamento da União³⁵⁰.

³⁵⁰ A propósito do contexto econômico brasileiro à época da ER 1/1994, cf. AFONSO, José Roberto; CARVALHO, Luiz de Gonzaga & SPÍNDOLA, Lytha. “Fundo Social de Emergência: intenções e efeitos”. *Revista Nacional dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional*, ano 3, n. 10, 1994, p. 39-49.

Posteriormente, essa flexibilização foi estendida e prorrogada pela EC 27/2000, que instituiu a denominada desvinculação das receitas da união (DRU), acrescentando o art. 76 no ADCT³⁵¹. No julgamento do RE 537.610/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 18.12.2009, o STF afastou qualquer alegação de inconstitucionalidade da desvinculação das contribuições sociais. De outra sorte, no julgamento do RE-AgR 356.409/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 19.12.2012, o Tribunal rechaçou o argumento de que o desvio da arrecadação de contribuição social desvirtuaria a contribuição social para o PIS e acarretaria sua inconstitucionalidade.

Parte da doutrina³⁵² defendia que a desvinculação da arrecadação das contribuições sociais violaria direito e garantia fundamental do contribuinte e que o reconhecimento da inconstitucionalidade implicava a desoneração do contribuinte. Sob o regime da repercussão geral, o Plenário pacificou a questão constitucional, nos autos do RE 566.007/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, j. 13.11.2014, declarando a constitucionalidade do art. 76 do ADCT, tal como aprovado pela EC 27/2000 e alterado pelas EC 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011, afastando a violação de qualquer cláusula pétrea. Além disso, assentou o voto condutor que o eventual reconhecimento da inconstitucionalidade da destinação não importaria direito do contribuinte de eximir-se do ônus fiscal, mas apenas a realocação dos recursos.

De fato, é mais consentâneo ao Estado Fiscal que o eventual desvio inconstitucional da destinação somente acarrete a nulidade do tributo quando deixar de existir a finalidade constitucionalmente amparada. Nos demais casos, cabe ao tribunal determinar a correta alocação dos recursos tributários.

Mesmo autores que defendiam a inconstitucionalidade da DRU, como ANDREI PITTEN VELLOSO, admitiam que dificilmente o STF acolheria essa tese ante “suas

³⁵¹ A respeito da controvérsia doutrinária sobre a constitucionalidade da DRU, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 162-7; IBRAHIM, Fábio Zambitte. “Desvinculação Parcial da Arrecadação de Impostos e Contribuições – uma interpretação Possível da Emenda Constitucional n. 27”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 61, São Paulo: Dialética, outubro de 2000. p. 43-48.

³⁵² A propósito, Cf. BARRETO, Paulo Ayres. “As Contribuições Sociais e a Tredestinação de seus Recursos”. *Revista de Direito Tributário* n. 88. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 185-191. BARRETO, Paulo Ayres. “Contribuições: classificação, destinação e limites”. *Revista de Direito Tributário* n. 98. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 193 (196-7). SCAFF, Fernando Facury. “As Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação”. *Interesse Público* Ano 5, n. 21. Porto Alegre: Notadez, setembro/outubro 2003. p. 93-111. No sentido de que a tutela judicial deve ser utilizada corrigir a destinação judicial: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Controle Judicial sobre as Receitas das Contribuições Especiais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 142. São Paulo: Dialética, julho de 2007. P 51-61.

vultuosas repercussões financeiras”³⁵³, demonstrando a responsabilidade do Tribunal com o financiamento dos direitos fundamentais por meio das receitas fiscais.

Em síntese, o STF não repudiou quaisquer alterações decorrentes da reforma tributária implantada pela ER 1/1994, inclusive quanto à polêmica da desvinculação das receitas de contribuições sociais, mas garantiu a autoridade do princípio da anterioridade.

3.2.2 Salário-Educação

A EC 14/1996 alterou significativamente as competências administrativas da União, estados e municípios a respeito da educação e, a fim de viabilizar essas alterações, modificou também competências tributárias e transferências constitucionais de recursos.

Além de prorrogar o prazo, inicialmente fixado em 10 anos, do art. 60 do ADCT – que prevê a vinculação das receitas da contribuição social do salário-educação, prescrito no art. 212, §5º, CF/1988, para o ensino fundamental –, a mencionada emenda constitucional revogou a possibilidade de dedução de aplicações diretamente realizadas pelos contribuintes no ensino fundamental de empregados e dependentes.

Se a redação original da Carta Magna, nos arts. 167, IV, e 212 da CF/1988, já ressalvava a vinculação da arrecadação de impostos para a educação, a EC 14/1996 destinou ainda mais profundamente parcela da arrecadação de tributos não vinculados à concretização desse direito fundamental. Nessa linha, o STF julgou constitucional diversas disposições de constituições estaduais que vinculavam receitas tributárias, independentemente de cuidar-se de impostos, a finalidades relacionadas à educação, como nas ADI 550/MT, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, 18.10.2002; ADI 336/SE, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 16.9.2010; e ADI-MC 780/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 16.4.1993.

Desde sua instituição pela Lei n. 4.440/1964, quando vigente a CF/1946, o salário-educação sofreu forte impugnação quanto à sua constitucionalidade³⁵⁴. Antes da CF/1988,

³⁵³ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 674.

³⁵⁴ A propósito do desenvolvimento legislativo e das controvérsias constitucionais do salário-educação cf. KRAKOWIAK, Leo. “A ‘Contribuição Social do Salário-Educação’ perante a Constituição Federal de 1988”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22, São Paulo: Dialética, julho de 1997. p. 30-42. BORGES, José Souto Maior. “A Constitucionalidade do Salário-Educação (Lei 4.440/64 e Legislação Superveniente)”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 45, São Paulo: Dialética, junho de 1999. p. 108-122. PEIXOTO, Edison Araújo. “Anotações sobre o Salário-Educação”. *Revista de Previdência Social*, Ano XXII, n. 208, São Paulo: LTR, março de 1998. p. 197-203. GODOI, Marciano Seabra de; OLIVEIRA, Pablo Henrique de; & SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Contribuições: Sociais, de intervenção no domínio

o STF julgou constitucional a referida contribuição, com base na CF/1969, no julgamento do RE 83.662/RS, Red. para o acórdão Min. Xavier de Albuquerque, Pleno, DJ 17.10.1977, afastando a natureza jurídica de tributo da exação. Naquela oportunidade, o fundamento para afastar a natureza tributária fincava-se na possibilidade de a cobrança da contribuição ser substituída pelo financiamento direto das empresas no ensino de seus funcionários e dependentes, nos termos do voto do Min. Moreira Alves.

A CF/1988, por sua vez, recepcionou expressamente a contribuição do salário-educação com natureza tributária e a EC 14/1996 eliminou qualquer possibilidade de substituição (ou dedução) da contribuição social em comento. Ou seja, a EC 14/1996 estendeu a competência tributária da União para a cobrança do salário-educação independentemente da atuação direta dos contribuintes quanto ao ensino fundamental.

Em primeiro momento, alguns partidos políticos impugnaram tanto a EC 14/1996 quanto a Lei n. 9.424/1996, que a regulamentou, com fundamento de que o aprofundamento da vinculação das receitas dos impostos contrariaria a forma federativa de Estado (art. 60, §4º, IV, CF/1988). Apesar de indeferir a liminar no julgamento da ADI-MC 1.749/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 24.10.2003, assentando a insuficiência da relevância da fundamentação, o STF resolveu não conhecer da ação direta, por ocasião do julgamento do mérito – vencidos o Min. Octavio Gallotti, Relator; além dos Min. Néri da Silveira e Ilmar Galvão, que julgavam improcedente a ação –, por ausência de impugnação às novas competências administrativas da União, então expressas no art. 211, §1º, da CF/1988, no julgamento da ADI 1.749/DF, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 15.4.2005.

Essa decisão, nada obstante sua conclusão pelo não conhecimento, é bastante relevante justamente por revelar a preocupação do Tribunal em examinar a análise formal das alterações das competências tributárias, contextualizada pelas alterações de competências administrativas e financeiras. Em outras palavras, não ignorou o STF a finalidade dos tributos para a atuação do poder público na promoção de caros direitos fundamentais, como a prestação do serviço de educação e a erradicação do analfabetismo.

Nessa mesma linha, apreciou o Tribunal a ADC 3/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 9.5.2003, declarando a constitucionalidade formal e material do art. 15 da Lei 9.424/1996.

Naquela oportunidade, o voto condutor do acórdão ressaltava as importantes finalidades da contribuição social do salário-educação para analisar a constitucionalidade tanto formal quanto material da Lei que regulamentou a EC 14/1996. Nesse importante precedente, o STF assentou o seguinte: (a) as alterações de enunciados legislativos por uma das Casas do Congresso Nacional não dependiam de revisão pela outra nos casos de ausência de modificação da **proposição jurídica**; (b) não é inconstitucional a bitributação por duas contribuições sociais distintas, desde que não se trate da competência residual prevista no art. 195, §4º, da CF/1988; e (c) ainda que não recepcionada a delegação ao poder executivo para fixar a alíquota de tributo, permanece vigente a última alíquota fixada por decreto antes da promulgação da CF/1988.

Em outras palavras, o STF afastou-se de interpretação mais formalista do Texto Constitucional, para reconhecer a constitucionalidade formal de norma legal alterada pelo Senado que não foi devolvida à Câmara dos deputados, antes da sanção presidencial. Além disso, o STF não deu amparo à vedação da bitributação, questão diretamente relacionada à capacidade contributiva e à vedação de confisco tuteladas pela Carta Magna, permitindo que tanto a contribuição social prevista no art. 195, I, “a”, CF/1988 quanto aquela disciplinada no art. 212, §5º, da Carta Magna incidissem sobre a folha de pagamento das empresas brasileiras. Nada obstante a especial oneração de elemento diretamente ligado à geração de empregos e ao custo da iniciativa privada, o tribunal entendeu, na ocasião, que a opção do constituinte pelo financiamento ao direito fundamental da educação deveria ser prestigiada.

Nesse sentido, não é de estranhar que a fundamentação dos dois votos vencidos tenha abordado a necessidade de financiamento da educação, apesar de reconhecerem apenas a inconstitucionalidade formal. Na oportunidade, referiu-se o Min. Marco Aurélio:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO: Senhor Presidente, reconheço que a matéria é das mais delicadas, considerado o interesse social. (...) Reconheço que o problema maior que temos no Brasil é o da educação. Verifico, também, que os impostos cobrados não são suficientes – em vista de outros compromissos, principalmente os acessórios da dívida interna – a proporcionar, mormente à população menos favorecida, a escola, o grau de educação desejado e, portanto, almejado.

(...)

Em síntese, por mais que me esforce, visando ao interesse social quanto a contar-se com recursos para a promoção da educação, não consigo suplantar o obstáculo maior de índole formal, no que ligado ao processo legal ativo, tal como disciplinado na Carta da República³⁵⁵.

³⁵⁵ Voto do Min. Marco Aurélio na ADC 3/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 15.4.2005.

Também o voto do Min. Sepúlveda Pertence apontou “profundo *wishful thinking*” pela constitucionalidade, mas reconheceu a inconstitucionalidade formal da norma tributária.

Ressalte-se que, no julgamento da ADI-MC 1.627/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 24.10.1997, o STF deferiu cautelar apenas para suspender a fixação de prazos dirigidos às Unidades da Federação, previstos na Lei 9.424/1996, mantendo as diversas competências administrativas disciplinadas na referida lei.

Em momento posterior, o STF reconheceu a constitucionalidade da contribuição social do salário-educação tanto com relação à CF/1969 quanto à CF/1988, nos autos dos RE 272.872/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.10.2003, e RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.4.2003, sem nenhuma solução de continuidade. Ressalte-se, neste último precedente, que o voto da Min. Ellen Gracie já invoca o “objetivo fundamental de solidariedade insculpido no pórtico da constituição cidadã”, para defender a recepção e a constitucionalidade da cobrança do salário-educação³⁵⁶, inclusive na redação da EC 14/1996.

Esse entendimento culminou consagrado no Verbete n. 732 da Súmula do STF, com a seguinte redação: “É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição de 1988, e no regime da Lei n. 9.424/1996”. Além disso, o STF reafirmou essa compreensão em sede de repercussão geral, no tema 518, apreciado no âmbito do RE-RG 660.933, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 23.2.2012.

Em síntese, o Plenário do STF sempre referendou as sucessivas alterações relativas à contribuição social do salário-educação e a redistribuição de receitas estabelecidas por emenda constitucional, fundamentando-se reiteradamente na importância do direito fundamental financiado pela tributação em comento.

3.2.3 Contribuição Previdenciária dos Inativos

Outra alteração constitucional que modificou o sistema de competência tributária e que resultou em bastante polêmica refere-se à contribuição previdenciária dos servidores públicos, principalmente quanto aos inativos³⁵⁷.

³⁵⁶ Voto da Min. Ellen Gracie no RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.4.2003.

³⁵⁷ A propósito, cf. BRITTO, Carlos Ayres. “A Lei Federal n. 9.783/99 e suas inconstitucionalidades”. *Direito Atual*, n. 1, v. 1, Brasília: Projecto, maio de 1999. p. 163-205; MAGALHÃES, Assusete. “Mudança

É certo que a redação originária da CF/1988 não previa expressamente competência tributária acerca das contribuições previdenciárias dos funcionários públicos, de forma que suas aposentadorias e pensões eram custeadas exclusivamente pelo Tesouro.

No tocante aos servidores federais, prevalecia a contribuição de servidores ativos criada pela Lei n. 6.439/1977, na redação dada pelo DL 1.910/1981, até a edição da Lei n. 8.162/1991, que aumentou a alíquota, com fundamento na necessidade de os servidores contribuírem para o pagamento das aposentadorias e pensões.

No entanto, no julgamento da ADI-MC 790/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 4.12.1992, o Plenário deferiu medida liminar para suspender o art. 9º da Lei n. 8.162/1991, por considerar ausente causa para instituição de contribuição social, tendo em vista a manutenção do art. 231, §2º, da Lei n. 8.112/1990, que previa a responsabilidade exclusiva da União no pagamento das aposentadorias e pensões de seus servidores. O único voto divergente à época, da lavra do Min. Ilmar Galvão, apontou o caráter não vinculado das contribuições sociais.

Ressalte-se que essa decisão foi confirmada no julgamento do mérito, no aresto da ADI 790/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 23.4.1993, por unanimidade.

A EC 3/1993, por sua vez, incluiu o §6º no art. 40 da CF/1988, dispondo sobre as “contribuições dos servidores”. Essa instituição de competência tributária nunca foi rechaçada pelo STF.

Na realidade, em primeiro momento, em 20.3.1996, o STF negou pedido de liminar na ADI-MC 1.425/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.2.1999, ajuizada contra lei do Estado de Pernambuco que previa a contribuição de pensionistas, mas não de servidores aposentados, em alíquotas progressivas, contra os votos do relator e dos Min. Maurício Corrêa e Francisco Rezek. No julgamento de mérito, proferido em 1º.10.1997, o Pleno acabou por declarar a inconstitucionalidade da progressão de alíquotas por estar assentada com base no salário mínimo, em violação ao art. 7º, IV, da Carta Magna, na ADI 1.425/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.3.1999, vencido apenas o Min. Carlos Velloso, que entendia inconstitucional apenas a indexação ao salário mínimo, o que não se verificava na

no Modelo de Estado e as Reformas Administrativa e da Previdência”. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, v. 15, n. 9. Brasília: TRF1, setembro/2003, p. 18-42. MARTINS, Ives Gandra da Silva & MENDES, Gilmar Ferreira. “Contribuição de Inativos: Uma interpretação possível”. *Revista Jurídica Virtual*, V. 1, n. 6. Brasília: Presidência da República, outubro/novembro de 1999, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_06/inter_poss%EDvel.htm, . Acesso em: dez. 2014. GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 57 e ss.

espécie. Em nenhum momento, porém, foi rechaçada a possibilidade de contribuição dos pensionistas.

Já em 17.5.1996, o Plenário negou pedido de liminar à ação direta ajuizada contra disposição da Constituição do Estado de Goiás que estipulava isenção de servidores aposentados e pensionistas, com relação às contribuições previdenciárias, no julgamento da ADI-MC 1.433/GO, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 1º.7.1996.

Pouco tempo depois, em 28.6.1996, o STF entendeu que as unidades federadas tinham competência tributária para instituir contribuição previdenciária sobre seus servidores inativos, consoante decidido na ADI-MC 1.441/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 18.10.1996.

Na oportunidade, o STF indeferiu pedido de medida cautelar por entender plausível a constitucionalidade da MP 1.441/1996, que instituiu contribuição social sobre proventos de servidores públicos federais inativos, com fundamento na paridade de situações de servidores ativos e inativos, nos termos dos parágrafos 4º e 6º do art. 40 da CF/1988, na redação da EC 3/1993. O único voto dissonante, da lavra do Min. Marco Aurélio, centrou-se na inconstitucionalidade formal da medida provisória, seja por cuidar de tema rejeitado pelo Congresso Nacional, em projeto de lei, na mesma sessão legislativa, seja por ausência de urgência da instituição de contribuição social.

Saliente-se que o voto do Min. Sepúlveda Pertence já afasta a natureza contratual da previdência social para destacar a “solidariedade social” do tributo, como fundamento para admitir a constitucionalidade da contribuição.

Ademais, em 1º.7.1996, no julgamento da ADI-MC 1.430/BA, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 13.12.1996, o Tribunal também indeferiu a liminar de ação direta ajuizada contra legislação do Estado da Bahia, que instituiu contribuição previdenciária de servidores aposentados e pensionistas, na mesma linha da ADI-MC 1.441/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 18.10.1996.

Além disso, é importante destacar que não há, verdadeiramente, nenhuma incompatibilidade entre o decidido na ADI-MC 1.433/GO, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 1º.7.1996, e os precedentes proferidos nas ADI-MC 1.441/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 18.10.1996, e ADI-MC 1.430/BA, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 13.12.1996, uma vez que tanto aquele quanto estes consideraram existir competência tributária em relação à contribuição previdenciária, seja para instituir o tributo, seja para conceder isenção.

A edição da EC 20/1998, por outro lado, marca a alteração de entendimento do STF. Destaque-se ainda que, durante sua tramitação no congresso, foi impugnada, na Corte, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) por diversos mandados de segurança impetrados por parlamentares. Com efeito, nos autos do MS 22.503/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 6.6.1997, o Relator originário, Min. Marco Aurélio, concedeu monocraticamente medida liminar para suspender a tramitação da PEC 33-A, que acabou dando origem à EC 20/1998. No julgamento plenário, a maioria dos Ministros conheceu parcialmente da impetração, admitindo o controle jurisdicional prévio de constitucionalidade, mas indeferiu a segurança, cassando a liminar, vencido o Min. Marco Aurélio. Na mesma linha, o MS-MC 23.047/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 14.11.2003.

No julgamento da ADI-MC 2010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 12.4.2002, e da ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 4.4.2003, o STF concedeu medida cautelar para suspender a eficácia de dispositivos da Lei federal n. 9.783/1999, que dispunham sobre a contribuição previdenciária de servidores públicos e pensionistas vinculados aos três poderes da União.

O voto condutor do acórdão afastou as alegações de inconstitucionalidade formal, mas apontou os debates legislativos que expressamente rejeitaram a instituição de competência tributária para a contribuição previdenciária de servidores inativos, limitando, no texto do art. 40, §12, da CF/1988, na redação da EC 20/1998, a sujeição passiva aos “servidores públicos titulares de cargo efetivo”.

Adicionalmente, o voto do relator, Min. Celso de Mello, expressamente consigna que a instituição ou majoração de contribuição social estão atreladas a novos benefícios ou serviços do contribuinte, isto é, como se houvesse correlação entre os benefícios e serviços auferidos pelo contribuinte e as contribuições exigidas, tal como se tratasse de tributo vinculado ou sinalagmático. Nessa linha, acompanharam os Min. Maurício Corrêa e Marco Aurélio, este último chegou a citar a não incidência da contribuição sobre os proventos dos aposentados e pensionistas como cláusula pétrea.

De outra sorte, apesar de acompanharem a conclusão do relator, os Min. Nelson Jobim, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence e Moreira Alves divergiram expressamente quanto à necessidade de correlação entre contribuição social e benefício. E, justamente, com fundamento na destinação da contribuição dos servidores ativos para o pagamento dos inativos, no sistema previdenciário de repartição simples, que os Min. Nelson Jobim e Moreira Alves restaram vencidos quanto à possibilidade de alíquotas progressivas.

Na mesma linha, o STF suspendeu normas dos Estados do Amazonas (ADI-MC 2.087/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 19.9.2003) e do Rio de Janeiro (ADI-MC 2.188/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 9.3.2001, e ADI-QO-MC 2.138/RJ, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 16.2.2001), que instituíram contribuição previdenciária sobre inativos e pensionistas.

Nesse contexto, foi editada a EC 41/2003 para corrigir esse entendimento do STF e, expressamente, restabelecer a competência tributária com relação a servidores públicos inativos e pensionistas. A referida emenda constitucional foi examinada pelo Plenário do STF, no julgamento das ADI 3.105/DF e ADI 3.128/DF, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 18.2.2005.

Na ocasião, foi afastada, à unanimidade, a alegação de ofensa à irredutibilidade de vencimentos, na linha dos precedentes da Corte. De outra sorte, a Rel., Min. Ellen Gracie, acolheu os fundamentos de que a EC 41/2003 violaria a vedação contra a bitributação e o confisco, além da isonomia tributária, sustentando o caráter sinalagmático e retributivo das contribuições sociais. Na linha dos precedentes das ADI 790/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 23.4.1993, e ADI-MC 2010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 12.4.2002, a Min. Ellen Gracie defendeu ser imprescindível a existência de novos benefícios para a criação ou majoração de contribuição social.

Relativamente à isonomia tributária, a relatora apontou a existência de bases de cálculo distintas em detrimento dos servidores já aposentados, em referência à situação dos servidores que posteriormente vierem a se aposentar. No caso, o art. 4º, parágrafo único, da EC 41/2003 previu norma específica acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre a parte que superasse 50% do limite máximo estabelecido pelo regime geral de previdência social (RGPS) para os servidores inativos e pensionistas estaduais, distritais e municipais (inciso I) e 60% desse limite para os servidores inativos e pensionistas federais (inciso II) em oposição à norma geral, prevista no art. 40, §18, da CF/1988, com redação da EC 41/2003, que estabelecia como base de cálculo apenas o que superava 100% do limite do RGPS.

Acompanharam a relatora os Min. Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Por outro lado, a divergência, inaugurada pelo Min. Joaquim Barbosa, que declarava a constitucionalidade de todos os dispositivos da EC 41/2003, foi conduzida pelo Min. Cezar Peluso, afastando qualquer alegação de direito adquirido à não incidência tributária. Isto é, inexistindo regra específica de imunidade, não há direito adquirido à ausência de competência tributária sobre determinado fato gerador ou base econômica.

Na ocasião, o voto do Min. Cezar Peluso fixou expressamente a natureza da contribuição social como tributo não vinculado e excluiu qualquer natureza contratual da relação previdenciária, nos seguintes termos:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO: (...) Ninguém tem dúvida, porém, de que o sistema previdenciário, objeto do art. 40 da Constituição da República, não é nem nunca foi de natureza jurídico-contratual, regido por normas de direito privado, e, tampouco de que o valor pago pelo servidor a título de contribuição previdenciária nunca foi nem é prestação sinalagmática, mas *tributo* predestinado ao custeio da atuação do Estado na área da previdência social, que é terreno privilegiado de transcendentais interesses públicos ou coletivos.”³⁵⁸.

No entanto, o voto condutor não deixou de repudiar a diferenciação arbitrária entre servidores inativos da União e aqueles ligados aos estados e municípios e àquela pertinente aos servidores inativos à época da edição da EC 41/2003 e aos demais. Daí porque julgou inconstitucionais as expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do” constantes, respectivamente, dos incisos I e II do parágrafo único do art. 4º da EC 41/2003. Ou seja, a maioria entendeu pertinente estender a imunidade prevista no art. 40, §18, da CF/1988, na redação dada pela EC 41/2003, relativa aos valores recebidos até o teto do RGPS, para todos os servidores inativos e pensionistas, independentemente da data de aposentadoria ou do ente federativo vinculado ao servidor.

Nessa parte, a decisão majoritária do STF constituiu, na dicção de BLANCO DE MORAIS³⁵⁹, **sentença demolitória com efeitos aditivos**, que se caracteriza por eliminar norma restritiva, ampliando a aplicação de outra norma. De fato, o STF, ao declarar nula a limitação que foi pleiteada e obtida por estados e municípios no Congresso, tendo em vista os baixos salários pagos aos seus servidores, estendeu a imunidade prevista apenas aos segurados do RGPS. Trata-se de refinada técnica de decisão no controle de constitucionalidade adequadamente empregada no caso pelo STF para preservar a isonomia dos contribuintes.

Cabe destacar a aproximação do voto condutor com o Estado Fiscal: desde caráter não vinculado das contribuições sociais até a preocupação com a repercussão fiscal da decisão, indispensável para manutenção dos direitos fundamentais, no caso da previdência social, garantidos e custeados pela arrecadação tributária. De fato, o voto condutor fundamentou-se em estudos fiscais do Banco Mundial e realçou os resultados práticos da

³⁵⁸ Voto condutor do acórdão ADI 3.105/DF, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 18.2.2005.

³⁵⁹ MORAIS, Carlos Blanco de. *Justiça Constitucional*. Tomo II. 2. ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2011. p. 323.

decisão, ao tempo que garante os direitos fundamentais do contribuinte, como a isonomia tributária, para declarar inconstitucional emenda constitucional.

Acompanharam o voto condutor os Min. Eros Grau, Gilmar Mendes, Carlos Velloso, Sepúlveda Pertence, Nelson Jobim e Joaquim Barbosa, este último reajustando o voto inicialmente proferido, para alterar o entendimento da Corte quanto à indispensabilidade de retribuição direta ao contribuinte e assentando, como fundamento, o princípio da solidariedade. Em quase todos os votos da maioria havia clara referência aos custos dos direitos relacionados à seguridade social.

Frise-se que o STF reconheceu também a repercussão geral da possibilidade de contribuição previdenciária de militares inativos, principalmente considerando as EC 20/1998 e 41/2003, nos autos do RE-RG 596.701/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 19.6.2009.

Em síntese, o STF entendeu que apenas no período entre a EC 20/1998 e a EC 41/2003 não havia competência tributária e era indevido o recolhimento de contribuição previdenciária de servidores inativos e pensionistas, tal como fixado em sede repercussão geral no RE-RG 580.871/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 13.12.2010.

Essa orientação, de forma geral, claramente prestigiou o Estado Fiscal ao focar na necessidade de financiamento dos direitos fundamentais associados à seguridade social, como saúde, previdência e assistência social, e ao não dispensar os direitos do contribuinte, reconhecendo a ofensa à isonomia na diferenciação arbitrária da base de cálculo da contribuição dos inativos.

Se o acórdão da ADI-MC 2010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 12.4.2002, foi considerado desafio significativo (*stronger challenge* na apreciação de DIANA KAPISZEWSKI) às reformas econômicas pretendidas pelo poder executivo, o STF, mais uma vez, pautou-se pela institucionalidade e pelo equilíbrio, considerando o contexto econômico e político na apreciação das questões constitucionais³⁶⁰.

3.2.4 Progressividade do IPTU

Outra emenda constitucional editada como reação à jurisprudência do STF, em matéria de competência tributária, foi a EC 29/2000.

³⁶⁰ A propósito da tendência do STF de expedir “decisões salomônicas”, em que nenhum lado ganha ou perde completamente, cf. KAPISZEWSKI, Diana. *High Courts and Economic Governance in Argentina and Brazil*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012. p. 164.

Com efeito, antes da referida emenda, a jurisprudência do STF consolidou-se no sentido da inconstitucionalidade da instituição de impostos reais com alíquotas progressivas, principalmente nos casos do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), salvo nos casos de expressa autorização da Carta Magna.

Na realidade, essa jurisprudência tem origem no período anterior à CF/1988, apesar de o primeiro pronunciamento do STF, ainda na vigência da CF/1946, ter reconhecido a constitucionalidade das alíquotas progressivas (RMS 16.798/SP, Rel. Min. Victor Nunes, Primeira Turma, DJ 5.4.1967). Com efeito, a partir da vigência do Código Tributário Nacional (CTN) e da CF/1967, o Supremo alterou sua jurisprudência para considerar inconstitucionais as leis municipais no ponto em que estabeleciam a progressividade de alíquotas, no julgamento do RE 69.784/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, Pleno, DJ 18.4.1975, e RE 77.260/SP, Rel. Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, DJ 17.10.1977, editando o Verbete n. 589 da Súmula do STF, com o seguinte teor: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

A CF/1988 manteve essa orientação, vedando a progressividade de alíquotas com fundamento na capacidade econômica do contribuinte, no RE 153.771/MG, Red. para o acórdão Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 5.9.1997, vencido apenas o relator originário, Min. Carlos Velloso, que se fundamentava na capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/1988) para amparar alíquotas progressivas de acordo com o valor venal e a localização do imóvel.

No caso, o relator originário defendeu, por critérios de política fiscal, que poderia subsistir além de progressividade extrafiscal, a progressividade fiscal, isto é, com fins arrecadatórios.

Prevaleceu, no entanto, o voto divergente do Min. Moreira Alves, que assentava a incompatibilidade da progressividade fiscal, assentada na capacidade econômica do contribuinte, e os impostos objetivos ou reais. Esse entendimento, inclusive, foi estendido a outros impostos reais como o Imposto Sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI), nos autos do RE 234.105/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 31.3.2000, e, posteriormente, no Verbete n. 656 da Súmula do STF.

O STF também declarou inconstitucional lei municipal que instituiu a progressividade por meio de isenções graduais, fundadas no valor dos imóveis, no RE 355.046/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 31.8.2011, determinando a aplicação da alíquota mais baixa ao contribuinte.

Daí a reação do Congresso Nacional – impulsionada pela demanda dos municípios, ainda carentes de receitas fiscais³⁶¹ –, ao editar a EC 29/2000, com o propósito de desconstituir a orientação do STF e permitir alíquotas progressivas no âmbito do IPTU.

Logo se instalou nova polêmica sobre a constitucionalidade da EC 29/2000³⁶², examinada pelo Plenário no julgamento do RE 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 10.5.2011. Na oportunidade, à unanimidade, o STF reconheceu a constitucionalidade da EC 29/2000, com diversos votos no sentido de admitir alíquotas progressivas para tributos reais apenas com fundamento no art. 145, §1º, da CF/1988, a exemplo dos votos dos Min. Marco Aurélio, Eros Grau, Cármen Lúcia e Ayres Britto³⁶³.

Além disso, convém destacar o voto do Min. Ayres Britto, na parte em que assenta como fundamento a necessidade de garantir recursos financeiros para que a administração pública cumpra os objetivos da Carta Magna:

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO: (...) É neste ponto de análise dos dispositivos constitucionais em sua globalidade que me parece imperioso lembrar que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º da Constituição) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. E claro está que a concretização desses objetivos implica para o Estado a disponibilização de recursos financeiros. (...) Daí a necessidade de compatibilização entre o desfrute de tais situações jurídicas subjetivas e o dever de contribuir para as despesas de manutenção e investimento do Estado”³⁶⁴.

Nesse sentido, o STF acatou a reforma constitucional e assentou a constitucionalidade da EC 29/2000, de sorte que considerou inconstitucionais as alíquotas progressivas do IPTU, salvo a progressividade no tempo autorizada pelo art. 182, § 4º, II, da CF/1988, no período anterior (em sede de repercussão geral, no julgamento da AI-QO-RG 712.743/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 8.5.2009); e constitucionais aquelas

³⁶¹ A propósito da importância e defasagem do IPTU na atual situação dos Municípios brasileiros cf. AFONSO, José Roberto; ARAUJO, Erika Amorim & NÓBREGA, Marcos Antonio Rios. *IPTU no Brasil: Um diagnóstico abrangente*. São Paulo: FGV Projetos e IDP, 2013. p. 64.

³⁶² A propósito, por todos, cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 268 e ss., além dos textos clássicos sobre o assunto no Brasil: ATALIBA, Geraldo. “IPTU – Progressividade”. *Revista de Direito Tributário*. Ano 15, n. 56. São Paulo: abril-junho 1991. p. 75-83. BARRETO, Aires F. “A progressividade do IPTU na Constituição de 1988”. *Repertório IOB Jurisprudência*. n. 21, 1ª Quinzena de novembro de 1990. p. 359-355. CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

³⁶³ A respeito da mudança de orientação do STF sobre a relação entre capacidade contributiva e tributos reais, cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência do Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

³⁶⁴ Voto do Min. Ayres Britto no RE 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 10.5.2011.

instituídas após a referida emenda (em sede de repercussão geral, no RE 586.693/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 22.6.2011).

Ressalte-se que a alteração de entendimento do STF sobre tributos reais e sobre a capacidade contributiva refletiu-se no julgamento de outro imposto, a saber, o Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* ou doação (ITCD), no julgamento do RE 562.045/RS, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, DJe 27.11.2013, oportunidade na qual o STF considerou constitucionais alíquotas progressivas independentemente de expressa autorização constitucional.

Essa alteração de entendimento pode até implicar a admissão de outras formas de alíquotas progressivas a despeito da ausência de expressa autorização constitucional. O Pleno reconheceu, a esse exemplo, a repercussão geral da questão que trata da constitucionalidade de lei municipal que estabeleceu, antes da EC 29/2000, alíquotas diferenciadas em razão de imóveis residenciais e não residenciais, no RE-RG 666.156/RJ, Rel. Min. Ayres Britto, DJe 30.3.2012.

A Suprema Corte também entendeu constitucional o estabelecimento de alíquotas diferenciadas de outro imposto real, o IPVA, mesmo antes da EC 42/2003, desde que o elemento de distinção não fosse calcado na capacidade contributiva (RE 236.931/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 29.10.1999; AI-AgR 167.777/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 9.5.1997). Nessa linha, decisões posteriores do STF não censuraram a instituição da autorização de alíquotas diferenciadas para o IPVA no art. 155, § 6º, II, da CF/1988, incluído pela EC 42/2003, a exemplo do RE-AgR 601.247/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 13.6.2012.

3.2.5 ICMS

Como o tributo que mais arrecada no País³⁶⁵, a competência tributária relativa ao ICMS sofreu importantes modificações, também examinadas pelo STF, desde a EC 3/1993.

Uma dessas modificações diz respeito ao adicional de 2% ao ICMS, sobre produtos e serviços supérfluos, criado pela EC 31/2000 e destinada constitucionalmente ao Fundo de

³⁶⁵ Segundo estimativa constante da Estimativa da Carga Tributária Brasileira na Prestação de Contas da Presidenta da República (PCPR 2013), o ICMS arrecadou em 2013 mais de R\$ 366 bilhões, o equivalente a 21% de tudo que foi auferido pelas receitas federal, estaduais e municipais. In: BRASIL. *Prestação de Contas da Presidenta da República 2013*. Brasília: Controladoria-Geral da União, abril 2014. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2013/Sumario.asp>. Acesso em: dez. 2014.

Combate à Pobreza³⁶⁶. No entanto, antes de editada a lei federal prevista no art. 83 do ADCT, incluído pela EC 31/2000, diversos estados instituíram o referido adicional sem definição dos produtos e serviços supérfluos.

Posteriormente, o Congresso Nacional editou nova emenda constitucional (EC 42/2003) ratificando expressamente essa legislação anterior para validar a instituição do adicional ao ICMS, além de prorrogá-lo por tempo indeterminado na EC 67/2010.

Nesse contexto, em nenhum momento o STF censurou a instituição deste adicional de imposto destinado. Ao contrário, no julgamento da AC-MC 268/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 10.8.2006, o Plenário admitiu a cobrança do adicional destinado e permitiu sua exclusão da receita líquida real dos estados, para os fins de amortização da dívida pública consolidada.

Por outro lado, houve a convalidação das leis estaduais, em acórdãos de ambas as Turmas do STF, apesar de não discutirem extensivamente sobre o assunto. Nesse sentido, confirmam-se: RE-AgR 570.016/RJ, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 12.9.2008; RE-AgR 606.127/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 1º.12.2010; RE-AgR 457.661/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 15.3.2012; e RE-AgR 538.679/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 4.6.2012, este último, inclusive, teve o recurso extraordinário provido monocraticamente, assentando ser pacífica a jurisprudência pela constitucionalidade da EC 42/2003 e das leis estaduais convalidadas, **ainda que em desacordo com a EC 31/2000.**

Cabe destacar, ainda, o RE 508.993/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 13.6.2014, no qual se cuidava também de recurso extraordinário do Estado do Rio de Janeiro provido monocraticamente pelo relator, assentando a constitucionalidade da EC 42/2003, na parte em que convalida a legislação estadual quanto ao adicional ao ICMS. No caso, o Min. Luiz Fux alertou para a incompatibilidade desse entendimento com o RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 15.8.2006, que assentou a impossibilidade de constitucionalidade superveniente, ante a edição de emenda constitucional. No entanto, o Min. Luiz Fux ficou vencido isoladamente em julgamento que contou com a participação dos Min. Ricardo Lewandowski, relator, Marco Aurélio e Dias Toffoli.

³⁶⁶ A respeito, cf. CICHELLA, Edson. “Breves Comentários acerca do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 16, Caderno 1. 2ª Quinzena de agosto, 2001. p. 466-465. CONTI, José Maurício. “Comentário ao art. 82 do ADCT. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; Mendes, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 2.264-6.

Apesar de apenas a EC 3/1993 ter incluído expressamente a possibilidade de substituição tributária³⁶⁷ no ICMS (art. 150, §7º, CF/1988), a jurisprudência do STF entendeu que, mesmo no período anterior, o mecanismo já era permitido em relação ao ICMS em razão das normas dispostas no DL 406/1968 e no CTN, recepcionadas pela CF/1988, no julgamento do RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 1º.12.2000. Na oportunidade, a Corte entendeu que a substituição tributária no ICMS, prevista na CF/1988, no art. 155, XII, “b”, foi devidamente regulamentada até o advento da LC 87/1996. Ademais, no julgamento da ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 13.12.2002, o STF examinou especificamente o art. 150, §7º, da CF/1988, inserido pela EC 3/1993, reconhecendo a constitucionalidade até de sua regulamentação.

De resto, o STF reconheceu a constitucionalidade e a aplicação da substituição tributária, inclusive quanto a outros tributos, como as contribuições sociais, no RE 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 5.9.2011.

A competência tributária relativa ao ICMS ainda sofreu alteração significativa pela EC 33/2001, principalmente ao alterar o art. 155, §2º, IX, “a”, da CF/1988 de forma a ampliar os sujeitos passivos sobre os quais podem ser submetidos à regra matriz de incidência do tributo³⁶⁸, para torná-lo quase um concorrente do Imposto de Importação (II).

Também essa parte da emenda surge como forma de superar a jurisprudência do STF quanto aos limites do ICMS. De fato, no julgamento do RE 203.075/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 29.10.1999, o STF assentou que não incidia ICMS na importação de bem por pessoa física.

Na oportunidade, o relator originário, Min. Ilmar Galvão, votava pelo provimento do recurso extraordinário para denegar a segurança impetrada por pessoa física autuada pelo Fisco por importação de veículo, entendendo que a redação originária permite a incidência do ICMS na importação de quaisquer bens, independentemente de o importador

³⁶⁷ A propósito, cf. GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 45 e ss. SOUZA, Hamilton Dias de. “ICMS – Substituição Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 12. São Paulo: Dialética, setembro de 1996, p. 14-26. MARTINS, Ives Gandra. “Substituição Tributária sem ocorrência de fato gerador – processos anteriores a EC 3/93 – inteligência do art. 155, §3º, da Constituição Federal”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 9, outubro de 1994. p. 98-112. OLIVEIRA, Júlio M. de. “A Substituição Tributária para frente prevista na Emenda Constitucional n. 3/93 em face das cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 7, Caderno 1. 1ª Quinzena de abril, 1997. p. 169-4. Sobre a questão no regime constitucional anterior: BRAGA, Waldir Luiz & BARRETO, Paulo Ayres. “ICM – Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária”. *Revista de Direito Tributário*, Ano IX, n. 32. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho de 1985, p. 258-65.

³⁶⁸ A propósito, cf. MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 142 e ss.

constituir-se em pessoa física ou jurídica. Nessa linha, acompanhou apenas o Min. Nelson Jobim.

Prevaleceu, no entanto, a orientação capitaneada pelo Min. Maurício Corrêa no sentido de que somente há circulação de mercadorias nas operações de natureza mercantil, principalmente considerando que o consumidor não contribuinte do ICMS é insuscetível de aplicação do princípio da não cumulatividade. Nessa linha, acompanharam os votos os Min. Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira, Moreira Alves, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Octávio Gallotti e Marco Aurélio, este último chegou a enunciar que, na dúvida sobre a constitucionalidade de determinado tributo, deve ser declarada sua invalidade.

Esse entendimento foi reiterado no julgamento do RE 185.789/SP, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 19.5.2000, que tratava da importação de bem por sociedade civil e restou consolidado no Verbete n. 660 da Súmula do STF, vazado nos seguintes termos: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Daí a EC 33/2001 ter alterado o texto do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/1988, de forma a ampliar o sujeito passivo da obrigação tributária. Parte da doutrina manifestou-se, nesse ponto, pela inconstitucionalidade da referida emenda constitucional³⁶⁹, ante a suposta violação de direito individual do contribuinte.

No julgamento do RE 206.069/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 1º.9.2006, o STF assentou que a entrada de bem do exterior, ainda que por meio de contrato de arrendamento mercantil, já autorizava a incidência do ICMS, mesmo no regime anterior à EC 33/2001. Posteriormente, no RE 461.968/SP, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 24.8.2007, a Corte afastou a incidência do tributo nos casos de importação mediante contrato de arrendamento mercantil quando não haja a opção de compra. O próprio Tribunal reconheceu, então, a disparidade de pronunciamentos ao reconhecer a repercussão geral da questão constitucional no RE-RG 540.829/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 15.10.2010. Ao apreciar o mérito, RE 540.829/SP, Red. para o acórdão Min. Luiz Fux, j. 11.9.2014, o STF entendeu, contra os votos do relator originário, Min. Gilmar Mendes, e Teori Zavascki, que não incide o ICMS na importação decorrente de *leasing*, salvo nas hipóteses de antecipação da opção de compra, ante a ausência de circulação³⁷⁰.

³⁶⁹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 90 e ss.

³⁷⁰ A questão também está sendo examinada pelo Plenário no RE 226.899/SP, suspenso o julgamento ante o pedido de vista do Min. Teori Zavascki. Votaram pela incidência do ICMS a Min. Ellen Gracie, relatora, e o Min. Joaquim Barbosa, contra os Min. Eros Grau, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski.

De qualquer forma, nesses casos, o STF acatou a nova redação prevista pela EC 33/2001, ainda que tenha divergido quanto à sua interpretação.

No que concerne especificamente à incidência do ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas ou sociedades não mercantis, o STF reconheceu a repercussão geral da questão constitucional, nos autos do RE-RG 594.996/RS, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 7.8.2009, cujo mérito foi decidido nos RE 439.796/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 17.3.2014, e RE 474.267/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, 19.3.2014.

Na oportunidade, o relator assentou à inexistência de direito à imutabilidade do regime jurídico da tributação, julgando constitucional a EC 33/2001, no ponto em que ampliava a competência tributária relativa ao ICMS. A princípio, o relator também rejeitava a alegação de necessidade de regulamentação da EC 33/2001, por meio da lei complementar nacional e também da lei estadual instituidora do recurso, por entender que a questão era eminentemente infraconstitucional e insuscetível de apreciação de sede de RE. No entanto, após o voto do Min. Dias Toffoli, sustentando que as novas competências dependiam, ante o princípio da legalidade tributária, de adequação das normas gerais e, posteriormente, da lei estadual instituidora, o relator reajustou seu voto para dar provimento ao recurso dos contribuintes e negar o do estado. Nesse sentido, o STF entendeu que não eram aplicáveis as leis estaduais editadas antes da EC 31/2001 ou da LC 114/2002, rejeitando a constitucionalidade superveniente³⁷¹.

Além disso, o STF também declarou válida a cobrança do ICMS na importação “por dentro”, isto é, incluído o próprio valor do ICMS, no julgamento do RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 18.8.2011.

Assim, mesmo sem mudar sua orientação e preservando a legalidade e os direitos do contribuinte, o STF acatou a alteração feita pelo Congresso Nacional, que estendeu as hipóteses de incidência do ICMS na importação de bens, essencial não só para reforço das receitas estaduais, como também para evitar o privilégio dos produtos importados, submetendo semelhantes tributos que circulam no mercado interno.

Frise-se que o referido entendimento continua aplicável a outros tributos que não foram afetados pela EC 33/2001, como o IPI. No julgamento do RE-AgR 643.525/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 26.4.2013, e do RE-AgR 255.682/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 10.2.2006, o Tribunal afastou a incidência do IPI na

³⁷¹ Em contradição ao decidido no caso do adicional ao ICMS previsto na EC 42/2003.

importação por não comerciantes. A repercussão geral da questão constitucional foi reconhecida no RE-RG 723.651/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 29.5.2013.

3.2.6 COFINS e PIS

A EC 33/2001, ainda, ampliou a competência tributária relativa às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, de forma a onerar também as importações. Em primeiro momento, somente as importações de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível eram tributadas, mas a partir da EC 42/2003, todas as importações passaram a ser oneradas, na forma do art. 149, § 2º, II e III, da CF/1988³⁷².

No julgamento do RE 559.937/RS, Red. para o acórdão Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 17.10.2013, a Corte reconheceu, por unanimidade, a constitucionalidade das referidas ampliações de competência tributária e da Lei 10.865/2004, que instituiu a COFINS e o PIS/PASEP na importação, com exceção de seu art. 7º, I, na parte em que inseria na base de cálculo das referidas contribuições, além do valor aduaneiro do produto, a importância relativa ao ICMS-importação e às das próprias contribuições.

Na espécie, o STF entendeu que a competência tributária inserida pela EC 33/2001 limitava a base econômica ao “valor aduaneiro” que não incluía o cálculo dos tributos acima referidos. A relatora originária, Min. Ellen Gracie³⁷³, chegou a afastar a rara alegação da fazenda de inconstitucionalidade da EC 33/2001 – apesar de reconhecer a isonomia tributária como cláusula pétrea – assentando que não era possível dar tratamento absolutamente igualitário às operações efetuadas no mercado interno e àquelas decorrentes de importação. Por essa razão era plenamente justificável – e constitucional – a limitação da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP na importação ao valor aduaneiro.

Destaque-se que, na espécie, o Tribunal não apreciou o pedido de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade ante a ausência de elementos, apesar de a Fazenda argumentar o prejuízo de mais de 34 bilhões de reais.

Portanto, o Tribunal mais uma vez julgou válida a extensão de competências tributárias, mas interpretou estritamente as hipóteses previstas na CF/1988 para glosar adicionais incorporados à base de cálculo adicionado pela lei instituidora.

³⁷² A propósito, cf. PRADÉ, André Porto. “PIS e COFINS sobre Importação: Aspectos Controversos da Lei n. 10.865/04”. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 108. São Paulo: Dialética, setembro de 2004. p. 7-15.

³⁷³ Ressalte-se que o Min. Dias Toffoli só se tornou redator para o acórdão, nesse caso, em decorrência da finalização do julgamento ter sido posterior à aposentadoria da Min. Ellen Gracie, uma vez que o julgamento foi unânime. Sem dúvida, o voto condutor desse aresto foi aquele proferido pela Min. Ellen Gracie.

Ademais, o STF reconheceu a repercussão geral quanto ao caráter taxativo ou exemplificativo do rol de bases econômicas previstas no art. 149, §2º, III, “a”, da CF/1988, com redação da EC 33/2001, no RE-RG 603.624, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 23.11.2010. Os contribuintes sustentam que essa nova disposição da EC 33/2001 revogou todas as contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico, cuja base de cálculo seja diversa das bases econômicas expressamente referidas no dispositivo constitucional, com grande impacto econômico.

Além disso, a EC 42/2003 constitucionalizou a necessidade de as contribuições do PIS e da COFINS tornarem-se não cumulativas, ao incluir o § 12 no art. 195 da CF/1988.

3.3 INSTITUIÇÃO DE NOVAS IMUNIDADES

As emendas constitucionais alteraram a competência tributária positiva e as normas de **incompetência** expressas, a saber, as imunidades³⁷⁴.

Nesse sentido, destacam-se as já referidas EC 33/2001 e EC 42/2003, que procuraram desonerar as exportações brasileiras criando novas espécies de imunidades. Se, por um lado, dificilmente os contribuintes iriam impugnar a constitucionalidade dessas alterações constitucionais (como a EC 75/2013, que incluiu a alínea “e”, no art. 150, VI, da CF/1988, por exemplo), por outro, não deixa de haver importantes controvérsias constitucionais, especialmente tendo em vista a estreita correlação entre as competências tributárias e a autonomia federativa.

Com efeito, no julgamento do RE 474.132/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1º.12.2010, e do RE 564.413/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 6.12.2010, a Corte afirmou claramente a constitucionalidade da exoneração de receitas para a seguridade social, afastando qualquer alegação de violação à igualdade e à solidariedade.

Além disso, a EC 42/2003 constitucionalizou a desoneração das exportações, inclusive de forma ampla quanto ao principal arrecadador dos estados, o ICMS (art. 155, §2º, X, “a”, da CF/1988, na redação da EC 42/2003). Apesar de a citada EC 42/2003 ter incluído sistema de compensação aos estados (art. 91 do ADCT), para seu funcionamento, é indispensável a edição de lei complementar, a qual, até o presente momento, não foi

³⁷⁴ Desde logo, este trabalho adota o conceito de imunidades formulado por PAULO DE BARROS CARVALHO como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 236.

editada, para dispor sobre os critérios, condições e prazos das transferências da União. A propósito, o Estado do Pará ajuizou ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO 25), de relatoria do Min. Gilmar Mendes, mas ainda pendente de julgamento.

O STF, também, reconheceu a repercussão geral quanto à possibilidade de aproveitamento dos créditos na aquisição de bem de uso e consumo nas operações de exportação, considerada a imunidade acima referida, no RE-RG 704.815/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 3.12.2012.

De qualquer sorte, o STF tem feito valer as novas imunidades, apesar de ter dado interpretação restritiva às suas disposições no que se refere às espécies tributárias atingidas pelas imunidades. De fato, em sede de repercussão geral, o Plenário assentou que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/1988 não se estendia nem à CPMF (RE 566.259/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 24.9.2010), nem à CSLL (RE 474.132/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1º.12.2010, RE 564.413/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 3.11.2010).

Por outro lado, no que se concerne aos ganhos acessórios das exportações, o STF deu abrangência às imunidades criadas por reforma constitucional, seja com relação aos créditos de ICMS (RE 606.107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, DJe 25.11.2013), seja com relação à variação cambial positiva (RE 627.815/PR, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, DJe 1º.10.2013).

Ademais, o STF reconheceu a repercussão geral quanto à imediata aplicação da imunidade prevista no art. 40, § 21, da CF/1988, incluída pela EC 47/2005, no RE-RG 630.137/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 4.11.2010.

3.4 REFORMAS DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Também as limitações constitucionais ao poder de tributar sofreram reforma. Em que pese à controvérsia sobre a possibilidade de alteração de direitos fundamentais – como já reconheceu o STF em relação às limitações constitucionais ao poder de tributar, na já citada ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994 –, nas hipóteses de ampliação das garantias dos contribuintes não houve nenhuma impugnação direta levada ao conhecimento do STF.

Exemplo emblemático a respeito cuidou a EC 42/2003, que ampliou a regra da anterioridade, de modo a estender a todas as espécies tributárias a anterioridade nonagesimal, originalmente prevista apenas para as contribuições sociais³⁷⁵. Apesar de o STF não ter examinado especificamente a constitucionalidade da EC 42/2003, a Corte fez valer suas disposições, inclusive declarando a inconstitucionalidade de leis tributárias, como no caso da ADI 3.694/AP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 6.11.2006. Nessa oportunidade, o STF declarou a inconstitucionalidade, sem pronúncia de nulidade, de norma estadual que criou taxa, de modo a respeitar a anterioridade mínima de 90 dias, prevista no art. 150, III, “c”, da CF/1988, na redação da EC 42/2003.

Também no julgamento da ADI-MC 4.016/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.4.2009, o STF ressaltou o caráter assecuratório, nesse ponto, da EC 42/2003, para evitar as renomadas leis tributárias editadas no apagar das luzes do ano civil.

Da mesma forma, com relação à modificação das alíquotas do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), no julgamento da ADI-MC 4.661/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 23.3.2012.

3.5 EXAME DA COMPREENSÃO DO STF

Consequência direta do sistema tributário rígido brasileiro³⁷⁶ é a necessidade de diversas reformas constitucionais para adaptar o sistema às novas bases econômicas que podem ser oneradas e às supervenientes exigências financeiras das atividades públicas.

Assim, não procede a crítica de REGINA HELENA COSTA de que o número de modificações constitucionais acarreta “prejuízos à adequada funcionalidade do Sistema

³⁷⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 94 e ss.

³⁷⁶ Cf. supra item 1.2.2.

Tributário Nacional”³⁷⁷. Na realidade, só as emendas constitucionais podem atualizar e readaptar a tributação no Brasil. Logo, elas são essenciais para o bom funcionamento do sistema, principalmente considerando as constantes modificações econômicas e administrativas.

Nesse contexto, o STF não tem se omitido de examinar a higidez das modificações constitucionais, inclusive sempre resguardando sua autoridade. Em geral, a Corte tem sido bastante comedida na censura ao Congresso Nacional, considerando apenas o controle de emendas, dando ampla margem para as modificações constitucionais.

Com efeito, entre os poucos casos que o STF declarou a inconstitucionalidade de emenda constitucional, a decisão não impediu a instituição ou cobrança de tributos novos, mas restringiu-se a aplicar a anterioridade, como nos casos do IPMF (cf. supra item 3.1.1) e da CSLL (cf. supra item 3.2.1), ou a censurar tratamento não isonômico, como no caso da contribuição dos inativos (cf. supra item 3.2.3), determinando a aplicação homogênea da situação mais favorável ao contribuinte.

Uma vez que as alterações constitucionais envolviam apenas tributos não vinculados, não é possível destacar distinção alguma de tratamento com relação aos tributos vinculados. Por outro lado, o STF foi igualmente rigoroso na análise tanto de novos impostos quanto de novas contribuições sociais.

Como bem apontou KAPISZEWSKI, o STF assume frequentemente posições intermediárias (“*middle-of-the-road*”), preferindo confirmar ou refutar de forma moderada (*weaker challenge or endorsement*)³⁷⁸, em vez de submeter-se ou acatar de forma enfática as decisões de política fiscal do Executivo e do Congresso Nacional (*stronger challenge or endorsement*).

Se por um lado a Corte sempre reafirmou sua competência como guardião da Constituição, inclusive para examinar a constitucionalidade de emendas constitucionais, por outro, invariavelmente acatou as emendas constitucionais editadas como reação a sua jurisprudência, a exemplo dos casos da COSIP (cf. supra item 3.1.4) e da progressividade do IPTU (cf. supra item 3.2.4).

³⁷⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 63.

³⁷⁸ KAPISZEWSKI, Diana. *High Courts and Economic Governance in Argentina and Brazil*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012. p. 196.

Como apontou FAVETTI³⁷⁹, a CF/1988 tornou o STF um denso tomador de decisões políticas (*policymaker*)³⁸⁰, com importante poder de veto (*veto power*), principalmente no que concerne à política fiscal.

Ressalte-se que esse poder restou ainda mais concentrado por meio das reformas constitucionais que valorizaram o controle abstrato e a objetivação do controle difuso (EC 3/1993 e EC 45/2004). Com efeito, se o controle difuso de constitucionalidade pulverizava as decisões das questões constitucionais no País inteiro, chegando ao STF vários anos após a instalação das controvérsias, a instituição da ADC, inclusive com pedido de medida liminar, e da repercussão geral, permitiram a definição pelo STF de polêmicas constitucionais com eficácia *erga omnes* ou *ultra partes*, em tempo mais adequado.

Nesse contexto, MARTÔNIO LIMA³⁸¹ critica o dilatado poder dos juízes, argumentando que o Poder Judiciário, por ter caráter conservador e ser também órgão estatal, compromete o aspecto democrático ao controlar os limites constitucionais ao poder do próprio Estado. No entanto, a desconfiança relacionada ao Poder Judiciário tem se demonstrado deveras exagerada.

De fato, o STF assegurou seu poder institucional, mas exerceu-o, no que concerne especificamente ao controle de emendas constitucionais, com ampla dose de *self-restraint*, como se evidencia dos casos apontados acima.

A Corte permitiu a criação, via emenda constitucional, de novas espécies de tributos indiretos (como impostos e contribuições) e admitiu a criação de gênero completamente novo no sistema constitucional tributário, como foi o caso da COSIP (cf. supra item 3.1.4). Além disso, admitiu a expressa constitucionalização superveniente de leis tributárias, contrariamente à sua predominante orientação jurisprudencial (cf. supra item 3.2.4).

Essa postura cautelosa da Corte, acrescida da proteção de direitos dos contribuintes, adequou-se ao Estado Fiscal, permitindo novas competências de tributos não vinculados e, consequentemente, novas formas de financiamento dos direitos fundamentais assegurados pelo poder público.

³⁷⁹ FAVETTI, Rafael Thomaz. *Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003. p. 155.

³⁸⁰ A propósito do controvertido papel das Cortes como *policymaker* nas democracias, cf. DAHL, Robert Alan. "Decision-Making in a Democracy: The Supreme Court as a National Policy-Maker". *Journal of Public Law* vol. 6, n. 2. Emory: Emory University, fall 1957. p. 279-95.

³⁸¹ LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto. "Justiça Constitucional e Democracia: Perspectivas para o Papel do Poder Judiciário". *Revista da Procuradoria-Geral da República*. n. 8. São Paulo: Revista dos tribunais, janeiro/junho de 1996. p. 81-101.

No que se refere aos fundamentos, o STF também considerou os limites do Texto Constitucional³⁸² e se fundou em princípios ligados ao Estado Fiscal, como a invocação do princípio da solidariedade (cf. supra itens 3.2.2 e 3.2.3), especialmente ao tratar de contribuições sociais.

3.6 CONCLUSÕES PARCIAIS

(1) O STF reconheceu, desde logo e acertadamente, sua competência para examinar a constitucionalidade de todos os atos normativos, inclusive de emendas constitucionais.

(2) Na vigência da CF/1988, o STF declarou a inconstitucionalidade de parte de, pelo menos, três emendas constitucionais que tratavam do sistema tributário nacional (EC 3/1993; EC 10/1996 e EC 41/2003), reconhecendo a violação de cláusulas pétreas com extrema cautela e responsabilidade institucional.

(3) Em razão da ausência de impugnação, o STF deixou de examinar com profundidade os casos de revogação de normas de competência tributária, bem como de alteração das limitações constitucionais ao poder de tributar e de imunidades. No entanto, a Corte tratou com semelhante rigor a instituição de novas competências relativas a impostos e a contribuições sociais.

(4) Nada obstante o reconhecimento de parciais inconstitucionalidades, o STF adotou postura cautelosa, fundada na proteção de direitos dos contribuintes e na liberdade de instituição de novas competências de tributos não vinculados, adequando-se ao Estado Fiscal.

³⁸² GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 289.

4 EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Parte considerável do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária leva em consideração o caráter rígido das competências tributárias no âmbito da CF/1988. A excepcional conformação do sistema constitucional brasileiro, ao fim e ao cabo, desemboca no STF várias controvérsias sobre o funcionamento e a mecânica dos tributos no País.

É certo que desde o Império, tributos eram declarados inconstitucionais pelo Conselho de Estado por vício de competência³⁸³.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, os primeiros casos de declaração de inconstitucionalidade de lei referem-se justamente a tributos editados pelos estados com vício de competência. Com efeito, no julgamento do RE 17, Rel. Min. José Hygino, j. 24.11.1894³⁸⁴, a Corte considerou inconstitucional o imposto de estatística criado pela Lei de 25 de agosto de 1892 do Estado da Bahia, por ser incompatível com os arts. 7, n. 1, e 9, §3º, da CF/1891, na medida em que cabia exclusivamente à União tributar as mercadorias estrangeiras importadas. Em sentido semelhante, no RE 82, Rel. Min. Americo Lobo, Red. para o acórdão Min. Luiz Osório, j. 6.6.1896³⁸⁵, o STF considerou inconstitucionais leis orçamentárias do Estado da Bahia que tributavam a saída de mercadorias nacionais para outros Estados da Federação. Por outro lado, no RE 16, redator para o acórdão Min. Amphilophio, j. 27.3.1895³⁸⁶, o STF considerou constitucional, por maioria, lei do Estado de Pernambuco que criou imposto sobre volumes saídos da alfândega.

Como se vê, há muito o STF examina a constitucionalidade do exercício de competências tributárias e, ao fazê-lo, contribui em muito na definição e extensão da norma constitucional.

Para melhor verificar a influência do STF na concretização das normas de competência, é importante analisar a jurisprudência em relação aos atos normativos objeto de controle de constitucionalidade, separando as normas gerais em matéria tributária do efetivo exercício da competência tributária pelas entidades federativas.

³⁸³ Cf. LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, Enxada e Voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 144-5.

³⁸⁴ Íntegra Disponível em: *O Direito*, Ano XXIII, 66º vol., janeiro a abril, Rio de Janeiro: Mont'Alverne, 1895. p. 40-51.

³⁸⁵ Íntegra Disponível em: *O Direito*, Ano XXIV, 70º vol., maio a agosto Rio de Janeiro: Mont'Alverne, 1896. p. 333-9.

³⁸⁶ Íntegra Disponível em: *O Direito*, Ano XXIII, 67º vol., maio a agosto, Rio de Janeiro: Mont'Alverne, 1895. p. 43-58.

4.1 CONTROLE DE NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como cediço, a CF/1988 determinou, em seu art. 146, III, a necessidade de lei complementar federal, verdadeira lei nacional, para disciplinar de forma homogênea e uniformizada o exercício de competência por todos os entes: União, estados e municípios³⁸⁷. Com efeito, desde a CF/1946, as Constituições entenderam por bem unificar determinadas regras, dada a abundância de leis tributárias federais, estaduais e municipais, em benefício dos contribuintes e do “bom convívio” entre os entes competentes³⁸⁸.

Até pelo caráter integrativo dessas leis complementares³⁸⁹ em relação às normas constitucionais de competência, o controle de constitucionalidade realizado pelo STF daquelas é bastante revelador do conteúdo destas.

Preliminarmente, é importante destacar que o STF, no RE 407.190/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.5.2005, entendeu que o rol previsto nas alíneas do art. 146, III, tem caráter meramente exemplificativo, razão pela qual também é essencial lei geral para definir parâmetros de aplicação de multa.

Com relação às causas de extinção do crédito tributário, no entanto, a jurisprudência do STF oscilou. Com efeito, no julgamento, realizado em 18.12.1998, da ADI-MC 1.917/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 19.9.2003, o STF deferiu medida liminar para suspender lei do Distrito Federal, que previa a dação em pagamento de materiais de construção para extinção de créditos tributários. Na oportunidade, foram destacados dois fundamentos: (i) a necessidade de lei geral em matéria tributária para dispor sobre extinção de crédito tributário; e (ii) a violação do preceito da licitação na aquisição dos materiais de construção.

Posteriormente, em 6.11.2002, o Pleno alterou **expressamente** sua jurisprudência no julgamento da ADI-MC 2.405/RS, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 19.9.2003, na linha do voto do relator originário, Min. Ilmar Galvão. De fato, assentou o STF que nova espécie de extinção de crédito tributário não necessita de lei

³⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 125 e ss.

³⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 11 e ss.

³⁸⁹ Sobre as funções da lei complementar no sistema constitucional tributário cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “Lei Complementar Tributária”. *Revista de Direito Administrativo*, n. 235, 2004. p. 117-38. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 258 e ss. TÔRRES, Heleno Taveira. “Código Tributário Nacional: Teoria da Codificação, Funções das Leis Complementares e Posição Hierárquica no Sistema”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71. São Paulo: Dialética, agosto de 2001. p. 84-103.

complementar nacional, declarando constitucional a Lei n. 11.475/2000, do Estado do Rio Grande do Sul, que instituiu a dação em pagamento e a transação em relação a créditos tributários daquele ente federado, vencidos, nesse ponto, os Min. Marco Aurélio e Maurício Corrêa. No caso, só restaram suspensas disposições da lei do Estado do Rio Grande do Sul que (i) alteravam a participação dos municípios nos impostos estaduais; (ii) tratavam de órgão da administração estadual sem a devida iniciativa do Chefe do Poder Executivo; (iii) obrigavam a aceitação da dação em pagamento de imóveis sem juízo de conveniência e oportunidade; e (iv) destinavam os imóveis recebidos.

Com base nesse novo entendimento, ao julgar o mérito da ADI 1.917/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 24.8.2007, o STF afastou o fundamento de violação do art. 146, III, “b”, da CF/1988, declarando a inconstitucionalidade da norma do Distrito Federal apenas com fundamento na necessidade de licitação para aquisição de materiais de construção.

Ressalte-se que o STF, no julgamento da ADI 124/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ 17.4.2009, reiterou a inconstitucionalidade da disposição sobre decadência intercorrente de créditos tributários, na linha do RE 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 14.11.2008³⁹⁰, restando vencido o Min. Marco Aurélio, que, no julgamento da ADI-MC 2.405/RS, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 19.9.2003, entendeu ser inconstitucional a disposição de nova espécie de extinção de crédito tributário pelo ente federado. No caso da Constituição de Santa Catarina, os votos dos Min. Ayres Britto e Joaquim Barbosa apontaram o art. 146, III, “b” da CF/1988 como norma protetiva da autonomia financeira e tributária dos entes federados, impedindo a “autobancarrota estatal” e a “demagogia fiscal”³⁹¹.

Ainda a propósito da decadência e prescrição tributária, o STF também julgou inconstitucional parte do art. 4º da Lei Complementar 118/2005, que veio para alterar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito da contagem do prazo de decadência e prescrição para a repetição de indébito de forma retroativa. Trata-se do RE 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 11.10.2011, que determinou apenas efeitos prospectivos às alterações implementadas pela LC 118/2005, em sede de repercussão geral, ao fundamento da segurança jurídica e da proteção à confiança, vencidos os Min. Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Dias Toffoli e Cármen Lúcia.

³⁹⁰ Cf. infra item 4.1.3.

³⁹¹ Voto do Min. Ayres Britto na ADI 124/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ 17.4.2009.

Nesse caso, MARCIANO SEABRA DE GODOI critica severamente a posição vencida da Corte, principalmente pelo desprestígio à orientação do Superior Tribunal de Justiça (STJ), fixando a tese dos cinco mais cinco³⁹². No entanto, se por um lado, cabe ao STF prestigiar, sempre que possível, a missão constitucional do STJ de orientar a interpretação das normas federais infraconstitucionais (art. 105, III, “a” da CF/1988), por outro é enganosa a interpretação de que tira a última palavra do STF também nesses casos. Com efeito, ainda que o RE seja limitado à interpretação de normas constitucionais, a competência recursal do STF vai muito além do art. 102, III, da CF/1988.

Nesse sentido, além de Corte Constitucional, o STF exerce efetivamente o papel de Corte de Revisão³⁹³, cabendo a ele decidir, também como última instância, sobre a interpretação de normas infraconstitucionais, ainda que em sede de habeas corpus, mandado de segurança, recursos ordinários etc. E, nesses casos, cabe ao STJ também seguir sua orientação, ainda que pertinente a normas federais, por coerência do sistema constitucional. Especificamente, GILMAR FERREIRA MENDES³⁹⁴ defende a possibilidade de a Corte conhecer de ofensa ao art. 5º, II, da CF/1988, nas situações em que o STF entender que a interpretação da norma infraconstitucional foi distorcida com tamanha densidade a ponto de violar diretamente o princípio da legalidade. Exatamente nessa linha foi seu voto no RE 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 11.10.2011.

Também no que se refere à responsabilidade tributária, entendeu o STF que se trata de matéria geral, só passível de disciplina pela lei complementar nacional no julgamento do RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 10.2.2011, apreciado em sede de repercussão geral. Na oportunidade, o STF reconheceu, por unanimidade, a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 8.620/1993, que tornava solidária a responsabilidade dos sócios de sociedades limitadas perante a Seguridade Social.

Interessante apontar que, nesse último precedente, o Pleno reconheceu a inconstitucionalidade formal e material do mencionado dispositivo, por violação ao princípio da livre iniciativa, tendo em vista a confusão entre o patrimônio da sociedade e o dos sócios realizada pela norma federal, na linha defendida por MARCO AURÉLIO

³⁹² GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência do Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 191-207.

³⁹³ GOMES, Joaquim Benedito Barbosa. *La Cour Suprême dans le Système Politique Brésilien*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1994.

³⁹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. “Contrariedade à Constituição e Recurso Extraordinário: Aspectos Inexplorados”. Revista dos Tribunais n. 7, abril-junho de 1994. p. 10-16.

GRECO³⁹⁵, expressamente citado no voto condutor. Os Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e Gilmar Mendes acompanharam apenas quanto à inconstitucionalidade formal.

Por outro lado, na ADI-MC 2.214/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 19.4.2002, a Corte assentou que normas sobre depósitos judiciais não constituem normas gerais em matéria tributária.

Por fim, cabe destacar ainda que o STF também reconheceu limites claros às normas gerais, como ao obstar a fixação de prazo, em sede de lei nacional, para os estados disporem de recursos de impostos no Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, no julgamento da ADI-MC 1.627/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 24.10.1997.

4.1.1 Ausência de normas gerais e exercício de competência tributária

No momento seguinte à promulgação da CF/1988, os entes políticos competentes logo trataram de instituir ou adaptar os tributos previstos no Texto Constitucional, mesmo antes da edição das normas gerais pela União.

Logo surgiu também a impugnação dos contribuintes sobre a possibilidade de instituição desses tributos na ausência da lei complementar nacional.

Exemplo marcante foi o ajuizamento da ADI 28 contra leis de 21 estados, todas editadas nos últimos dias de dezembro de 1988. Em primeiro momento, a liminar restou indeferida no julgamento da ADI-MC 28/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 26.5.1989, por ausência de perigo na demora.

No entanto, no julgamento dos RE 136.215/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 16.4.1993; RE 140.887/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 14.5.1993; e RE 149.955/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 3.9.1993, o STF entendeu que, enquanto não editada a pertinente lei complementar federal, apta a dirimir conflitos entre a União e os Estados e disciplinar sobre os elementos da hipótese de incidência, os Estados federados não poderiam instituir o adicional de imposto de renda, então previsto na redação originária do art. 155, II, da CF/1988.

Na oportunidade, o principal fundamento adotado à unanimidade pela Corte consistia na indispensabilidade de normas nacionais que evitassem conflitos de

³⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. “Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais”. Revista Fórum de Direito, Belo Horizonte, n. 28, ano 5 Julho 2007 Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=46890> . Acesso em: dezembro 2014.

competência entre Estados-membros e a União Federal, razão pela qual também restaria afastada a regra de competência plena prevista nos arts. 24, §3º, da CF/1988 e 34, §§ 1º, 3º e 4º do ADCT. Parte dos votos, notadamente dos Min. Carlos Velloso e Celso de Mello, entendiam ser indispensável a edição de lei complementar federal para definição da hipótese de incidência dos impostos. Daí a declaração de inconstitucionalidade das leis fluminense e paulista do adicional de imposto de renda, esta última declarada inconstitucional, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante na ADI 28/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 12.11.1993.

Posteriormente, nos julgamentos dos AI-AgR 167.777/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 9.5.1997; RE 236.931/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 29.10.1999; e RE-AgR 601.247/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 13.6.2012, ambas as Turmas da Corte afastaram a necessidade de normas gerais para cobrança do IPVA, com fundamento no art. 24, §3º, da CF/1988. É bem verdade que o segundo precedente afastou a possibilidade de conflitos de competência nos casos de IPVA. No entanto, o ajuizamento da ADI 4376/SP, de relatoria do Min. Gilmar Mendes e ainda pendente de julgamento, parece demonstrar que a definição do ente competente para exigir o IPVA de cada veículo pode, sim, ser objeto de grave controvérsia constitucional.

Da mesma forma, quanto ao ITCD, há ao menos um precedente (RE-AgR 607.546/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 6.9.2011) autorizando a instituição do imposto apesar da ausência da norma nacional geral, também se fundando na inexistência de conflito de competência.

4.1.2 Normas gerais e CTN

Por excelência, o CTN trata de normas gerais, razão pela qual ele foi recepcionado, ao menos em parte³⁹⁶, com *status* de lei complementar, consoante afirmou o STF reiteradamente

É certo que parte da doutrina entende que a própria lei complementar pode estabelecer quais são as normas gerais³⁹⁷, compreendendo a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. No entanto, o STF não endossou esse entendimento,

³⁹⁶ A propósito da controvérsia sobre o alcance das normas gerais no CTN cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 106 e ss.

³⁹⁷ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 125 e ss.

assentando no julgamento da ADC 1, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995, a ausência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Só cabe à Constituição determinar quais matérias devem ser regulamentadas apenas pela Lei complementar.

De outra sorte, alguns dispositivos do CTN foram examinados detalhadamente com o propósito de verificar sua compatibilidade com a CF/1988.

Exemplo marcante trata o art. 98 do CTN, que estipula acerca da prevalência das normas internacionais sobre o direito interno em matéria tributária³⁹⁸. Mesmo na vigência da CF/1969, várias vozes do STF indicavam, ainda que *obiter dictum*, a inconstitucionalidade do mencionado dispositivo, como se verifica no julgamento do RE 80.004/SE, Red. para o acórdão Min. Cunha Peixoto, Pleno, DJ 29.12.1977.

No que toca à CF/1988, no julgamento da ADI 1.600/DF, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.6.2003, o Min. Moreira Alves, *obiter dictum*, apontou a não recepção do mencionado dispositivo, ante a compreensão de que a Constituição situa paridade entre tratados internacionais e leis ordinárias, razão pela qual não caberia à lei complementar estabelecer de forma distinta.

No entanto, no julgamento do RE 460.320/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, o voto do relator sustentou a recepção do art. 98 do CTN, como o *status* supra legal dos tratados internacionais em matéria tributária, uma vez que eles não criam espécies tributárias, mas se limitam a proteger direitos dos contribuintes. O julgamento, no entanto, foi interrompido pelo pedido de vista do Min. Dias Toffoli e ainda não foi finalizado.

Na realidade, a controvérsia quanto ao art. 98 do CTN consiste na única impugnação séria examinada pelo STF, que ainda não declarou a incompatibilidade de nenhum dispositivo do CTN com a CF/1988, fato que merece ser destacado. Aliás, diversos dispositivos foram expressamente mencionados pela jurisprudência do STF como recepcionados pela Carta Magna, como os arts. 14 (RE 636.941/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 4.4.2014); 167, parágrafo único (AI-AgR 632.644/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 7.12.2007); 173 e 174 (RE 559.943/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 26.9.2008).

³⁹⁸ A propósito da recepção do art. 98 do CTN, cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 132; BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 141-2; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.98-9; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 578-82; BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 290-2; e AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. “Art. 98 a 100” In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.61-6.

4.1.3 Normas gerais e impostos

Considerando a importância dos impostos no sistema constitucional tributário, foram recepcionadas normas pré-constitucionais, bem como editadas leis complementares com a finalidade de uniformizar os mais significativos tributos, principalmente os relativos à competência estadual (a exemplo da LC 87/1996 – ICMS) e municipal (vg. LC 116/2003 – ISS).

Nessa linha, o STF não deixou de censurar leis ordinárias que desbordaram das normas gerais, especialmente quanto à fixação de hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuintes. A título ilustrativo, citem-se a ADI-MC 567/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.10.1991, que suspendeu legislação do Estado de Minas Gerais, a qual previa entre as hipóteses de incidência do ICMS o fornecimento de água potável, sem autorização na lei geral, e o RE 567.935/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe. 4.11.2014, em que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 15 da Lei n. 7.798/1989, em sede de repercussão geral, por estender a base de cálculo do IPI além da definição constante do art. 47, II, “a”, do CTN.

Além disso, a lei complementar resolve importantes conflitos de competência, como entre o ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal. Exemplo relevante a propósito constituiu na orientação fixada pela Corte nos RE 129.877/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 3.11.1992, e RE 144.795/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12.11.1993, em que se assentou a recepção do DL 406/1968 com *status* de lei complementar e se reafirmou o caráter taxativo da lista de serviços. Assim, nas ditas operações mistas, o STF manteve a linha de permitir a incidência do ISS sobre o valor total nas operações mistas previstas na lista da lei complementar e do ICMS nas não previstas. Tal compreensão evita a bitributação em detrimento dos direitos do contribuinte edispõe as bases econômicas sobre a abrangência de um ou outro imposto, em proveito do Estado Fiscal. Outrossim, recepcionou a Corte a legislação anterior e consagrou o Verbete n. 574 da Súmula do STF.

4.1.3.1 Normas Gerais e ICMS

As normas gerais têm papel fundamental na funcionalidade do ICMS, nada obstante o caudaloso detalhamento de regras que recebeu diretamente da CF/1988, por reunir, ao menos, cinco hipóteses de incidência distintas. De fato, são sensivelmente diversas as

bases econômicas e as próprias mecânicas de funcionamento das seguintes hipóteses previstas na Carta Magna: (i) operações mercantis, inclusive importações; (ii) transporte interestadual e intermunicipal; (iii) serviço de comunicação; (iv) sobre lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e (v) sobre minerais³⁹⁹.

Com efeito, é notório que a CF/1988 reuniu ao antigo ICM os impostos federais sobre transporte e comunicações, sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e mineração, previstos no sistema da CF/1969.

Como consequência dessa reunião de elementos variados e minuciosamente descritos no Texto Constitucional, o STF é obrigado a analisar detalhes e minúcias na mecânica do imposto que mais arrecada no País atualmente.

Antes da edição da LC 87/1996, as normas gerais relativas ao ICMS eram regulamentadas pelo DL 406/1968 e, na parte em que inovada pela competência da CF/1988, pelos Convênios, consoante disposição específica do art. 34, §8º, do ADCT.

O STF admitiu, nessa linha, que os convênios regulamentassem as normas gerais do referido imposto até a edição da lei complementar, principalmente considerando o Convênio ICM 66/1988, consoante decidido nos RE 144.795/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12.11.1993, e RE-AgR 156.287/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 20.5.1994, inclusive quanto à regra de recolhimento do imposto no desembaraço aduaneiro, no RE 192.711/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.4.1997, e quanto aos produtos semielaborados (RE 205.634/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 15.12.2000).

No entanto, o STF não permitiu aos convênios a regulação completa do ICMS, nem se furtou de controlar e restringir o alcance dessas normas.

De fato, o STF entendeu que cabia ao convênio regulamentar apenas supletivamente alguma lacuna existente na legislação recepcionada pela CF/1988. Daí a conclusão de que a base de cálculo do ICMS na exportação de mercadorias estava regulamentada pelo DL 406/1968 no RE 149.922/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 29.4.1994, que julgou inconstitucional o art. 11 do Convênio 66/1988.

Além disso, no julgamento da ADI-MC 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997, a Corte referendou decisão do relator que suspendeu convênios instituindo o ICMS sobre o transporte aéreo, ao fundamento de que este não era tributado no sistema anterior (apenas o transporte rodoviário) e tal inovação dependeria

³⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 36 e ss.

exclusivamente da lei complementar, nada obstante a autorização do art. 34, §8º, do ADCT para os Convênios.

Interessante perceber que o pragmatismo ou consequencialismo, tão criticados na fundamentação de decisões em matéria tributária que beneficiam a Fazenda Pública, foi empregado decisivamente como fundamento a favor dos contribuintes. O argumento central do *periculum in mora* do julgamento, ocorrido em 4.8.1994, consistiu nas sucessivas falências vivenciadas à época por diversas companhias aéreas, não só no Brasil, como também no resto do mundo⁴⁰⁰.

No julgamento da liminar, a divergência foi aberta pelo Min. Marco Aurélio, que admitiu a autorização do art. 34, § 8º, do ADCT e refutou o perigo na demora, fundando-se nos riscos às fazendas estaduais ao serem obstadas de instituir impostos que foram submetidos à sua competência pela CF/1988:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO: (...)Se tivesse que sopesar os riscos decorrentes da concessão, ou não, da liminar, potencializaria a situação também deficitária dos Estados. Chegaria a potencializar a necessidade de esses Estados contarem com meios, e meios proporcionados pela Carta de 1988, para fazer frente às obrigações que lhes cabem, às atividades precípua no âmbito da saúde, da segurança, do saneamento etc.⁴⁰¹

Trata-se de fundamentação estreitamente vinculada ao Estado Fiscal disciplinado na CF/1988, por se reportar diretamente aos direitos fundamentais promovidos pela tributação. No caso, a divergência foi acompanhada pelos Min. Carlos Velloso, Celso de Mello e Néri da Silveira.

No julgamento de mérito, realizado em 12.9.1996, foi declarada a inconstitucionalidade dos convênios na esteira do voto do relator que expressamente assentou a superioridade da reserva legal para a instituição de normas gerais sobre as normas constitucionais que dispõem sobre a instituição do INSS e seu regime de transição, no julgamento da ADI 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997⁴⁰². Ressalte-se que o voto convergente do Min. Ilmar Galvão reconheceu a possibilidade de os convênios disporem, no regime de transição, sobre normas gerais do ICMS, mas restava indispensável tratamento para prevenir conflitos de competência, o que não ocorreu nos convênios editados antes da LC 87/1996, na linha do decidido nos RE 136.215/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 16.4.1993; e RE 140.887/RJ, Rel. Min. Moreira Alves,

⁴⁰⁰ Cf. voto condutor da ADI-MC 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997.

⁴⁰¹ voto do Min. Marco Aurélio na ADI-MC 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997.

⁴⁰² Apesar separadas por mais de dois anos os acórdãos tanto da medida cautelar quanto do mérito foram publicados no mesmo dia, tendo em vista a demora na revisão dos apares.

Pleno, DJ 14.5.1993 (cf. supra item 4.1.1). Tendo em vista este fundamento de ordem material, a ação direta foi julgada procedente por unanimidade, diferentemente do juízo quanto à cautelar.

Ressalte-se que, mesmo após a edição da LC 87/1996, o STF considerou inconstitucional a cobrança de ICMS sobre o transporte aéreo, dada a deficiência da regulamentação. É importante destacar que a regulamentação do ICMS sobre o transporte aéreo foi proposta e aprovada pelo Congresso Nacional poucos dias após a decisão do STF na ADI 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997.

Em primeiro momento, em 27.8.1997, o Plenário indeferiu a cautelar no julgamento da ADI-MC 1.600/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.2.1998, pela maioria mínima, restando vencidos os Min. Sydney Sanches (relator), Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Ilmar Galvão e Moreira Alves. Prevaleceu a divergência então inaugurada pelo Min. Carlos Velloso, que considerou que a LC 87/1996 contém as diretrizes necessárias à instituição e cobrança do ICMS, inclusive para dirimir conflitos de competência, ainda que não seja perfeita. Seu voto foi acompanhado pelos Min. Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Néri da Silveira e Celso de Mello.

Antes de apreciado o mérito, em 11.12.1997, o STF enfrentou questão semelhante na ADI-MC 1.601/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 19.12.2001, que impugnava o convênio de ICMS ao estipular alíquota de 12% para operações internas de transporte aéreo de passageiros e cargas. Apesar de o voto do relator originário, Min. Octavio Gallotti, afastar a plausibilidade da inconstitucionalidade do convênio, prevaleceu o voto divergente da lavra do Min. Nelson Jobim, que entendeu violada a competência do Senado de fixar a alíquota interestadual, uma vez que a regra do convênio implicava na aplicação da alíquota interna em todos os casos. O raciocínio do Min. Nelson Jobim originava-se da constatação de que apenas pessoas físicas poderiam ser passageiros. Logo, em nenhum caso o destinatário do serviço de transporte aéreo seria pessoa jurídica ou contribuinte do ICMS, razão pela qual a alíquota fixada pelo Senado jamais seria aplicável.

No julgamento do mérito, assim, o entendimento cautelar foi revertido, em 26.11.2003, para considerar inconstitucional a incidência do ICMS no transporte aéreo de passageiros na ADI 1.600/DF, Red. Para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.6.2003. Na ocasião, o relator originário, Min. Sydney Sanches, mudou seu entendimento para acompanhar os fundamentos expedidos pelo Min. Carlos Velloso no julgamento da cautelar.

A maioria, contudo, apoiou o voto divergente da lavra do Min. Nelson Jobim, que chamou a atenção para (i) a ausência de regras que dessem cumprimento à não cumulatividade e à distribuição de receitas no transporte interestadual de passageiros e (ii) a violação à isonomia, tendo em vista o benefício de isenção concedido às companhias estrangeiras de transporte aéreo, por meio de tratados internacionais. O voto condutor, no entanto, entendeu plenamente aplicáveis as regras constitucionais no transporte aéreo de cargas, salvo no internacional, em razão do tratamento desigual concedido às empresas estrangeiras. Ressalte-se que o voto do Min. Nelson Jobim assentou, *obiter dictum*, a inconstitucionalidade também do transporte terrestre de passageiros, deixando de declará-la ante a ausência de pedido na ação direta. Acompanharam seu entendimento os Min. Ellen Gracie, Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira e Moreira Alves. Ficaram vencidos o relator, Min. Sydney Sanches, e os Min. Carlos Velloso e Marco Aurélio, este último declara a inconstitucionalidade em menor extensão.

No caso, a extensão das isenções tributárias com fundamento na isonomia foi admitida sem nenhuma referência à velha jurisprudência da Casa que negou pretensões semelhantes a outros contribuintes⁴⁰³. Além disso, no caso, o argumento da isonomia foi empregado equivocadamente, uma vez que as empresas aéreas estrangeiras são isentas dos tributos brasileiros justamente por serem tributadas em seus países de origem, o que não ocorre com as companhias aéreas brasileiras, também protegidas pelos tratados. Em outras palavras, os tratados internacionais citados no julgamento da ADI 1.600/DF, Red. Para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.6.2003, são celebrados justamente para evitar a dupla tributação internacional, no entanto a decisão do STF simplesmente tornou as companhias brasileiras isentas de impostos tanto no Brasil quanto no exterior.

Por outro lado, se o rigor extremo do STF na exigência de normas mais adequadas para cumprir os ditames da não cumulatividade e da repartição de receitas entre os estados é compreensível por seu caráter pedagógico, seria mais razoável a fixação de prazo para que o Congresso Nacional ajustasse as referidas inconsistências. Frise-se que as disposições da LC 87/1996 já constituíam reação do Poder Legislativo ao decidido na ADI 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997.

A conclusão da Corte simplesmente tornou isento o transporte aéreo, em prejuízo dos recursos do erário e da concorrência de outras formas de transporte, principalmente o

⁴⁰³ Cf. infra item 5.3.1.

terrestre. Saliente-se que as regras constitucionais cujo desrespeito fundamentou a decisão do STF, no caso do transporte aéreo intermunicipal e interestadual, não tutelam direitos fundamentais dos contribuintes, mas constituem meras regras de partilha entre os estados. Não deixa de ser contraditório, e certamente não valoriza o Estado Fiscal, impedir que qualquer ente competente institua o imposto colocado à sua disposição pela Carta Magna, com fundamento apenas na má distribuição dos recursos a que os estados têm direito, afinal arrecadar alguma coisa é mais compatível com as normas constitucionais do que não arrecadar, considerando a ausência de violação ao direito do contribuinte.

Por sinal, tendo em vista o prolongamento no tempo do julgamento da ADI 2.669/DF, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 6.8.2014, o STF mudou novamente sua orientação e deliberou ser constitucional a LC 87/1996 quanto ao transporte terrestre de cargas e passageiros.

Com efeito, o relator originário, Min. Nelson Jobim, apresentou voto em sentido idêntico à sua manifestação na ADI 1.600/DF, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.6.2003, tendo sido acompanhado pelos Min. Sepúlveda Pertence, Gilmar Mendes e Celso de Mello, com pequeno, mas considerável, ajuste: a proposta de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para preservar o imposto recolhido e cobrado até a data do julgamento.

Contudo, prevaleceu nesse novo julgamento o voto do Min. Marco Aurélio que apontou justamente a criação de casta de empreendimentos que estariam imunes tanto de ICMS quanto de ISS, em prejuízo das unidades federadas. Acompanharam a divergência os Min. Joaquim Barbosa, Rosa Weber, Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux, julgando improcedente a ação.

Dessa forma, a oscilação da jurisprudência da Corte acarretou insegurança por parte dos contribuintes e do Fisco, como também gerou a contradição de permitir a incidência do ICMS sobre o transporte terrestre e obstá-la sobre o aéreo, sem justificativa suficiente, seja com base nos direitos dos contribuintes, seja com base na autorização constitucional de cobrar tributos, em especial, impostos.

No que se refere à base de cálculo, o STF examinou detidamente e declarou constitucionais os arts. 2º, §7º, do DL 406/1968; 14 do Convênio n. 66/1988; e 13, § 1º, I, da LC 87/1996, que permitiam a incidência por dentro do ICMS⁴⁰⁴, isto é, sobre seu próprio montante, no julgamento do RE 212.209/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson

⁴⁰⁴ Cf. a propósito, CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 306 e ss. CASSONE, Vittorio. *Interpretação do Sistema Tributário Nacional e o STF*. São Paulo: Atlas, 2013.

Jobim, Pleno, DJ 14.2.2003, contra o voto do Min. Marco Aurélio, que entendia violada a capacidade contributiva caso não destacado o próprio tributo no valor da operação. Prevaleceu, no entanto, a divergência inaugurada pelo Min. Nelson Jobim, que apontou a operação como base de cálculo do tributo, não a renda ou o lucro auferido pelo vendedor.

Nessa mesma orientação, assentou a Corte, no julgamento da repercussão geral no RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 18.8.2011, em que restaram vencidos os Min. Marco Aurélio e Celso de Mello.

Em conclusão, é importante destacar que o juízo escrutinador da Corte sobre as normas gerais do ICMS não foi muito severo, com exceção do transporte de passageiros, cujo entendimento prejudicou a segurança jurídica, em razão de sua constante oscilação, e ceifou base econômica importante do tributo ao excluir o transporte aéreo.

4.1.3.2 Normas Gerais e ISS

Em oposição ao ICMS, o STF foi muito mais rigoroso ao examinar as normas gerais referentes ao ISS, principal tributo municipal, especialmente quanto à lista de serviços anexa à LC 116/2003.

Apesar de reiteradamente adotar a definição de serviço tal como exposta por AIRES BARRETO⁴⁰⁵, o STF encontra ainda severas dificuldades de estabelecer contornos seguros para a competência constitucional do art. 156, III, da CF/1988.

Repita-se que, mesmo antes da CF/1988, o STF assentou o caráter taxativo, e não meramente exemplificativo, da lista de serviços, apesar de considerar que cada item da lista comporte interpretação ampla, consoante decidido no RE 105.477/PE, Rel. Min. Francisco Rezek, Segunda Turma, DJ 6.9.1985. Esta orientação foi mantida no âmbito da CF/1988, a teor do decidido nos RE 144.795/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12.11.1993; e RE 361.829/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 24.2.2006. O STF reconheceu a repercussão geral da questão constitucional no RE-RG 615.580/RJ, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 20.8.2010.

Antes da edição da LC 116/2003, o STF assentou também a recepção do DL 406/1968 pela Carta Magna com *status* de lei complementar, inclusive julgando compatível com a Constituição os tratamentos mais benéficos concedidos pela norma pré-

⁴⁰⁵ “Serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial” (BARRETO. Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 64.)

constitucional aos serviços profissionais de advocacia (RE 236.604/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 6.8.1999), aos de subempreitada (RE 262.598/PR, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJ 28.9.2007) e expressa não incidência sobre os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central (RE 361.829/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 24.2.2006).

O STF ainda discute, em sede de repercussão geral, a dedução de materiais de construção na base de cálculo de ISS incidente sobre os serviços de construção civil, reconhecida no RE-RG 603.497/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 7.5.2010. Registre-se que a Min. Ellen Gracie decidiu o mérito da repercussão geral monocraticamente, assentando-se na jurisprudência da Corte, no sentido da constitucionalidade da dedução da base de cálculo. Contudo, essa decisão singular não traz segurança e felizmente não foi adotada por outros ministros da Corte. Muito mais adequada é a reafirmação de jurisprudência realizada no Plenário Virtual, com a participação de todos os Ministros da casa. No caso em apreço, houve agravo regimental e o plenário finalmente terá a oportunidade de manifestar-se em definitivo na questão constitucional.

No entanto, ao examinar a lista de serviços presente nas normas gerais, o STF tem sido bastante criterioso.

É certo que a Corte declarou a constitucionalidade dos itens da lista referente aos serviços cartoriais no julgamento da ADI 3.089/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1º.8.2008, na qual restou vencido apenas o relator originário, Min. Ayres Britto; além da decisão em sede de repercussão geral no RE-RG 756.915/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 12.11.2013. Fixada a orientação quanto à constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista anexa à LC 116/2003, o STF afastou a repercussão geral quanto à especificação da base de cálculo, se possível a tributação por preço fixo, ou não, no ARE-RG 699.362/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 6.6.2013.

Da mesma forma, o STF declarou a constitucionalidade do item pertinente ao arrendamento mercantil, em sede de repercussão geral, no julgamento dos RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 5.3.2010, e RE 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 5.3.2010. Na oportunidade, o Relator distinguiu entre *leasing* operacional, identificado com a locação, e o *leasing* financeiro e *lease-back*, entendendo que nessas duas últimas espécies, haveria serviço apto a amparar a competência tributária do ISS. Daí ter assentado o Relator:

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: (...) Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.⁴⁰⁶

No caso, restou vencido apenas o Min. Marco Aurélio, que apontou a contradição desse raciocínio com o decidido pela Corte no RE 116.121/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 25.5.2001. Nesse precedente, o STF declarou a inconstitucionalidade do item 79 da lista anexa ao DL 406/1968, ao fundamento de que a locação de bem móvel constitui obrigação de dar, não de fazer, insuscetível de constituir em serviço, na linha do voto condutor, que foi acompanhado pelos Min. Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Néri da Silveira e Moreira Alves. Restaram vencidos o relator originário, Min. Octavio Gallotti, e os Min. Carlos Velloso, Nelson Jobim, Ilmar Galvão e Maurício Corrêa, que aplicavam a antiga jurisprudência da Corte pela admissibilidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 115.103/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, Primeira Turma, DJ 29.4.1988, e RE 112.947/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ 7.8.1987).

Posteriormente, o STF fixou o entendimento da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, em sede de repercussão geral, no RE 626.706/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.9.2010, e por meio da Súmula Vinculante n. 31.

Efetivamente, parece gritante a incoerência entre a decisão do ISS no arrendamento mercantil e a locação de bens móveis. Ainda que ao direito tributário não caiba alterar o caráter jurídico dos negócios jurídicos, é pertinente a ressalva que o voto do Min. Cezar Peluso fez no RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 5.3.2010, no sentido de considerar inadequada a classificação do direito romano sobre as obrigações para a interpretação constitucional e análise das complexas formas de contrato hoje disponíveis.

Ressalte-se, ainda, que o STF afastou a incidência do ICMS nos casos de arrendamento mercantil, inclusive na importação, quando não houvesse a antecipação da opção de compra⁴⁰⁷. Por outro lado, no julgamento do RE 429.306/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 16.3.2011, a Corte permitiu a incidência do II e do IPI nos casos de entrada de produtos objeto de *leasing*, nada obstante tratar de *leasing* financeiro

⁴⁰⁶ Voto do Min. Eros Grau no RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 5.3.2010.

⁴⁰⁷ Cf. supra item 3.2.5.

de sistema computadorizado de tomografia. No entanto, ao contrário do apontado por ANDREI PITTEN VELLOSO⁴⁰⁸, este último precedente não contradiz o RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 5.3.2010, pois não refuta a existência de serviço no *leasing* financeiro nem nega a incidência do ISS, mas apenas aduz que o ISS, o II e o IPI podem incidir simultaneamente.

Além disso, o STF também deferiu medida cautelar na ADI-MC 4.389/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 25.5.2011, para dar interpretação conforme ao subitem 13.05 da lista anexa à LC 116/2003, que trata dos serviços de composição gráfica, para afastar a incidência do ISS sobre a encomenda de embalagens. A unanimidade do Plenário acompanhou o voto do relator que entendeu ser pertinente, para a solução da controvérsia, o papel da atividade no ciclo produtivo. Em síntese, o STF entendeu que a preponderância da circulação de mercadorias na produção e entregas de embalagens sob encomenda deve-se à sua utilidade na produção e comercialização de produtos. Além disso, os votos concorrentes ainda citaram dois fundamentos para a conclusão pelo deferimento da liminar: o prejuízo dos contribuintes por não poderem se aproveitar dos créditos de ICMS e a participação dos Municípios na arrecadação do ICMS.

Ressalte-se que, na mesma sessão de julgamento, começou a ser apreciada a liminar na ADI 4.413/DF, também de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, de conteúdo mais abrangente, pois tratava de excluir as embalagens dos serviços de composição gráfica, como também outros insumos, como bulas, rótulos, etc. No entanto, tendo em vista a divergência aberta pela Min. Ellen Gracie, que afastava apenas as embalagens, o julgamento foi adiado e, até o presente momento, não foi retomado.

Ainda que a fundamentação esteja alinhada com os objetivos do Estado Fiscal – proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes e preocupação com o financiamento do poder público –, a decisão desprestigiou a lei complementar como solução normativa ao conflito de competência e fixou critérios pouco objetivos para a distinção das operações mistas, em detrimento da segurança jurídica. Além disso, o fundamento de que os municípios são beneficiados pela partilha do ICMS não joga luz à controvérsia, uma vez que isso justificaria que todos os casos de conflito seriam resolvidos pela incidência do ICMS, o que já demonstra, por si só, o absurdo da pretensão.

Os precedentes só demonstram que o STF ainda não conseguiu resolver a contento os critérios para evitar a incidência simultânea de ISS e ICMS. Nesse contexto, não é de

⁴⁰⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 365.

estranhar que o Tribunal tenha reconhecido a repercussão geral quanto à compatibilidade constitucional de diversos itens da lista de serviços anexa à LC 116/2003, como operações envolvendo contratos de franquia (RE-RG 603.136/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1º.10.2010), farmácias de manipulação (RE-RG 605.552/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 16.5.2011), secretariado por rádio-chamada (RE 660.970/RJ, Red. para o acórdão Min. Luiz Fux, DJe 21.6.2012), operadoras de planos de saúde (RE-RG 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 18.9.2012); licenciamento ou cessão de *softwares* (RE-RG 688.223/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 4.10.2012); e exploração de jogos e apostas (RE-RG 634.764/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 28.2.2014).

4.1.4 Normas gerais e demais tributos não vinculados

Ao apreciar o RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 6.11.1992, o Plenário do STF entendeu que as contribuições sociais têm natureza tributária e que não se submetiam à regra do art. 146, III, “a”, da CF/1988, pertinente apenas aos impostos. Assim, a instituição de contribuições sociais não dependia de normas gerais, especialmente aquelas previstas diretamente no Texto Constitucional, como a CSLL, segundo a jurisprudência fixada pelo STF.

Na ocasião, o voto do Min. Ilmar Galvão destacou que o próprio texto constitucional estabelecia normas gerais quanto aos contribuintes e à base de cálculo. Além disso, ao fundamentar a constitucionalidade da administração e fiscalização da CSLL pela Receita Federal, o Min. Ilmar Galvão destacou a praticidade de reunir a arrecadação dos dois tributos com fonte de referência comum, já que o IR das pessoas jurídicas também necessitava de fiscalização dos balanços anuais das empresas. Esse fundamento pragmático claramente baseia-se na máxima de *economia na cobrança* já defendida por ADAM SMITH no Século XVIII⁴⁰⁹ e bem próxima dos limites e elementos do Estado fiscal (cf. supra item 2.1.2).

Na linha do voto condutor, então, restou reconhecida a constitucionalidade da Lei 7.689/1988, que instituía a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, com a ressalva apenas do art. 8º, que previa a cobrança do referido tributo em relação a fatos ocorridos durante todo o ano-base de 1988. No mesmo sentido, reiterou a Corte no julgamento do RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.8.1992.

⁴⁰⁹ SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. vol. II, 3. ed. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1999. p. 487 e ss.

Esse mesmo entendimento foi reafirmando no julgamento da ADC 1, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995, que mesmo apreciando lei complementar, assentou tratar a instituição da COFINS de norma materialmente ordinária, tendo em vista sua previsão no art. 195, I, da CF/1988.

Da mesma forma, ao analisar contribuição de intervenção econômica, no caso, a contribuição do SEBRAE⁴¹⁰, instituída pela Lei n. 8.029/1990, no RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 27.2.2004, o STF assentou sua constitucionalidade, apesar da inexistência de lei complementar com disciplina sobre fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Destaque-se que o voto condutor do acórdão estabeleceu, contra o voto do Min. Marco Aurélio, que o fato de estarem sujeitas ao art. 146, III, da CF/1988, não implica necessidade de serem instituídas por meio de lei complementar. Esta solução foi confirmada em sede de repercussão geral, no julgamento do RE 635.682/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.5.2013.

Apesar de garantir a indispensável arrecadação das contribuições sociais, restringir a aplicação do art. 146, III, da CF/1988 aos impostos não prestigiou o Estado Fiscal, seja por afastar garantias de estabilidade que protegeriam os contribuintes, especialmente considerando a possibilidade de criação de novas competências tributárias relativas a contribuições para os Estados e Municípios (a exemplo da COSIP, cf. infra item 3.1.4), seja por reduzir o ônus legislativo a justamente o gênero tributário mais importante: os impostos.

Como bem destacaram os votos dos Ministros, a necessidade de uniformização de regras envolvendo 5.561 Municípios e 27 Estados é autoevidente, mas a exceção licenciosa à disposição da União não favorece o federalismo nem a segurança jurídica dos contribuintes. Seria importante, ao menos, a fixação de regras gerais mínimas, ainda que permitida a instituição de cada contribuição por lei ordinária.

Por outro lado, outra orientação prevaleceu quanto à alínea “b” do art. 146, III, da CF/1988, no julgamento dos RE 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 14.11.2008; RE 559.943/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 26.9.2008; e RE

⁴¹⁰ A propósito, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. “Constitucionalidade da Contribuição ao SEBRAE em face do princípio da estrita legalidade tributária: comentários ao Acórdão proferido no Recurso Extraordinário n. 396.266-3 – Santa Catarina, relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.) *Construindo o Direito Tributário na Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 469-83. TAVARES, Alexandre Macedo. “Empresas de médio e Grande Porte e a Exigibilidade da Contribuição ao Sebrae: Natureza Jurídica Específica dessa prestação e o Princípio da Não –Afetação dos Impostos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 66, São Paulo: Dialética, março de 2001. p. 6-16.

560.626/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 5.12.2008, que deram origem à Súmula Vinculante n. 8:

Na ocasião, o STF julgou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, sob o pálio da repercussão geral, tendo em vista que as regras de prescrição e decadência, mesmo referentes às contribuições sociais, dependiam de lei complementar, nos termos do art. 146, III, “b” da CF/1988. Os votos condutores apontaram que a fixação dos prazos e causas de suspensão e interrupção da prescrição e decadência constituem normas gerais, sob pena de esvaziar a proteção constitucional, de sorte que não poderiam ser fixadas por lei ordinária. A Min. Cármen Lúcia vai até mais longe e afirma que nenhum ponto sobre decadência ou prescrição pode ser tratado pelos entes federados, mas devem ser objeto da lei complementar nacional.

No entanto, considerando as razões de segurança jurídica e a declaração de inconstitucionalidade 27 anos após a edição da norma e o julgamento em sede de repercussão geral, o Pleno atendeu pedido realizado apenas na sustentação oral, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de forma inédita⁴¹¹.

Com efeito, a modulação de efeitos determinada pela Corte em processo subjetivo – ainda que na sistemática da repercussão geral – concedeu efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, de forma peculiar, para considerar legítimos os recolhimentos efetuados no prazo dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 e não impugnados pelo contribuinte, de forma administrativa ou judicial, antes do julgamento do paradigma da repercussão geral. Isto é, apesar de a modulação não autorizar mais a cobrança de débitos nos prazos dilatados da Lei n. 8.212/1991, se o contribuinte efetivamente pagou essas contribuições, somente aqueles que impugnaram a constitucionalidade da lei antes do julgamento do STF terão direito à repetição de indébito⁴¹². Evidentemente, e como bem aponta o Min. Gilmar Mendes, essa modulação não impede o ressarcimento dos contribuintes litigantes nos recursos paradigmas, mas apenas outros que aguardavam o desfecho do entendimento.

Parte da doutrina entende que essa decisão pautou-se exclusivamente por argumentos de caráter político-econômico, inviáveis para supostamente mitigar a eficácia

⁴¹¹ FERRAZ, Taís Schilling. “Prescrição e decadência em matéria tributária: inafastabilidade da regulação via lei complementar e efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Breves comentários sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 559.882-9/RS, 556.664-1/RS e 560.626-1/RS”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (orgs.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 155-65.

⁴¹² CF. MENDES, Gilmar Ferreira. *Estado de Direito e Jurisdição Constitucional – 2002-2010*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 123-4.

de normas constitucionais⁴¹³. No entanto, muito mais do que o argumento do desfalque da arrecadação, prevaleceu o entendimento norteado pela segurança jurídica e estabilidade das situações jurídicas.

No caso, mais do que evitar a sangria dos cofres públicos, pretendeu-se obstar ajuizamento de novas ações. Ressalte-se que não se cuidava da cobrança de tributos criados de forma inconstitucional, mas de impedir a devolução de contribuições devidas, porém cobradas ou pagas a destempo.

Por um lado, se tal decisão impede, naquela controvérsia constitucional, o ajuizamento de novas ações de repetição de indébito, por outro ela estimula a litigância preventiva para assegurar semelhantes benefícios que podem ser reconhecidos, após muitos anos de tramitação, a outros contribuintes, inclusive concorrentes comerciais. Logo, a despeito de os preciosos fundamentos do Supremo Tribunal Federal, a reiteração deste tipo de modulação pode causar justamente o efeito inverso do que se pretende.

Especificamente quanto à sujeição das contribuições sociais às normas gerais, previstas no art. 146, III, com exceção da alínea “a”, o STF reiterou esse entendimento ao declarar a inconstitucionalidade de lei federal que estendia a responsabilidade tributária de terceiros em relação à Seguridade Social, no RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 10.2.2011.

Além disso, o STF entendeu constitucional a inclusão, na lei nacional que trata de micro e pequenas empresas, de tratamento benéfico de outras contribuições além daquelas expressamente consignadas no art. 146, III, “d”, da CF/1988, nas ADI-MC 2.006/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.9.1999, e ADI 4.033/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.2.2011.

Interessante, neste último precedente, a discussão sobre a viabilidade do sistema sindical dada a isenção concedida a pequenas e microempresas em relação às contribuições patronais e a imposição constitucional de tratamento diferenciado a esse tipo de pessoa jurídica. O Min. Marco Aurélio restou vencido, na oportunidade, por entender que a isenção concedida acabaria por inviabilizar as entidades sindicais patronais, que dependem do tributo para subsistir e defendem direitos sociais previstos na Carta Magna. A ponderação dessas questões demonstra justamente os limites do Estado Fiscal e a necessidade de sua consideração ao apreciar questões constitucionais tributárias à luz dos direitos fundamentais. Na espécie, a maioria do STF entendeu, com toda razão, ser

⁴¹³ A exemplo, Cf. VELANO, Emília Maria. *Modulação dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 116 e ss.

legítima a opção legal pela viabilidade das micro e pequenas empresas, sem deixar de considerar as implicações contrárias.

4.2 CONTROLE DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

À luz do princípio da legalidade, os entes federados exercem, em regra, a competência tributária outorgada à Constituição, por meio da edição de leis ordinárias. Sem dúvida, essa legislação está submetida a profícuo escrutínio por parte dos contribuintes, em razão de seu detalhado catálogo de direitos previsto na CF/1988, e das minuciosas regras constitucionais de competências, consequência direta do nosso sistema rígido e inflexível (cf. supra item 1.2.1.4).

Se a Carta Magna é campo fértil para impugnações à legislação ordinária em matéria tributária, não pode ser menosprezada a criatividade do Fisco e da defesa de contribuintes, que chegou a impugnar até veto do Chefe do Poder Executivo, em matéria de IPTU, por meio de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF 1/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 7.11.2003).

Muitas dessas impugnações foram examinadas pelo STF e seus resultados precisam ser analisados globalmente para concluir-se como a Suprema Corte vem concretizando as regras de competência constitucional e garantindo a força normativa dos direitos fundamentais, tendo como parâmetro o Estado Fiscal. É certo que muitas decisões abrangem os tributos de forma geral, como a constitucionalidade da incidência da SELIC nos débitos tributários, independentemente do ente federado competente (RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 18.8.2011).

Importante ao Estado Fiscal, no entanto, consistiu o entendimento do STF no sentido de permitir, aliás, impor a tributação de produto oriundo das atividades ilícitas.

Com efeito, ao negar habeas corpus em relação a crimes tributários, no julgamento do HC 77.530/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 18.9.1998, adotou-se o *non olet* de Vespasiano e admitiu-se expressamente a incidência de tributos sobre o produto de atividades criminosas, na linha da doutrina de AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO⁴¹⁴, citado como razão de decidir, afastando qualquer contrariedade ao princípio da moralidade. No mesmo sentido, o HC 94.240/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJ 13.10.2011.

⁴¹⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 86.

De fato, é injustificável tornar isentas as bases econômicas produtos do crime, ante a necessidade de financiamento dos direitos fundamentais, bem como avilta os direitos do contribuinte que atua apenas lícitamente ser tratado de forma mais onerosa, independentemente de que tipo de tributo se cuide.

Além disso, ressalte-se que a Corte reconheceu, com fundamento na competência tributária e na correlata competência de instituir incentivos fiscais, competência para as entidades federadas estipularem índices de correção monetária para os débitos fiscais desde que em patamares iguais ou inferiores aos fixados pela União, no RE 183.907/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 16.4.2004, e na ADI 442/SP, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 28.5.2010. Assim, apesar de não terem competência para dispor sobre sistema monetário, incluindo a fixação de índice inflacionário, podem os entes federados concederem incentivos fiscais por meio de índices mais generosos ao contribuinte.

No entanto, nas situações que não são generalizadas, é importante perceber se há padrões de decisão no STF que variam de acordo com o ente federativo envolvido. Nesse sentido, é conveniente, para os fins dessa tese, separar o exame entre tributos vinculados e não vinculados, com a finalidade de destacar padrões e orientações do STF.

4.2.1 Tributos não vinculados

Nesse ponto, serão examinadas as decisões do STF que cuidaram da compatibilidade entre normas federais, municipais e estaduais que exerceram a competência tributária, sempre sob o parâmetro do Estado Fiscal, principalmente para discernir se há tratamento diferenciado em relação a impostos e outros tributos não vinculados e, finalmente, entre estes e aqueles e os tributos vinculados.

4.2.1.1 Impostos

Em primeiro lugar, o STF sempre exigiu estreita observância dos instrumentos normativos para tornar exigíveis novos tributos instituídos. Daí que o STF só permitia a incidência do ICMS sobre o fornecimento de bebidas e alimentos consumidos no próprio estabelecimento após a edição da lei estadual posterior às regras gerais que o autorizavam, nos termos do RE 144.795/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12.11.1993, e do Verbete n. 574 da Súmula do STF.

Ademais, no julgamento do RE 439.796/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 17.3.2014, o STF deu provimento ao recurso do contribuinte para considerar válida a incidência do ICMS na importação, consoante a competência prevista na EC 33/2002 (cf. supra item 3.2.5), somente após a aprovação de lei estadual posterior às normas gerais estabelecidas na LC 114/2002, declarando insuscetível de convalidação as normas anteriores. Ou seja, ainda que houvesse normas gerais e leis ordinárias do ente tributante editadas anteriormente, somente poderia ser validamente constituído o crédito tributário na importação por não contribuintes após a EC 33/2001, com a edição das normas gerais (no caso, LC 114/2002) e da pertinente lei estadual ordinária, restando imprestável a legislação anterior para tal fim.

No que se refere às mudanças fáticas, o Tribunal também é bastante rígido ao apreciar as alterações legislativas dos entes federados. Com efeito, no caso de venda de *softwares*⁴¹⁵, em primeiro momento, o STF resistiu em reconhecer o caráter de mercadoria, retirando as operações do campo de competência do ICMS no julgamento do RE 176.626/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 11.12.1998. Nesse julgamento, assentou-se que apenas consubstanciava mercadoria o *software* de prateleira (comercializado mediante base material, como disquetes ou CD-ROM), não aquele obtido por meio da internet. No mesmo sentido: RE 199.464/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Segunda Turma, DJ 30.4.1999, e RE-AgR 285.870/SP, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 1.8.2008.

Somente com o julgamento da ADI-MC 1.945/MT, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 14.3.2011, essa posição foi modificada para incluir no conceito de mercadoria também bens digitais, a partir do voto do Min. Nelson Jobim, que ressaltou a sensível mudança fática com a criação e desenvolvimento do ambiente digital inaugurado pela internet.

Na mesma linha, o Min. Gilmar Mendes apontou a progressiva substituição do comércio tradicional pelo comércio eletrônico, apontando o risco de esvaziamento da base

⁴¹⁵ A propósito, cf. GRECO, Marco Aurélio. “Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos intangíveis”. *Direito Tributário Atual* n. 20. São Paulo: Dialética, 2006. p. 166-78. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Licenciamento e o Sub-licenciamento de programas de software não se confundem com circulação de mercadorias – impossibilidade de incidirem sobre as respectivas operações de ICMS, IPI e II – parecer”. *Revista de Imposto de Renda*, Ano XXXIV, n. 270. São Paulo: CEFIR, janeiro de 1990. p. 7-26. MOTTA FILHO, Marcello Martins. “Software de Prateleira e o ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 35. São Paulo: Dialética, agosto de 1998. p. 64-70. CHIESA, Clélio. “Competência para Tributar as operações com programas de computador (softwares)”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 36, jan. 2001. p. 41-50. BRITO, Edvaldo. “‘Software’; ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 5. São Paulo: Dialética, fevereiro de 1996. p. 19-28.

econômica-tributária importante para o Estado, ante a mera substituição da forma como procedidas as operações, afirmando que “a mudança na realidade afeta a interpretação do Texto Constitucional de alguma forma, ou vai afetar.” Também apontou o Min. Ayres Britto que “o próprio substantivo circulação passa a ganhar sentido novo. A internetização da vida leva à proliferação dos negócios via *on line*”. Assim, acompanharam a divergência inaugurada pelo Min. Nelson Jobim os Min. Gilmar Mendes, Ayres Britto, Cezar Peluso, Dias Toffoli e Eros Grau, enquanto restaram vencidos os Min. Octavio Gallotti, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Em que pese à extensa duração do julgamento, iniciado em 19.4.1999 e só concluído em 26.5.2010, esse caso constitui exemplo marcante do papel do STF na concretização das normas constitucionais, adaptando o alcance da competência, sem distorção do alcance do texto normativo, às alterações da realidade examinada. Coube ao Tribunal adequar à nova realidade os termos “mercadoria” e “circulação”, de sorte a não alterar artificialmente a competência constitucional, mas a abranger novas formas de realizar as mesmas operações já contempladas no Texto Constitucional. Note-se que a lei ordinária estadual instituidora do imposto tratou de forma expressa das mercadorias digitais, no âmbito de sua competência constitucional e das normas gerais existentes, consistindo em exagero não amparado pelo Estado Fiscal exigir a edição de Emenda Constitucional ou lei complementar nacional para tributar nova forma de comercialização.

Ademais, relativamente aos impostos, o STF tem defendido com bastante rigor a vedação à destinação de sua arrecadação, prevista no art. 167, IV, da CF/1988, declarando inconstitucional várias normas tanto de constituições estaduais (ADI 103/RO, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 8.9.1995; ADI 1.689/PE, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 2.5.2003; ADI 1.759/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 20.8.2010; e ADI-MC 4.102/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 24.9.2010) quanto de leis ordinárias dos entes competentes (RE 218.874/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 1.2.2008; e ADI 2.529/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 6.9.2007).

O STF chegou a julgar inconstitucional a concessão de incentivo fiscal, por deduzir do montante a ser recolhido a título de IPVA os valores gastos em atividades esportivas, entendendo haver destinado o produto da arrecadação de imposto, ainda que antes de sua entrada nos cofres públicos, na ADI 1.750/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 13.10.2006. Em sentido semelhante, também decidiu a Corte na ADI 3.576/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 2.2.2007, ao declarar a inconstitucionalidade da concessão de crédito presumido de ICMS ante a contribuição em fundo de combate às desigualdades sociais.

Além disso, no RE 183.906/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 30.4.1998, o STF reconheceu inconstitucional o aumento da alíquota de ICMS vinculado a financiamento de programa habitacional, glosando sua destinação e o próprio aumento, contra os votos dos Min. Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que se limitavam a declarar a inconstitucionalidade da vinculação da arrecadação. Nesse mesmo sentido, o RE 188.443/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 11.9.1998, e RE 213.739/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 2.10.1998, que declararam a inconstitucionalidade de leis paulistas prorrogando o aumento referido no RE 183.906/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 30.4.1998.

Ressalte-se que o STF concedeu medida liminar em ação direta, contra resolução do Senado, editada no âmbito do art. 52, X, da CF/1988, que suspendeu a integralidade dos dispositivos estaduais, para restringir seus efeitos apenas à majoração da alíquota declarada inconstitucional, na ADI-MC 3.929/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 11.10.2007. Em síntese, a Corte decidiu que a resolução do Senado que suspende com eficácia geral norma declarada inconstitucional pelo STF não pode ir além dos limites da decisão.

Além disso, em sede de repercussão geral, o STF reconheceu posteriormente a legitimidade da majoração da alíquota de ICMS ocorrida pela Lei paulista n. 9.903/1997, superveniente, sem a indevida vinculação da arrecadação, no RE 585.535/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 21.5.2010, contra o voto do Min. Marco Aurélio, que considerou a lei como burla aos precedentes do STF

Nesse contexto, tendo em vista a multiplicidade de casos examinados pelo STF, é pertinente agrupar os precedentes em razão do ente competente para editar o tributo, de sorte a observar padrões e comparar adequadamente a atuação da Corte.

4.2.1.1.1 Impostos Federais

No tocante às competências quanto aos impostos federais, o STF tem sido chamado com bastante regularidade a resolver impugnações constitucionais, principalmente no que concerne ao IPI e ao IR.

Relativamente ao imposto sobre exportação (IE), no entanto, há poucas decisões relevantes do STF para a definição do figurino constitucional do tributo.

Entre elas, destaca-se o reconhecimento da constitucionalidade da MP 655 e de sua respectiva lei de conversão (Lei 9.019/1995), que tornaram geral a incidência do IE,

revogando a limitação aos produtos relacionados pelo Conselho Monetário Nacional (CMN), no julgamento do RE 227.106/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.4.2000. Ademais, no referido precedente, a Corte assentou que o fato gerador do mencionado imposto subsumia-se na saída da mercadoria ou, por ficção jurídica, pela expedição da guia de exportação ou registro da exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), não pelo mero registro de venda efetuado naquele sistema. No mesmo sentido, citem-se: RE 216.541/PR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 15.5.1998; RE 223.796/PE, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 14.12.2001; RE 235.858/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 13.12.2002; e AI-AGR 578.372/SC, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 12.3.2010.

Adicionalmente, no julgamento do RE 570.680/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 4.12.2009, o STF declarou a constitucionalidade, em sede de repercussão geral, de resolução da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), que fixava a alíquota do IE, ao fundamento de que o art. 153, §1º, CF/1988 prevê a competência ao Poder Executivo, não ao Presidente da República, de sorte que também é constitucional a delegação da competência para integrante da Administração Pública Federal, na linha do que decidido quanto ao II no RE 225.655/PB, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.4.2000, e do Verbete n. 404 da Súmula do STF. Por ocasião do julgamento do mérito da repercussão geral, ficaram vencidos os Min. Ayres Britto e Marco Aurélio, que entendiam que apenas competia ao Presidente da República, mediante decreto, tratar da alíquota do IE.

No que se refere ao II, por sua vez, o STF também assentou que a hipótese de incidência concretiza-se na entrada do bem importado, não no momento de sua aquisição, razão pela qual foi mantida na SS-AgR 775/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 23.2.1996, a alíquota majorada entre a aquisição do bem e sua chegada ao País.

Além disso, o STF também admitiu a incidência do II nas operações de *leasing* internacional (RE 429.306/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 16.3.2011⁴¹⁶) e julgou constitucional a edição de decreto majorando a alíquota de II, ainda que ausente a edição de lei complementar (considerando recepcionada a Lei 3.244/1957, que estabelece limites e condições ao ato), independentemente da motivação do decreto, no RE 225.602/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 6.4.2001.

⁴¹⁶ Cf. supra item 4.1.3.2.

Quanto ao imposto territorial rural (ITR), a Corte manteve, sob a égide da CF/1988, o entendimento firmado anteriormente – no RE 93.850/MG, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 27.8.1982 – de que foi recepcionada com *status* de lei complementar o DL 57/1966 e o CTN, na parte em que dispõem sobre a solução de conflitos entre as hipóteses de incidência do ITR e do IPTU, isto é, de que incide o ITR sobre imóveis na área urbana que, comprovadamente, sejam utilizados em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Nessa linha, no julgamento do RE 140.773/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 4.6.1999, o Tribunal declarou inconstitucional lei municipal que previa outro critério para incidência do IPTU.

Relativamente ao IOF⁴¹⁷, no julgamento do RE 223.144/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 21.11.2003, declarou a constitucionalidade do art. 1º, I, da Lei n. 8.033/1990, entendendo que a instituição do IOF sobre as operações praticadas com títulos e valores mobiliários não se confunde com a tributação sobre o patrimônio representado pelos referidos títulos, vencido o Min. Marco Aurélio, que apontou ter sido a norma declarada inconstitucional por todos os cinco Tribunais Regionais Federais, antes da decisão do STF. Na oportunidade, entendeu-se, também, recepcionado o art. 63, IV, do CTN.

Por outro lado, o STF manteve a linha do precedente anterior e examinou detidamente os limites da competência para o IOF ao declarar a inconstitucionalidade do inciso V do art. 1º da Lei n. 8.033/1990, que dispunha sobre a incidência do IOF sobre saques em conta de poupança, nos termos do RE 232.467/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 12.5.2000. Com efeito, apesar de rejeitar os fundamentos do tribunal de origem, que repetiam os argumentos refutados no RE 223.144/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 21.11.2003, o voto condutor do acórdão apresentou nova razão para indicar a inconstitucionalidade da incidência do IOF sobre o saque da caderneta de poupança: consistia, sim, **operação**, mas nem **de crédito**, nem relativas a **títulos ou valores mobiliários**. Ao examinar a norma de competência do art. 153, V, da CF/1988, o STF acabou definindo operações de crédito como “negócio jurídico caracterizado pela presença de uma prestação atual, tendo por contrapartida uma prestação futura”, títulos como

⁴¹⁷ A propósito das múltiplas facetas e histórico do IOF, cf. ATALIBA, Geraldo & GIARDINO, Cléber. “Imposto sobre operações financeiras – hipótese de incidência”. *Revista de Direito Tributário*, Ano IV, n. 13/14. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/dezembro 1980. p. 239-57. XAVIER, Alberto. “IOF – Inconstitucionalidades das Novas Incidências do IOF em geral e sobre o Ouro em Especial”. *Revista de Direito Tributário*, Ano 14, n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril/junho 1990. p. 97-109

“documentos representativos de valores, dotados de autonomia e circulabilidade” e valores mobiliários como “expressões econômicas da classe dos bens móveis”⁴¹⁸.

Dessa forma, esse precedente ilustra claramente o importante papel do STF de concretizar as hipóteses de competência constitucional, de forma a proteger o contribuinte contra abusos do legislador ordinário que avança além da autorização constitucional concedida em matéria tributária. Consiste, portanto, num dos mais importantes precedentes sobre o IOF, que deu azo ao Verbete n. 664 da Súmula do STF.

Nessa mesma linha, a Corte indeferiu medida liminar na ADI-MC 1.763/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 26.9.2003, arguida em face do art. 58 da Lei 9.532/1997, que instituiu o IOF sobre as operações de *factoring*. Na ocasião, o voto condutor do acórdão indicou que a competência constitucional não restringia o sujeito passivo do imposto às instituições financeiras e que as operações de *factoring* consubstanciam operações de crédito ou, no mínimo, circulam títulos. Não pode passar também despercebida a afirmação do eminente Min. Sepúlveda Pertence, de que em matéria tributária “o *periculum in mora* normalmente é recíproco”, em clara referência aos desafios do Estado Fiscal.

De toda sorte, o STF reconheceu a repercussão geral da questão da incidência de IOF sobre operações de mútuo sem participação de instituições financeiras, no RE-RG 590.186/RS, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJe 26.9.2008, ainda pendente de julgamento.

Ademais, o STF também declarou inconstitucional o inciso II do art. 1º da Lei n. 8.033/1990, no julgamento do RE 190.363/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 12.6.1998, por permitir a incidência do IOF sobre as operações subsequentes de transmissão de ouro, utilizado como ativo financeiro, consoante o art. 153, §5º, da CF/1988 e o magistério de ALBERTO XAVIER⁴¹⁹, expressamente citado como razão de decidir. Ressalte-se que, na oportunidade, fundamentou-se na inconstitucionalidade do desvio do caráter monofásico da tributação do ouro como ativo financeiro, não na sua incidência originária. Daí o equívoco em declarar a inconstitucionalidade do inciso II do art. 1º, uma vez que o vício residiria, na realidade, no art. 2º, III, da mesma Lei 8.033/1990.

Além disso, a Suprema Corte ainda reconheceu a repercussão geral da questão sobre a constitucionalidade também do inciso IV do art. 1º da Lei n. 8.033/1990, que cuida

⁴¹⁸ Voto do Min. Ilmar Galvão no RE 232.467/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 12.5.2000.

⁴¹⁹ XAVIER, Alberto. “IOF – Inconstitucionalidades das Novas Incidências do IOF em geral e sobre o Ouro em Especial”. *Revista de Direito Tributário*, Ano 14, n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril/junho 1990. p. 97-109.

da hipótese de incidência do IOF sobre transmissão de ações e respectivas bonificações, no RE-RG 583.712/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 19.9.2008.

No que tange ao IR, porém, a Corte dedicou-se em maior número de precedentes à definição dos limites da competência, principalmente para a importante definição de renda.

No julgamento do RE 117.887/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 23.4.1993, apreciado tanto à luz da CF/1946 quanto dos textos constitucionais posteriores, incluindo a CF/1988, o Tribunal reputou indispensável o **acréscimo patrimonial** para a configuração de renda, daí a incompatibilidade do art. 38 da Lei n. 4.506/1964, que instituiu o IR sobre a mera distribuição dos lucros pelas pessoas jurídicas, além da incidência do mesmo imposto sobre os lucros da sociedade e sobre os sócios.

Sob essa premissa, o STF analisou a questão da influência da correção monetária na apuração da renda, sobretudo em consideração ao momento hiperinflacionário vivenciado no País nos primeiros anos da CF/1988.

No julgamento da ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 19.2.1993, negou-se pedido liminar para suspender os arts. 3º e 4º da Lei 8.200/1991, que tratavam de disposições inseridas pelo Congresso Nacional a projeto de autoria do Poder Executivo, compensando a correção monetária das demonstrações financeiras⁴²⁰ para fins de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas. O voto condutor do acórdão não deixou de destacar o contexto econômico da edição da Lei 8.200/1991, tendo em vista o pano de fundo do Plano Collor I, mas liderou a maioria para negar a existência de *periculum in mora*, contra o voto do Min. Marco Aurélio.

O conturbado contexto econômico não destoava da situação política do momento, em que sucessões de medidas provisórias e leis revogavam e restabeleciam as disposições da Lei 8.200/1991, no tocante ao direito de o contribuinte ser compensado, em virtude da substituição do BTN pelo IPC para corrigir a base de cálculo do IR.

Posteriormente, no RE 201.465/MG, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 17.10.2003, o STF enfrentou a questão da dedução dos efeitos inflacionários para apuração da renda no IR para pessoas jurídicas. Restou vencido o relator originário, Min. Marco Aurélio, para quem a desconsideração da inflação real relativamente às demonstrações financeiras consistia na criação de lucros fictícios e, conseqüentemente, violação ao conceito constitucional de renda, previsto no art. 153, III, da CF/1988. Também ficaram vencidos os Min. Ilmar Galvão, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence.

⁴²⁰ A propósito, o clássico estudo PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

Com efeito, prevaleceu o entendimento, inaugurado pelo Min. Nelson Jobim, de que os limites constitucionais à tributação não impunham a dedução da inflação na apuração da base de cálculo do IR. Na realidade, reconheceu-se que a citada dedução constituía mero benefício fiscal, passível de atenuação ou revogação, como efetivamente ocorreu a partir da Lei 9.245/1995. Em síntese, o voto condutor do acórdão apontou que o lucro real tributável não era uma entidade concreta, um conceito ontológico, mas, sim, legal, de sorte que a Carta Magna não impõe a dedução da inflação efetiva, porém dela depende a construção legal, ainda que a fixação legal do lucro tributável esteja submetida a juízo de proporcionalidade. Ou seja, a dedução dos efeitos inflacionários na definição de renda depende de tratamento legal. Com razão, apontou o Min. Nelson Jobim que conclusão diversa implicaria a incorporação da correção monetária à política econômica, por mandamento constitucional, de sorte que a CF/1988 impusesse a indexação da economia, da política monetária e tributária. Formaram a maioria os votos proferidos pelos Min. Ellen Gracie, Maurício Corrêa, Celso de Mello, Sydney Sanches e Moreira Alves. No mesmo sentido, foi decidido no RE 284.619/PA, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 7.3.2003.

No entanto, esse entendimento foi modificado no julgamento dos RE 208.526/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 20.11.2013, e RE 256.304/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 20.11.2013, em que prevaleceu o entendimento então vencido, agora acompanhado pelos Min. Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso, Rosa Weber e Joaquim Barbosa, enquanto ficaram vencidos, nessa oportunidade, os Min. Dias Toffoli, Luiz Fux e Gilmar Mendes. Nesse sentido, o STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º e *caput* do art. 30 da Lei 7.730/1989. Ressalte-se que esses precedentes tornaram-se os paradigmas da repercussão geral sobre o tema constitucional, reconhecida no RE-RG 242.689/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 23.2.2011.

A longa duração dos julgamentos, resultante dos pedidos de vista, resultou em evidente prejuízo para a solução da controvérsia. Com efeito, a correção das demonstrações financeiras começou a ser apreciada em 1992, na cautelar da ADI 712, mas só iniciou o julgamento definitivo em 9.10.1997, após já revogada qualquer fórmula de correção pela Lei 9.245/1995, tendo solução definitiva, em sede de repercussão geral, apenas em 20.11.2013, com quase 25 anos da edição da lei declarada inconstitucional.

Se, por um lado, a conclusão do voto do Min. Nelson Jobim, no RE 201.465/MG, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 17.10.2003, esvazia a norma constitucional, no sentido de que o conceito de renda é exclusivamente legal, por outro, a

conclusão do direito à indexação e dedução da inflação efetiva da base de cálculo tem efeitos extremamente nocivos, não apenas para a arrecadação, mas também em relação à retroalimentação inflacionária, como apontou TIPKE & LANG⁴²¹. Não procede o argumento de CARLOS AYRES BRITTO de que a correção monetária “realiza ou densifica o princípio constitucional da justiça, genericamente proclamada no inciso II do art. 3º do Texto Magno”⁴²², além da moralidade, uma vez que, ao fim e ao cabo, a própria correção monetária, se amplamente generalizada, retroalimenta o processo inflacionário, de sorte que deteriora, ainda mais, o valor monetário de todos os agentes econômicos.

Destaque-se que esse novo entendimento também entra em contradição com o decidido no RE 388.312/MG, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 11.10.2011, que refutou o direito ao contribuinte de correção monetária à tabela de IR das pessoas físicas. O voto isolado do relator originário, Min. Marco Aurélio, partiu da mesma premissa de que correção monetária não constitui acréscimo patrimonial, impondo a correção das faixas de progressividade de alíquota do IR. Nesse caso, no entanto, prevaleceu a compreensão inaugurada pela Min. Cármen Lúcia de que não cabia ao Poder Judiciário impor a atualização monetária na ausência de previsão legal, sob pena de retornar à “cultura inflacionária desenvolvida com sistemática de indexação”, que impedia a realização dos objetivos fundamentais expostos no art. 3º da CF/1988.

No caso, são pertinentes ao Estado Fiscal as considerações da Min. Ellen Gracie:

A SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE: (...)

Mas não há uma decisão política fundamental de indexação automática ampla de toda a economia, o que, aliás, seria descabido. É preciso ter critérios para a aplicação de correção monetária, sob pena de vir a contribuir para a perpetuação da cultura inflacionária, o que ocorreria no caso de uma indexação generalizada de todas as referências e obrigações monetárias.

(...)

Quando cuidamos de tributos cujos fatos geradores são revelações de riqueza do contribuinte, estamos no bojo de relações jurídicas que não têm qualquer caráter sinalagmático ou contraprestacional. É a justiça distributiva – e não a comutativa – que inspira tais obrigações.

Não faz sentido, portanto, qualquer pretensão de equilíbrio econômico ou equivalência entre prestações quando se cuida de impostos. Imposto é dívida de dinheiro, não dívida de valor.⁴²³

Também o voto do Min. Gilmar Mendes, citando JOSÉ CASALTA NABAIS⁴²⁴, aponta as preocupações do Estado Fiscal:

⁴²¹ Cf. TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 230 (RZ 57).

⁴²² BRITTO, Carlos Ayres. “O Regime Constitucional da Correção Monetária”. *Revista de Direito Administrativo*. vol. 203, janeiro-março 1996. p. 41-58 (51).

⁴²³ Voto da Min. Ellen Gracie no RE 388.312/MG, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 11.10.2011.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Como eu disse, compartilho dessas preocupações. Agora, percebo que estamos diante de um todo hipercomplexo, como já foi aqui destacado. De um lado, o dever fundamental de pagar impostos, e o Estado moderno, a rigor, sobrevive, custeia-se com base fundamentalmente neste modelo. Desaparecido o modelo de capitalismo de Estado como elemento substancial, não vocacionado o Estado para lançar títulos, o endividamento também é uma saída muitas vezes precária, remanesce como uma atitude responsável o modelo da tributação. Alguns autores inclusive chegam a dizer que o Estado, de alguma forma, é um pouco – numa imagem não precisa, mas, de qualquer forma, metafórica – sócio do êxito do particular, porque assim ele consegue fazer com que haja a possibilidade de incidência da tributação (...)

Por outro lado, sabemos que esse Estado é extremamente cobrado no que diz respeito às prestações de caráter positivo, a toda hora estamos diante de inúmeras formulações de reivindicações mesmo. Eu mesmo tenho, no meu gabinete – pretendo trazer ainda neste semestre – uma discussão sobre a adequada prestação quanto à assistência social, LOAS – aquelas múltiplas reclamações que todos nós temos recebido, e alguns vêm apontando inclusive quanto à possível inconstitucionalização. De modo que isso está no lado das despesas que precisam ser enfrentadas com base nos recursos existentes. Por outro lado, não podemos esquecer, por exemplo, quando estamos a falar de Imposto de Renda, que ele está no bojo dessa intrincada alimentação do nosso sistema federativo.

Não sei se todos nós estamos acompanhando, mas há uma discussão, hoje, nacional, em torno desse tema, ou seja, da alimentação do sistema federativo, do seu sistema de financiamento. E o Imposto de Renda é um dos impostos básicos para a sustentação do Fundo de Participação dos Estados. De modo que, qualquer alteração que se introduza nesse processo tem uma repercussão direta e indireta sobre todo o sistema. Daí a necessidade de que, quem venha a fazê-lo, faça-o levando em conta todas essas variáveis. De modo que, em princípio, o hábito primário desta deliberação deve ser mesmo o órgão legislativo.

De outra sorte, o STF também declarou a constitucionalidade da limitação de dedução de prejuízos fiscais no RE 344.994/PR, Red. para o acórdão Min. Eros Grau, Pleno, DJe 28.8.2009, contra o voto do Min. Marco Aurélio. Nesse caso, o Plenário claramente identificou a compensação de prejuízos ocorridos no ano anterior, como benefício fiscal outorgado pela legislação e não como elemento da base de cálculo do IR⁴²⁵. Nessa mesma linha, o STF também decidiu quanto à CSLL no RE 545.308/SP, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 26.3.2010.

No julgamento do RE 172.058/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.10.1995, o STF verificou a questão da disponibilidade da renda para efeito da hipótese de incidência do tributo. Na ocasião, o STF examinou a constitucionalidade do art. 35 da Lei. 7.713/1988, que previa a incidência do imposto de renda na fonte, referente aos sócios,

⁴²⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

⁴²⁵ Em sentido contrário: BARRETO, Paulo Ayres. “A Tributação no Setor Industrial”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*” São Paulo: Saraiva, 2008. p. 948 (965).

considerado o lucro líquido apurado pela pessoa jurídica no encerramento do período-base. Tendo em vista que o tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade formal do mencionado dispositivo, a maioria do STF deu provimento em parte ao recurso – contra o voto do Min. Ilmar Galvão, que dava provimento total ao recurso – para considerar cada espécie societária. Dessa forma, a maioria decidiu que a norma era constitucional quanto ao titular de empresa individual; inconstitucional quanto ao sócio acionista; e, em se tratando de sócio cotista, só é constitucional a norma nos casos em que o contrato social prevê a disponibilidade imediata do lucro líquido apurado.

Registre-se que o presente caso apresentou, na época, importantes inovações de técnica de decisão, seja pelo Tribunal ter conhecido a questão da constitucionalidade de forma ampla, enquanto o caso examinado versava apenas sobre sociedade por cotas limitadas, seja pela utilização da técnica de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, quanto à expressão “sócio cotista”.

Mais tarde, em parte considerando essa decisão, editou-se a LC 104/2001, para incluir o §2º no art. 43 do CTN, de forma a permitir, nas receitas e rendimentos auferidos no exterior, que a lei estabeleça “as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade”. Nesse contexto, o art. 74 da MP 2.158-35/2001 estabeleceu que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”⁴²⁶.

Contra essas normas foi ajuizada a ação direta que resultou na ADI 2.588/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 11.2.2014. Nesse julgamento, houve grande dispersão de votos.

Com efeito, a Min. Ellen Gracie, relatora originária, votou pela procedência parcial, excluindo da abrangência da MP as empresas coligadas, ao fundamento de que elas não

⁴²⁶A propósito da controvérsia sobre a constitucionalidade do dispositivo, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Transparência Fiscal Internacional, Proporcionalidade e Disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 142. São Paulo: dialética, julho de 2007. p. 39-50. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003. p. 303-30. COELHO, Sacha Calmon Navarro & DERZI, Misabel Abreu Machado. “Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros Auferidos por Empresas Controladas ou Coligadas no Exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/01”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 130. São Paulo: Dialética, julho de 2006. p. 135-49. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Internacional”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 102. São Paulo: dialética, março de 2004. p. 95-122.

obteriam sequer a disponibilidade jurídica com o balanço, ao contrário das controladoras, que poderiam decidir que destino teriam os lucros obtidos pela sociedade controlada.

Por outro lado, o Min. Nelson Jobim abriu a divergência por considerar que a LC 140/2001 e a MP 2.158-35/2001 apenas aprimoraram a aplicação do critério da universalidade⁴²⁷ às pessoas jurídicas no Brasil⁴²⁸, equiparando as regras já existentes para sucursais e filiais para coligadas e controladas. Em síntese, o Min. Nelson Jobim apontou a alteração do regime de caixa para o regime de competência, no qual o pertinente é a disponibilidade econômica, e assentou: “para todos os fins, os lucros, mesmo que não distribuídos, representam acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica submetida ao MEP [Método de Equivalência patrimonial]”⁴²⁹. Nessa linha, julgou totalmente improcedente a ação, apenas conferindo interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001 para abranger apenas as pessoas jurídicas sujeitas ao MEP. No ponto, os Min. Eros Grau, Ayres Britto e Cezar Peluso aderiram ao seu voto.

Por outro lado, o Min. Marco Aurélio apresentou nova divergência para julgar totalmente procedente a ação direta, apontando a inviabilidade da utilização de medida provisória, ante a ausência dos requisitos de urgência e relevância; além da inconstitucionalidade material da incidência do IR sem a disponibilidade monetária, na linha do RE 172.058/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.10.1995. Na ocasião, foi acompanhado pelos Min. Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

Por fim, prevaleceu, ao menos em parte, o último voto proferido pelo Min. Joaquim Barbosa, tido como médio que, de fato, distanciou-se de todas as propostas apresentadas para julgar que a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 só poderia ocorrer em relação às empresas coligadas ou controladas, localizadas em paraísos fiscais ou que a autoridade fiscal prove a evasão fiscal, na esteira do que foi defendido por SCHOUERI⁴³⁰. Ou seja, havia seis votos pela constitucionalidade no caso de controladas sediadas em paraíso fiscal e seis pela inconstitucionalidade no caso de coligadas sediadas fora de paraíso fiscal.

⁴²⁷ A propósito da distinção entre os critérios de universalidade e territorialidade cf. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 49-50. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 192 e ss.

⁴²⁸ A propósito das alterações legislativas no Brasil, adotando o critério da universalidade no IR das pessoas jurídicas cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 371 e ss. TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 300 e ss.

⁴²⁹ Voto do Min. Nelson Jobim na ADI 2.588/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 11.2.2014.

⁴³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Transparência Fiscal Internacional, Proporcionalidade e Disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 142. São Paulo: dialética, julho de 2007. p. 39-50.

Também foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para afastar a aplicação da regra, em qualquer caso, aos lucros apurados até 31.12.2001, por violação ao princípio da irretroatividade.

Na mesma sessão foram apreciados os RE 541.090/SC, Red. para o acórdão Min. Teori Zavascki, Pleno, j. 10.4.2013, e RE 611.586/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 10.10.2014, este último apreciando a questão à luz da repercussão geral. Como o RE 611.586/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 10.10.2014, cuidou de empresa controlada com sede em paraíso fiscal, a maioria entendeu por negar provimento ao recurso contra o voto do Min. Marco Aurélio. Além disso, no RE 541.090/SC, Red. para o acórdão Min. Teori Zavascki, Pleno, j. 10.4.2013, decidiu-se encaminhar os autos à origem para apreciar o fundamento da aplicação de tratados internacionais contra a dupla tributação ao caso concreto⁴³¹.

Apesar de os REs terem sido apreciados com composição completamente distinta dos votos proferidos na ADI 2.588/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 11.2.2014, por segurança jurídica, o STF procurou adotar a mesma solução da ADI, que apenas resolveu parte da questão. Pior, ficaram pendentes a questão das empresas controladas com sede fora de paraísos fiscais e das coligadas sediadas em paraísos fiscais. Com isso, o tribunal conseguiu complicar ainda mais a complexa questão da tributação de empresas com atividades no exterior, criando-se distinção que nem lei, nem as partes previram.

O julgamento foi iniciado em 5.2.2003 e, após proferidos 5 votos-vista, encerrou-se somente na sessão de 10.4.2013, ou seja, mais de dez anos depois, sem nenhuma possibilidade de compatibilidade dos votos para uma diretriz mínima aos contribuintes.

Como bem apontou PAULO AYRES BARRETO⁴³², o contribuinte aguardou por quase doze anos, considerada a data de ajuizamento da ação, e o STF não cuidou de emitir um posicionamento claro sobre o assunto, procurando voto médio que definisse a questão da constitucionalidade do dispositivo em comento. Pontos importantes, como a validade do MEP, a prevalência dos tratados internacionais, a necessidade de separar os casos fraudulentos de autênticas decisões negociais não foram resolvidas.

⁴³¹ A respeito dos diversos fundamentos suscitados em cada caso cf. GOMES, Marcus Lívio. “A tributação internacional na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (Coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 307-18.

⁴³² BARRETO, Paulo Ayres. “Tributação do Resultado das Coligadas e Subsidiárias no Exterior: Análise do Julgamento do STF e suas Consequências”. *Revista de Direito Tributário* n. 121. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 177-83.

Realmente, esse julgamento não fez jus ao papel da Corte como guardião da Carta Magna, seja pela demora exagerada na apreciação do feito, seja pela conclusão artificiosa e, no mínimo, insegura do Plenário. A tentativa de decisão salomônica, nesse caso, efetivamente cortou o bebê ao meio, entregando uma parte ao Fisco e outra ao contribuinte.

Ainda a propósito da definição constitucional de renda, o STF declarou a constitucionalidade do art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 9.316/1996, que veda a dedução do valor pertinente à CSLL da base de cálculo do IR das pessoas jurídicas, no julgamento do RE 582.525/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.2.2014, contra o voto do Min. Marco Aurélio.

No que concerne ao IPI, coube ao Tribunal resolver várias polêmicas.

Em primeiro lugar, a Corte admitiu a existência de alíquotas regionalizadas, em deferência ao objetivo da redução das diferenças regionais e apontando ampla discricionariedade do Poder Legislativo para determinar a essencialidade de cada produto (RE 344.331/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 14.3.2003; AI-AgR-ED 515.168/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJ 21.10.2005; e AI-AgR 630.997/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 18.5.2007).

Circunstancialmente à seletividade, o Tribunal afastou a concretização da proteção à saúde e à seletividade do IPI para afastar ou reduzir a alíquota do referido imposto no caso de importação de sistema de tomografia computadorizada, no RE 429.306/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, segunda Turma, DJe 16.3.2011.

Além disso, o STF analisou especificamente o recebimento pelo ordenamento constitucional de benefícios pré-constitucionais, como o crédito-prêmio⁴³³.

Com efeito, no julgamento dos RE 186.623/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 12.4.2002; RE 186.359/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 10.5.2002; RE 180.828/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 14.3.2003; e RE 208.260/RS, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 28.10.2005, o STF entendeu incompatível com a CF/1969 as disposições dos DL 1.724/1979 e DL 1.894/1981, que permitiam ao Ministro da Fazenda, mediante portaria, reduzir, suspender ou extinguir os benefícios do crédito-prêmio de IPI. A partir daí, instalou-se grande controvérsia a respeito de quando ou se foi extinto o benefício do crédito-prêmio.

⁴³³ A propósito da controvérsia, cf. os estudos e pareceres publicados em CARVALHO, Paulo de Barros *et alli*. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005; CARVALHO, Paulo de Barros *et alli*. *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005; e CARVALHO, Paulo de Barros *et alli*. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005.

Nesse contexto, o STF assentou em sede de repercussão geral que o mencionado benefício foi abrangido pelo art. 41, §1º, do ADCT e não foi repristinado pela Lei n. 8.402/1992, no julgamento dos RE 570.680/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 4.12.2009; RE 577.302/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 27.11.2009; e RE 577.348/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 26.2.2010, de sorte que vigoraram, no máximo, até 5.10.1990. Ressalte-se que a expressão “no máximo”, partiu da compreensão de que não se examinou, na oportunidade, se o benefício foi revogado em 1983 (apesar dos votos dos Min. Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello nesse sentido), ante a ausência de recurso do Fisco, mas, de qualquer sorte, ele não poderia durar além de 1990.

Quanto à aplicação do princípio da não cumulatividade no IPI, também resolveu várias questões controvertidas. Se, por um lado, a Corte manteve firme o entendimento de que não há direito à correção monetária em relação aos créditos escriturais (RE-AgR 589.031/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 14.11.2008; e RE-AgR 410.795/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 29.10.2009), por outro excetuou esse entendimento nos casos em que a compensação não é realizada por óbice indevido do Fisco (AI-AgR 619.664/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 20.2.2009; e AI-AGR 736.148/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 6.3.2012).

Especificamente quanto à manutenção dos créditos nos casos de isenção, alíquota zero e não incidência durante o ciclo produtivo, a jurisprudência do STF oscilou consideravelmente⁴³⁴.

É certo que a mesma questão surgiu no âmbito do Texto Constitucional anterior, com relação ao antigo ICM, tendo o STF, à época, reconhecido o direito ao crédito nos casos de entrada de produto isento, imune ou tributado à alíquota zero no RE 78.589/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, DJ 4.11.1974, e RE-EDv 94.177/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, Pleno, DJ 10.12.1982. Em reação a essa jurisprudência, editou-se a EC 23/1983 para alterar a redação do art. 23, II, da CF/1969, regra mantida no art. 155, §2º, II, da CF/1988, de forma a exigir lei para a manutenção do crédito.

Quanto ao IPI, no entanto, não há regra semelhante no Texto Constitucional. Em 5.3.1998, o STF apreciou o RE 212.484/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim,

⁴³⁴ GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 119-27.

Pleno, DJ 27.11.1998, em que assentou a manutenção do direito de crédito de IPI, nos casos de entrada de insumos isentos, contra o voto do Min. Ilmar Galvão.

Ressalte-se que, em decorrência dessa decisão, o então Presidente da República editou a MP 1.788/1998, depois convertida na Lei 9.779/1999, garantindo a manutenção do crédito na saída de produtos isentos, não tributados ou submetidos à alíquota zero.

Em 18.12.2002, o Plenário reiterou o entendimento do precedente anterior, também vencido o Min. Ilmar Galvão, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, nos RE 350.446/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 6.6.2003, e RE 357.277/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 13.6.2003.

Em 10.4.2003, às vésperas de sua aposentadoria compulsória, o Min. Ilmar Galvão insistiu na questão e afetou ao Plenário o julgamento do RE 370.682/SC, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 19.12.2007, trazendo à luz, pela primeira vez, o prejuízo da Fazenda Pública em aproximadamente R\$ 20,9 bilhões ao ano. O Relator originário procurou demonstrar também que a isenção, alíquota zero ou não tributação da matéria prima não são instituídas “com o fito de beneficiar diretamente o adquirente do produto fabricado, mas tão somente o produtor, com a exoneração do desembolso provisório do tributo sobre ela devido”⁴³⁵. Na oportunidade, também pela primeira vez, suscitou-se que a Lei 9.779/1999 reconhecia a manutenção de crédito na saída de produtos isentos, não tributados ou submetidos à alíquota zero, razão pela qual o aproveitamento desses créditos na entrada configuraria *bis in idem*. O julgamento foi suspenso em razão de pedido de vista do Min. Gilmar Mendes.

Todavia, em 4.12.2003, o Min. Nelson Jobim levou a julgamento os embargos de declaração, no RE-ED 350.446/PR, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 6.6.2003, reconhecendo que a Lei n. 9.779/1999 afetou o exame da questão constitucional. Trata-se do primeiro ponto de inflexão, dando razão ao entendimento inicialmente isolado do Min. Ilmar Galvão. Nesse sentido, o Min. Nelson Jobim concluiu pela necessidade de solução diferenciada após a vigência da MP 1.788/1998, reconhecendo o crédito ao adquirente de insumos isentos ou tributados à alíquota zero do valor que seria devido pelo vendedor, incidente sobre o valor por ele agregado, se não houve o benefício fiscal. No entanto, em 15.2.2007, prevaleceu voto divergente, lavrado pelo Min. Marco Aurélio, no sentido de que a alteração legal promovida pela Lei n. 9.779/1998 não havia sido suscitada

⁴³⁵ Voto do Min. Ilmar Galvão no RE 370.682/SC, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 19.12.2007.

no apelo extremo e, portanto, não seria passível de conhecimento pelo STF, em clara jurisprudência defensiva.

Pouco depois, em 25.6.2007, a Corte finalmente concluiu o julgamento do RE 370.682/SC, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 19.12.2007, e do RE 353.657/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 7.3.2008, modificando completamente a jurisprudência assentada no RE 212.484/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 27.11.1998, para assentar que o princípio da não cumulatividade não demanda a manutenção dos créditos, nem pela entrada, nem pela saída, de produtos não tributados ou submetidos à alíquota zero. Aderiram ao voto do relator originário os Min. Gilmar Mendes, que se apoiou expressamente na alteração legal da sistemática promovida pela Lei n. 9.779/1999, Ellen Gracie, Eros Grau, Joaquim Barbosa e Marco Aurélio, este último mudando expressamente de posição. Por outro lado, ficaram vencidos os Min. Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. Ressalte-se que o Min. Ayres Britto teve a oportunidade de votar no RE 353.657/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 7.3.2008, no mesmo sentido do seu antecessor, Min. Ilmar Galvão, acompanhando a nova maioria. O Tribunal, ainda, rejeitou a modulação de efeitos proposta em face da alteração da jurisprudência, vencido apenas o Min. Ricardo Lewandowski.

Posteriormente, o STF aprofundou ainda mais nessa linha, entendendo que, mesmo antes da edição da Lei n. 9.779/1999, não caberia a manutenção dos créditos nos casos de insumos não tributados ou submetidos à alíquota zero, nos RE 475.551/PR, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 13.11.2009, e RE 460.785. No RE 562.980/SC, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 4.9.2009, assentou-se em sede de repercussão geral que a não cumulatividade não implicava a manutenção de créditos na saída de produtos isentos, não tributos ou submetidos à alíquota zero, razão pela qual o contribuinte só pode invocar este direito a partir da edição da MP 1.788/1998, vencidos os Min. Ricardo Lewandowski, relator originário, Cezar Peluso e Eros Grau, o último apenas parcialmente, pois reconhecia o direito apenas com relação à saída de produtos isentos.

Ressalte-se que, apesar de estes últimos precedentes cuidarem apenas de alíquota zero e não tributados, no julgamento do RE 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 10.2.2011, e no RE-ED 370.682/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 17.11.2010, a Corte deixou claro que a nova jurisprudência seria aplicada também aos insumos isentos.

Por outro lado, apesar de negada a modulação de efeitos⁴³⁶, o STF reconheceu a repercussão geral da questão sobre o cabimento de ação rescisória para aplicar o último entendimento do STF sobre a questão no RE-RG 590.809/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 13.3.2009. Ao proferir seu voto, no julgamento do RE 590.809/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe. 24.11.2014, o relator assentou a incidência do Verbete n. 343 da Súmula do STF, para dar provimento ao recurso e manter o acórdão transitado em julgado que concedia o direito ao contribuinte, apesar de ter sido relator da posição contrária que prevaleceu no STF e de a própria Corte já ter afastado a Súmula defensiva nas hipóteses de controvérsia constitucional (RE-ED 328.812/AM, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 2.5.2008). Restaram vencidos os Min. Teori Zavascki e Gilmar Mendes, que entendiam cabível a ação rescisória. Na realidade, a posição adotada pelo Min. Marco Aurélio implica a modulação de efeitos, de forma a preservar os acórdãos anteriores à mudança jurisprudencial que transitaram em julgado.

Como bem aponta MARCIANO SEABRA DE GODOI⁴³⁷, se a modulação de efeitos foi negada pelo STF, ao menos o Poder Executivo sensibilizou-se e editou a MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, para reduzir em até 45% os juros de mora e a multa sobre os referidos débitos de IPI, criticando severamente a conduta do Tribunal na mudança jurisprudencial.

Nada obstante as fortes críticas à compreensão final sobre o entendimento da não cumulatividade do IPI, mais inadequada consiste a oscilação jurisprudencial que, nesse caso, comportou-se como verdadeira parábola, partindo de ponto mais vantajoso ao contribuinte, até desembocar no entendimento que não reconhece nenhum direito, no que se refere a isenção, alíquota zero ou imunidade no meio da cadeia produtiva, com fundamentos frequentemente contraditórios.

Além disso, o STF também considerou legítima a vedação do aproveitamento de crédito de IPI como contrapartida à adesão ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), no RE-AgR 523.416/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 4.11.2011, na esteira da ADI-MC 1.502/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.11.1996.

⁴³⁶ A propósito da necessidade de modulação de efeitos no caso cf. BARROSO, Luís Roberto. “Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos temporais das decisões judiciais”. *Revista de Direito do Estado* Ano 1 n. 2, abr/jun 2006. p. 261-88.

⁴³⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência do Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 183 e ss.

Ressalte-se que o STF nunca infirmou a constitucionalidade das normas que impedem o creditamento do valor pago a título de IPI na aquisição de bens destinados ao ativo fixo (RE-AgR 531.263/PR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 16.5.2008; RE-ED 593.772/SC, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 30.4.2009; e RE-AgR 387.592/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 5.10.2011).

Repita-se, finalmente, que a Corte afastou a incidência do IPI nas importações realizadas por não contribuintes, à semelhança do ICMS antes da EC 33/2001⁴³⁸, nos RE-AgR 255.682/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 10.2.2006, e RE-AgR 643.525/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 26.4.2013. A repercussão geral da questão constitucional foi reconhecida no RE-RG 723.651/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 29.5.2013.

4.2.1.1.2 Impostos Estaduais

Sem dúvida, nenhum tributo gerou maior número de declaração de inconstitucionalidade que o ICMS. Por um lado, a notória guerra fiscal⁴³⁹ ensejou a produção de diversas leis ao arrepio do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/1988. Por outro, como já constatado no controle de normas gerais (cf. supra itens 3.2.5 e 4.1.3.1), o grande número de disposições constitucionais relativas ao ICMS suscita variadas controvérsias para definição do STF.

No que se refere à guerra fiscal, com menos de um ano de vigência da CF/1988, em 27.9.1989, o STF concedeu medida cautelar na ADI-MC 84/MG, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.10.1995, para suspender normas da Constituição do Estado de Minas Gerais que concediam isenção de ICMS em hipóteses não autorizadas por convênios. Esse entendimento foi confirmado no julgamento da ADI 84/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 19.4.1996.

No mesmo sentido, entre inúmeros precedentes, ADI-MC 429/CE, Rel. Min. Célio Borja, Pleno, DJ 19.2.1993; ADI-MC 1.247/PA, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ

⁴³⁸ Cf. supra item 3.2.5.

⁴³⁹ A propósito, entre inúmeras obras, cf. MENDES, Gilmar Ferreira & CAMPOS, Cesar Cunha (org.). *Federação e Guerra Fiscal*. vol. 3. São Paulo: FGV Projetos, 2011. BORGES, José Souto Maior. “Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 6. São Paulo: Dialética, março de 1996. p. 69-73. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 46-8. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. “ADI 3.421: releitura da ‘guerra fiscal do ICMS’”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (orgs.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 223-34.

8.9.1995; ADI-MC 2.157/BA, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 7.12.2000; e ADI-MC 2.377/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 7.11.2003, este último refutando o argumento de que a lei foi editada como forma de reação às leis inconstitucionais editadas por outros Estados e assentando que “inconstitucionalidades não se compensam”. A quantidade de ações diretas sobre o assunto é tão expressiva que o STF já organizou mutirões para julgamento conjunto de normas estaduais, como ocorrido em 1º.6.2011, em que 14 ações diretas de inconstitucionalidade foram apreciadas em conjunto⁴⁴⁰.

A Corte também declarou inconstitucionais formas similares de benefício de ICMS concedido sem autorização do convênio, bem como a concessão de isenção, redução de base de cálculo e dispensa de pagamento (ADI 2.548/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 15.6.2007); de redução de alíquota (ADI 3.664/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 21.9.2011); de crédito presumido (ADI 1.587/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 7.12.2000); de prazos especiais de pagamento e redução de correção monetária (ADI-MC 1.179/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 12.4.1996); de cancelamento de notificações fiscais e devolução de valores recolhidos ao erário (ADI 2.345/SC, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJe 5.8.2011); e de hipóteses expressas de não incidência (ADI 286/RO, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 30.8.2002), ainda que justificadas em caráter extrafiscal, como estímulo ao emprego de idosos (ADI 1.276/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 29.11.2002) ou de egressos do sistema penitenciário (ADI 3.809/ES, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 14.9.2007).

Nesse contexto, merece destaque o julgamento da ADI 2.021/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 18.5.2001, em que os votos vencidos dos Min. Nelson Jobim e Celso de Mello relevavam a ausência de convênio autorizativo para a redução de alíquota por 75 dias, em virtude de crise de demanda no setor automotivo. Isto é, com a limitação temporal da redução, a legislação impugnada seria insuscetível de atrair investimentos e empreendimentos e, dessa forma, de gerar a guerra fiscal, além de se justificar no contexto econômico da época, razões pelas quais os votos vencidos deixavam de declarar a inconstitucionalidade. Prevaleceu, no entanto, o voto do eminente relator, Min. Maurício Corrêa, que apontou a ausência do indispensável convênio.

⁴⁴⁰ Cf. Informativo n. 629/STF.

Em linha semelhante aos votos vencidos, como destacou CARLOS CAMPOS⁴⁴¹, o STF declarou a constitucionalidade da exclusão do ICMS nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás de igrejas e templos de qualquer culto, na ADI 3.421/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 28.5.2010. Na oportunidade, a Corte afastou a exigência do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/1988, à unanimidade, considerando que o benefício fiscal em comento, por voltar-se ao contribuinte de fato, não ao de direito, não conduzia à cooptação da guerra fiscal.

Recentemente, a ADI 429/CE, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 30.10.2014, o Plenário decidiu modular os efeitos, garantindo a manutenção da inconstitucional isenção de ICMS, por mais 12 meses contados da data de julgamento, quanto a implementos, veículos e equipamentos destinados a deficientes físicos, de forma a permitir que seja editado o devido convênio.

A severidade da Corte com a questão é tão grande que declarou a inconstitucionalidade também de dispensa de acessórios, como multa e juros, em casos decorrentes de pronunciamento do STF, além do parcelamento do débito relativo ao ICMS na ADI 2.906/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 29.6.2011, em patente exagero e desprestígio da segurança jurídica.

Outrossim, o STF admitiu a legitimidade do Ministério Público para ajuizar ação civil pública a fim de questionar acordo entre o contribuinte e o poder público, que concede indevidamente benefício fiscal de ICMS, em sede de repercussão geral, no RE 576.155/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 25.11.2010, apesar de o STF ter reconhecido a recepção do art. 1º da Lei 7.347/1985, que veda ao *parquet* deduzir em juízo ação de natureza tributária em defesa dos contribuintes, na reafirmação da jurisprudência em sede de repercussão geral no ARE-RG 694.294/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 17.5.2013, vencido apenas o Min. Marco Aurélio. Destaque-se que, na questão de ordem apreciada no RE-QO 576.155/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 12.9.2008, pela primeira vez, o STF autorizou o sobrestamento não apenas de recursos extraordinários, mas de todas as ações que versassem sobre a mesma questão constitucional, expandindo bastante a força da repercussão geral⁴⁴².

⁴⁴¹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. “ADI 3.421: releitura da ‘guerra fiscal do ICMS’”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (orgs.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 223 (228).

⁴⁴² Cf. FUCK, Luciano Felício. “o Supremo Tribunal Federal e a repercussão geral”. *Revista de Processo – REPRO*, Ano 35, n. 181, mar., 2010. p. 26-7.

A Corte admitiu, no entanto, que lei estadual discipline sobre o diferimento do ICMS, sem a necessidade de convênio interestadual, na ADI-MC 2.056/MS, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 3.10.2003, confirmada posteriormente na ADI 2.056/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 17.8.2007. Posteriormente, contudo, no julgamento da ADI 3.702/ES, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 30.8.2011, o STF julgou inconstitucional o diferimento concedido unilateralmente quando utilizado para mascarar operação de isenção.

É certo que a reiterada e firme jurisprudência do STF não foi suficiente para solucionar a questão, uma vez que há muitos estados que contam com a demora no ajuizamento e processamento das ações no âmbito do Supremo a fim de atrair atividades econômicas para onde não há recursos, infraestrutura ou recursos humanos, em síntese, desenvolvimento⁴⁴³. No entanto, não procede a opinião de ANDREI PITTEN VELLOSO⁴⁴⁴ de que somente a federalização do ICMS, com a partilha da arrecadação aos Estados, seria capaz de encerrar a guerra fiscal, tendo em vista o grande prejuízo para a autonomia dos entes federados⁴⁴⁵.

Na realidade, a solução pode passar pela ruptura do ciclo vicioso, impedindo, ao menos, a contínua proliferação de novas leis inconstitucionais, separando as já instituídas. Isso pode ser implementado tanto por meio da edição de Súmula Vinculante conforme discutido na Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 69, elaborada pelo Min. Gilmar Mendes – principalmente considerando o eficiente remédio da reclamação para novos casos e a possibilidade de modulação de efeitos, para separar o passivo das novas tentativas de circunscrever o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/1988) – quanto por meio da ADPF 198/DF, de relatoria do Min. Dias Toffoli, que discute a constitucionalidade da exigência de unanimidade para aprovação dos convênios. Com efeito, a ruptura da exigência da unanimidade pode criar o necessário espaço de criação legítima de benefícios fiscais, aptos a reduzir as gritantes diferenças regionais. O STF encontra-se, assim, no importante papel de árbitro da federação, com a missão de criar alternativas que não importem amesquinamento da autonomia dos Estados.

Além da guerra fiscal, o sistema federativo gerou outras controvérsias que necessitam serem definitivamente apreciadas pelo STF.

⁴⁴³ Cf. o depoimento do ex-Governador do Estado de Mato Grosso, Blairo Maggi,. In: MENDES, Gilmar Ferreira & CAMPOS, Cesar Cunha (org.). *Federação e Guerra Fiscal*. vol. 3. São Paulo: FGV Projetos, 2011. p. 41-45.

⁴⁴⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 505.

⁴⁴⁵ Cf. supra item 1.2.3.

Nesse sentido, por exemplo, a Corte decidiu que, nos casos de importação, o ICMS cabe ao Estado onde situado o domicílio ou estabelecimento do importador, independentemente do local do desembarço aduaneiro, nos termos do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/1988 (RE 144.660/RJ, Red. para o acórdão Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.11.1997).

A controvérsia fica mais complexa quando a mercadoria não é remetida ao importador, mas é destinada para outra pessoa física ou jurídica diretamente. Em primeiro momento, em 30.6.2004, a Corte decidiu que caberia o ICMS ao Estado onde domiciliado ou situado o importador no RE 299.079/RJ, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 16.6.2006.

No entanto, em 24.5.2005, considerou o STF como mais relevante o destino físico da mercadoria, no RE 268.586/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 18.11.2005, vencido o Ministro Ayres Britto, por entender a existência de simulação com a interposta pessoa. Na ocasião, o Tribunal entendeu relevante o fato de que o destinatário da mercadoria foi o responsável pelo negócio jurídico no exterior, consistindo a importadora em mera intermediária, não a ausência de passagem física no estabelecimento do importador.

Apesar de não exatamente contrários, essa dissonância, no entanto, causou imensa confusão nos precedentes. Parte dos acórdãos acompanhou a primeira orientação (RE 405.457/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 5.2.2010; AI-AgR 663.936/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 28.8.2009; RE-AgR 396.859/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 10.12.2004; AI-AgR 620.448/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 6.6.2008) e parte fundamenta-se na segunda orientação para autorizar a incidência no local de destino físico das mercadorias, sem fazer ressalva a quem participou do negócio jurídico da importação (AI-AgR-AgR 635.746/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 28.3.2008; RE-AgR 590.243/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 13.11.2009; AI-AgR 733.464/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 23.10.2009). Ou seja, há orientações diametralmente divergentes assentadas pelas mesmas Turmas e até pelos mesmos relatores, invocando jurisprudência pacífica. Felizmente, o tema teve a repercussão geral reconhecida no ARE-RG 665.134/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.3.2012, e pode ser, finalmente, resolvido.

Também a propósito de conflitos surgidos em operações interestaduais, o STF teve o cuidado de esclarecer, no RE 198.088/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 5.9.2003,

que o art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/1988 não versa sobre imunidade instituída em benefício do contribuinte ou do consumidor final de petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica, mas dispõe sobre a competência exclusiva do estado de destino – ou estado consumidor – em detrimento do estado de origem ou estado produtor, para instituir o ICMS nas operações interestaduais.

Destaque-se que, em relação ao art. 155, § 3º, da CF/1988, a Corte afastou a possibilidade de incidência de impostos e de taxas (ADI 447/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 5.3.1993), mas admitiu a incidência de COFINS e PIS sobre o faturamento das respectivas empresas (RE 230.337/RN, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.6.2002).

Recentemente, no julgamento das ADI 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, j. 17.9.2014, ADI 4.713/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, j. 17.9.2014, e do RE 680.089/SE, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 17.9.2014, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011⁴⁴⁶, aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) sem unanimidade. O mencionado protocolo alterava a partilha do ICMS no comércio eletrônico, de forma a aumentar a participação do Estado de destino, sem autorização constitucional. Apesar de reconhecer a evidente inconstitucionalidade formal e material do protocolo, o Pleno acolheu proposta do Min. Luiz Fux para modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, mantendo suas disposições até a data em que concedida a liminar no STF.

Finalmente, a Corte reiteradamente declarou inconstitucional qualquer diferenciação na tributação do ICMS com fundamento na origem ou destino em outro Estado da Federação, como nas ADI-MC 349/MT, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.10.1990, e ADI 3.389/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1º.2.2008.

No entanto, o STF não se limitou a arbitrar conflitos federativos horizontais em matéria de ICMS, mas abordou também diferenças entre municípios e estados, considerando a repartição de receitas e a concessão de benefícios fiscais. Nesse ponto, ao apreciar, em sede de repercussão geral, o RE 572.762/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 5.9.2008, a Corte decidiu pela inconstitucionalidade de norma do Estado de Santa Catarina que destinava 75% do tributo arrecadado de ICMS para o financiamento das empresas contribuintes, deixando de repassar aos municípios

⁴⁴⁶ Cf. a propósito, VITA, Jonathan Barros. “O Protocolo CONFAZ 21/2011 e o ICMS incidente sobre operações mediadas pela *internet*: uma necessária (re)análise do conceito de estabelecimento”. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). *Direito tributário: questões atuais*. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão especial de Direito Tributário, 2012. p. 225-40.

proporcionalmente a sua participação constitucionalmente assegurada no art. 158, IV, da CF/1988. No caso, o voto condutor do acórdão partiu de duas premissas: (i) que o ICMS foi efetivamente arrecadado, porém retida a parcela referente aos municípios; e que (ii) o direito do município é independente do “efetivo ingresso do tributo no erário estadual”.

Com base no clássico conceito de ALIOMAR BALEEIRO, segundo o qual a receita pública é “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo”⁴⁴⁷, a unanimidade do Plenário rejeitou qualquer possibilidade de o Estado utilizar o produto da arrecadação do ICMS relativo aos municípios, com fundamento na autonomia municipal e argumentos coerentes com o Estado Fiscal.

Na realidade, apesar de ser *leading case* na matéria⁴⁴⁸, o precedente não se distanciou da consolidada jurisprudência do STF que impedia a manipulação ou desconto da parte referente aos municípios, como consagrado no Verbete n. 578 da Súmula do STF⁴⁴⁹, aprovado na vigência da CF/1969. Ele não limita o exercício da competência tributária, mas a utilização do produto da arrecadação, ainda que para conceder benefícios fiscais. Essa decisão não se confunde com a proibição de conceder isenções, reduzir a alíquota ou alterar a base de cálculo dos tributos cuja arrecadação deva ser partilhada com outros entes federados.

Ressalte-se que ao decidir esse tema de repercussão geral, o STF aprovou também a PSV 41, na sessão de 3.2.2010, para editar a Súmula Vinculante n. 30. No entanto, no dia seguinte, a Corte acolheu proposta do Min. Dias Toffoli de ampliar o âmbito da Súmula para outros casos de retenção indevida da partilha de impostos e suspendeu a edição da Súmula Vinculante. Trata-se do único caso de Súmula Vinculante aprovada e que ainda não tem redação.

Além disso, o STF também assentou que, uma vez acordado o convênio, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/1988, a isenção pode ser assegurada mediante mero decreto legislativo estadual, no RE 539.130/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 5.2.2010, dispensando a edição de lei estadual. No julgamento dos RE 635.688/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 16.10.2014, e RE 477.323/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 16.10.2014, o STF assentou que os convênios não têm caráter impositivo, mas

⁴⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 130.

⁴⁴⁸ Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Averso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 271-2.

⁴⁴⁹ Súmula 578/STF - “Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos municípios pelo art. 23, §8º, da Constituição federal.”

meramente autorizativo, e consignou que as hipóteses de redução de base de cálculo equivalem à isenção parcial e, portanto, dependem de lei para garantir ao contribuinte a integralidade dos créditos, consoante já decidido no RE 174.478/SP, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 30.9.2005.

Por outro lado, o STF examinou detidamente os limites constitucionais à competência outorgada aos Estados, declarando inconstitucionais várias leis estaduais.

Nesse sentido, o STF logo confirmou a jurisprudência assentada relativamente ao ICM no RE-EDv 75.026/RS, Red. para o acórdão Min. Cordeiro Guerra, DJ 5.12.1975; Rp. 1.394/PB, Rel. Min. Djaci Falcão, Pleno, DJ 25.9.1987, e no Verbete n. 573 da Súmula 573 do STF⁴⁵⁰ de que a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma unidade econômica não acarreta a indispensável circulação na ADI-MC 128/AL, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 26.3.1993. Com efeito, a Corte manteve o entendimento de que, para configurar a circulação prevista constitucionalmente, não basta o deslocamento físico da mercadoria, mas é indispensável a operação econômica.

Adicionalmente, a Corte considerou inconstitucional a incidência do ICMS nos casos de consumo ou incorporação ao ativo fixo dos bens produzidos no próprio estabelecimento no RE 158.834/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 5.9.2003. No caso, cuidava-se de sociedade que fabricava equipamentos de informática e deslocava parte de sua produção para outros estabelecimentos de sua propriedade para a exploração mediante locação.

Inicialmente, o relator originário, Min. Sepúlveda Pertence, votou pela inconstitucionalidade formal e material tanto do Convênio ICMS 66/1988 quanto da correspondente lei paulista que autoriza a incidência do ICMS na saída de uma filial para outra com o propósito de incorporação ao ativo fixo de produtos industrializados pela própria sociedade, no que foi seguido pelo Min. Francisco Rezek.

Todavia, após o voto do Min. Ilmar Galvão, que apontava a existência de circulação econômica com a integração ao ativo fixo dos bens produzidos e dispensava a alienação ou alteração de propriedade para existência de circulação de mercadorias, o relator originário ajustou seu voto para, acompanhando o voto do Min. Ilmar Galvão, reconhecer a inconstitucionalidade formal do convênio, mas não da lei estadual. Ou seja, essa corrente reconhecia maior amplitude da competência tributária para especificar a hipótese de incidência do ICMS pelos estados, inclusive admitindo circulação sem mudança na

⁴⁵⁰ Súmula 573/STF - “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”

propriedade das mercadorias. Também acompanharam o voto do Min. Ilmar Galvão os Min. Francisco Rezek, Sydney Sanches e Néri da Silveira.

Prevaleceu, no entanto, o voto do Min. Marco Aurélio que apontou ser indispensável a transferência de domínio para caracterização da circulação prevista constitucionalmente, no que foi acompanhado pelos Min. Celso de Mello, Octavio Gallotti, Maurício Corrêa, Carlos Velloso e Moreira Alves. Assim, por seis votos a cinco o STF freou “a tentação sofrida pelos estados de, à mercê do elastecimento das hipóteses de incidência dos tributos, comporem os respectivos caixas”⁴⁵¹.

Também no RE-AgR-ED 208.932/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJe 17.4.2009, afastou-se a incorporação de uma sociedade por outra como circulação de mercadorias.

Todavia, ao apreciar o RE 199.147/RJ, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 14.11.2008, o STF não reconheceu o direito à manutenção dos créditos de ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos diferentes do mesmo proprietário, na linha inaugurada pelo Min. Maurício Corrêa e acompanhada pelos Min. Carlos Velloso, Marco Aurélio, Joaquim Barbosa e Celso de Mello, restando vencidos os Min. Nelson Jobim, relator originário, Carlos Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes.

Outro exemplo de intervenção direta do STF na legislação tributária estadual refere-se à inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre salvados de sinistro pelas seguradoras. No julgamento da ADI-MC 1.332/RJ, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 11.4.1997, contra o voto do Min. Ilmar Galvão, decidiu-se que a venda das sucatas de veículos pelas seguradoras não constitui atividade de natureza comercial, mas mera recuperação dos custos do pagamento do seguro, ressaltando que a seguradora não tem sequer opção de manter ou alienar os salvados, proibida legalmente de ter qualquer outra atividade além das operações de seguro. Essa mesma orientação prevaleceu na ADI-MC 1.390/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 15.3.1996; ADI 1.648/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 9.12.2011, e RE 588.149/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 6.6.2011, este último definindo a questão constitucional no âmbito da repercussão geral, contra os votos dos Min. Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa e Ayres Britto. Esses precedentes fundamentaram a Súmula Vinculante n. 32⁴⁵².

⁴⁵¹ Voto do Min. Marco Aurélio no RE 158.834/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 5.9.2003.

⁴⁵² SV 32 “O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras”.

Em sentido semelhante, o STF também afastou o caráter de mercadoria da água distribuída pelas empresas de saneamento básico na ADI-MC 567/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.10.1991, assentando que a Constituição não autoriza a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água encanada. A questão também foi definida em sede de repercussão geral, no RE 607.056/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJ 16.5.2013, vencidos os Min. Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Nesse precedente, a Corte assentou que a incidência do ICMS só foi autorizada na circulação de mercadorias, entendidas apenas como bem móveis submetidos à mercancia. Frise-se que o voto condutor do acórdão não se limitou a corroborar o entendimento de CARRAZZA⁴⁵³ e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁴⁵⁴ sobre as limitações do termo mercadoria, mas fundou-se também no prejuízo às “políticas públicas de universalização do acesso” à água tratada, em referência ao direito fundamental, entendimento expressamente acompanhado pelo Min. Luiz Fux.

Além disso, no que se refere ao serviço de telecomunicações, a maioria do STF também entendeu, em sede de repercussão geral, que não pode incidir o ICMS sobre serviços preparatórios, a exemplo da habilitação de telefonia móvel, no RE 572.020/DF, Red. para o acórdão Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 13.10.2014.

Logo, é indubitável que o STF teve papel extremamente ativo no controle do exercício da competência estadual para instituir o ICMS, glosando diversas tentativas de tributação e contribuindo para limitar sensivelmente o alcance do tributo, ainda que muitas vezes contribuindo decisivamente com o aumento da complexidade do referido imposto.

No que concerne ao ITCD, por sua vez, o STF teve muito menos controvérsias a considerar. Se a jurisprudência anterior à CF/1988 examinou algumas questões legais quanto ao mencionado imposto⁴⁵⁵, a mais relevante controvérsia constitucional examinada no período posterior diz respeito à constitucionalidade das alíquotas progressivas no RE 562.045/RS, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, DJe 27.11.2013.

Na ocasião, o STF declarou a constitucionalidade do art. 18 da Lei 8.821/1989, do Estado do Rio Grande do Sul, a despeito da ausência de autorização constitucional e da contradição com os precedentes relativos ao ITBI⁴⁵⁶ e ao IPTU⁴⁵⁷, amparando-se na capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da CF/1988.

⁴⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 192-4.

⁴⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: Teoria e Prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

⁴⁵⁵ Cf. Súmulas 113, 114, 115 e 331 do STF.

⁴⁵⁶ Cf. *infra* item 4.2.1.1.3.

⁴⁵⁷ Cf. *supra* item 3.2.4.

Além disso, o STF não admitiu que a lei estadual atrelasse a alíquota máxima fixada por Resolução do Senado, no AI-AgR 225.956/PE, Rel. Min. Moreira Alves, primeira Turma, DJ 12.3.1999. Ou seja, apesar de considerar constitucional a lei pernambucana para vigorar a alíquota do ITCD, tal como fixada por resolução à época da edição daquela, a Corte não dispensou a edição de nova lei estadual na eventualidade de o teto da alíquota aumentar por meio de nova resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 1º, IV, da CF/1988. Essa orientação prestigiou os direitos do contribuinte à legalidade e à segurança jurídica e preservou a lei estadual tanto quanto possível. Nesse mesmo sentido, pacificou o Plenário no RE 213.266/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 17.12.1999.

Relativamente ao IPVA, a Corte declarou compatível com a Carta Magna, mesmo antes da EC 42/2003, a fixação de alíquotas diferenciadas em razão do tipo de veículo (RE-AgR 424.991/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 14.10.2011; RE-AgR 601.247/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 13.6.2012) ou do tipo de combustível consumido (RE 236.931/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 29.10.1999).

Todavia, o STF limitou sensivelmente a competência prevista no art. 155, III, da CF/1988, ao excluir do seu alcance qualquer veículo automotor que não fosse rodoviário.

Com efeito, no RE 134.509/AM, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 13.9.2002, contra apenas o voto do Min. Marco Aurélio, relator originário, a Corte fundou-se na origem histórica do tributo, que substituiu a antiga taxa rodoviária única, e na interpretação autêntica dos debates constituintes para negar a “intenção do constituinte brasileiro [de] autorizar aos Estados, sob o pálio do imposto sobre propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e de embarcações de qualquer calado”⁴⁵⁸.

Esse entendimento foi confirmado posteriormente no RE 379.572/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1º.2.2008, vencidos os Min. Marco Aurélio e Joaquim Barbosa, reconhecendo a inconstitucionalidade de leis estaduais que previam a tributação da propriedade de aeronaves e embarcações.

Na realidade, esse entendimento criou obstáculo inadequado à competência tributária dos estados, remetendo a tributação de aeronaves e embarcações, propriedades mais luxuosas que os veículos rodoviários, à competência residual da União (art. 154, I, da CF/1988) ou à exigência de emenda constitucional.

⁴⁵⁸ Voto do Min. Francisco Rezek no RE 134.509/AM, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 13.9.2002.

Nada obstante os eruditos votos dos Min. Francisco Rezek e Sepúlveda Pertence, excepcionar sem expresse comando normativo implica engessar mais ainda as competências constitucionais, exigindo nova emenda constitucional a cada veículo desenvolvido tecnologicamente⁴⁵⁹. Esse engessamento certamente não ampara o Estado Fiscal.

4.2.1.1.3 Impostos Municipais

Com relação aos impostos municipais, também o STF pronunciou-se de forma enfática, fazendo valer os limites constitucionais da competência tributária.

Relativamente ao IPTU, a Corte foi firme em reprimir a progressividade de alíquotas com base no valor dos imóveis, a partir do RE 153.771/MG, Red. para o acórdão Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 5.9.1997, consolidada no Verbete n. 668 da Súmula do STF, mas a questão foi superada pela EC 29/2000⁴⁶⁰. No entanto, a Corte admitiu a diferenciação de alíquotas de IPTU em razão da destinação do imóvel, se residencial ou comercial (RE-AgR 427.488/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 19.5.2006; RE-AgR 457.482/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 9.5.2008); se edificado ou não (RE 229.233/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 25.6.1999; RE-AgR 432.989/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 5.5.2006)

Além disso, o STF confirmou a jurisprudência anterior à CF/1988, no sentido de exigir lei ordinária para atualizar os valores do IPTU, ou de sua base de cálculo, quando o reajuste extrapolar a atualização monetária oficial no RE 234.605/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 1.12.2000, e RE 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.2.2014, este último decidido sobre o âmbito da repercussão geral.

Tangencialmente ao ITBI, o STF manteve a vedação de alíquotas progressivas no RE 234.105/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 31.3.2000 e, posteriormente, no Verbete n. 656 da Súmula do STF.

Ademais, a Corte afastou a possibilidade de incidência do ITBI ante a mera celebração do contrato de compromisso de compra e venda no AI-AgR 603.309/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 23.2.2007, e ARE-AgR 798.241/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 14.4.2014.

⁴⁵⁹ A propósito da mutação de conceitos nas competências tributárias, cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 321-6.

⁴⁶⁰ Cf. supra item 3.2.4.

Quanto ao ISS, contudo, concentraram-se as decisões mais importantes a respeito dos impostos municipais.

Com efeito, o STF declarou inconstitucionais dispositivos da LC 116/2003⁴⁶¹, como também de diversas leis municipais que instituíam o ISS sobre a locação de bens móveis (RE 626.706/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.9.2010).

De outra sorte, na linha da ADI 3.089/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ 1º.8.2008, que declarou a constitucionalidade dos itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, o STF considerou constitucionais leis municipais que instituíram a incidência de ISS sobre serviços de registros públicos, cartoriais e notariais. Com efeito, o STF deu provimento a recursos extraordinários contra acórdãos do Tribunal de Justiça do Paraná que havia considerado inconstitucional lei do município de Curitiba nesse sentido (RE-AgR 557.643/PR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 13.3.2009; RE-AgR 599.527/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 6.4.2011).

Ressalte-se que, no AI-AgR 601.009/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 9.10.2009, afastou-se a possibilidade de o ISS incidir sobre serviços acessórios à telecomunicação, como a habilitação de celular. Como o STF não permitiu a incidência do ICMS⁴⁶², a Corte acabou por criar um grupo de serviços imunes de qualquer tributação, em descompasso ao sistema constitucional e ao Estado Fiscal.

4.2.1.2 Contribuições

Como já referido, com exceção das contribuições de melhoria, as contribuições detêm papel essencial na formação do Estado Fiscal no Brasil⁴⁶³ e adquiriram crescente relevância no sistema constitucional tributário, mormente quando consideradas as especiais.

Destaque-se que a principal característica dessas contribuições especiais consiste em serem tributos não vinculados e destinados. De fato, essas contribuições distinguem-se dos impostos justamente no tocante à destinação do produto de sua arrecadação, o que não

⁴⁶¹ Cf. supra item 4.1.3.2.

⁴⁶² Cf. supra item 4.2.1.1.2.

⁴⁶³ Cf. supra item 2.2.1.2.

implica incompatibilidade com o Estado Fiscal, apesar de ser preferível, por sua flexibilidade, os tributos não destinados⁴⁶⁴.

Considerada a importância da destinação para as contribuições, o STF não tem se furtado a examinar seu controle, como no RE-AgR 646.966/PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 22.11.2012. Inicialmente, a Corte não examinava a constitucionalidade, em sede de controle abstrato, de normas orçamentárias, a exemplo da ADI-QO 1.640/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 3.4.1998, mas esse entendimento foi revertido para declarar a inconstitucionalidade de lei orçamentária que encaminhava recursos provenientes de contribuições além de sua destinação constitucional na ADI 2.925/DF, Redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 4.3.2005.

Além disso, ao contrário do defendido por PAULO AYRES BARRETO⁴⁶⁵, a Corte não tem cominado de inconstitucional o tributo, mas apenas a sua destinação quando direcionada para além dos seus fins constitucionais, como se verifica da *ratio decidendi* nos RE 183.906/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 30.4.1998, e ADI-MC 1.378/ES, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 30.5.1997, apesar de cuidarem de outras espécies tributárias. Esse entendimento é mais consentâneo ao Estado Fiscal por prestigiar a destinação constitucional dos tributos, sem sacrificá-lo completamente.

Tendo em vista sua função destacada, é pertinente considerar a jurisprudência do STF de acordo com cada espécie de contribuição, de modo a analisar se a Corte adota algum padrão segundo esses critérios.

4.2.1.2.1 Contribuições Sociais

Em razão de sua destinação à seguridade social, as contribuições sociais são sempre consideradas com extremo cuidado pelo STF. Por financiar diretamente direitos fundamentais como a assistência social, a saúde e a previdência, há casos em que a Corte invoca princípios, como a solidariedade, para legitimar imposições tributárias polêmicas.

É cediço que a CF/1988 expandiu consideravelmente a seguridade social, universalizando o acesso à saúde e à assistência social, além de ampliar as hipóteses de

⁴⁶⁴ Cf. supra item 2.2.3.2.

⁴⁶⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 185-90.

previdência social⁴⁶⁶. Para arcar com esses direitos, a CF/1988 previu em seu art. 195 as contribuições de competência da União, que logo foram instituídas.

Desde o primeiro momento, o STF examinou detidamente a legislação que instituiu as contribuições, verificando se seu alcance extrapolava as competências constitucionais pertinentes.

Nesse sentido, no RE 166.772/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 16.12.1994, o STF julgou inconstitucional o inciso I do art. 3º da Lei 7.787/1989, que incluía os valores pagos a administradores e autônomos na contribuição sobre a folha de salários, prevista na redação originária do art. 195, I, da CF/1988, contra os votos dos Min. Francisco Rezek, Ilmar Galvão e Carlos Velloso. Segundo o voto condutor do acórdão, tanto a expressão “empregador” quanto “folha de salários” referem-se a vínculos celetistas, de forma que não pode abranger outros tipos de relação. A divergência, por outro lado, inaugurada pelo Min. Francisco Rezek, assentou a contradição e a disparidade de tratamento entre os trabalhadores celetistas e administradores e autônomos, todos segurados do RGPS.

HUMBERTO ÁVILA⁴⁶⁷ cita esse caso como exemplo da jurisprudência do STF, que “vincula o intérprete aos conceitos estabelecidos na Constituição”, privilegiando os argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos, com esteio no Estado de Direito. No entanto, os tachados “argumentos meramente práticos” não são desprezados pela Corte e podem ser importantes vetores para legitimar escolhas de política fiscal do Poder Legislativo, sob pena de negar a máxima efetividade das normas de competência tributária e de engessamento – não rigidez – do sistema constitucional tributário.

Na mesma linha, no RE 177.296/RS, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 9.12.1994, também excluíram-se os avulsos, pela ausência de vínculo trabalhista, contra os votos Min. Ilmar Galvão e Carlos Velloso. Essa orientação foi confirmada na ADI 1.102/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 17.11.1995, que declarou também a inconstitucionalidade do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/1991, quanto à contribuição previdenciária.

Registre-se que o Congresso Nacional adaptou-se a essas decisões e editou a LC 84/1996, instituindo contribuição sobre autônomos, administradores e avulsos na forma da competência residual, com fundamento nos arts. 195, §4º, e 154, I, da CF/1988. O STF indeferiu a medida cautelar ajuizada contra essa lei complementar, na ADI-MC 1.432/DF,

⁴⁶⁶ SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. *Tributação, seguridade e coesão social no Brasil*. Série políticas sociales n. 133. Santiago: Cepal, 2007.

⁴⁶⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 166-7.

Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 29.11.1996, e assentou definitivamente sua constitucionalidade no RE 228.321/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 30.5.2003, considerando que o tributo foi instituído por lei complementar e tem base de cálculo comum a outra contribuição, contra os votos dos Min. Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, que entendiam inconstitucional a nova contribuição incidir sobre a mesma base econômica de outros impostos.

Ressalte-se que, posteriormente, o Congresso Nacional promulgou a EC 20/1998 para alterar a norma de competência tributária de forma a prever expressamente “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício” (art. 195, I, “a”, CF/1988 na redação da EC 20/1998).

Além disso, se a contribuição do Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), prevista no DL 1.940/1982, tinha natureza de imposto residual no âmbito da CF/1969 (RE 103.778/DF, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 13.12.1985)⁴⁶⁸, ela foi recepcionada pelo Texto Constitucional como contribuição social, no julgamento do RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 6.11.1992. Na ocasião, o STF também declarou a constitucionalidade da nova CSLL, instituída pela Lei 7.689/1988, apenas reconhecendo a inconstitucionalidade de sua incidência sobre o balanço encerrado em 31.12.1988. Assim, o Tribunal distinguiu claramente a destinação do produto da arrecadação do processo de arrecadação da contribuição, de forma que o simples fato de a contribuição ser arrecada pela Receita Federal – e não pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) – não tornava inconstitucional o tributo. Nesse mesmo sentido, o RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.8.1992, que declarou a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 7.689/1988.

Posteriormente, ainda, o STF julgou constitucional a ampliação do FINSOCIAL, realizada por meio da Lei 7.738/1989, para as empresas prestadoras de serviços no RE 150.755/PE, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 20.8.1993, assentando que receita bruta, entendida como “produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços”, equiparava a faturamento, base econômica prevista no art. 195, I, da CF/1988, vencidos os Min. Carlos Velloso, relator originário, e Marco Aurélio, que declaravam a inconstitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/1989.

⁴⁶⁸ A propósito da controvérsia da natureza jurídica e constitucionalidade do FINSOCIAL, nos períodos anterior e posterior à CF/1988, cf. ALBUQUERQUE, Francisco Manoel Xavier de. *Textos de Direito Público*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. p. 793-836.

No entanto, no RE 150.764/PE, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 2.4.1993, a Corte declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/1988, por simplesmente se reportar ao DL 1.940/1982, vencidos os Min. Sepúlveda Pertence, relator originário, Francisco Rezek, Ilmar Galvão, Octavio Gallotti, e Néri da Silveira. O voto condutor da lavra do Min. Marco Aurélio foi acompanhado pelos Min. Carlos Velloso, Celso de Mello, Paulo Brossard, Moreira Alves e Sydney Sanches, o que, na prática, implicou a inconstitucionalidade das alterações acerca da contribuição sobre o faturamento das empresas, apesar de ela poder ser cobrada, na forma pré-constitucional, até a edição da LC 70/1991 (RE 200.788/MG, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 19.6.1998).

No entanto, é importante ressaltar que o Senado Federal reagiu a essa decisão e recusou-se a suspender a norma no exercício do art. 52, X, da CF/1988. A questão só foi resolvida no julgamento da ADI 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 31.8.2007, na qual o STF julgou, com eficácia vinculante e efeitos *erga omnes*, a inconstitucionalidade dos arts. 8º e 9º da Lei 7.689/1988.

A inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/1988, porém, restabeleceu o tratamento desigual entre as sociedades prestadoras de serviço e sociedades vendedoras de mercadorias, anteriormente sanado pela Lei 7.738/1989, uma vez que estas não poderiam ser atingidas por modificações posteriores, ao contrário daquelas. Daí que no RE 187.436/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 31.10.1997, o STF reconheceu a legitimidade do aumento da alíquota do FINSOCIAL somente com relação às sociedades prestadoras de serviços, não quanto às sociedades que vendem mercadorias, contra os votos dos Min. Maurício Corrêa, Carlos Velloso e Néri da Silveira. Ressalte-se que, para aumentar ainda mais a confusão, o relator não modificou a ementa do julgado, apesar de ter reajustado o voto para acompanhar a divergência inaugurada pelo Min. Moreira Alves, razão pela qual a ementa denomina “insubsistentes” os dispositivos declarados constitucionais na proclamação do resultado.

Assim, a partir LC 70/1991, a contribuição social sobre o faturamento passou a ser realizada pela COFINS. Logo a mencionada lei passou a ser impugnada judicialmente e declarada inconstitucional no âmbito do controle difuso. Em razão do caos e da insegurança jurídica, a União ajuizou a primeira ação declaratória de constitucionalidade, citando a disparidade de entendimentos nas mais de nove mil ações judiciais referidas na inicial.

De fato, o julgamento da ADC 1 tratou de importante reforma fiscal que iniciou o incremento e a valorização das contribuições sociais no sistema constitucional tributário e

reconheceu a constitucionalidade do novo instrumento processual da ADC, que permitiu ao STF definir a controvérsia constitucional com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante em tempo razoável.

Não por acaso que FAVETTI aponta o julgamento da ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995, como o mais importante caso de política fiscal decidida pelo STF pós 1988⁴⁶⁹. Na ocasião, o STF reafirmou a desnecessidade de lei complementar para instituição de contribuição social prevista expressamente na Carta Magna, refutou qualquer vício pelo fato de a contribuição ser recolhida pela receita federal e reiterou que a coincidência de base de cálculo com o PIS/PASEP ou impostos ou sua cumulatividade não implicava inconstitucionalidade, visto que não se trata de exercício da competência tributária residual.

Dessa forma, a decisão do STF foi fundamental para viabilizar as modificações de política fiscal, por declarar a constitucionalidade, e por decidir de forma concentrada e célere, reduzindo os custos transacionais ocasionados pela multiplicidade de processos – e decisões – do controle difuso existente anteriormente⁴⁷⁰. Consoante destaca KAPISZEWSKI⁴⁷¹, essa decisão foi raro caso de concordância enfática (*stronger endorsement*) com a política fiscal elaborada pelo Poder Executivo e representa importante marco no desenvolvimento da COFINS como um dos tributos que mais arrecada no País.

Além disso, no RE 144.971/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 27.9.1996, e no RE 227.832/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.6.2002, o Tribunal considerou legítima a incidência das contribuições sobre o faturamento (PIS e COFINS) de sociedades distribuidoras de derivados de petróleo e de energia, de mineradoras e executoras de serviço de telecomunicações, em que pesem ao art. 155, §3º, da CF/1988.

Entendida a LC 70/1991 como materialmente ordinária – apenas formalmente como lei complementar – o STF chancelou sua revogação por meras leis ordinárias, inclusive pela Lei 9.718/1998. Nessa linha, a Corte reconheceu a revogação da isenção das sociedades prestadoras de serviços, então prevista pelo art. 6º, II, da LC 70/1991 e pelo art. 56 da Lei 9.430/1996, no julgamento do RE 419.629/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 30.6.2006, do RE 381.964/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 13.3.2009, e do RE 377.457/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 19.12.2008.

⁴⁶⁹ FAVETTI, Rafael Thomaz. *Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003. p. 136-48.

⁴⁷⁰ FAVETTI, Rafael Thomaz. *Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003. p. 152.

⁴⁷¹ KAPISZEWSKI, Diana. *High Courts and Economic Governance in Argentina and Brazil*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012. p. 159.

Este último precedente, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, é singular por dois motivos. Em primeiro lugar, apesar de seu julgamento ter iniciado em 15.8.2006 – antes do reconhecimento da repercussão geral, no RE-RG 575.093/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 21.5.2008 –, ele definiu o mérito da repercussão geral na oportunidade de sua conclusão, em grande prestígio à objetivação do julgamento em sede de repercussão geral⁴⁷². Em segundo lugar, por cinco votos a cinco⁴⁷³, o STF rejeitou a proposta de modulação de efeitos contra os votos dos Min. Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Ayres Britto. Os votos vencidos invocavam a segurança jurídica dos contribuintes que eram amparados por jurisprudência pacífica, inclusive sumulada, do STJ. Prevaleceu, no entanto, a orientação do relator, Min. Gilmar Mendes, conquanto reconhecendo a divergência com o STJ, insistiu que, no âmbito do STF, é pacífica a orientação de que a LC 70/1991 é apenas formalmente complementar, na esteira da ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995.

VALTER SHUENQUENER DE ARAÚJO⁴⁷⁴ e RICARDO LODI RIBEIRO⁴⁷⁵ criticam a decisão do STF, tendo em vista a necessidade de proteção da confiança do contribuinte ante a pacificação por um tribunal superior como o STJ, bem como a demora do STF em apreciar a questão. Com efeito, decidiu bem o STF ao dar ampla aplicação à lei ordinária quanto a COFINS, uma vez que instrumento infraconstitucional não tem o condão de alterar a reserva constitucional de lei complementar. Ao desprestigiar a segurança jurídica, a Corte também preteriu o Estado Fiscal, pois mesmo a jurisprudência de um tribunal inferior como o STJ, mas que tem a competência constitucional de pacificar a jurisprudência sobre normas federais, é capaz de criar legítimas expectativas nos contribuintes, que também deve ser protegida. Reduzir a influência do STJ sobre as escolhas dos contribuintes também implica diminuir o importante papel do Poder Judiciário de atribuir efeitos de racionalização e estabilização, nas palavras de KONRAD HESSE⁴⁷⁶, *rationalisierende und stabilisierende Wirkungen*.

⁴⁷² Cf. FUCK, Luciano Felício. “o Supremo Tribunal Federal e a repercussão geral”. Revista de Processo – REPRO, Ano 35, n. 181, mar., 2010. p. 32.

⁴⁷³ Segundo o art. 27 da lei 9.868/1999, são necessários dois terços dos Ministros do STF, oito votos, para a modulação de efeitos do pronunciamento judicial.

⁴⁷⁴ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009. p. 178-82.

⁴⁷⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 258-9.

⁴⁷⁶ HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 235.

Ressalte-se que a questão foi tão consolidada no RE 377.457/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 19.12.2008, que o relator da ADI 4.071, Min. Menezes Direito, indeferiu a inicial ao fundamento de que a solução da repercussão geral tornava manifestamente improcedente o pedido ajuizado contra o art. 56 da Lei 9.430/1996. A decisão foi mantida na ADI-AgR 4.071/DF, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJe 16.10.2009, contra os votos dos Min. Marco Aurélio, Eros Grau e Ayres Britto.

Além disso, no julgamento da ADI 1.417/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 23.3.2001, o STF julgou constitucional a Lei 9.715/1998, afastando as reiteradas alegações de que a administração da COFINS e do PIS pela Receita Federal – e não pelo INSS – violariam a destinação constitucional das contribuições sociais e permitiriam a identidade de base de cálculo de ambas contribuições, dados os dispositivos constitucionais originários. Na oportunidade, o STF apenas negou a aplicação retroativa da lei, tal como prevista no seu art. 18.

Diferentemente, o STF julgou inconstitucional o aumento da base de cálculo da COFINS, efetuado na Lei 9.178/1998, vinte dias antes da promulgação da EC 20/1998⁴⁷⁷ no RE 346.084/PR, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 1º.9.2006.

Apesar de a EC 20/1998 ter sido promulgada no período da *vacatio legis* da Lei 9.178/1998 – razão pela qual o relator originário, Min. Ilmar Galvão, dava apenas parcial provimento ao recurso para ajustar a anterioridade nonagesimal – a maioria do STF, conduzida pelo voto do Min. Marco Aurélio, julgou incompatível com o texto anterior e insuscetível de constitucionalidade superveniente o art. 3º, § 1º, da mencionada lei que submetia todas as receitas das pessoas jurídicas como base de cálculo da COFINS. Nessa linha, acompanharam os Min. Cezar Peluso, Carlos Velloso, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence. Os Min. Cezar Peluso e Celso de Mello, no entanto, restaram vencidos por apontarem também a inconstitucionalidade do aumento de alíquota prevista no art. 8º da Lei 9.178/1998.

Restou vencido também, em maior extensão, o Min. Gilmar Mendes, que rejeitava a ideia de conceito constitucional de faturamento, assentando o caráter institucional da base econômica selecionada pela CF/1988, e consignou que cabia ao legislador ordinário concretizar e atualizar seu conteúdo, desde que não desborde dos “múltiplos significados

⁴⁷⁷ A propósito, cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. “COFINS e PIS: inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade”. *Repertório de Jurisprudência IOB*, 2ª quinzena de julho de 1999, n. 14/99, p. 442-35. MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José. “O ICMS e a base de cálculo da COFINS”. *Valor Econômico*, 2.8.2002, Disponível em: <http://www.leandroecia.com.br/noticias/o-icms-e-a-base-calculo-da-cofins/>. Acesso em: dez. 2014.

admitidos pelas normas constitucionais concretizadas”⁴⁷⁸. Seu voto pauta-se amplamente nos limites do Estado Fiscal, ressaltando a ponderação entre “o dever de contribuir do indivíduo com o interesse da comunidade”, comum a todos os direitos fundamentais. Nesse sentido, acompanharam os Min. Maurício Corrêa, Joaquim Barbosa e Nelson Jobim.

PAULO AYRES BARRETO⁴⁷⁹ critica fortemente essa posição vencida, aduzindo que a CF/1988 instituiu competências tributárias por meio de **conceitos determinados**, de sorte que a flexibilização defendida nos votos divergentes importaria anular os esforços do constituinte de discriminar as competências. Nesse sentido, a atualização do sistema jurídico tributário só se daria por meio de emenda constitucional.

No entanto, essa crítica não merece prosperar, uma vez que restringir a atualização das competências constitucionais tão somente às emendas aprovadas pelo Congresso Nacional significa, sim, engessar demasiadamente o conteúdo da norma constitucional. A toda evidência, a definição de “faturamento” tem conteúdo constitucional que não é impermeável a novas formas de receitas e de negócios que continuamente surgem diariamente na prática negocial.

Além disso, no julgamento do RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 15.8.2006, do RE 357.950/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 15.8.2006; e do RE 358.273/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 15.8.2006, concluídos na mesma data, o Tribunal pacificou a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3 da Lei n. 9.718/1998. Em razão da aposentadoria dos Min. Ilmar Galvão e Maurício Corrêa, participaram desses julgamentos os Min. Ayres Britto e Eros Grau. Enquanto o Min. Ayres Britto aderiu à maioria, o Min. Eros Grau defendeu a convalidação da norma impugnada pela EC 20/1998, em linha com o Min. Ilmar Galvão, em razão de sua inconstitucionalidade não ter sido examinada antes da mencionada modificação constitucional.

Em termos práticos, a controvérsia não se distanciou da polêmica se a normas constitucionais constituem conceitos ou tipos⁴⁸⁰. Mas foi além: a maioria efetivamente

⁴⁷⁸ Voto do Min. Gilmar Mendes no RE 346.084/PR, red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 1.9.2006.

⁴⁷⁹ BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e Competência Tributária”. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro & FRIGO JUNIOR, Gilberto. *Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331 (341-3).

⁴⁸⁰ Cf. a propósito item supra 1.2.1.4; além de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 249-53. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências e Competência Residual”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 107-14. BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e Competência Tributária”. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro & FRIGO JUNIOR, Gilberto. *Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem a*

interpretou a constituição conforme a lei, no caso, a LC 70/1991, invertendo a hierarquia normativa e assentando que o termo “faturamento” antes da EC 20/1998 só poderia ter o conteúdo descrito na LC 70/1991.

Com a promulgação da EC 20/1998, no entanto, o STF passou a admitir outras formas de receitas na base de cálculo da COFINS como as decorrentes de locação de bens móveis (RE-AgR 371.258/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006); dos prêmios de seguro (RE-AgR 400.479/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 6.11.2006); além da gestão de previdência privada (RE-AgR 444.601/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 15.12.2006). Ressalte-se que este último acórdão restou anulado no RE-AgR-ED 444.601/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 27.3.2012, para aplicação da sistemática da repercussão geral quanto à incidência da COFINS sobre receitas financeiras, tendo em vista o RE-RG 609.096/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 2.5.2011.

Frise-se que a MP 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014, alterou mais uma vez a base de cálculo da COFINS para, de certa forma, esvaziar a discussão da repercussão geral.

Todavia, essa não foi a única polêmica sobre a base de cálculo da COFINS enfrentada pela Corte. No RE 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 8.10.2014, decidiu-se, em tumultuado julgamento iniciado em 8.9.1999, que o valor referente ao ICMS deve ser excluído da base de cálculo da COFINS, contra os votos dos Min. Eros Grau e Gilmar Mendes. Com efeito, após o voto do relator que dava provimento ao apelo extremo, pediu vista o Min. Nelson Jobim, que não conseguiu apresentar seu voto até a aposentadoria. Em 24.8.2006, o julgamento foi renovado tendo os Min. Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence acompanhado o relator, enquanto abriu a divergência o Min. Eros Grau. O julgamento foi novamente suspenso em razão do pedido de vista do Min. Gilmar Mendes.

Antes de devolvida a vista do processo em 4.12.2007 – contendo seis votos a favor do contribuinte – a União Federal ajuizou a ADC 18 para discutir a mesma questão com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*. Quando retomado o julgamento, na sessão de 14.8.2008, o Tribunal sobrestou o julgamento do feito para dar preferência à decisão no âmbito da ADC, na qual foi deferida medida liminar na ADC-MC 18/DF, Rel. Min.

Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331-43. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 31-5. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 113-5. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 176-85.

Menezes Direito, Pleno, j. 13.8.2008, DJe 24.10.2008, para suspender todos os feitos, com exceção daqueles tramitando no STF, que versam sobre a referida questão constitucional, pelo prazo de 180 dias, contra os votos dos Min. Marco Aurélio e Celso de Mello.

Apesar de prorrogada a liminar por 4 vezes, e reconhecida a repercussão geral do tema no RE-RG 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 16.5.2008, a questão não havia sido decidida até a sessão de 8.10.2014, razão pela qual resolveu o Tribunal finalizar o mencionado julgamento, sem resolver o mérito da repercussão geral. Na ocasião, o Min. Celso de Mello acompanhou o relator, enquanto o Min. Gilmar Mendes acompanhou a divergência e apresentou voto fundamentado no Estado Fiscal e citando CASALTA NABAIS⁴⁸¹, para afastar qualquer pretensão de exclusão artificiosa da base de cálculo da COFINS. Em síntese, o Min. Gilmar Mendes refutou que a norma constitucional de competência tributária não exclui de antemão custo algum, como o ICMS, e aponta que decisão contrária prejudicaria o fim constitucional de financiamento da seguridade social, assim como tornaria mais complexa e onerosa a arrecadação, prejudicando o próprio contribuinte no longo prazo.

Ressalte-se que, expressamente, o STF decidiu não assentar o mérito da repercussão geral, ao contrário do que fez no RE 377.457/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 19.12.2008, por considerar a grande modificação da composição do Tribunal. De fato, seria muito ruim para a segurança jurídica alterar constantemente o entendimento do STF. No RE 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 8.10.2014, participaram vários Min. aposentados, como Min. Sepúlveda Pertence, Eros Grau, Cezar Peluso e Ayres Britto, que foram substituídos. Melhor assentar o entendimento com a nova composição do que oscilar sobre o resultado.

De outra sorte, a Corte não retirou da base de cálculo da COFINS as vendas inadimplidas, no RE 586.482/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 19.6.2012, contra os votos dos Min. Marco Aurélio e Celso de Mello.

Com fundamento no princípio da solidariedade, o STF confirmou a incidência da COFINS, CSLL e PIS sobre o faturamento de pessoas jurídicas, independentemente de terem empregados (RE-AgR 364.215/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 3.9.2004; RE-AgR 354.017/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 3.2.2006; RE-AgR 317.103/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJ 24.8.2007; e RE-AgR 390.093/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 1º.2.2013).

⁴⁸¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

No que se refere às contribuições previdenciárias, a Corte fundou-se no princípio da universalidade do custeio para reconhecer a incidência sobre o aposentado que volta à atividade no RE 437.640/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 2.3.2007. O STF admitiu, também, a substituição tributária, declarando a constitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/1991, na redação da Lei 9.711/1998, no RE 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 5.9.2011, apreciado no âmbito da repercussão geral, contra o voto do Min. Marco Aurélio.

Além disso, a Corte admitiu a incidência dessas contribuições sobre o 13º salário (RE 208.911/PR, Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 30.10.1998; RE 219.689/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 20.4.2001), o que originou o Verbete n. 688 da Súmula do STF. No entanto, refutou a incidência sobre o vale-transporte, em sede de repercussão geral, no RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 14.5.2010.

A Corte, também, declarou a inconstitucionalidade da alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei 8.212/1991, acrescentada pela Lei 9.506/1997, que previa a incidência da mencionada contribuição sobre a remuneração de exercentes de mandatos eletivos, ao fundamento de que não constitui “folha de salários, faturamento ou lucro”, no RE 351.717/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 21.11.2003, a unanimidade.

Outrossim, o STF afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor bruto na prestação de serviço de cooperados por meio de cooperativas de trabalho, declarando a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da lei 8.212/1991, na redação da Lei 9.876/1999, no RE 595.838/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 8.10.2014, apreciado no âmbito da repercussão geral.

O STF, ainda, examinou as denominadas contribuições sociais gerais⁴⁸², isto é, as previstas no art. 149, mas que não são direcionadas à seguridade social e, portanto, não se enquadram no art. 195 da CF/1988. Nessa linha, o STF julgou constitucionais as duas contribuições criadas pela LC 110/2001 na ADI-MC 2.556/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 8.8.2003, depois confirmada na ADI 2.556/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 20.9.2012.

Na oportunidade, assentou-se a possibilidade de a União instituir contribuições sociais para o financiamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, inclusive como forma de adimplir o ônus criado pela decisão da Corte no RE 226.855/RS, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 13.10.2000, observando-se integralmente a

⁴⁸² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 100.

anterioridade, afastando-se a aplicação apenas da anterioridade mitigada, vencido, tanto na cautelar quanto no mérito, o Min. Marco Aurélio, que considerava inconstitucional a instituição de tributo destinado para adimplir fruto de condenação judicial.

Ressalte-se que, de forma pouco didática, o STF rejeitou a repercussão geral da questão constitucional no RE 571.184/SP, Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 31.10.2008, com fundamento de que o tribunal de origem decidiu na mesma linha do STF. Ora, a repercussão geral refere-se à questão constitucional, não à conclusão do aresto recorrido. A rigor, a rejeição da repercussão geral afeta tanto os acórdãos dissonantes quanto os consoantes, de modo a impedir a adequada correção daqueles. De qualquer modo, como a questão foi resolvida em sede de controle abstrato, cabe ainda o remédio da reclamação.

Tangencialmente à contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), o STF também teve papel decisivo na construção do tributo. Na ADI 1.103/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 25.4.1997, a Corte declarou a inconstitucionalidade do art. 22 da Lei 8.212/1991, na redação conferida pela Lei 8.870/1994, por estipular como base de cálculo o valor estimado da produção agrícola, base econômica distinta da folha de salário, faturamento e lucro na redação do art. 195, I, da CF/1988 antes da EC 20/1998.

No RE 363.852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 23.4.2010, o tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992 e modificações supervenientes até a promulgação da EC 20/1998, por entender que, antes de editada a mencionada emenda constitucional, não poderia ser cobrada simultaneamente a COFINS e a contribuição previdenciária sobre receita bruta do produtor rural, além de violação à isonomia e necessidade de lei complementar. Posteriormente, o Tribunal manteve essa orientação em sede de repercussão geral, no RE 596.177/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 29.8.2011. Em ambos os casos, o tribunal rejeitou a modulação de efeitos, nada obstante a declaração de inconstitucionalidade de tributo mais de 20 anos após instituído.

Quanto à situação após a EC 20/1998, a controvérsia ainda está pendente de apreciação do Plenário, mas teve repercussão geral reconhecida no RE-RG 718.874/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 11.9.2013, além da ADI 4395, de relatoria do Min. Gilmar Mendes.

Registre-se que o STF declarou inconstitucionais leis estaduais que instituem contribuições sociais para a saúde de servidores estaduais, por entender que a competência constitucional que trata o art. 149, § 1º, CF/1988 limita-se aos respectivos sistemas de

previdência, como decidido na ADI-MC 1.920/BA, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.9.2002, e no RE 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 11.6.2010. Segundo o STF, os estados podem até criar sistema de assistência médica, odontológica e hospitalar para seus servidores, mas sua adesão deve ser voluntária e não por meio de contribuição social, necessariamente compulsória.

Referentemente às contribuições do sistema S, previstas no art. 240 da CF/1988, apesar da controvérsia doutrinária quanto à sua natureza jurídica⁴⁸³, o STF já as classificou como contribuições sociais gerais (RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.8.1992) e permitiu a instituição, por meio de lei ordinária, de novas espécies, como a o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), no julgamento da ADI-MC 1.924/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.8.2009.

Nesse último precedente, em votação apertada, na linha do voto do relator originário, Min. Néri da Silveira, entendeu a maioria do Plenário que a criação da SESCOOP não constituía nova contribuição, mas mera redistribuição das contribuições expressamente recepcionadas no art. 240 da CF/1988. Acompanharam o relator os Min. Nelson Jobim, Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, restando vencidos os Min. Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Maurício Corrêa, Ayres Britto e Cezar Peluso, que deferiam a medida cautelar.

No RE-AgR 509.624/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 1.4.2011, permitiu a Corte a incidência da contribuição do SESC e SENAC sobre prestadores de serviços.

Destaque-se também que o STF reconheceu a natureza de contribuição social e declarou a constitucionalidade tanto do Seguro Acidente de Trabalho (SAT), no RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 4.4.2003, quanto do PASEP sobre os estados da Federação, na ACO 471/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 25.4.2003. Com efeito, se antes da CF/1988 o PASEP tinha mero caráter voluntário⁴⁸⁴, por força do art. 239 a mencionada contribuição social deveria ser exigida inclusive dos estados, razão pela qual considerou a Corte inconstitucional lei do Estado do Paraná que o isentava da referida contribuição.

⁴⁸³ Cf. a propósito, PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz de doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 590-1; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 655.

⁴⁸⁴ Cf. GRAU, Eros Roberto. “As Contribuições das Empresas para o Fundo PIS-PASEP”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 143-57.

Em síntese, o STF teve papel decisivo no controle das contribuições sociais, declarando a inconstitucionalidade de diversas leis que as instituíram (v.g. RE 150.764/PE, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 2.4.1993; ADI 1.103/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 25.4.1997; RE 166.772/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 16.12.1994; RE 177.296/RS, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 9.12.1994; RE 351.717/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 21.11.2003; RE 596.177/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 29.8.2011); referendando em “decisões salomônicas” outras leis, de forma a afastar apenas uma parte da incidência, a exemplo da aplicação da anterioridade (v.g. RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 6.11.1992; ADI 2.556/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 20.9.2012); ou julgando totalmente constitucional, defendendo enfaticamente a política fiscal implementada pelo Poder Legislativo (v.g. ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995; e RE 228.321/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 30.5.2003).

Em regra, o STF foi bastante rigoroso no controle de constitucionalidade de leis instituidoras de contribuições sociais quando utilizou as regras de competência como parâmetro, apesar de não descurar dos direitos fundamentais dependentes desta arrecadação.

4.2.1.2.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Quanto às CIDE, o STF censurou menos o legislador ordinário, inclusive tendo em vista a menor quantidade de normas constitucionais regentes.

No RE 177.132/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 18.4.1997, o Tribunal considerou recepcionada pela CF/1988 o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), afastando a necessidade de a CIDE ter base de cálculo distinta de impostos ou taxas.

Por outro lado, relativamente à contribuição na exportação de café, em primeiro momento, o STF admitiu sua recepção com *status* de CIDE, nos termos do RE 191.229/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 13.9.1996. No entanto, posteriormente, no RE 191.044/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 31.10.1997, o Tribunal reviu sua orientação por entender que o DL 2.295/1986 não fixou parâmetros mínimos ao restabelecer a contribuição, a exemplo da alíquota inicial. Assim, a Corte entendeu que a

mencionada contribuição nasceu inconstitucional em face da CF/1967, e, do mesmo modo, não era passível de recepção pela CF/1988.

Diferentemente, o STF entendeu, por maioria, recepcionada a contribuição para intervenção na economia canavieira nacional no RE 214.206/AL, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 29.5.1998, declarando incompatível com a CF/1988 apenas a delegação à autoridade administrativa de mudar a alíquota, vencidos o relator originário, Min. Carlos Velloso, e Marco Aurélio. É certo que o tribunal já havia examinado, na sessão de 27.11.1996, a constitucionalidade da referida contribuição com parâmetro na CF/1967, no RE 158.208/RN, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.8.2001, e no RE 178.144/AL, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 28.9.2001. No entanto, o julgamento da recepção considerando a CF/1988 é significativo justamente por glosar a mitigação da legalidade quanto à alíquota, sem autorização constitucional.

Também por maioria, o STF considerou constitucional o adicional de tarifa portuária instituído pela Lei 7.700/1988, no RE 218.061/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 8.9.2000. Na ocasião, o relator restou vencido quanto à fundamentação, apesar de não perder a relatoria, pois entendia que o mencionado tributo constituía taxa sobre os serviços portuários, explorados pela União mediante autorização, concessão e permissão. Prevaleceu, no entanto, o voto divergente da lavra do Min. Ilmar Galvão, que, apesar de também considerar constitucional a exação, entendeu cuidar-se de CIDE. Formaram a maioria com o mencionado voto os Min. Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Octávio Gallotti, Sydney Sanches, Néri da Silveira e Moreira Alves. Ficaram totalmente vencidos os Min. Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, que entendiam que a exação em comento tinha natureza de imposto e, portanto, era inconstitucional. Nesse mesmo sentido, também restou decidido no RE 209.365/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 7.12.2000, e no RE 209.366/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 28.5.1999.

Além disso, no RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 27.2.2004, o STF assentou a constitucionalidade da contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)⁴⁸⁵, afastando sua natureza de

⁴⁸⁵ A propósito, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. “Constitucionalidade da Contribuição ao SEBRAE em face do princípio da estrita legalidade tributária: comentários ao Acórdão proferido no Recurso Extraordinário n. 396.266-3 – Santa Catarina, relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.) *Construindo o Direito Tributário na Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 469-83. TAVARES, Alexandre Macedo. “Empresas de médio e Grande Porte e a Exigibilidade da Contribuição ao Sebrae: Natureza Jurídica Específica dessa prestação e o Princípio da Não –Afetação dos Impostos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 66, São Paulo: Dialética, março de 2001. p. 6-16.

contribuição social para assentá-la como CIDE, de sorte a não exigir sua instituição por meio de lei complementar, contra o voto do Min. Marco Aurélio. Essa conclusão foi reiterada no âmbito da repercussão geral, no RE 635.682/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.5.2013.

Portanto, a Corte parece ter adotado perfil menos rigoroso no controle de constitucionalidade das leis instituidoras de CIDE.

4.2.1.2.3 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas

As denominadas contribuições corporativas também foram examinadas pelo STF.

Em primeiro lugar, a Corte logo as diferenciou da denominada contribuição confederativa, prevista no art. 8º, IV, da CF/1988. Com efeito, ao contrário do defendido por PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁸⁶, o STF entendeu que a contribuição confederativa não tem caráter tributário, nos RE 198.092/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 11.10.1996; RE 178.927/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 7.3.1997; RE 161.547/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 8.5.1998; RE 199.019/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, 16.10.1998; RE 242.078/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 13.8.1999; e RE 194.603/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, DJ 4.2.2000, entendimento consubstanciado no Verbete n. 666 da Súmula do STF⁴⁸⁷.

Diferentemente, *contrario sensu* desses precedentes, a contribuição sindical prevista nos arts. 578 a 610 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) foi entendida como de interesse de categoria profissional e, portanto, de caráter tributário e exigível de todos os trabalhadores, independentemente de sua filiação ao sindicato. Nesse sentido, o RE 189.960/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 10.8.2001, deu provimento a recurso extraordinário para permitir a cobrança da contribuição sindical a não filiado. ANDREI PITTEN VELLOSO⁴⁸⁸ registra o equívoco do precedente de considerar convenção coletiva como instrumento suficiente para a exigência de tributo, arguindo com razão a não recepção da CLT, nessa parte.

⁴⁸⁶ A propósito da possibilidade de normas constitucionais instituírem diretamente tributos, como disposição de conduta cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 91 e seguintes.

⁴⁸⁷ Súmula 666/STF – A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

⁴⁸⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 172-3.

Além disso, no MS 21.797/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 18.5.2001, o STF assentou que as anualidades cobradas pelas autarquias fiscalizadoras de exercício profissional, como o Conselho Federal de Odontologia, constituem contribuições corporativas e devem ser instituídas e majoradas por meio de lei. Nessa mesma linha, decidiu a Corte na ADI 1.717/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 28.3.2003, reconhecendo a natureza tributária das contribuições.

A Corte, também, admitiu a isenção de contribuição sindical pelos optantes do simples na ADI-MC 2.006/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.9.1999, e ADI 4.033/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.2.2011, esta última contra o voto do Min. Marco Aurélio.

Logo, dada a menor quantidade de regras de competência na CF/1988, também é menos substancial a quantidade de casos examinados, bem como de pronunciamentos do STF, quanto às contribuições corporativas.

4.2.1.3 Empréstimos Compulsórios

Em primeiro lugar, é interessante indicar que os empréstimos compulsórios, a teor da CF/1988, é tributo destinado, mas não há discricção quanto às suas hipóteses de incidência, podendo se referir tanto a elementos que dependam, ou não, de atuação estatal. Em razão dessa ampla possibilidade, SACHA COELHO⁴⁸⁹ já apontava a dificuldade de encontrar empréstimos compulsórios de caráter vinculado.

Ao contrário da CF/1969, sob a égide em que proferidos acórdãos notáveis sobre os empréstimos compulsórios – como o RE 121.336/CE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 26.6.1992; RE 70.204/SC, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Pleno, DJ 30.4.1971; e RE 111.954/PR, Rel. Min. Oscar Corrêa, Pleno, DJ 24.6.1988, a CF/1988 não foi fecunda na instituição de empréstimos compulsórios, dada a ausência dos critérios emergenciais exigidos na Carta Magna.

Daí que a Corte limitou-se a considerar recepcionado, nos termos do art. 34, §12, do ADCT, o empréstimo compulsório em favor da Eletrobrás no RE 146.615/PE, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ 30.6.1995, contra os votos dos Min. Ilmar Galvão, relator originário, e Carlos Velloso.

⁴⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de Constitucionalidade das leis e o do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 264.

Em regra, utilizou o parâmetro do art. 148 da CF para verificar se alguma exação ou obrigação legal constituía, de forma oblíqua, empréstimo compulsório. Nesse sentido, o STF refutou que a vedação do saque do FGTS na conversão de regimes celetistas para estatutários (ADI 613/DF, Red. para o acórdão Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 29.6.2001) ou os depósitos judiciais (ADI 2.214/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 19.4.2002; ADI 1.933/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 3.9.2010) consubstanciassem empréstimos compulsórios.

Como os empréstimos compulsórios não foram relevantes para o sistema constitucional tributário, tampouco pode ser papel do STF o seu controle.

4.2.2 Tributos vinculados

Nesse ponto, serão cotejadas as decisões do STF sobre a compatibilidade de normas federais, municipais e estaduais que instituíram tributos vinculados, sob o parâmetro do Estado Fiscal.

4.2.2.1 Taxas

Sem dúvida, as taxas constituem o mais importante tributo vinculado disposto na Constituição e, por isso, também demandou constante atenção do STF.

A primeira dificuldade que o Tribunal é chamado a resolver refere-se à distinção da taxa com outras exações de caráter não tributário, principalmente os preços públicos.

Com efeito, a natureza tributária das taxas exige uma série de requisitos, como a observância da legalidade e da anterioridade, e dificulta suas adaptações posteriores. Infelizmente, a edição do Verbete n. 545 da Súmula STF⁴⁹⁰ não resolveu a questão justamente porque a dificuldade reside em determinar quais exações são compulsórias.

De fato, é falaciosa e contraproducente a afirmação de que os encargos de capacidade emergencial e de aquisição de energia elétrica emergencial (RE 576.189/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 26.6.2009); os pedágios (ADI 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, DJe 1º.7.2014); a parcela de solo criado (RE 387.047/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 2.5.2008) e a contribuição para o Fundo de manutenção de

⁴⁹⁰ Súmula 545/STF – Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórios e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

sistema rodoviário para quem opta pelo diferimento de ICMS (ADI 2.056/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 17.8.2007) não são compulsórios, mas apenas sujeitam aqueles que pretendem beneficiar-se de alguma forma.

Igualmente, só quem pretende utilizar-se dos serviços cartoriais está submetido aos emolumentos (ADI-MC 1.378/ES, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 30.5.1997; RE-AgR 570.513/GO, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 27.2.2009) ou dos serviços do Poder Judiciário está submetido à taxa judiciária (ADI 948/GO, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 17.3.2000; ADI 3.660/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 9.5.2008, mas isso não descaracteriza a natureza de taxa das mencionadas exações.

Especificamente quanto aos pedágios⁴⁹¹, em primeiro momento o STF considerou-os como preço público no julgamento da ADI-MC 800/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.12.1992. Posteriormente, no RE 181.475/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 25.6.1999, reconheceu-se a constitucionalidade do selo-pedágio com a natureza jurídica de taxa.

No julgamento do mérito da ADI 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, DJe 1º.7.2014, o relator afastou expressamente o precedente do RE 181.475/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 25.6.1999, uma vez que sua cobrança era pela utilização efetiva ou potencial das rodovias, ao contrário do pedágio cobrado diretamente na rodovia. Logo, a Corte concluiu que, em regra, os pedágios não têm natureza tributária, mas constituem mero preço público.

A exploração de recursos minerais, por sua vez, é remunerada por preços públicos, segundo o STF, no julgamento da ADI 2.586/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 1.8.2003, não por taxa, contra o voto do Min. Ilmar Galvão, que entendia cuidar a remuneração em comento de exercício de poder de polícia. Nessa mesma linha, o STF rejeitou a natureza tributária da compensação financeira pela exploração de recursos minerais, prevista no art. 20, §1º, da CF/1988, no RE 228.800/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 25.9.2001.

Em síntese, o STF ainda não conseguiu solucionar em termos objetivos a distinção entre taxas e preços públicos, contando com decisões casuísticas e fortemente subjetivas. Ao menos, indicou que o exercício do poder de polícia não pode ser remunerado por meio de preço público, mas apenas de taxa, consoante decidido no RE 556.854/AM, Rel. Min.

⁴⁹¹ Cf. a propósito da polêmica doutrinária COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 140-1. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 574 e ss.

Cármem Lúcia, Pleno, DJ 11.10.2011 e, em sede de repercussão geral, no ARE-RG 748.445/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 12.2.2014.

Ademais, a Corte examinou com extremo rigor a instituição de taxas.

Por um lado, declarou inconstitucional a taxa de conservação rodoviária, no julgamento da ADI 447/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 5.3.1993, por entender que a exclusão de outros impostos além do ICMS sobre combustíveis incluía as taxas, contra os votos dos Min. Marco Aurélio e Carlos Velloso. O voto do Min. Marco Aurélio traz apelo que se remete aos limites do Estado Fiscal, nos seguintes termos:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO: (...) o exame a ser procedido por esta Corte não diz respeito a interesses isolados e momentâneos deste ou daquele cidadão, deste ou daquele segmento da sociedade, mas, sim, aos da sociedade como um todo, situando-se em campos bem nítidos a necessidade de o Poder Público contar com meios suficientes a prover a conservação das rodovias federais e a intangibilidade da Carta, inegavelmente fator de equilíbrio na relação Estado – contribuinte. (...) ⁴⁹²

Além disso, o STF afastou taxas cuja base de cálculo espelhava quase que integralmente a de impostos, como o ITR, no julgamento dos RE 121.617/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 6.10.2000; RE 293.536/SE, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 17.5.2002; e RE 116.119/SP, Red. para o acórdão Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 24.3.1995 e consagrado no Verbete n. 595 da Súmula do STF ⁴⁹³.

De forma semelhante, no RE 167.992/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.2.1995, o STF declarou inconstitucional a taxa de licenciamento de importação por ter base de cálculo coincidente com o imposto de importação. Posteriormente, a Corte também rechaçou a tentativa da Lei 8.387/1991 de transformar a mencionada taxa em preço público, sem fixar a nova base de cálculo e a alíquota, também a declarando inconstitucional no RE 188.107/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 30.5.1997.

Na ADI-MC 2.040/PR, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 25.2.2000, o STF declarou inconstitucional taxa judiciária cuja base de cálculo consistisse no monte-mor, por ter mesma base de cálculo do ITCD.

De certa forma, a Corte mitigou sua orientação para permitir que alguns elementos da base de cálculo dos impostos possam servir como parâmetro, referência e critério para tributos fixos, na linha do decidido no RE 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 5.4.2002; na ADI 3.887/SP, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJ 19.12.2008; e na ADI

⁴⁹² Voto do Min. Marco Aurélio na ADI 447/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 5.3.1993.

⁴⁹³ Súmula 595/STF – É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

1.948/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 7.2.2003. Essa orientação mais flexível restou reafirmada em sede de repercussão geral no RE-RG-QO 576.321/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 13.2.2009 e na Súmula Vinculante 29⁴⁹⁴.

O eventual descompasso entre o serviço ou o poder de polícia e a base de cálculo da taxa também serviu de fundamento para o STF impedir a cobrança de taxas, como no RE 202.393/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 24.10.1997, e RE 554.591/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 19.11.2013, nos quais se afastaram taxas municipais de localização e funcionamento calculada com base no número de empregados.

Outrossim, o STF declarou inconstitucionais inúmeras leis municipais que instituíram taxas para serviços inespecíficos ou indivisíveis, como taxas de iluminação pública⁴⁹⁵ (RE 233.332/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.5.1999, RE 231.764/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.5.1999; e AI-AgR 231.132/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 6.8.1999) e taxas de limpeza urbana (RE 206.777/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 30.4.1999, RE-RG-QO 576.321/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 13.2.2009).

Neste último caso, a jurisprudência do STF separou bem a taxa de limpeza urbana, ligada ao serviço universal de limpeza de ruas, logradouros e ambientes públicos, da taxa de coleta de lixo, que pode ser individualizada para cada residência onde atendida, permitindo para este último considerar até a metragem de cada imóvel (RE 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 5.4.2002). Daí a edição da SV 19, *verbis*: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o art. 145, II, da CF”.

A Corte considerou, ainda, que a segurança pública consiste em serviço público universal, de modo que não pode ser remunerado por meio de taxas, no julgamento das ADI-MC 1.942/PA, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 22.10.1999, e ADI 2.424/CE, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 18.6.2004.

A Corte ainda manteve jurisprudência desenvolvida anteriormente (v.g. Rp 1.077/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 28.9.1984) para exigir correlação entre o valor da taxa e o custo do serviço realizado pelo Estado, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco (ADI 948/GO, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 17.3.2000; ADI

⁴⁹⁴ Súmula Vinculante 29 – É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

⁴⁹⁵ Cf. *supra* item 3.1.4.

1.772/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, 8.9.2000; e ADI-MC 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 20.4.2006).

O STF também considerou inconstitucional taxa que não envolvia a prestação de serviço, mas mascarava atividade de mero interesse da administração, como a emissão de guia de recolhimento de tributo (RE-RG 789.218/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 1.8.2014). Do mesmo modo, a Corte declarou inconstitucional norma do Distrito Federal que delegava às prefeituras de quadras a instituição de taxas, como se estas tivessem competência tributária, na ADI 1.706/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 12.9.2008.

No que se refere à taxa federal do IBAMA, o caráter pedagógico do STF é bem visível. Com efeito, nos julgamentos das ADI-MC 1.823/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 16.10.1998; ADI-MC 1.982/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 11.6.1999; ADI-MC 2.178/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 12.5.2000; e ADI-MC 2.247/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.11.2000, o STF declarou a inconstitucionalidade de diversas portarias do Ministério do Meio Ambiente que instituíam taxas de fiscalização e definiam, de forma extremamente aberta, as respectivas hipótese de incidência e sujeitos passivos, além de dispor alíquota uniforme em desprestígio da isonomia e do potencial poluidor do contribuinte.

Daí a edição da Lei 10.165/2000, estabelecendo adequadamente as hipóteses de incidência, os sujeitos passivos, com lista de atividades fiscalizadas e adaptando as alíquotas de acordo com o potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais, observando a expressão econômica dos contribuintes. A mencionada lei foi declarada constitucional pelo STF no RE 416.601/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 30.9.2005, inclusive com o voto concorrente do Min. Joaquim Barbosa, no sentido de que a eventual cumulação de competência executiva da União, estados e municípios quanto ao meio ambiente tornaria possível também a cumulação das respectivas taxas de fiscalização.

Registre-se que a Corte chegou a confundir o caráter vinculado das taxas com a destinação do produto de sua arrecadação. Com efeito, nos julgamentos das ADI-MC 1.145/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 3.2.1995; ADI-MC 1.378/ES, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 30.5.1997; ADI-MC 1.889/AM, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 14.11.2002; ADI-MC 2.040/PR, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 25.2.2000; e ADI-MC 2.211/AM, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 15.3.2002, o STF suspendeu normas que destinavam parte da arrecadação de taxas (emolumentos e custas judiciais) a entidades privadas como Caixa de Assistência de Advogados e associações de magistrados e membros do Ministério Público, com fundamento no art. 167, IV, da CF/1988. Da

mesma forma, o STF suspendeu a destinação de taxas a servidores, contemplados por meio de gratificações, nas ADI-MC 650/MT, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 22.5.1992, e ADI-MC 1.530/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 17.4.1998.

Posteriormente, o STF ajustou sua jurisprudência no julgamento da ADI-MC 2.059/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 21.9.2001, para definir que a vedação à destinação limitava-se aos impostos, não se aplicando às taxas.

Nesse sentido, o STF autorizou a destinação de recursos provenientes de taxa para outras atividades, como fundo de reequipamento do Poder Judiciário (ADI 2.059/PR, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 9.6.2006); instalação de juizados especiais (ADI 2.129/MS, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 16.6.2006); financiamento de sistema de controle dos atos dos serviços notariais e de registro (ADI 3.151/MT, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJ 28.4.2006); da defensoria pública (ADI 3.643/RJ, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJ 16.2.2007); da seccional estadual da ordem dos advogados do Brasil (ADI-MC 1.707/MT, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.10.1998) e reaparelhamento do Ministério Público (ADI 3.028/RN, Red. para o acórdão Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 1º.7.2010), sem prejuízo de vetar a destinação da receita de taxas, por ofensa ao princípio da igualdade, para Caixa de Assistência de Advogados (ADI 1.145/PB, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 8.11.2002); e associações de magistrados (ADI 3.660/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe, 9.5.2008)

Por outro lado, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE 588.322/RO, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 3.9.2010, o STF reconheceu a constitucionalidade de taxas em razão do poder de polícia, desde que demonstrado o efetivo exercício, inclusive por meio da instituição de órgão fiscalizador, contra o voto do Min. Marco Aurélio. Na oportunidade, o Min. Ayres Britto ressaltou a indispensabilidade de órgão fiscalizador, mas a maioria assentou que o efetivo exercício pode ser demonstrado por outras formas.

Também a Corte considerou constitucional a taxa federal de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (RE 202.533/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 5.4.2002; RE 177.835/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 25.5.2001; Verbete 665 da Súmula do STF; ADI 453/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 16.3.2007); a taxa estadual de segurança e de incêndio (RE 233.784/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12.11.1999; e AI-AgR 677.891/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 17.4.2009); taxa estadual de fiscalização florestal (RE 239.397/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.4.2000) e taxa estadual de

fiscalização de atividade notarial (ADI 3.151/MT, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJ 28.4.2006).

Destaque-se que, quanto à taxa federal de classificação de produtos vegetais, o STF declarou a constitucionalidade do referido tributo, mas deixou de examinar a delegação presente no DL 1.899/1981 para reduzir a alíquota da taxa, o que foi feito por meio da Portaria 531/1994, porque a declaração de inconstitucionalidade só prejudicaria o recorrente, no caso, o contribuinte (RE 299.731/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 28.10.2004; e RE-AgR 511.584/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 2.3.2011).

Portanto, parece claro que o STF foi extremamente minucioso na consideração da constitucionalidade de várias leis municipais, estaduais e federais que instituíram taxas. Se, quanto aos tributos não vinculados, o STF foi extremamente rígido (cf. supra item 4.2.1), quanto às taxas especificamente a Corte foi ainda mais rigorosa, declarando várias normas inconstitucionais. É certo que na instituição das taxas houve abusos clamorosos, como a instituição de taxas para o próprio fornecimento de guia de pagamentos de tributos (RE-RG 789.218/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 1.8.2014), mas a Corte foi bem severa ao declarar a inconstitucionalidade de diversas delas.

4.2.2.2 Contribuições de Melhoria

Como cediço, a contribuição de melhoria desempenha papel secundário no sistema constitucional tributário brasileiro⁴⁹⁶, seja pelas sucessivas alterações legislativas no panorama constitucional, o que acarreta diversas polêmicas e insegurança jurídica, seja pela multiplicidade de requisitos, que dificultam sua operacionalização.

De qualquer forma, o STF teve a oportunidade de assentar que a contribuição de melhoria não pode ser substituída por taxa, e vice-versa, dada a distinção de seus pressupostos, no RE 140.779/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 8.9.1995, que julgou inconstitucional taxa de pavimentação asfáltica, tanto em relação à CF/1969 quanto à CF/1988, na linha de antigos precedentes da Corte. No entanto, a possibilidade de instituir contribuição de melhoria não impede que o poder público contrate com o particular beneficiário o pagamento das melhorias, como decidido no RE 236.310/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 6.4.2001.

⁴⁹⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 62-3.

Essencialmente, o STF confirmou que a hipótese de incidência da contribuição de melhoria só pode ser a valorização imobiliária, no RE 114.069/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 30.9.1994, tal como defendido por PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁹⁷. Ademais, a base de cálculo da contribuição também deve estar limitada ao *quantum* da valorização imobiliária, consoante decidido no AI-AgR 694.836/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 18.12.2009.

Assim, em nenhum momento, o STF respaldou a cobrança de contribuição de melhoria apenas pela realização de obra pública.

4.3 SÍNTESE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Sem dúvida, o STF teve papel destacado no controle de constitucionalidade das normas tributárias, tanto em relação às normas gerais quanto às leis instituidoras de tributos. Ao definir os limites da legislação tributária com parâmetro nas normas de competência, a Corte também torna concretas essas disposições constitucionais.

Como é próprio dos textos constitucionais, o sistema constitucional tributário está impregnado de expressões flexíveis e disposições gerais, vagas e plásticas, cuja consistência é definida e precisada pelo judiciário, no momento da aplicação de cada dispositivo⁴⁹⁸. Considerando as normas como resultado da interpretação dos textos normativos⁴⁹⁹, ou nas palavras de PETER HÄBERLE⁵⁰⁰, não existe norma jurídica, apenas existe norma jurídica interpretada (“*Es gibt keine Rechtsnormen, es gibt nur interpretierte Rechtsnormen*”), a aplicação das normas pelo Poder Judiciário é ponto indispensável para averiguar a densidade das normas constitucionais.

No caso do sistema constitucional tributário, o STF foi bastante severo e interviu bastante nas políticas fiscais implementadas por União, estados e municípios.

Com efeito, desde o período de transição constitucional, o STF declarou inconstitucionais leis que exercitavam novas competências tributárias, como o adicional de imposto de renda dos estados (cf. supra item 4.1.1), com exceção ao ICMS, que tinha regra de transição específica e poderia ter as inovações reguladas por convênios, até a edição da lei geral respectiva(cf. supra item 4.1.3.1).

⁴⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 73-4.

⁴⁹⁸ ANDRADE, Manuel Augusto Domingues de. *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987. p. 47.

⁴⁹⁹ GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 289.

⁵⁰⁰ HÄBERLE, Peter. “Zeit und Verfassung” In DREIER, Ralf & SCHWEGMANN, Friedrich (org.). *Probleme der Verfassungsinterpretation*. Nomos: Baden-Baden, 1976. p. 312.

No entanto, o STF teve importante caráter pedagógico, indicando precisamente equívocos de política fiscal, como as tentativas de solapamento da legalidade e da anterioridade, o que permitiu correções de rumos por parte do Poder Legislativo. Ressalte-se que as reações do Poder Legislativo também foram acatadas pelo STF, desenvolvendo bom diálogo institucional⁵⁰¹, como demonstram os casos do IPTU progressivo (cf. supra item 4.2.1.1.3) e da contribuição previdenciária (cf. supra item 4.2.1.2.1).

Além disso, as constantes oscilações de jurisprudência contribuíram pouco para o papel da Corte de dar segurança jurídica aos contribuintes. Também não ajudaram a ausência de interlocução adequada entre STJ e STF (cf. supra itens 4.1 e 4.2.1.2.1).

Como bem apontou KAPISZEWSKI, já ressaltado anteriormente⁵⁰², o STF procurou posições intermediárias (“*middle-of-the-road*”), preferindo confirmar ou refutar de forma moderada (*weaker challenge or endorsment*)⁵⁰³. No entanto, não foram raros os casos em que a Corte vetou completamente políticas fiscais. Entre os tributos, o ICMS foi o que teve a maior quantidade de normas declaradas inconstitucionais (cf. supra item 4.2.1.1.2), mas é preciso destacar o rigor com que o STF examinou as taxas, inclusive com fundamento na vedação ao confisco (cf. supra item 4.2.2.1).

Destaque-se que, ao concretizar os limites de competência tributária, em alguns casos, o STF foi além, vetou adaptações necessárias e criou pontos cegos no sistema constitucional tributário, erigindo obstáculos à tributação de certas bases econômicas, contra a vontade do legislador e em detrimento do Estado Fiscal, a exemplo do transporte aéreo (cf. supra item 4.1.3.1); da locação de bens móveis (cf. supra item 4.1.3.2); ou da propriedade de embarcações e aeronaves (cf. supra item 4.2.1.1.3), perdendo a oportunidade de dar máxima efetividade às normas constitucionais de competência.

Se o sistema constitucional tributário evita a multiplicidade de incidência tributária sobre a mesma base econômica⁵⁰⁴, também procura afastar as situações de completa ausência de competência sobre bases econômicas relevantes, à exceção dos casos expressos de imunidade. Não se trata de privilegiar princípios constitucionais em

⁵⁰¹ Sobre o assunto, cf. VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. *Diálogo Institucional e Controle de Constitucionalidade: debate entre o STF e o Congresso Nacional*. São Paulo: Saraiva, no prelo. A obra é resultado da conversão da tese *Diálogo Institucional, Democracia e Estado de Direito: o debate entre o Supremo Tribunal Federal e o Congresso Nacional sobre a interpretação da Constituição*. São Paulo, FDUSP, 2013.

⁵⁰² Cf. supra item 3.5.

⁵⁰³ KAPISZEWSKI, Diana. *High Courts and Economic Governance in Argentina and Brazil*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012. p. 196.

⁵⁰⁴ Cf. supra itens 1.2.1.4 e 1.2.2.

detrimento de regras de competência⁵⁰⁵, mas de admitir interpretação expansiva com o propósito de acentuar o alcance e a força normativa das normas de competência.

Reitere-se que essa interpretação extensiva não respalda meras interpretações de agentes da administração tributária ou voluntarismo do Poder Judiciário, mas o exercício da competência tributária por meio de leis aprovadas pelo ente federativo pertinente.

Por outro lado, quando fundada exclusivamente na remissão histórica da origem do tributo, a discussão no STF assemelha-se à controvérsia americana do método de interpretação denominado *originalism*⁵⁰⁶, por limitar-se ao entendimento e ao contexto da norma por ocasião de sua aprovação. No caso de competências tributárias, é exagerado exigir emenda constitucional apenas para incluir novas formas de transporte ou de diversos veículos automotores no âmbito do ICMS ou IPVA, deixando importantes bases econômicas, que revelam adequada capacidade contributiva, fora da abrangência de qualquer competência tributária.

Ademais, a Corte procedeu a interpretações artificiosas ou, no mínimo, inusitadas das regras constitucionais, muitas delas com efeitos aditivos, para decotar hipóteses de incidência escolhidas pelo legislador, a exemplo do ISS sobre a produção gráfica de embalagens (cf. supra item 4.1.3.2), bases de cálculo, como a glosa do ICMS da COFINS (cf. supra item 4.1.4), e tratamento sobre coligadas e controladas no exterior (cf. supra item 4.2.1.1.1).

Portanto, conclui-se que, na interpretação das normas de competência tributária, a Corte assumiu posição bastante austera, talvez mais atenta às proteções dos contribuintes do que às necessidades fiscais do Estado, exercendo plenamente e com desenvoltura seu poder de veto às políticas fiscais.

4.4 CONCLUSÕES PARCIAIS

(1) O STF prestigiou amplamente o papel das normas gerais em matéria tributária de solucionar conflitos federativos e harmonizar a aplicação de tributos estaduais e municipais.

⁵⁰⁵ A propósito do prevaletimento das regras de competência sobre princípios constitucionais contrapostos, cf. ÁVILA, Humberto. “Regra-Matriz versus Princípios”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 67-77.

⁵⁰⁶ A propósito cf. SCALIA, Antonin. “Originalism: The Lesser Evil”. *University of Cincinnati Law Review*, vol. 57. Cincinnati: University of Cincinnati, 1988/1989, p. 849-65. SCALIA, Antonin. *A Matter of Interpretation: Federal Courts and The Law*. Princeton: Princeton University Press, 1997.

(2) O STF foi rigoroso e minucioso no exame das leis instituidoras de impostos, especialmente no que toca aos impostos estaduais, considerando as diversas manifestações de guerra fiscal.

(3) Apesar da enfática declaração de constitucionalidade da COFINS na ADC 1, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995, o controle de leis instituidoras de contribuições especiais, notadamente de contribuições sociais, também foi objeto de rigoroso controle pelo STF, que vetou importantes decisões de política fiscal, demandando sua correção via emenda constitucional.

(4) A Corte também vetou expressiva quantidade de taxas, tributos não vinculados, dos três entes federados, nada obstante o reduzido número de regras e parâmetros de controle, demonstrando significativo rigor ao apreciar as respectivas leis.

(5) O controle de constitucionalidade de normas gerais e normas instituidoras revelou o fecundo campo de debate institucional entre o STF e o Congresso Nacional e revelou amplo conteúdo pedagógico das decisões da Corte, orientando a edição de leis mais adequadas aos comandos constitucionais, principalmente em proteção dos contribuintes.

(6) A demora em apreciar *leading cases*, dado o número de pedidos de vista e a mudança de composição, e a oscilação da jurisprudência prejudicaram bastante o papel do STF de dar segurança jurídica a contribuintes e autoridades tributárias, o que de certa forma tem sido amenizado pelo emprego de técnicas de decisão, como a modulação de efeitos.

5 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Delineados nos capítulos antecedentes a contribuição do STF na concretização das normas de competência tributária e seu impacto nos direitos fundamentais, resta examinar o quanto a Corte realçou o denominado “estatuto constitucional do contribuinte” (ADI-MC 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 20.4.2006), também tomando como parâmetro o Estado Fiscal.

Na clássica definição de ALIOMAR BALEEIRO⁵⁰⁷, as limitações constitucionais ao poder de tributar consubstanciam “freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”, por meio de normas constitucionais disciplinadoras da tributação, de índole claramente política e inerentes ao regime democrático.

Como bem pontuou RICARDO LOBO TÔRRES⁵⁰⁸, o poder de tributar já nasce na Constituição limitado pelos direitos fundamentais. Como, no Estado Fiscal, a autorização concedida ao poder público de participar da riqueza gerada pelos cidadãos não é ilimitada (cf. supra item 2.1.2), é natural que a Carta Magna contenha normas restritivas que orientem a finalidade dos tributos e impeçam que o instrumento seja utilizado contra os próprios direitos fundamentais que ele foi criado para financiar. Nesse sentido, é autoevidente a íntima relação entre limitações ao poder de tributar e direitos fundamentais, como assentado pelo STF na ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994.

Neste ponto, serão analisadas as principais decisões da Corte relativamente às limitações constitucionais ao poder de tributar, presentes na CF/1988, separando-as em limitações formais e materiais, na divisão adotada por HUMBERTO ÁVILA⁵⁰⁹, com exceção das limitações decorrentes (i) das normas de competência (*Beschränkung aus Kompetenzbestimmungen*) e (ii) de regras de reserva de competência (*Beschränkung aus Vorbehaltsbestimmungen*), examinadas no capítulo 4, e destacando-se as imunidades, dada sua importância.

⁵⁰⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 2-7.

⁵⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: renovar, 2005. p. 63-4.

⁵⁰⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 75-9.

5.1 IMUNIDADES

Como destacado supra item 3.3, este trabalho adota o conceito de imunidade formulado por PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo o qual é “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”⁵¹⁰.

Ressalte-se que se incluem nessa classe apenas as normas editadas em proveito do contribuinte, em proteção a direitos fundamentais, não aquelas destinadas a solver conflitos federativos ou a múltipla incidência tributária, a exemplo do art. 155, §2º, X, “b”, ou do art. 155, §3º, da CF/1988.

Desde logo, é importante salientar que o STF rejeitou o reconhecimento de imunidade implícita como amparo à proteção de direitos fundamentais, no julgamento do RE 429.306/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 16.3.2011. Na ocasião, a Corte rejeitou exonerar o II e o IPI na importação de equipamento médico com fundamento apenas no direito à saúde⁵¹¹.

Além disso, o Pretório pacificou o entendimento de que a imunidade não exime o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, como a manutenção de livros fiscais (RE 250.844/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 19.10.2012) e a apresentação de notas fiscais (RE-AgR 702.604/AM, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 25.10.2012).

HUMBERTO ÁVILA⁵¹² afirma que a jurisprudência do STF privilegia a interpretação teleológica das normas de imunidade, prestigiando os direitos fundamentais e fins públicos subjacentes, como o federalismo, a liberdade de religiosa e de imprensa. Por outro lado, LEANDRO PAULSEN⁵¹³ aponta que a Corte oscila em dar interpretação ampliativa ou restritiva às respectivas normas. Não há dúvida, porém, de que a Corte é bastante enfática e zelosa na proteção das imunidades, a exemplo do decidido na ADI 1.758/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 11.3.2005.

⁵¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 236.

⁵¹¹ A propósito do impacto da tributação na promoção do direito fundamental à saúde, cf. SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. “A tributação no setor de saúde como entrave de efetividade da política de Saúde Pública no Brasil”. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 138-63.

⁵¹² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 219.

⁵¹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 59.

A maior parte das imunidades circunscreve-se aos impostos, justamente pela sua importância no Estado Fiscal instituído pela CF/1988, razão pela qual também a jurisprudência do STF concentra-se nessas espécies de imunidades.

5.1.1 Imunidade recíproca

O STF deu interpretação bastante extensiva à imunidade recíproca, regulada pelo art. 150, VI, “a” e §2º, da CF/1988, que, desde a CF/1891, é prevista no ordenamento constitucional brasileiro, inclusive por emenda redigida de próprio punho por Ruy Barbosa⁵¹⁴, e tratada como imunidade subjetiva. Se o mencionado § 2º do art. 150 da CF/1988 estende a imunidade às autarquias e fundações, a Corte chegou a amparar empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviço público, como empresas de **saneamento básico** (AC-QO 1.550/RO, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 18.5.2007; RE-AgR 672.187/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 23.4.2012; e RE-AgR 399.307/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.4.2010); companhias de **geração e transmissão de energia elétrica** (RE-AgR 744.699/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 24.10.2013); companhias de **desenvolvimento** (RE-AgR 647.881/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 5.10.2012); sociedade de **administração portuária** (RE 253.472/SP, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1º.2.2011); **Casa da Moeda** (RE-AgR 610.517/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 23.6.2014); Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – **INFRAERO** (RE-AgR 363.412/BA, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 19.9.2008); além da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – **ECT** (RE 407.099/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 6.8.2004; e ACO 959/RN, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJe 16.5.2008). Até sociedade de **exploração de jogos**, como a Loteria do Estado de Minas Gerais, restou beneficiada pela imunidade recíproca no RE-AgR 475.268/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 15.3.2011.

Como lembra RUY CARLOS DE BARROS MONTEIRO⁵¹⁵, é da tradição da Corte a extensão da imunidade recíproca às autarquias, considerando que o Verbete n. 73

⁵¹⁴ Art. 10 da CF/1891, cf. BALEEIRO, Aliomar. “Imunidades e Isenções Tributárias”. *Revista de Direito Tributário*, Ano 1, n. 1. São Paulo: jul./set. 1977, p. 67 (71).

⁵¹⁵ MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF”. *Revista de Informação Legislativa* a. 24 n. 93 jan./mar. 1987, p. 139 (170).

da Súmula do STF⁵¹⁶ foi aprovada antes de explícita a imunidade das autarquias, na vigência da CF/1946, apesar da resistência ao mesmo entendimento quanto às sociedades de economia mista (Verbete n. 76 da Súmula do STF⁵¹⁷).

Especificamente quanto à ECT, a Corte reiterou em sede de repercussão geral a imunidade recíproca, rejeitando a tese levantada pelo Min. Joaquim Barbosa, relator originário, quanto à incidência do ISS, de separar as atividades em regime de exclusividade daquelas exercidas em regime de concorrência com a iniciativa privada, no RE 601.392/PR, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 5.6.2013, apreciado em sede de repercussão geral. Na ocasião, acompanharam o relator os Min. Luiz Fux, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Cezar Peluso. Prevaleceu, no entanto, a divergência inaugurada pelo Min. Gilmar Mendes, que foi acompanhado pelos Min. Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello, Dias Toffoli e Rosa Weber, no sentido de que as atividades comerciais submetidas à concorrência funcionam como subsídio cruzado para as pouco lucrativas atividades exclusivas, além da complexidade na separação das atividades, razão pela qual a imunidade, que tem nítido caráter subjetivo, abrange todo o conjunto de atividades desenvolvidas pela ECT. Na linha que prevaleceu, mais importante que a forma em que constituída a sociedade pela pessoa de direito público é a atividade exercida por ela.

No mesmo sentido, e também sob a sistemática da repercussão geral, confirmaram-se o RE 773.992/BA, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 15.10.2014, que reconheceu a imunidade da ECT relativamente ao IPTU, e o RE 627.051/PE, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 12.11.2014, que estendeu a imunidade da ECT ao ICMS no transporte de mercadorias, contra os votos dos Min. Roberto Barroso e Marco Aurélio.

Ainda, no julgamento do RE 580.264/RS, Red. para o acórdão Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 6.10.2011, também submetido à sistemática da repercussão geral, a Corte estendeu a imunidade recíproca à sociedade de economia mista que prestava serviços de saúde, apesar de terem também capital privado, contra os votos dos Min. Joaquim Barbosa, relator originário, Marco Aurélio, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski.

Além disso, nos casos de propriedade do ente público, ainda que cedido a terceiros, independentemente da exploração econômica, a imunidade impede a cobrança de impostos, como o IPTU (RE 451.152/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ

⁵¹⁶ Súmula 73/STF – A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, “a”, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais”.

⁵¹⁷ Súmula 76/STF – As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, “a”, Constituição Federal.

27.4.2007; e RE 253.394/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 11.4.2003). Na realidade, esse entendimento acaba transmutando imunidade subjetiva em objetiva, o que não é adequado nem para preservar a finalidade da imunidade, nem para atender ao Estado Fiscal.

Por outro lado, a Corte afastou a imunidade recíproca, em relação a serviços delegados, apenas com relação aos notários, nos termos da ADI 3.089/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1º.8.2008.

Em que pese ao expresse reconhecimento da imunidade à Ordem dos Advogados do Brasil – OAB (RE-AgR 259.976/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 30.4.2010), a Corte afastou essa aplicação à Caixa de Assistência dos Advogados (RE 233.843/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 18.12.2009; e RE-AgR 662.816/BA, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 27.3.2012).

Além disso, a Corte entendeu, em sede de repercussão geral, que eventual responsabilidade tributária por sucessão não tem o condão de estender a imunidade do sucessor aos tributos regularmente exigidos do sucedido, no RE 599.176/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. 5.6.2014.

Outrossim, a Corte também afastou a imunidade no caso de **contribuições sociais** (ADI 2.024/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 22.6.2007; ACO 471/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 25.4.2003; e RE-AgR 378.144/PR, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 22.4.2005) ou **taxas** (RE 364.202/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 28.10.2004), porquanto o art. 150, VI, “a”, restringe-se a impostos.

No que se refere aos tributos indiretos, a Corte entendeu plenamente aplicável a imunidade recíproca nos casos em que o ente público é contribuinte de direito (RE-AgR 248.824/PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 13.11.2009; e AI-AgR 518.405/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.4.2010), mas não na condição exclusiva de contribuinte de fato (AC-MC 457, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 11.2.2005; AI-AgR 671.412/SP, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 25.4.2008; e AI-AgR 634.050/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 14.8.2009). Nada obstante a opinião de abalizada doutrina – por todas cite-se ALIOMAR BALEEIRO⁵¹⁸, defendendo a consideração também da repercussão econômica e, portanto, a extensão da imunidade aos contribuintes de fato –, é preciso reconhecer o acerto da decisão do STF, considerando que nem sempre o ônus é repassado ao contribuinte de fato.

⁵¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. “Imunidades e Isenções Tributárias”. *Revista de Direito Tributário*, Ano 1, n. 1. São Paulo: jul./set. 1977, p. 67 (75-6).

Portanto, o STF deu interpretação bastante ampliativa à imunidade recíproca, bem além da proteção à estrutura federal e retirando do campo de incidência dos impostos, principal fonte de financiamento do Estado Fiscal, não apenas os entes públicos e suas autarquias e fundações, mas também sociedades com participação estatal.

5.1.2 Imunidade de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social

No que se refere ao art. 150, VI, “c”, da CF/1988, o STF também tem adotado, em regra, interpretação extensiva, inclusive estendendo as imunidades no caso de imóveis alugados, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais das entidades (RE 237.718/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 6.9.2001; RE 217.233/RJ, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 14.9.2001; e Verbete n. 724 da Súmula do STF).

Na realidade, a destinação às atividades essenciais é presumida pela Corte, exigindo prova em contrário da administração tributária (RE 385.091/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJ 18.10.2013). Daí que o tribunal tenha concluído que mesmo os imóveis utilizados como escritório e residência de membros (RE 221.395/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 12.5.2000), como estacionamento pago de veículos (RE 144.900/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 26.9.1997) ou ainda os ociosos mantêm a destinação às atividades essenciais (RE 767.332/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 22.11.2013, sob o regime da repercussão geral).

Da mesma forma, a exploração de serviços de diversão pública, como o cinema, foi considerada abarcada pela imunidade no AI-AgR 155.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 2.6.1995, seguindo a linha da orientação fixada ainda na vigência da CF/1969 no RE 116.188/SP, Red. para o acórdão Min. Sydney Sanches, Primeira Turma, DJ 16.3.1990.

Também essa imunidade é considerada como subjetiva pela Corte, razão pela qual afeta não apenas impostos sobre a propriedade, renda e serviços, como também os impostos sobre a produção e a circulação, como bem exposto no RE 203.755/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 8.11.1996.

Por outro lado, a Corte afastou a aplicação da imunidade no caso de colônia de férias organizada por sindicato, por manter a qualificação dada na origem de que não atende às finalidades essenciais do ente imune, no RE-AgR 245.093/SP, Rel. Min.

Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 7.12.2006. Ressalte-se que, nesse caso, o voto condutor escorou-se na impossibilidade de reexaminar o quadro fático em sede de RE (Verbete n. 279 da Súmula do STF), mais do que examinar a atividade em si.

Quanto aos tributos indiretos, em primeiro momento, a Primeira Turma afastou a imunidade nos casos de entidade imune ser contribuinte de direito, fundamentando que a repercussão econômica é arcada pelo contribuinte de fato, nos RE 164.162/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 13.9.1996; e RE 281.433/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 14.12.2001. Diferentemente, nos RE 193.969/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 6.12.1996; RE 141.670/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, DJ 2.2.2001; e RE 186.175/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 13.12.1996, a Segunda Turma reconheceu a imunidade para o contribuinte de direito.

No julgamento do RE-EDv 210.251/SP, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 28.11.2003, finalmente pacificou-se o entendimento de que a imunidade beneficia, sim, o contribuinte de direito, contra os votos da Min. Ellen Gracie, relatora originária, e Min. Moreira Alves e Celso de Mello. Em síntese, o debate centrou-se na ponderação entre a autossuficiência das instituições que prestam relevantes serviços cumulativamente às obrigações estatais, mormente assistência social e educação, e a livre concorrência afetada pelo tratamento desequilibrado desses entes⁵¹⁹. Prevaleceram, contudo, os direitos fundamentais amparados por essas instituições, principalmente considerando o baixo impacto dessas instituições no mercado.

Além disso, no RE 203.755/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 8.11.1996, a Corte impediu a incidência do ICMS na operação em que a entidade imune era contribuinte de fato. Em outro sentido, restou decidido nos AI-AgR 731.786/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 16.11.2010, e RE-AgR 491.574/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 6.9.2012. De qualquer forma, o STF reconheceu a repercussão geral quanto à aplicação da imunidade para o contribuinte de fato no RE-RG 608.872/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 1º.8.2011.

Merece especial relevância a imunidade conferida às instituições de assistência social sem fins lucrativos, uma vez que também abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, §7º, da CF/1988.

⁵¹⁹ Cf. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 434-45.

Uma das controvérsias constitucionais mais acirradas, a propósito, cinge-se à definição de “instituição de assistência social sem fins lucrativos”⁵²⁰, desde a forma adequada, se lei ordinária ou complementar, em razão da interpretação combinada dos arts. 195, §7º, e 145, II, da CF/1988, até os limites substanciais.

Destaque-se que, antes da edição da respectiva lei, em 2.8.1991, o Tribunal concedeu mandado de injunção para declarar em mora o Congresso Nacional e, passados seis meses sem a edição da legislação, conceder desde logo o gozo da imunidade, no MI 232/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 27.3.1992. Trata-se de um dos primeiros casos de designação de prazo ao Poder Legislativo no caso de omissão inconstitucional, com admissão de solução normativa pelo Poder Judiciário na hipótese de extrapolação do prazo⁵²¹.

No julgamento da ADI-MC 1.802/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, 13.2.2004, ocorrido em 27.8.1998, a Corte entendeu, citando o entendimento de BALEEIRO⁵²² sobre normas similares no âmbito da CF/1969⁵²³, que as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune são ordinárias, cabendo à lei complementar dispor sobre o objeto material da imunidade (patrimônio, renda e serviços e sua relação com as finalidades essenciais). Na ocasião, o STF suspendeu normas que retiravam o gozo da imunidade no caso de descumprimento de obrigações tributárias acessórias e que excepcionavam a imunidade no caso de rendimentos financeiros.

Posteriormente, no julgamento da ADI-MC 2.028/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.2000, a Corte suspendeu, à unanimidade, dispositivos da Lei 9.732/1998, que alteravam a Lei 8.212/1991, estabelecendo novos requisitos para a configuração de entidade de assistência social. Na oportunidade, o entendimento pretoriano afastou a tese de que o art. 195, §7º, da CF/1988 estava limitado às entidades com objetivos enumerados no art. 203 da Carta Magna, de sorte que mesmo as entidades beneficentes de assistência educacional estão abarcadas como instituições de assistência social. Outrossim, a Corte não acolheu o argumento de inconstitucionalidade formal, entendendo que poderia, sim, a

⁵²⁰ Cf. MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF – Parte 2”. Revista de Informação Legislativa a. 24 n. 94 abr./jun. 1987, p. 199 (207). CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 242-3.

⁵²¹ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1185-6. MENDES, Gilmar Ferreira. “O Mandado de Injunção e a Necessidade de sua Regulação Legislativa”. In: MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino do; QUINTAS, Fábio Lima. *Mandado de Injunção: estudos sobre a sua regulamentação*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 16 (30).

⁵²² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 184.

⁵²³ Art. 18, § 1º e 19, III, “c” da CF/1969.

lei ordinária dispor sobre os requisitos das entidades imunes, mas apenas de inconstitucionalidade material, por impedir a imunidade a entidades que não sejam integralmente filantrópicas, além de restringir sem amparo constitucional a extensão da imunidade na proporção do caráter assistencial. Em outras palavras, a Corte entendeu que não se poderia restringir a imunidade apenas às entidades que prestassem serviços exclusivamente gratuitos.

Por outro lado, na ADI 3.330/DF, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 22.3.2013, a Corte considerou constitucional lei ordinária do Programa Universitário para Todos, disciplinando novas regras para as instituições educacionais.

Finalmente, já sobre o âmbito da repercussão geral, no RE 636.941/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 4.4.2014, também por unanimidade, o Tribunal confirmou esse entendimento, assentando, ainda, a abrangência do PIS à imunidade presente no art. 195, §7º, da CF/1988. A Corte já havia incluído a contribuição previdenciária patronal no âmbito dessa imunidade no RMS 22.192/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 19.12.1996.

De outra sorte, o entendimento pretoriano admitiu a exigência de renovação periódica do certificado de entidade beneficente (RMS 28.456/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 11.6.2012; RMS 27.093/DF, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 14.11.2008; e RE-AgR 428.815/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 24.6.2005).

Além disso, a Corte admitiu a imunidade para entidade de previdência social fechada⁵²⁴, desde que ausente a contribuição dos beneficiários, consoante definido no RE 202.700/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 1º.3.2002, por escassa maioria. Com efeito, acompanharam o relator os Min. Carlos Velloso, Celso de Mello, Sydney Sanches, Ellen Gracie e Moreira Alves, enquanto ficaram vencidos os Min. Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence e Néri da Silveira, que entendiam abrangidas todas as entidades de previdência privada. No mesmo sentido, RE 259.756/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 29.8.2003, e RE 246.886/RJ, Red. para o acórdão Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 21.2.2003 e o Verbete 730 da Súmula STF⁵²⁵.

⁵²⁴ A propósito, o reiteradamente citado no julgamento dos *leading cases*, cf. FERREIRA, Odin Brandão. *A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada: Uma análise sob a perspectiva da Metodologia Jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

⁵²⁵ Súmula 730/STF – A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

Dessa forma, é possível afirmar que também quanto a essa imunidade o STF tem dado interpretação extensiva, sem distorcer, no entanto, a finalidade constitucional.

5.1.3 Imunidade religiosa

Com relação à imunidade religiosa, instituída pelo art. 150, VI, “b”, da CF/1988, em proveito da liberdade de crença e de culto (art. 5º, VI, da CF/1988), apesar de a proteção adstringir a “templos de qualquer culto”, a jurisprudência do STF não a trata como imunidade objetiva, mas como típica imunidade subjetiva, dando também interpretação ampliativa.

Em que pese à tradição da Corte ser mais restritiva em relação a essa imunidade⁵²⁶, a oportunidade em que o STF analisou o tema com mais cuidado foi, sem dúvida, no RE 325.822/SP, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 14.5.2004.

Na oportunidade, o relator originário, Min. Ilmar Galvão, defendeu interpretação restritiva da imunidade para abranger somente os imóveis destinados ao culto, afastando tanto os imóveis alugados quanto aqueles vazios ou ociosos, no que foi acompanhado pelos Min. Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence.

Prevaleceu, no entanto, a divergência inaugurada pelo Min. Gilmar Mendes, no sentido de que a referência ao § 4º do art. 150 da CF/1988 implica tratamento semelhante ao conferido na alínea “c” do inciso VI do mencionado dispositivo, adotando expressamente interpretação extensiva da imunidade. Formaram a maioria, ainda, os Min. Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Moreira Alves, Marco Aurélio e Celso de Mello, no sentido de garantir a imunidade para todos os bens da mitra diocesana, inclusive quanto aos imóveis vagos ou alugados a terceiros.

Nessa mesma linha, a Corte considerou imunes também os cemitérios ligados a confissões religiosas, como decidido no RE 578.562/BA, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 12.9.2008. Por outro lado, no julgamento do RE 544.815/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, iniciado em 21.5.2008, mesma data em que encerrado o precedente anterior, a maioria da Corte votou por não considerar imunes os cemitérios privados destituídos de ligação a determinada confissão religiosa, formada pelos Min. Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Marco Aurélio. Por outro lado, o Min. Ayres Britto

⁵²⁶ A propósito, cf. as conclusões de MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF”. Revista de Informação Legislativa a. 24 n. 93 jan./mar. 1987, p. 139 (206).

abriu divergência defendendo que também os ateus seriam amparados pela liberdade de crença, razão pela qual todos os cemitérios consistiriam em espécie de culto aos mortos. O julgamento foi suspenso em razão de pedido de vista do Min. Celso de Mello.

De outra sorte, a Corte rejeitou a extensão da imunidade religiosa à maçonaria, ao fundamento de que a Constituição protege a liberdade de culto religiosa de forma distinta da liberdade de consciência. Assim, na medida em que a própria maçonaria refuta seu caráter religioso, ausente de credos e dogmas, para se distinguir como ideologia de vida, no RE 562.351/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 14.12.2012, vencido apenas o Min. Marco Aurélio, que estendia a imunidade também à maçonaria, e no ARE-AgR 790.299/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 4.6.2014.

Tem razão ALIOMAR BALEEIRO⁵²⁷, ao contrário de PONTES DE MIRANDA⁵²⁸, ao afirmar que a imunidade religiosa só atenderá seus fins constitucionais se interpretada extensivamente. A Corte foi bastante razoável em dar interpretação ampliativa em prestígio à liberdade de culto, inclusive para não tratar de forma diferenciada as instituições religiosas das instituições de assistência social, muitas destas vinculadas àquelas.

5.1.4 Imunidade de livros, jornais e periódicos

O art. 150, VI, “d”, da CF/1988 prevê a imunidade quanto a impostos de “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. Nesse caso, a jurisprudência da Corte trata como imunidade objetiva, isto é, não direcionada aos órgãos de imprensa e editoras, mas apenas os objetos descritos na norma constitucional.

Por essa razão, a imunidade não abrange o faturamento da pessoa jurídica que comercializa tais objetos, como decido em sede de repercussão geral, no RE 628.122/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 30.9.2013, contra o voto do Min. Marco Aurélio. Também não abrange a movimentação financeira das pessoas jurídicas, permitindo a incidência do IPMF (RE 206.774/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 29.10.1999); e do ISS na distribuição, entrega ou transporte (RE 213.094/ES, Rel. Min.

⁵²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 182.

⁵²⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. Tomo II. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. p. 425. No mesmo sentido, cf. REIS, Ana Maria Ribeiro dos. “A Imunidade Tributária dos Templos Religiosos”. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53-75.

Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 15.10.1999), na composição gráfica (RE-AgR 631.864/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 19.5.2011), e na confecção de jornais para terceiros (RE-AgR 434.826/MG, Red. para o acórdão Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 12.12.2013).

No entanto, isso não significa que a Corte interprete essa imunidade de forma restritiva. Ademais, o STF inadmitiu qualquer exame quanto à qualidade ou destinação do material impresso, reconhecendo a imunidade de listas telefônicas (RE 199.183/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 12.6.1998); apostilas (RE 183.403/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 4.5.2001); e até álbuns de figurinhas (RE-AgR 324.600/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 25.10.2002; e RE 179.893/SP, Rel. Min. Menezes Direito, Primeira Turma, DJe 30.5.2008). A exceção ficou quanto aos encartes de propaganda (RE 213.094/ES, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 15.10.1999, e ARE-ED 807.093/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 15.8.2014)

Relativamente aos insumos, a jurisprudência tem sido bastante dividida. Em primeiro momento, o entendimento pretoriano não limitou os insumos ao papel para a impressão, mas entendeu que qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel está abrangido pela imunidade, como filme e papel fotográfico, consoante decidido nos RE 174.476/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 12.12.1997, e RE 190.761/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 12.12.1997, entendendo a maioria, a partir da divergência inaugurada pelo Min. Francisco Rezek, que a enumeração da alínea “d” é meramente exemplificativa. Acompanharam esse entendimento os Min. Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello, Néri da Silveira e Sepúlveda Pertence, enquanto ficaram vencidos os Min. Maurício Corrêa, relator originário, Ilmar Galvão, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves. Posteriormente, esse entendimento consubstanciou o Verbete 657 da Súmula do STF⁵²⁹.

Posteriormente, ao julgar os RE 203.859/SP, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.8.2001, a Corte adotou voto médio, da lavra do Min. Maurício Corrêa e acompanhado pelos Min. Francisco Rezek, Sepúlveda Pertence e Néri da Silveira, no sentido de que a imunidade somente alcançaria, além do papel para impressão, o papel fotográfico, mas não outros insumos como soluções de base alcalina. Restaram vencidos os Min. Ilmar Galvão, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves, que não admitiam

⁵²⁹ Súmula 657/STF – A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CF, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

sequer a extensão ao papel fotográfico, e os Min. Carlos Velloso, relator originário, Marco Aurélio e Celso de Mello, que a ampliavam para todos os insumos. Nessa mesma linha, o RE 204.234/RS, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 10.10.1997, e o RE 203.267/RS, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ 10.10.1997, neste último, rejeitou-se a imunidade também com relação a tiras plásticas e gerador termelétrico.

No entanto, a Corte reconheceu a imunidade de máquina para impressão gráfica no RE 202.149/RS, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 11.10.2011, contra os votos dos Min. Menezes Direito e Ricardo Lewandowski.

Assim, a questão sobre a abrangência dos insumos ainda está em aberto, causando muita insegurança jurídica. Na realidade, a compreensão mais restritiva quanto aos insumos parece amesquinhar os direitos fundamentais de livre manifestação do pensamento e liberdade de imprensa, bem como o de amplo acesso à informação, principalmente no que tange aos insumos exclusivos de jornais e periódicos.

Quanto ao livro eletrônico⁵³⁰, apesar de ainda não decidida pela Corte, será difícil não estender a imunidade, como demonstram *os obter dicta* realizados no julgamento dos componentes eletrônicos que acompanham fascículos, na sessão de 6.8.2014, no RE 595.676/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio. No caso, após os votos dos Min. Marco Aurélio, Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Luiz Fux, reconhecendo a extensão da imunidade para esses componentes eletrônicos, o julgamento foi interrompido pelo pedido de vista do Min. Dias Toffoli.

Em resumo, apesar da controvérsia ainda não resolvida definitivamente quanto aos insumos, o STF tem admitido interpretação ampla da imunidade de livros, jornais e periódicos, a despeito de vedar a convolação da imunidade objetiva em subjetiva.

5.1.5 Imunidade de exportações

Relativamente à imunidade de exportações, reafirmada nas EC 33/2001 e EC 42/2003, também é adotada como imunidade objetiva pelo STF.

Por estreita maioria, a Corte limitou sua abrangência às contribuições cuja base econômica seja a receita bruta, como a PIS e COFINS, bem como afastou sua aplicação à CSLL e à CPMF no RE 474.132/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1º.12.2010, RE

⁵³⁰ Cf. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. “A tributação e os Direitos Fundamentais: ainda o problema da imunidade do livro eletrônico”. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 95-101.

566.259/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 24.9.2010, e no RE 564.413/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 6.12.2010, no âmbito da repercussão geral.

De fato, no pertinente à CSLL, restaram vencidos os Min. Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Eros Grau, Celso de Mello e Cezar Peluso, que davam interpretação extensiva à imunidade, uma vez que o lucro está contido na receita, em atenção à finalidade constitucional de exonerar as exportações. Contudo, prevaleceu a corrente mais restritiva à aplicação da imunidade, composta pelos Min. Marco Aurélio, Menezes Direito, Ayres Britto, Ellen Gracie, Ricardo Lewandowski e Joaquim Barbosa. Quanto à CPMF, ficaram vencidos apenas os Min. Marco Aurélio, Menezes Direito e Cezar Peluso, entendendo a maioria que a imunidade do art. 149, §2º, I, da CF/1988 não abrangia a contribuição sobre a movimentação financeira.

Por outro lado, o STF rejeitou a restrição da imunidade, quanto ao ICMS, às operações realizadas em moeda estrangeira, estendendo a todas as operações que contribuíram para a exportação, no RE 248.499/PR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 20.11.2009.

Ademais, a Corte acolheu interpretação extensiva das receitas de exportação para abranger tanto os respectivos créditos de ICMS transferidos a terceiros (RE 606.107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, DJe 25.11.2013) quanto a variação cambial decorrente das operações de exportação (RE 627.815/PR, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, DJe 1.10.2013), em casos decididos sobre a repercussão geral.

Logo, se a Corte foi bem comedida quanto à abrangência à CSLL, ao menos, quanto à definição de receita de exportação, adotou interpretação ampliativa.

5.1.6 Outras imunidades

Nada obstante haja outras imunidades no Texto Constitucional, elas não suscitaram grande número de controvérsias no STF.

No entanto, merece registro a imunidade prevista no art. 184, §5º, da CF/1988, que o STF aplicou como imunidade mista, restrita à operação de desapropriação e ao proprietário do imóvel desapropriado, razão pela qual rejeitou a extensão da imunidade aos títulos da dívida agrária transferidos a terceiros, nos RE 169.628/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 19.4.2002, e RE 168.110/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 19.5.2000.

Especificamente quanto às imunidades de tributos vinculados, a Corte também não tem se afastado da interpretação extensiva.

Com efeito, um dos fundamentos para o STF declarar a inconstitucionalidade da exigência de depósito prévio como condição de admissibilidade de recurso, principalmente no âmbito administrativo, foi justamente a imunidade do direito de petição, previsto no art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/1988, além da ampla defesa e do contraditório, no julgamento da ADI 1.976/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ 18.5.2007; ADPF 156/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 28.10.2011, e RE 388.359/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 22.6.2007). Tal entendimento restou consagrado na SV 21⁵³¹.

Registre-se que essa jurisprudência superou expressamente o entendimento inicial da Corte nas ADI-MC 1.922/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 24.11.2000; e ADI-MC 1.976/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 24.11.2000, que entendiam que a exigência de depósito prévio não se confundia com a imposição de taxa, somente esta estaria abrangida pelo art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/1988. Em síntese, a nova orientação jurisprudencial prestigiou o direito fundamental de petição e ampliou a imunidade para além de obrigações tributárias.

Também, no julgamento da ADI 2.969/AM, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJ 22.6.2007, o STF declarou inconstitucional taxa para expedição de certidões com informações sobre inquéritos, laudos periciais, vistorias, negativa de registro de furto ou roubo de veículos etc., ao fundamento de que a imposição violava o art. 5º, XXXIV, “b”, da CF/1988.

A Corte, ainda, deu interpretação extensiva à imunidade de custas para o ajuizamento de ação popular, presente no art. 5º, LXXIII, da CF/1988, para abranger também as respectivas medidas cautelares, ainda que a ação popular principal não tenha sido ajuizada, no RE 335.428/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 6.8.2010, além da pertinente ação rescisória, como decidido na AR 1.178/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 30.8.1996). Na mesma linha, a Corte tem sido bem estrita à aplicação da exceção da imunidade, exigindo de expressa e contundente fundamentação da má-fé do autor de ação popular para deixar de aplicar a imunidade (RE 221.291/RJ, Rel. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 9.6.2000).

⁵³¹ SV 21 – É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Além disso, na ADI-MC 1.364/MG, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 11.4.1997, o Plenário reconheceu que o art. 236, §1º, da CF/1988 garante a imunidade da celebração de casamento e da respectiva certidão .

Logo, tanto em relação aos tributos vinculados quanto aos não vinculados, a Corte tem em geral dado interpretação extensiva às imunidades, em prestígio aos direitos fundamentais por ela tutelados.

5.2 LIMITAÇÕES FORMAIS

Na linha da classificação adotada por HUMBERTO ÁVILA⁵³², consideram-se limitações formais ao poder de tributar as restrições que regulam o procedimento e a forma da instituição normativa, ou seja, não dizem respeito ao conteúdo da norma tributária.

Como a CF/1988 estabelece diversas limitações formais, essas regras têm sido aplicadas com bastante frequência pelo STF e possuem um papel decisivo na garantia da segurança jurídica, principalmente dos contribuintes.

5.2.1 Legalidade

A legalidade tributária consiste, desde a Magna Carta, na proteção mais comum ao contribuinte nos textos constitucionais modernos⁵³³. Sua importância é destacada na Constituição Federal por merecer a proteção prevista no art. 5º, II, e pela disposição específica do art. 150, I, da CF/1988.

Assim, o STF aplicou de forma consistente o dispositivo em proteção aos contribuintes e prestigiando a representação parlamentar, interpretando restritivamente as exceções à legalidade tributária e declarando inconstitucionais normas infralegais que dispunham sobre tributos⁵³⁴.

Nesse sentido, a Corte reiterou o entendimento de inexistência de inconstitucionalidade formal superveniente, mas rechaçou qualquer efeito prospectivo a delegações normativas não autorizadas constitucionalmente, como decidido nos RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.4.2003; e RE 272.872/RS, Red. para o

⁵³² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 75.

⁵³³ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21-76.

⁵³⁴ A propósito das questões sobre lei complementar e lei ordinária, cf. *supra* item 4.1.

acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 10.10.2003, além de sua reafirmação no RE-RG 660.933, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 23.2.2012, no âmbito da repercussão geral. Com efeito, no caso do salário-educação, a Corte admitiu as alíquotas fixadas por decreto até o advento da CF/1988, mas não autorizou nenhuma alteração após a promulgação do Texto Constitucional, que recepcionou essa exação como tributo. Frise-se que no RE 191.044/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 31.10.1997, o mesmo entendimento não foi aplicado à contribuição na exportação de café, tendo em vista a inconstitucionalidade da delegação em face da CF/1969⁵³⁵.

Além disso, no RE 662.113/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 4.4.2014, o STF considerou incompatível com a legalidade tributária o art. 3º do DL 1.437/1975, que delegava ao Ministro da Fazenda o ressarcimento pelo fornecimento de selo especial de qualidade do IPI, contra os votos dos Min. Roberto Barroso e Rosa Weber. Registre-se que a Corte considerou ausente de repercussão geral essa controvérsia no RE-RG 559.994/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 22.8.2008, contra o voto do relator e da Min. Ellen Gracie.

Além disso, a Corte suspendeu decreto estadual que alterava a hipótese de incidência e a base de cálculo do ICMS, para fazê-lo incidir sobre a distribuição de água, na ADI-MC 567/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.10.1991.

O STF desautorizou, ainda, a delegação do Poder Legislativo ao executivo por meio de lei, no julgamento da ADI-MC 1.296/PE, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 10.8.1995, suspendendo lei estadual que delegava expressamente ao Chefe do Poder Executivo a instituição de isenções e benefícios fiscais por meio de decreto. Nesse caso, não é exagero afirmar que a Corte protegeu o Poder Legislativo contra seus próprios atos. Da mesma forma, a lei estadual não pode delegar à resolução do Senado a fixação da alíquota de tributo, ainda que a CF/1988 atribua a este a capacidade de fixar a alíquota máxima (RE 225.956/PE, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 12.3.1999; e RE 213.266/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 17.12.1999). Ademais, a Corte entendeu inconstitucional a delegação para restringir ou extinguir benefícios fiscais, no RE 250.288/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 19.4.2002.

Além disso, o STF declarou a inconstitucionalidade de atos normativos infralegais editados com a finalidade de atualizar valorização de imóveis e, claramente, aumentar a base de cálculo do IPTU, além dos índices oficiais de inflação, no RE 234.605/RJ, Rel.

⁵³⁵ Cf. supra item 4.2.1.2.2.

Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 1.12.2000. A questão foi definitivamente resolvida, em sede de repercussão geral, no RE 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.2.2014, no qual se permitiu a atualização anual do valor venal dos imóveis, independentemente da edição de lei, desde que o percentual não excedesse o índice oficial de inflação acumulada nos últimos doze meses. Caso superado esse índice, é indispensável a edição de lei.

Tem razão AIRES BARRETO⁵³⁶ ao criticar essa compreensão do STF, por não diferenciar base de cálculo de base calculada. Ao se arvorar em proteger o contribuinte, e pressupondo a fraude e a má-fé da administração tributária, a Corte acabou por limitar sobremaneira o papel do Poder Executivo de **calcular** o valor do tributo, como se pudesse o legislador definir quanto deve cada contribuinte.

O mesmo entendimento a Corte aplicou para o ITBI, no RE-AgR 751.010/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 18.10.2013.

Nessa linha, no RMS 25.476/DF, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 26.5.2014, o STF julgou inconstitucional portaria que alterava base de cálculo da contribuição social sobre o frete, por ofensa à legalidade estrita. Destaque-se que, no caso, o STF determinou a aplicação de decreto que também regulava a base de cálculo de forma inconstitucional, porém não o afastava em razão da vedação da *reformatio in pejus*, para não prejudicar a situação do impetrante e recorrente, contra os votos dos Min. Eros Grau e Gilmar Mendes.

Especificamente quanto aos tributos vinculados, a Corte declarou inconstitucionais diversas tentativas de criação de taxas por meio de portarias (ADI-MC 1.823/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 16.10.1998; ADI-MC 1.982/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno; RE 556.854/AM, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 11.10.2011, DJ 11.6.1999; e ADI-MC 2.247/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.11.2000⁵³⁷), de resoluções de tribunais de justiça (ADI 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 11.4.2003; ADI 1.709/MT, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 31.3.2000) ou de regulamentos de conselhos profissionais no ARE-RG 748.445/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 12.2.2014.

Destaque-se que, na ADI-MC 2.247/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.11.2000, a Corte apontou violação ao princípio da legalidade como limitação formal e

⁵³⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 144-9.

⁵³⁷ Cf. supra item 4.2.2.1.

material, em razão da utilização de expressões vagas e caracterizações imprecisas, ausente a indispensável determinabilidade fática⁵³⁸ da descrição normativa, ainda que tivesse sido editada por meio de lei.

No julgamento da ACO-TA-AgR 1.098/MG, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 14.5.2010, a Corte também afastou a possibilidade de instrução normativa da Receita instituir obrigação tributária acessória, no caso, a ente imune, contra o voto apenas do Min. Joaquim Barbosa.

A Corte, no entanto, admitiu a instituição de tributos mediante medida provisória⁵³⁹, nos termos das ADI-MC 1.667/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.11.1997, contra o voto do Min. Marco Aurélio. Na realidade, o STF manteve a orientação firmada na vigência da CF/1969, no sentido de admitir que decreto-lei disciplinasse a instituição e majoração de tributos (cf. RE 103.778/DF, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 13.12.1985), de modo a permitir a edição de medida provisória em matéria tributária, salvo nos casos que a CF/1988 exija lei complementar (ADI 1.417/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 23.3.2001).

Além disso, a Corte afastou dispositivo que exigia anuência do Poder Legislativo para qualquer alteração nos processos de arrecadação, fiscalização, forma e prazos de pagamento de tributo, na ADI-MC 128/AL, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 26.3.1993, vencido o Min. Célio Borja. Ademais, entendeu plenamente possível a fixação da data de pagamento de tributo independentemente da edição de lei ordinária, uma vez que a mera antecipação da data de pagamento de tributo não constitui sua majoração ou instituição (RE 197.948/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 1.12.2000; RE 253.395/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 19.11.1999; RE 240.266/PR, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 3.3.2000, e RE 140.669/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.5.2001).

Quanto às exceções constitucionais ao primado da lei ordinária, a Corte admitiu que a fixação de alíquotas pelo Poder Executivo, nos termos do art. 153, §1º, da CF/1988, não depende de decreto editado pelo Presidente da República, mas pode ser disciplinada por meio de portaria ministerial (RE 225.655/PB, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.4.200) ou ato normativo do CAMEX (RE 570.680/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 4.12.2009).

⁵³⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 75 e 313.

⁵³⁹ A propósito, cf. AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida Provisória: Edição e Conversão em Lei: Teoria e Prática*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 131-6.

Registre-se também que a Corte também permitiu a concessão de isenção de ICMS, autorizada por convênio do CONFAZ, por meio de decreto legislativo, no RE 539.130/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 5.2.2010⁵⁴⁰. Ainda que o convênio, por si só, não tenha o condão de suprir a legalidade (RE-AgR 501.877/MA, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 28.2.2013), até por seu caráter eminentemente autorizativo (RE 635.688/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 16.10.2014), uma vez ratificado pelo Poder Executivo, o decreto legislativo é instrumento adequado para a constituição do benefício.

Caso bastante controvertido cuidou da contribuição para o SAT⁵⁴¹, tendo em vista que as leis instituidoras (Lei 7.787/1989 e 8.212/1991) diferenciavam a alíquota de acordo com “grau de risco leve, médio e grave” (art. 22, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei 8.212/1991). Ocorre que a definição dos graus de risco restou delegada a regulamento, isto é, norma infralegal. No RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 4.4.2003, o STF afastou a alegação de violação ao art. 150, I, da CF/1988, assentando que todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária estavam adequadamente descritos. O voto condutor do acórdão diferenciou, ainda, a delegação pura, vedada pela CF/1988, da atribuição para aferição de dados concretos, de forma a bem aplicar a lei. Ou seja, a lei pode autorizar ao executivo avaliar, de acordo com dados estatísticos permanentemente atualizados, o adequado enquadramento da alíquota.

Frise-se que ao considerar a Lei 10.666/2003, que também trata de alíquotas diferenciadas do SAT de acordo com a atividade econômica, mas de forma bem mais aberta que a legislação anterior, o Plenário rejeitou proposta do relator no RE-RG 684.261/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 1º.7.2013, de reafirmar a jurisprudência fixada no RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 4.4.2003. De fato, apesar de nove ministros reconhecerem a repercussão geral, apenas quatro acompanharam o relator (Min. Cezar Peluso, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Celso de Mello), enquanto quatro votaram por reapreciar a questão em Plenário, na linha do voto inaugural do Min. Marco Aurélio, acompanhado por Rosa Weber, Ayres Britto e Ricardo Lewandowski. Como os Min. Joaquim Barbosa e Cármen Lúcia não se manifestaram, não houve os seis votos necessários para reafirmação da jurisprudência. Portanto, a questão voltará a ser apreciada pelo Plenário do STF.

⁵⁴⁰ Cf. supra item 4.2.1.1.2.

⁵⁴¹ Cf. supra item 4.2.1.2.1.

Ressalte-se que, quanto a subsídios, isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão tributárias, a Constituição prevê em seu art. 150, §6º, regras específicas, demandando lei própria para a concessão de incentivos fiscais⁵⁴². Em razão dessa norma, o STF declarou inconstitucionais normas genéricas que previam a possibilidade de concessão de incentivos fiscais pelo Poder Executivo, como nas ADI 3.462/PA, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 15.2.2011; e ADI 2.688/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 26.8.2011. Além disso, na ADI 2.522/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 18.8.2006, o STF julgou constitucional a isenção de contribuição sindical de advogados prevista no estatuto da OAB, a despeito da ausência da lei específica exigida no referido art. 150, §6º, da CF/1988.

Em resumo, é possível afirmar que o STF foi bastante zeloso no seu dever de guardar a garantia da legalidade, preservando adequadamente o direito fundamental do contribuinte e a instituição da democracia representativa. Reafirme-se que, nessa perspectiva, o Estado Fiscal restou prestigiado pela proteção ao contribuinte e pelo aproveitamento, tanto quanto possível, da legislação imperfeita. Isso se mostrou evidente nos casos de delegação não recepcionada pela CF/1988 e na fixação das alíquotas de ITCD de acordo com o teto estabelecido pelo Senado, nos RE 225.956/PE, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 12.3.1999; RE 213.266/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 17.12.1999. Em vez de declarar totalmente inconstitucionais os dispositivos e vedar a cobrança da exação fiscal correspondente, a Corte optou por extirpar apenas a parte inconstitucional das normas tributárias, seja por meio da nulidade de parte dos dispositivos, seja por meio da técnica da declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto.

5.2.2 Irretroatividade e anterioridade

As denominadas limitações formais temporais, na classificação empregada por HUMBERTO ÁVILA⁵⁴³, cumprem importante papel na proteção da segurança jurídica do contribuinte⁵⁴⁴, por pacificar situações ocorridas no passado, por meio da vedação da

⁵⁴² Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Averso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 271. CALIENDO, Paulo. “Art. 150, §6º”. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.665-8.

⁵⁴³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 145 e ss.

⁵⁴⁴ A propósito, cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 185 e ss. ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009. p. 178-82. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de*

irretroatividade, ou por dar possibilidade de o contribuinte planejar suas opções no futuro, mediante a anterioridade.

Sem dúvida, o caso mais emblemático a respeito refere-se à ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994⁵⁴⁵, em que o STF reconheceu o *status* de garantia fundamental e cláusula pétrea da anterioridade tributária. De fato, ao reconhecer direitos e garantias fundamentais expressos na CF/1988, além dos enunciados do seu art. 5º, o Tribunal deu ampla força normativa à norma da anterioridade, expressa no art. 150, III, da CF/1988, e concretizou os direitos fundamentais mesmo em face de novo imposto instituído por emenda constitucional⁵⁴⁶.

Além de colocar em outro patamar as limitações constitucionais ao poder de tributar, esse julgamento teve excepcional conteúdo pedagógico, reduzindo, a partir de então, a quantidade de leis tributárias que solenemente procuravam circunscrever a irretroatividade e a anterioridade.

Com efeito, no período hiperinflacionário da história recente do Brasil, eram comuns expedientes e normas que visavam a majorar os tributos sem atenção à irretroatividade e anterioridade, a exemplo da situação examinada na ADI 513/DF, Rel. Min. Célio Borja, Pleno, DJ 30.10.1992. Na ocasião, o STF declarou inconstitucional o parágrafo único do art. 11 da Lei 8.134/1990, de 27.12.1990, que alterou o sistema de correção monetária no pertinente ao IR, de modo a instituir, no fim do ano base, coeficientes para a correção das rendas apuradas mensalmente no ano-base de 1990. No mesmo sentido, o RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 6.11.1992, que declarou a constitucionalidade da nova CSLL, instituída pela Lei 7.689/1988, mas reconheceu a inconstitucionalidade de sua incidência sobre o balanço encerrado em 31.12.1988.

No caso desses tributos que abrangem períodos, a jurisprudência dominante da Corte não tem privilegiado a concretização da segurança jurídica, admitindo que as alterações legislativas atinjam todo o período, desde que aprovadas até seu último dia. Daí o Verbete n. 584 da Súmula do STF, *verbis*: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Constitucionalidade das leis e o do Poder de Tributar na Constituição de 1988. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 397-400.

⁵⁴⁵ Cf. *supra* item 3.1.2.

⁵⁴⁶ Sob a perspectiva da importância institucional desse julgamento cf. FUCK, Luciano Felício. “Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (Coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 13-20

Nos RE 197.790/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.11.1997, e RE 181.664/RS, Red. para o acórdão Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 19.12.1997, a Corte admitiu que (i) o termo inicial da anterioridade é a data de publicação da primeira medida provisória e (ii) a elevação da alíquota de contribuição social, editada via medida provisória em 25.9.1989, incidisse sobre o balanço das pessoas jurídicas apurado em 31.12.1989, vencidos os Min. Carlos Velloso, Maurício Corrêa, Marco Aurélio e Celso de Mello, que declaram a inconstitucionalidade da incidência da alíquota no balanço referente a 1988.

Nessa mesma linha, quanto ao IR, o RE 194.612/SC, Rel. Min. Sydney Sanches, Primeira Turma, DJ 8.5.1998; RE 199.352/PR, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, DJ 9.8.2002; RE-AgR 321.778/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 26.9.2003; RE 153.880/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, DJ 6.8.1993; e RE 284.619/PA, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 7.3.2003.

Em relação a essa orientação, consagrada no Verbete n. 584 da Súmula do STF, HUMBERTO ÁVILA chegou a afirmar que “a segurança jurídica, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não possui grande significação.”⁵⁴⁷

No entanto, paulatinamente a jurisprudência vem sendo alterada em desprestígio ao Verbete n. 584 da Súmula do STF e em favor da segurança jurídica.

Com efeito, já na ADI 1.417/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 23.3.2001, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do PIS na forma de MP 1.212, de 28 de novembro de 1995, sobre as operações ocorridas a partir de 1º.10.1995, com evidente conteúdo retroativo.

Nesse vetor, o RE 587.008/SP, Rel. Min. São Paulo, Pleno, DJe 6.5.2011, no âmbito da repercussão geral, assentou que o aumento da alíquota da CSLL, realizado pela EC 10/1996, com solução de continuidade, afetava apenas as operações realizadas a partir de 6.6.1996, independentemente do argumento de que o balanço só foi fechado em 31.12.1996.

Especificamente quanto ao IR, na ADI 2.588/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 11.2.2014, o STF julgou inconstitucional o parágrafo único do art. 74 da MP 2.158/2001, de 24 de agosto de 2001, que dispunha sobre todo o lucro apurado no mesmo ano de 2001.

⁵⁴⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 147.

Ainda, no RE 183.130/PR, Red. para o acórdão Min. Teori Zavascki, j. 25.9.2014, em julgamento que durou mais de 16 anos, a Corte, apesar de ressaltar vigente a Súmula 584/STF, afastou-a no caso de importações incentivadas, divergindo da orientação fixada no RE 194.612/SC, Rel. Min. Sydney Sanches, Primeira Turma, DJ 8.5.1998.

Percebe-se, portanto, que revogação do Verbete n. 584 da Súmula do STF é questão de tempo, felizmente. De fato, não se justifica o incentivo a leis aprovadas no final do ano-calendário após ocorridas todas as operações e tomadas as decisões pelos contribuintes, em detrimento da segurança jurídica.

Especificamente quanto às medidas provisórias, o STF manteve a jurisprudência do termo inicial na data da edição da respectiva MP, independentemente da data da conversão em lei, no período anterior a EC 32/2001, que incluiu o § 2º no art. 62 da CF/1988. No caso de solução de continuidade, a nova MP definiria novo início do prazo da anterioridade, nos termos da ADI 1.135/DF, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 5.12.1997.

Nessa mesma orientação, a Corte deu concreção à anterioridade ao apreciar o RE 448.558/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 16.12.2005. Na ocasião, cuidou-se da MP 399, publicada inicialmente em 30.12.1993, porém sem o respectivo anexo I, com as alíquotas novas do ITR. A falha foi consertada com a reedição da mesma MP 399, em 7.1.1994, isto é, já em 1994. Daí que o STF tenha acertadamente determinado que as novas alíquotas só poderiam ser aplicadas no ano seguinte, qual seja 1995, sem relevar o erro material da publicação no final do ano de 1993.

Mesmo para situações que não envolviam a instituição ou majoração de tributos, a Corte aplicou a regra da irretroatividade em privilégio da segurança jurídica do contribuinte, no caso da instituição da substituição tributária para frente, no RE 266.602/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 2.2.2007, por considerar que havia antecipação do fato gerador. Ou seja, antes de criada a substituição do sujeito passivo, não poderia ser exigida obrigação tributária. Interessante destacar que, nesse caso, limitou-se a registrar a irretroatividade, sem considerar a regra da anterioridade.

Também com relação aos tributos vinculados, a Corte tem sido enfática com a incidência da irretroatividade e da anterioridade. Nesse sentido, na ADI 3.694/AP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 6.11.2006, a Corte deu interpretação conforme para que lei estadual que instituía custas judiciais e emolumentos, publicada em 30.12.2005, fosse aplicada no exercício financeiro de 2006, bem como respeitasse também os 90 dias

após a publicação (e não da vigência), previsto no art. 150, III, “c”, com redação da EC 42/2003.

Além disso, a Corte assentou que a extensão da anterioridade nonagesimal realizada pela EC 42/2003 atingia também impostos extrafiscais, como IPI, quando não excepcionados expressamente no § 1º do art. 150 da CF/1988, no julgamento da ADI-MC 4.661/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 23.3.2012. Na realidade, o STF sempre interpretou restritivamente as exceções ao princípio da anterioridade, não estendendo, por exemplo, a exceção do art. 195, § 6º, da CF/1988, para as denominadas contribuições sociais gerais, na ADI-MC 2.556/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 8.8.2003, posteriormente confirmada na ADI 2.556/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 20.9.2012.

Importante precedente que concretiza direitos fundamentais dos contribuintes consistiu no RE 407.178/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.5.2005. Nesse caso, a Corte declarou a inconstitucionalidade de norma que vedava o aproveitamento de sanção menos gravosa em casos anteriores, aplicando diretamente a retroatividade de lei mais benéfica prevista no inciso XL do art. 5º da CF/1988, no âmbito do direito tributário. Nada obstante o duvidoso argumento do voto condutor a respeito de inconstitucionalidade formal por contrariedade ao CTN, restou assentado que as sanções tributárias também devem retroagir quando menos severas.

Repita-se que na ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 19.2.1993, o voto condutor do acórdão já assentara que apenas ao cidadão, e não à administração tributária, caberia alegar as limitações constitucionais ao poder de tributar, como a irretroatividade, razão pela qual se aventou a possibilidade de a lei tributária mais benéfica ao contribuinte ser passível de retroatividade, independentemente de disciplinar penalidade ou sobre a própria obrigação tributária.

Especificamente quanto às leis interpretativas, na ADI-MC 605/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 5.3.1993, a Corte admitiu seu efeito retroativo, desde que não agrave o *status libertatis*, o *status subjectionis* do contribuinte em matéria tributária e a segurança jurídica no domínio das relações sociais. Nessa linha, o STF determinou apenas efeito prospectivo à lei interpretativa que visava alterar interpretação fixada pelo STJ, de forma mais gravosa ao contribuinte, no RE 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 11.10.2011⁵⁴⁸.

⁵⁴⁸ Cf. supra item 4.1.

De outra sorte, a Corte afastou a incidência da anterioridade em situações diversas da instituição ou majoração de tributos, como a revogação de benefícios fiscais, a exemplo da limitação da dedução de prejuízos fiscais (RE 344.994/PR, Red. para o acórdão Min. Eros Grau, Pleno, DJe 28.8.2009) e da extinção de desconto por pagamento antecipado (ADI-MC 4.016/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.4.2009); a prorrogação de alíquotas sem solução de continuidade (ADI 2.673/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 6.12.2002; e RE 584.100/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 5.2.2010); a revogação de isenção (RE 204.062/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 19.12.1996) ou a redução do prazo de pagamento de tributo (RE 240.266/PR, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 3.3.2000; e RE 219.878/PE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 4.8.2000).

Por outro lado, na ADI-MC 2.325/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 6.10.2006, a Corte determinou a aplicação da anterioridade, para determinar a eficácia apenas ao exercício financeiro seguinte às limitações aos créditos de ICMS, estabelecidas na LC 102/2000, com relação à restrição de benefícios fiscais.

Também no caso de fixação da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) como forma de atualização dos débitos tributários, a Corte decidiu, nos julgamentos das ADI-MC 1.933/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 31.5.2002; ADI-MC 2.214/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 19.4.2002; e ADI 1.933/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 3.9.2010, que ela “traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e o Fisco”⁵⁴⁹. A questão restou pacificada, em sede de repercussão geral, no RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 18.8.2011, oportunidade em que a Corte, em prol de tratamento isonômico, considerou legítima a utilização da SELIC, desde que mediante lei, sem empecilho da anterioridade ante a volatilidade da taxa. Na realidade, essa orientação substituiu o entendimento do STF no sentido de desqualificar a incidência de taxas de juros variáveis sobre dívidas tributárias, como índices de correção monetária, conforme restou decidido quanto à taxa referencial diária (ADI 493, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 4.9.1992; e RE 204.133/MG, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 17.3.2000)

Além disso, o STF rejeitou a aplicação da irretroatividade nos casos de modificação da legislação a respeito do II, no período entre a realização do negócio jurídico e a chegada do bem ao País, no RE 225.602/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 6.4.2001,

⁵⁴⁹ Voto do Min. Maurício Corrêa na ADI-MC 2.214/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 19.4.2002

assentando que o marco temporal é a ocorrência do fato gerador, no caso do II, a entrada do produto estrangeiro no Brasil.

Em síntese, quanto às limitações formais temporais, a jurisprudência do STF oscilou bastante, por um lado admitindo-as como garantia fundamental do contribuinte e cláusula pétrea, mas, por outro negando a concretização nos casos de tributos que compreendem períodos, permitindo modificações após o início do período, desde que não concluído. No entanto, o entendimento da Corte tem se direcionado para maior força normativa dessas garantias, em favorecimento ao Estado Fiscal.

5.2.3 Devido processo legislativo

Outra limitação formal ao poder de tributar examinada pelo STF consiste no devido processo legislativo estabelecido na Carta Magna.

A Corte não examina eventuais desrespeitos procedimentais previstos nos regimentos internos da Câmara dos Deputados, do Senado e do Congresso Nacional (MS 22.503/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 6.6.1997). De outro modo, os dispositivos constitucionais sobre a tramitação de propostas legislativas servem como parâmetro de controle da constitucionalidade formal das respectivas normas aprovadas.

Daí que a Corte tenha declarado inconstitucional o § 3º do art. 75 do ADCT, incluído pela EC 21/1999, por violação ao art. 60, §2º, da CF/1988, nas ADI-MC 2.031/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 28.6.2002, e ADI 2.031/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 17.10.2003⁵⁵⁰.

Nessa linha, importante orientação aplicável a todas as espécies tributárias consiste em afastar qualquer pretensão de reserva de iniciativa do Poder executivo em matéria tributária⁵⁵¹, diferentemente do que previsto no sistema constitucional anterior.

Com efeito, desde a apreciação da ADI-MC 352/SC, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 8.3.1991, o STF entendeu que o art. 61, II, “b”, da CF/1988 prevê a reserva de iniciativa do Chefe do Poder Executivo apenas em relação aos tributos pertinentes aos territórios, não à matéria tributária federal. Logo, não pode constituir norma de conteúdo obrigatório nas constituições estaduais. Por ocasião do julgamento do mérito, na ADI

⁵⁵⁰ Cf. supra item 3.1.2.

⁵⁵¹ Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Avesso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 241-3. BARROS, Sérgio Resende de. “A Iniciativa das Leis Tributárias”. Revista Jurídica 9 de julho. n. 2. São Paulo: Procuradoria da Assembleia Legislativa de São Paulo, julho de 2003, p. 41-9.

352/SC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 12.12.1997, esse entendimento foi reiterado, assim como em inúmeros outros precedentes, entre os quais ADI 2.464/AP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 25.5.2007; e ADI 3.205/MS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 17.11.2006. Finalmente, esse entendimento foi reafirmado em sede de repercussão geral, no ARE-RG 743.480/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 20.11.2013.

Frise-se que o STF não entendeu pertinente a aplicação da iniciativa orçamentária prevista no art. 165 da CF/1988⁵⁵², inclusive com relação a benefícios tributários, como decidido na ADI-MC 724/RS, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 27.4.2001.

Assim, o controle do devido processo legislativo constitucional é exercido também pelo STF, apesar de não haver muitos casos controvertidos a propósito.

5.3 LIMITAÇÕES MATERIAIS

Na classificação de HUMBERTO ÁVILA⁵⁵³, as limitações materiais ao poder de tributar consistem em restrições constitucionais pertinentes ao conteúdo das normas tributárias.

Como já apontado⁵⁵⁴, as competências tributárias constituem também limitações materiais ao poder de tributar. No entanto, a CF/1988 reservou, no seu catálogo de direitos conferidos aos contribuintes, normas específicas para o controle do exercício da competência tributária por parte dos entes federados e suas respectivas administrações tributárias.

Nesse ponto, será examinado como o STF tem aplicado essas disposições.

5.3.1 Isonomia

A importância da igualdade na CF/1988 é destacada pela consagração do clássico princípio inerente ao Estado de Direito⁵⁵⁵ e ao Regime Republicano⁵⁵⁶ no *caput* do art. 5º, e

⁵⁵² A propósito, cf. CONTI, José Maurício. “Iniciativa Legislativa em matéria financeira”. In: CONTI, José Maurício & SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 283 (302-5).

⁵⁵³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 76.

⁵⁵⁴ Cf. supra itens 1.2 e 4.2.

⁵⁵⁵ Cf. MARTINS, Leonardo. “Art. 5º - Direito Fundamental à Igualdade”. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 222-9.

seu inciso I, e por seu constante detalhamento no Texto Constitucional, especialmente no que toca à isonomia tributária (art. 150, II, CF/1988), compreendendo tanto a não discriminação como a vedação de privilégios em matéria tributária⁵⁵⁷.

No ponto, o sistema constitucional tributário brasileiro encampou a máxima enunciada por ADAM SMITH⁵⁵⁸, em sua clássica obra, no sentido de que a igualdade e a desigualdade da tributação é que revelam a qualidade dos tributos instituídos aos cidadãos.

No entanto, a própria estrutura da proteção à isonomia apresenta dificuldades de sua concretização pelo Poder Judiciário⁵⁵⁹, tendo em vista sua natureza relacional. Consoante a definição de HUMBERTO ÁVILA, a igualdade consiste na “relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação aferido por meio de elemento(s) indicativo(s), que servem de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”.⁵⁶⁰

Daí que, nas palavras de HARTMUT MAURER⁵⁶¹, a disparidade de duas situações em relação de comparação, em razão da disciplina diferenciada (*die Unterschiedlichkeit der Regelung*), pode resultar em inconstitucionalidade relativa (*relative Verfassungswidrigkeit*). Em outras palavras, a inconstitucionalidade não surge da essência de regra abstrata, mas de sua aplicação a um sujeito “A” e não ao sujeito “B”. Consequentemente, no mínimo duas soluções podem ser empregadas para solucionar a inconstitucionalidade: aplicar a regra para ambos ou para nenhum dos sujeitos comparados.

Talvez por isso, a jurisprudência do STF tem sido bem renitente no reconhecimento e concretização da isonomia em questões tributárias.

É certo que, em vários casos, o STF tenha afastado a ofensa atestando a constitucionalidade do critério de diferenciação, como no tratamento das micro e pequenas empresas (ADI-MC 2.006/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.9.1999; ADI 1.643/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 14.3.2003; e RE 627.543/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 29.10.2014); de instituições financeiras (AC-MC 1.109/SP, Red.

⁵⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 157-66.

⁵⁵⁷ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. “Art. 150, II”. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1633-5.

⁵⁵⁸ SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. vol. II, 3. ed. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1999. p. 485-6.

⁵⁵⁹ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. 23ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 21-2.

⁵⁶⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 42.

⁵⁶¹ MAURER, Hartmut. “Zur Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen”. In: SCHNEIDER, Hans & GÖTZ, Volkmar (Coord.) *Im Dienst an Recht und Staat: Festschrift für Werner Weber zum 70. Geburtstag dargebracht von Freuden, Schülern und Kollegen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1974. p. 345 (354).

para o acórdão Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 19.10.2007) ou de consumidores de energia elétrica (RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 22.5.2009) conferido pelo próprio Texto Constitucional.

Além disso, o STF julgou constitucional a concessão de benefício de IPVA às pessoas jurídicas que possuíssem pelo menos trinta por cento de seus empregados com idade superior a quarenta anos na ADI-MC 1.276/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 15.12.1995, depois confirmada na ADI 1.276/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 29.11.2002.

Também, no RE 336.134/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 26.5.2003, a Corte entendeu constitucional o benefício de descontar parcela do pagamento da COFINS com os valores da CSLL, sem estabelecer incentivo semelhante àquelas que não deviam CSLL, vencidos os Min. Carlos Velloso e Marco Aurélio, que imputavam inconstitucional a diferenciação entre pessoas jurídicas lucrativas e em prejuízo. Novamente no RE 231.924/PR, Red. para o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 21.6.2011, a Corte entendeu legítima a diferenciação de procedimentos entre pessoas jurídicas superavitárias e deficitárias.

Na ADI 4.976/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 30.10.2014, a Corte rejeitou a impugnação às isenções concedidas às autoridades organizadoras da Copa das Confederações de 2013 e da Copa do Mundo de Futebol de 2014, assentado a legitimidade de estímulos para atrair os benefícios sociais e econômicos da realização de grandes eventos internacionais.

No RE 559.937/RS, Red. para o acórdão Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 17.10.2013, o Tribunal rejeitou o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS na importação, com fundamento apenas na isonomia das operações nacionais, dados os limites da competência constitucional instituída pela EC 33/2001.

No entanto, nos casos em que o STF atesta que o critério de diferenciação não tem respaldo constitucional e, por consequência, afirma a ofensa à isonomia, em regra, deixa de estender benefícios ao fundamento de limitar seu papel ao de legislador negativo, a exemplo do RE-AgR 370.590/RJ, Segunda Turma, DJe 16.5.2008, do RE 149.659/SP, Rel. Min. Paulo Brossard, Segunda Turma, DJ 31.3.1995; do RE 178.932/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 7.4.1995; do RE 213.201/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 12.9.1997; e do RE 167.922/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 24.3.1995.

Essa jurisprudência cristalizou-se principalmente na vedação de estender isenções com amparo na isonomia tributária, limitando-se a Corte a anular o benefício (ADI 1.655/AP, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 2.4.2004; e ADI 1.145/PB, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 8.11.2002).

Se, por um lado, essa orientação é apropriada para os casos de indevidos privilégios tributários, como a isenção de IR dos magistrados (MS 20.858/DF, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 19.4.2002; e RE 236.881/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 26.4.2002); de IPTU de servidores municipais (AI-AgR 157.871/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, DJ 9.2.2006) e de custas e emolumentos a membros do Ministério Público (ADI 3.260/RN, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 29.6.2007) e a servidores do Poder Judiciário (ADI 3.334/RN, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 5.4.2011), por outro ela é acertadamente bastante criticada na doutrina⁵⁶² nos casos típicos de omissão parcial⁵⁶³.

Na realidade, a Corte tem confundido o conceito inicialmente elaborado por HANS KELSEN e empregado equivocadamente a expressão legislador negativo. De fato, no seu famoso debate perante a *Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, KELSEN⁵⁶⁴ ressalta que, no seu modelo, apesar de sua forma de organização como tribunal, a corte constitucional não exerce função jurisdicional propriamente, pois ela não julga casos concretos, que produzem normas individuais, mas aprecia a constitucionalidade de leis de forma abstrata, com caráter geral. Na realidade, ao examinar a constitucionalidade das leis, argumenta KELSEN, a Corte tem o poder de anulação (*Aufhebung*) com o mesmo caráter geral do Parlamento, ao proceder à elaboração (*Erlassung*) da norma, de sorte que exerce a mesma função com sinal negativo. Daí a conclusão que a Corte é órgão do Poder Legislativo (*selbst Organ der gesetzgebenden Gewalt*), e sua característica como legislador negativo (*negative Gesetzgeber*). Logo, a preocupação não se trata de intromissão no Poder Legislativo, mas repartição (*Teilung*) do Poder Legislativo. Logo, a argumentação do legislador negativo foca não em *self-restraint* da Corte Constitucional, mas no seu papel de

⁵⁶² Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 286-92.

⁵⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1030-1.

⁵⁶⁴ KELSEN, Hans. "Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtsbarkeit". In: TRIEPEL, Heinrich & KELSEN, Hans. *Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtsbarkeit*. Heft 5. Wien: VVDStRL, 1928. p. 30 (55-6).

desconstituir normas de forma geral e abstrata com eficácia prospectiva, isto é, quase como se editasse leis revogadoras com fundamento na Constituição⁵⁶⁵.

Frise-se que é justamente esse poder de decidir com caráter geral, com efeitos *erga omnes*, que Kelsen adapta o controle de constitucionalidade ao *civil law*, no qual está ausente, e não é facilmente importado, o *stare decisis*. A questão foi destacada no voto do Min. Gilmar Mendes, no RE 231.924/PR, Red. para o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 21.6.2011:

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: (...)

Na verdade, essa história de legislador negativo e legislador positivo, Presidente, só para rememorar, remonta a uma velhíssima lição de Kelsen, que não estava preocupado nem com essa questão específica. Kelsen estava preocupado com o papel da corte constitucional, com a legitimação da corte constitucional no sistema jurídico-político. Então, o que Kelsen imaginava? Como ele dizia que a jurisdição constitucional cumpriria uma função eminente, inclusive de cassar a lei para o futuro, ele dizia: "*Essa é uma função que se assemelha à do legislador*". Usava inclusive a expressão que não era a declaração de nulidade, porque para ele não cabia falar em nulidade. Kelsen até fazia uma ironia em torno disso, dizendo: "*Falar que uma lei é nula é como mandar que alguém faça algo ontem*". E ele dizia: "*Isso é impossível*", na sua concepção. Então, ele trabalhava com esse conceito – tanto é que a expressão em alemão que se usava na fórmula austríaca é *Aufhebung*, no sentido de suspensão, de cassação. Era essa a ideia de legitimação da jurisdição constitucional, dizendo o seguinte: "*Não vai haver uma revolução; trata-se apenas de suspender para o futuro*". E, claro, isso correspondia também ao modelo do Estado liberal que produzia tão somente, ou em geral, leis de caráter interventivo no âmbito dos direitos e garantias. Quando havia uma intervenção era com esse efeito meramente cassatório.

Quando trabalhamos hoje, especialmente em relação ao princípio da isonomia, temos muitas vezes esse tipo de situação. Se se concede uma vantagem a um determinado grupo e não a outrem, como ocorre, por exemplo, nos tratamentos fiscais beneficiados, depois de algum tempo, vimos isso no caso citado aqui, muitas vezes não há outra solução para cumprimento da Constituição senão a sentença de perfil aditivo, senão atuar, como se diz impropriamente, como legislador negativo. Por quê? Porque não há outra alternativa.

Imagine que o legislador conceda um benefício a um determinado grupamento de empresas e não conceda a outro grupo que está na mesma situação. Depois de cinco, dez anos, é claro que isso reflete na igualdade concorrencial. E como se faz a aplicação do princípio da isonomia aqui senão mediante a equiparação? A outorga daquela vantagem concedida a um determinado grupo a outrem. São os casos dessas vantagens tributárias que muitas vezes são outorgadas e, às vezes, podem ser outorgadas indevidamente.

De modo que, a mim me basta, aqui, o fato de não haver um *discrímen* arbitrário, essa é a questão básica. Há uma razão para que a portaria não tenha estendido a vantagem ou a faculdade que se deu às empresas superavitárias em relação àquelas deficitárias. Ela está presente, não é? Isso ficou demonstrado. Então, me parece que isto é bastante.

⁵⁶⁵ Kelsen, Hans. *Jurisdição Constitucional*. Tradução de Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 150-5.

Eu queria chamar a atenção para esse mantra do legislador negativo, toda hora falamos nisso e rompemos com isso.⁵⁶⁶

Destaque-se que, ao menos em dois emblemáticos casos, a Corte afastou a jurisprudência defensiva e concretizou a isonomia, estendendo benefícios fiscais.

De fato, na ADI 1.600/DF, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.6.2003⁵⁶⁷, a Corte julgou inconstitucional a instituição de ICMS no transporte aéreo internacional para companhias aéreas brasileiras, em razão de benefícios fiscais concedidos a companhias estrangeiras por meio de tratados internacionais. Nada obstante o equívoco no reconhecimento de ofensa à isonomia no caso, uma vez que os tratados reconhecem às companhias aéreas estrangeiras isenção de ICMS no Brasil **ao mesmo tempo em que reconhecem isenção no exterior** às companhias aéreas brasileiras, a decisão constituiu importante precedente de efeito aditivo. O resultado só não respeita o Estado Fiscal porque livra as companhias aéreas brasileiras de qualquer imposição tributária **no Brasil e no exterior**, enquanto as companhias aéreas estrangeiras recolhem seus tributos nos países de origem.

Além disso, na célebre ADI 3.105/DF, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 18.2.2005⁵⁶⁸, o STF adotou decisão demolitória com efeitos aditivos para declarar inconstitucional restrição e, assim, estender a imunidade dos contribuintes do RGPS para os servidores públicos, com fundamento na isonomia.

Mais recentemente, a questão voltou ao Plenário do STF, no julgamento do RE 405.579/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 4.8.2011, em que a posição tradicional da Corte foi mantida por escassa maioria. Na oportunidade, discutiu-se a extensão de isenção de II concedida exclusivamente a montadoras para importação de peça e pneumáticos para empresas concorrentes que atuavam exclusivamente no mercado de reposição. O relator reconheceu a violação à isonomia e a omissão parcial inconstitucional da norma, declarando a inconstitucionalidade incidental do art. 5º, §1º, X, da Lei 10.182/2001, mas negou a pretensão da impetrante, ora recorrida, de beneficiar-se também da isenção, ao fundamento de violação da separação de poderes, mantendo a alegação do papel de legislador negativo da Corte. Na ocasião, acompanharam esse entendimento os Min. Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Eros Grau, Ellen Gracie e Cezar Peluso.

⁵⁶⁶ Voto do Min. Gilmar Mendes no RE 231.924/PR, Red. para o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 21.6.2011.

⁵⁶⁷ Cf. supra item 4.1.2.

⁵⁶⁸ Cf. supra item 3.2.3.

De outra parte, a divergência entendeu como solução menos inconstitucional a supressão da odiosa discriminação pela extensão de benefícios às empresas que atuam no mercado de reposição, na linha dos votos dos Min. Marco Aurélio, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes, tal como já havia defendido XAVIER DE ALBUQUERQUE⁵⁶⁹, em situação similar, referente a outras isenções discriminatórias na importação.

Como bem apontou CELSO DE BARROS CORREIA NETO⁵⁷⁰, não há razão para excluir de antemão a técnica de declaração de inconstitucionalidade com efeitos aditivos em matéria de incentivos fiscais, principalmente quando a extensão do benefício for solução apropriada aos fins constitucionais e ao prevailecimento do Estado Fiscal.

Ressalte-se ainda que, no julgamento dos RE 363.852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 23.4.2010, e RE 596.177/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 29.8.2011, a Corte considerou inconstitucional o FUNRURAL, cobrado sobre o produtor rural que possua empregados, também por ofensa à isonomia, além da inconstitucionalidade formal⁵⁷¹, uma vez que representava indevida extensão da regra prevista no art. 194, §8º, da CF/1988, direcionado ao produtor, parceiro, meeiro e arrendatários rurais e o pescador artesanal que exerçam suas atividades em regime de economia familiar e sem empregados permanentes, a quem tem empregos e, portanto, já era contribuinte da seguridade social calculado sobre a folha de salários.

Em resumo, a Corte tem sido bastante cautelosa no reconhecimento de ofensa à isonomia tributária, exigindo expressivo grau de arbitrariedade para controlar o tratamento desigual imposto a contribuintes. Além disso, quando patente a irregularidade na disparidade de tratamento, se a Corte tem agido consoante o Estado Fiscal nos casos de privilégios indevidamente concedidos, ela tem falhado em examinar adequadamente os casos de omissão parcial da legislação, deixando de utilizar, na maioria dos casos, instrumentos como o postulado da proporcionalidade e as sentenças com efeitos aditivos.

⁵⁶⁹ ALBUQUERQUE, Francisco Manoel Xavier de. “IOF-Câmbio – Isenção – Discriminação Ilegítima” *Revista de Direito Tributário*, Ano 14, n. 54. São Paulo: Revista dos Tribunais, out.-dez. 1990. p. 141-57.

⁵⁷⁰ Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Averso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 273-5.

⁵⁷¹ Cf. supra item 4.2.1.2.1.

5.3.2 Vedação ao confisco

A vedação ao confisco, prevista no art. 150, IV, da CF/1988, está intimamente ligada à limitação na capacidade de tributar⁵⁷² e, por isso, tem importância capital no Estado Fiscal.

Indubitavelmente, não é fácil a definição e precisão dos limites máximos do Estado Fiscal e, por consequência, do efeito confiscatório, apesar de inegável sua relação com outros instrumentos e institutos do direito tributário, como mínimo existencial⁵⁷³, a capacidade contributiva e o postulado da proporcionalidade⁵⁷⁴.

Adotada como conceito jurídico indeterminado, na clássica acepção de KARL ENGISCH⁵⁷⁵, ou como conceito com termos indeterminados, na linha de EROS GRAU⁵⁷⁶, cabe ao Poder Judiciário e mais especificamente ao STF⁵⁷⁷ parte da responsabilidade de tornar a vedação ao confisco concreta o suficiente para evitar o esgotamento dos recursos privados ou o desestímulo à produtividade dos contribuintes, como destacado por RICHARD MUSGRAVE⁵⁷⁸, além de impedir que a tributação “retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver”⁵⁷⁹.

É antiga a preocupação, no Brasil, com os efeitos confiscatórios dos tributos. A CF/1934 limitava ao máximo de vinte por cento os aumentos dos impostos (art. 185 da CF/1934). Nesse contexto, há muito o STF examina os limites quantitativos do poder de taxar, a exemplo do clássico acórdão do RE 18.331/SP, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. 21.9.1951, que destacou a necessidade da compatibilidade da tributação com o direito de propriedade e com as liberdades de trabalho, de comércio e de indústria, na linha do clássico texto de BILAC PINTO⁵⁸⁰.

⁵⁷² Cf. supra item 2.1.2.3.

⁵⁷³ TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 94-5.

⁵⁷⁴ Cf. HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67 e ss.

⁵⁷⁵ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de João Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 208-10.

⁵⁷⁶ GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 156-7.

⁵⁷⁷ Cf. a propósito, HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 144 e ss.

⁵⁷⁸ MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89 (92).

⁵⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 281.

⁵⁸⁰ PINTO, Olavo Bilac. “Finanças e Direito”. *Revista Forense*, Ano XXXVII, vol. LXXXII. Rio de Janeiro: junho de 1940. p. 547 (552).

No âmbito da CF/1988, a Corte tem compreendido a vedação de efeito confiscatório nos tributos como proteção ao direito de propriedade (art. 5º, XXII), da livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170), aplicando-a em combinação com o postulado da proporcionalidade (art. 5º, LV) e da capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º).

No julgamento das ADI-MC 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 12.4.2002, e ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 4.4.2003, o voto condutor do acórdão deu balizas à vedação ao confisco, ligando-a à exação fiscal que comprometa “o exercício do direito a uma existência digna, ou à prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)”⁵⁸¹. No caso, a Corte ainda identificou a vedação ao confisco em virtude da totalidade da carga tributária sofrida pelo contribuinte e considerou plausível a violação na instituição da contribuição dos inativos consubstanciada na progressividade do art. 2º da Lei 9.783/1999.

Repita-se que a Corte não considerou ofensiva à Constituição a progressividade da contribuição previdenciária, por si só, na ADI-MC 1.425/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.2.1999, contra o voto do Min. Marco Aurélio.

Ademais, na ADI-MC 2.087/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 19.9.2003, o Tribunal não entendeu como confiscatória a alíquota de 14% na contribuição previdenciária sobre a remuneração de servidores ativos, acentuando a dificuldade na concretização da garantia da vedação ao confisco.

Além disso, no RE-AgR 448.432/CE, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 28.5.2010, rechaçou a pretensão de considerar o efeito confiscatório apenas pelo aumento da alíquota de II de 4% para 14%, destacando a necessidade de considerar a carga tributária global, em opinião próxima de IVES GANDRA MARTINS⁵⁸² e contrária a ESTEVÃO HORVATH⁵⁸³, de que tanto a carga de um único tributo quanto do sistema inteiro podem e devem ser passíveis de controle de constitucionalidade.

Especificamente considerando a capacidade contributiva, a jurisprudência inicial da Corte considerou inconstitucional a progressividade fiscal, isto é, sem finalidades extrafiscais, de tributos reais⁵⁸⁴, no RE 153.771/MG, Red. para o acórdão Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 5.9.1997. No entanto, essa orientação parece alterada, independentemente

⁵⁸¹ Voto do Min. Celso de Mello na ADI-MC 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 12.4.2002.

⁵⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 282.

⁵⁸³ HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 86.

⁵⁸⁴ A propósito do mencionado desenvolvimento jurisprudencial, cf. supra item 3.2.4.

da edição da EC 29/2000, como parece demonstrar o RE 562.045/RS, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, DJe 27.11.2013.

No tocante ao mínimo existencial, o STF rejeitou a pretensão de corrigir a tabela do IR ante a ausência de legislação pertinente, com fundamento na vedação de confisco e da capacidade contributiva, no RE 388.312/MG, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 11.10.2011, vencido o relator originário, Min. Marco Aurélio.

Frise-se que a deturpação sobre limitações constitucionais ao poder de tributar também surge como controvérsia a respeito da vedação ao confisco e da capacidade contributiva. A exemplo, o STF reconheceu a repercussão geral no ARE-RG 790.928/PE, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 4.9.2014, sobre a instituição da não cumulatividade em relação ao PIS e COFINS, para apreciar se as regras instituídas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ofenderam o art. 195, § 12, incluído pela EC 42/2003, e o art. 150, IV, da CF/1988, uma vez que o regime de não cumulatividade, em vez de aliviar a situação dos contribuintes, acabou agravando sensivelmente a carga tributária⁵⁸⁵, sem alteração da capacidade contributiva, sobretudo por limitar consideravelmente as hipóteses de obtenção de crédito⁵⁸⁶.

Além disso, a Corte não infirmou a penalidade de perdimento de bens quando associada a infrações tributárias na importação, mas manteve decisão do STJ que afirmou a inviabilidade de regularização de importação procedida inadequadamente no AI-AgR 173.689/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 26.4.1996. Ao contrário, tem razão HELENO TÔRRES ao argumentar que as penas de perdimento, como sanção tributária, devem ser evitadas⁵⁸⁷ aos casos extremos em que demonstrada a deliberada e reiterada má-fé do contribuinte.

Quanto aos tributos vinculados, contudo, o STF tem sido bem mais rigoroso, utilizando como parâmetro não o ônus tributário global, mas a relação entre o aspecto quantitativo do tributo vinculado e o custo da respectiva atividade estatal.

Com efeito, apesar de admitir a aplicação da capacidade contributiva também em relação às taxas (RE 177.835/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 25.5.2001), a Corte

⁵⁸⁵ A propósito, cf. BARRETO, Paulo Ayres. “A Não-cumulatividade das Contribuições e sua Vinculação à Forma de Tributação do Imposto sobre a Renda”. *Revista do Advogado*, Ano XXVII, n. 94. São Paulo: AASP, novembro de 2007. p. 130-5.

⁵⁸⁶ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “PIS e COFINS não Cumulativos e os Direitos Fundamentais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 151. São Paulo: Dialética, abril de 2008. p. 15-27.

⁵⁸⁷ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. “Art. 150, IV”. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1643.

declarou a inconstitucionalidade de diversas taxas judiciárias e emolumentos por vedação ao confisco.

Na ADI-MC 1.530/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 17.4.1998, a Corte foi extremamente rigorosa e suspendeu tabelas em razão de seus valores absolutos, considerados altos à época pela Corte (R\$ 1.327,02 e R\$ 1.230,33, para as causas com valores acima de R\$ 39.161,13), além de aumentos significativos (v.g. taxa para ajuizamento de mandado de segurança, reclamações, representações, desaforamentos e ações penais passou de R\$ 4,61 para R\$ 50,00).

Já em 9.11.1995, na ADI 948/GO, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 17.3.2000, a Corte ajustou o exame da vedação ao confisco nas taxas, considerando a relação com o serviço realizado pelo Estado, na linha de acórdãos anteriores à CF/1988, como a Rp 1.077/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 28.9.1984. Daí que a Corte tenha declarado a inconstitucionalidade de alíquotas progressivas “sem a fixação de um teto”, ainda que tolerando a utilização do valor da causa como base de cálculo das taxas judiciárias. Ressaltou-se na oportunidade a irrazoabilidade dos valores cobrados com a dificuldade excessiva no acesso à Justiça. Nesse sentido, a ADI-MC 1.772/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 8.9.2000; ADI-MC 1.651/PB, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 11.9.1998; e ADI-MC 1.889/AM, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 14.11.2002.

Nessa mesma linha, na ADI-MC 2.211/AM, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 15.3.2002, reconheceu-se a inconstitucionalidade da alíquota *ad valorem*, ainda que limitada, ante o valor excessivo do teto, fixados em 1996 e 1997 no valor de R\$ 500.000,00.

Além disso, na ADI-MC 1.926/PE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 10.9.1999, a Corte não conheceu da ação na parte referente à alíquota de 5% da taxa judiciária sobre o valor da causa, apesar de reconhecer a inconstitucionalidade da taxa *ad valorem* quando ilimitada, uma vez que a lei anterior era ainda mais inconstitucional, em razão da alíquota de 20%.

Em outro sentido, há decisões das Turmas que afastaram a inconstitucionalidade de taxas judiciárias ainda que inexistente o teto-limite, como nos seguintes precedentes: AI-AgR 170.271/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 1.12.1995; AI-AgR 455.244/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 2.9.2005; AI-AgR 564.642/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009; e AI-AgR 467.865/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 19.3.2012.

De outra sorte, a Corte entendeu como razoável a instituição de taxa judiciária com base no valor da causa e emolumentos, em razão do valor dos títulos levados a registro, estabelecendo valores máximos e mínimos, evitando quantia exagerada do tributo, na ADI-MC 2.040/PR, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 25.2.2000. Citem-se a ADI 2.655/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 26.3.2004; e ADI-MC 2.078/PB, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 18.5.2001, depois confirmada na ADI 2.078/PB, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 13.4.2011, estes últimos com permissão, inclusive, de alíquotas progressivas.

No mesmo sentido, o STF também decidiu na ADI 3.826/GO, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 20.8.2010, com voto condutor destacando a impropriedade do controle de constitucionalidade fundado na razoabilidade e na proporcionalidade.

Na realidade, a Corte foi extremamente rigorosa no controle das taxas judiciárias e de emolumentos, principalmente quanto àquelas, em razão do custo altíssimo da prestação do serviço pelo Poder Judiciário, seja considerando os salários de magistrados e servidores, seja a estrutura necessária.

É possível que o baixo custo da taxa judiciária, principalmente considerando os valores irrisórios pertinentes aos recursos, tenha contribuído decisivamente para o excesso de judicialização e o incentivo na procrastinação das demandas⁵⁸⁸. De fato, o exemplo do agravo em recurso extraordinário examinado por IVO GICO JÚNIOR⁵⁸⁹ demonstra o impacto do caráter irrisório das custas recursais no estímulo a demandas infundadas ou com baixíssima probabilidade de sucesso.

Ademais, destaque-se que a gratuidade da justiça é conferida justamente para os casos em que as custas judiciais tornem-se empecilho a pessoas físicas ao direito fundamental de acesso à justiça garantido pelo art. 5º, XXXV, da CF/1988.

Além disso, na ADI-MC-QO 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 20.4.2006, a Corte negou referendo à decisão monocrática do Relator, para suspender a cobrança de taxa de expediente cobrada de seguradoras para o Estado fornecer dados sobre os segurados do DPVAT. Na ocasião, em que restaram vencidos, além do Relator, os Min. Ellen Gracie e Maurício Corrêa, a divergência apontou presentes o *fumus boni juris* e o

⁵⁸⁸ NAGIB, Miguel Francisco Urbano. “STF deve cobrar mais pelos recursos”. *Consultor Jurídico*, 9.9.2011, Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-set-09/solucao-congestionamento-stf-cobrar-pelos-recursos>. Acesso em: dez. 2014.

⁵⁸⁹ Cf. os dados apresentados. In: GICO JUNIOR, Ivo. “Juízo de admissibilidade ‘a quo’ para que? Uma abordagem juseconômica do processo” apresentado no V Congresso Anual da ABDE, Disponível em: <http://prezi.com/dy7qlanabopu/juizo-de-admissibilidade-a-quo-para-que-uma-abordagem-juseconomica-do-processo/>. Acesso em: dez. 2014.

periculum in mora, na linha do voto proferido pelo Min. Gilmar Mendes, acompanhado pelos Min. Nelson Jobim, Ilmar Galvão, Sydney Sanches, Marco Aurélio, Carlos Velloso, Sepúlveda Pertence e Moreira Alves.

Ressalte-se que, no caso, não houve divergência quanto à plausibilidade de violação à vedação de confisco e à proporcionalidade, uma vez que, constatada a disparidade entre o custo do serviço e o valor cobrado, a taxa de R\$ 10,00 por veículo informado, muitas vezes excedia o valor do prêmio cobrado pelas seguradoras, tornando inviável a atividade. Logo, tratou-se de importante precedente de concretização da vedação de confisco, não amparada pelo acesso ao judiciário.

Merece destaque, ainda, a interpretação extensiva dada pelo STF para aplicar a vedação de “utilizar tributo com efeito de confisco” também às multas tributárias⁵⁹⁰, na linha de precedentes anteriores à CF/1988, como o célebre RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, Segunda Turma, DJ 13.6.1975, que reduziu multa moratória de 100% para 30%.

O primeiro caso decidido a propósito foi a ADI-MC 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.10.1991, que cuidou de dispositivo da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, o qual fixou a multa por inadimplência em, no mínimo, 200% e por sonegação em, no mínimo, 500%. No caso, a Corte referendou decisão do então Presidente, Min. Marco Aurélio, que suspendeu o dispositivo pela vedação ao confisco.

No julgamento de mérito, na ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.12.2002, o Tribunal, à unanimidade, julgou inconstitucional o dispositivo constitucional estadual, ante a “desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica”⁵⁹¹.

Na mesma linha, a ADI-MC 1.075/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 24.11.2006, que tratou de multa de 300% no IR, prevista no art. 3º da Lei 8.846/1991, no caso de omissão na emissão de nota fiscal. Inicialmente, o Relator, Min. Celso de Mello, votou pelo não conhecimento da ação, ponderando que a vedação ao efeito confiscatório pressuporia o exame da situação concreta do contribuinte, insuscetível em sede de controle abstrato de constitucionalidade. Após o pedido de vista do Min. Ilmar Galvão, no entanto, a Corte, por maioria, conheceu da ação, contra o voto do Relator, e desde logo

⁵⁹⁰ A propósito, cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. “Como o Supremo define uma multa confiscatória?”. *Consultor Jurídico*, 14.9.2013, Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria>. Acesso em dez. 2014.

⁵⁹¹ Voto do Min. Ilmar Galvão na ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.12.2002.

reconsiderou decisão inicial para deferir pedido de liminar, considerando confiscatório o percentual estipulado pela lei.

Outrossim, no RE-AgR 523.471/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 23.4.2010, a Corte manteve a redução da multa moratória do IPI de 60% para 30%, considerando que o tribunal de origem bem aplicou a vedação ao confisco ao caso em comento.

É certo que, em vários casos, a Corte invocou jurisprudência defensiva, especialmente a necessidade de revolvimento dos pressupostos fáticos, para deixar de examinar o alegado confisco de multas estipuladas legalmente, como no RE-AgR 565.341/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 25.6.2012; ARE-AgR 757.472/SP, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 19.8.2014; RE-AgR 799.547/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 6.5.2014; e AI-AgR 769.089/MG, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 14.3.2013.

Por outro lado, o STF também assentou, em sede de repercussão geral, que multas moratórias fixadas no valor de 20% não implicam confisco no RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 18.8.2011. Nesse sentido, AI-AgR 755.741/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 29.10.2009; AI-AgR 761.398/RS, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 13.11.2009; AI-AgR 675.701/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 3.4.2009; e RE 239.964/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 9.5.2003.

Ressalte-se que, no RE 220.284/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 10.8.2000, a Corte considerou válida multa moratória de ICMS no importe de 30%.

Na realidade, como bem apontou CELSO DE BARROS CORREIA NETO, a consideração das multas depende não apenas do percentual aplicável sobre o valor da dívida, mas da natureza da multa – moratória, isolada, de ofício – e do próprio tributo em questão. É óbvio que a multa por sonegação tem peso distinto da multa por inadimplência, assim como os tributos de natureza extrafiscal, como II e IE, necessitam de multas de valores distintos daqueles tributos eminentemente fiscais⁵⁹².

Cabe ressaltar, no entanto, que o STF tem realizado exame mais aprofundado no âmbito das multas tributárias, ainda que restem muitas áreas cinzentas entre os extremos analisados pela Corte (percentuais de 300% e 20%) e que ainda seja necessário considerar

⁵⁹² CORREIA NETO, Celso de Barros. “Como o Supremo define uma multa confiscatória?”. *Consultor Jurídico*, 14.9.2013, Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria> . Acesso em dez. 2014.

outras variáveis, trata-se da aplicação mais concreta conferida ao complexo problema de vedar o efeito confiscatório.

Em resumo, a Corte não tem se furtado de enfrentar a difícil questão de determinar os efeitos confiscatórios dos tributos, apesar de concentrar sua intervenção aos tributos vinculados, associando o montante devido ao custo da atividade estatal e às multas. Convém destacar que a Corte tem sido até bem severa com a análise das custas judiciais, limitando acentuadamente seus valores, nada obstante os altos custos do Poder Judiciário e a necessidade de desestimular a litigância temerária.

5.3.3 Outras limitações materiais

Na CF/1988 ainda há outras limitações materiais ao poder de tributar que foram analisadas pelo STF, ainda que sem tanta relevância como a isonomia tributária e a vedação ao efeito confiscatório.

É verdade que os mais variados princípios e valores constitucionais têm sido invocados pela doutrina como parâmetro de controle de normas tributárias⁵⁹³, desde o valor social do trabalho (art. 1º, IV, CF/1988)⁵⁹⁴ até a moralidade pública (art. 37, CF/1988)⁵⁹⁵. Em regra, porém, a Corte tem sido comedida no exame dessas outras normas.

Nada obstante, os poucos casos que cuidaram da **liberdade de tráfego e circulação**, prevista no art. 150, V, da CF/1988, a Corte tem protegido o **regime federativo** (art. 1º, CF/1988), bem como outros direitos fundamentais da Carta Magna, a exemplo da **livre locomoção no território nacional** (art. 5º, XV, CF/1988) e da **livre iniciativa** (art. 1º, IV, CF/1988). Nesse sentido, a Corte tem sido extremamente severa no repúdio a qualquer diferenciação tributária com fundamento na origem ou destino de mercadorias. Citem-se, a propósito, a ADI-MC 349/MT, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.10.1990, e a ADI 3.389/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1.2.2008. Especificamente na ADI-MC 4.565/PI, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 276.2011, a Corte suspendeu norma estadual que instituía ICMS no mero trânsito de mercadorias no Estado do Piauí.

⁵⁹³ ATALIBA, Geraldo. "Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária". *Revista de Direito Tributário* ano 12, n. 46. São Paulo: Revista dos Tribunais, out-dez 1988. p. 118-52.

⁵⁹⁴ Cf. SCAFF, Fernando Facury. "PIS e COFINS não Cumulativos e os Direitos Fundamentais". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 151. São Paulo: Dialética, abril de 2008. p. 15-27.

⁵⁹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. "O Princípio da Moralidade Pública e o Direito Tributário". *Revista Trimestral de Direito Público* n. 11. São Paulo: Malheiros, novembro 1995. p. 44-58.

Outras limitações materiais ao poder de tributar invocadas pela Corte foram o **direito de propriedade** (art. 5º, XXII, CF/1988), **a livre iniciativa** (art. 1º, IV, CF/1988), **a liberdade de profissão** (art. 5º, XIII, CF/1988); a **livre concorrência** (art. 170, CF/1988) e até o **devido processo legal substantivo** (art. 5º, LIV e LV, CF/1988), especialmente quanto ao excesso das sanções não pecuniárias. Na realidade, essas normas foram concretizadas pela Corte com expressão do próprio **Estado de Direito** (art. 1º CF/1988), que por si só pode diretamente constituir limitação material ao poder de tributar⁵⁹⁶.

De fato, a Corte tem sido bastante estrita, julgando inconstitucionais as punições quando implicam inviabilidade da atividade econômica exercida pelo contribuinte, na linha dos Verbetes n. 70, 323 e n. 547 da Súmula do STF.

No RE-ED-EDv 115.452/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 16.11.1990, reconheceu a inconstitucionalidade tanto na CF/1969 quanto na CF/1988, de regime especial de tributo decorrente da inadimplência do contribuinte que imponha obstáculos ao exercício da atividade econômico, tais como a retenção de talonários de nota fiscal, pagamento antecipado do tributo e vedação da utilização de créditos. Nesse sentido, confirmaram-se os seguintes precedentes: RE-AgR 525.802/SE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 22.5.2013; AI-AgR 529.106/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 3.2.2006; RE-AgR 574.022/PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 11.4.2011; e RE 231.543/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.5.1999.

De forma semelhante, no RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 3.6.2005, a Corte considerou inconstitucional lei do Estado de Santa Catarina que impunha restrição à emissão da nota fiscal nos casos de débitos tributários.

Ainda, a Corte manteve a declaração de invalidade de norma que impedia a inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas com débito tributário (RE-AgR 576.320/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 12.2.2014). A Corte não admitiu a apreensão de mercadorias (RE-AgR 496.893/RN, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 20.4.2007) nem a restrição a documentos e certidões para sócios de pessoas jurídicas inadimplentes (RE-AgR 399.037/ES, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 20.10.2006).

⁵⁹⁶ Cf. PORTO, Éderson Garin. *Estado de Direito e Direito Tributário: norma limitadora ao poder de tributar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 137-45.

Na ADI 173/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 20.3.2009, o Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade de regras que condicionavam à quitação do débito fiscal o arquivamento de contrato social e até a transferência de domicílio do contribuinte para o exterior.

A Corte ainda censurou a exigência de CND para gozo de benefícios, como a adesão a regime tributário mais benéfico (AI-AgR 798.210/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 24.5.2012); o recebimento de precatórios (ADI 3.453/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 16.3.2007); e para a venda de álcool carburante à Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS – (RE-AgR 511.800/PE, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 17.8.2012).

Em sede de repercussão geral, o STF confirmou essa orientação no RE 565.048/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 9.10.2014, assentando a inconstitucionalidade da exigência de garantias reais ou fidejussórias, pelos contribuintes inadimplentes, para obter autorização de impressão de talonários de notas fiscais.

A vedação à sanção política por inadimplemento tributário tem evidente relação com a vedação ao efeito confiscatório⁵⁹⁷, que evidentemente não se restringe às punições pecuniárias. Na realidade, o severo repúdio do STF às sanções políticas no tocante à inadimplência tributária constitui uma das mais concretas aplicações da vedação ao efeito confiscatório dos tributos, além de outros direitos fundamentais, promovendo decididamente o Estado Fiscal.

A disparidade, nesse entendimento, ficou por conta do RE 550.769/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 3.4.2014, que tratou da cassação de registro especial para registro e fabricação de cigarros, previsto no DL 1.593/1977, e que depende de rigorosa regularidade fiscal da pessoa jurídica, dos sócios e gerentes.

No caso, a receita federal aplicou o referido DL para cassar o registro especial da American Virginia Indústria Comércio Importação e Exportação de Tabaco Ltda., em razão da ausência de regularização fiscal, inclusive com o recolhimento de todos os débitos tributários, mesmo aqueles com exigibilidade suspensa. Contra essa medida constritiva, a contribuinte ajuizou medida judicial que foi julgada procedente em primeiro grau com esteira na jurisprudência dominante do STF. No entanto, o tribunal de origem deu provimento ao recurso da União, considerando recepcionado o DL 1.593/1977, ante a

⁵⁹⁷ Cf. supra item 5.3.2.

especificidade da indústria do tabaco e seu impacto no direito à saúde, além da magnitude da arrecadação devida, avaliada pela União em cerca de um bilhão e meio de reais.

Em primeiro momento, o Plenário indeferiu medida cautelar para dar efeito suspensivo a recurso extraordinário interposto pela contribuinte na AC-MC 1.657/RJ, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJe 31.8.2007, ao fundamento de que a reiterada e sistemática inadimplência da contribuinte ofendia a livre concorrência, em especial ante a singularidade do mercado da indústria de tabaco, e justificava a medida constritiva, contra os votos do relator originário, Min. Joaquim Barbosa, Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, que deferiam a liminar por considerarem que a medida restritiva impedia o próprio exercício da atividade econômica e constituía, assim, sanção política.

Posteriormente, no julgamento do RE 550.769/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 3.4.2014, apreciando o mérito da controvérsia, o STF manteve a restrição aplicada pela Receita Federal e a constitucionalidade do DL 1.593/1977, na redação da Lei 9.822/1999, contra os votos dos Min. Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello, que entendiam desproporcional a sanção tributária.

É certo que a tributação da indústria de cigarros⁵⁹⁸ tem tratamentos peculiares e amplo aspecto extrafiscal, que permitem aplicação de alíquotas normalmente consideradas exorbitantes, como 330% do IPI. No entanto, daí não decorre naturalmente autorização para punições com efeitos confiscatórios, como a autorizada pelo STF.

Ressalte-se que ambos os fundamentos utilizados pelo STF para criar exceção à firme orientação de repúdio à sanção política decorrente de débitos tributários não merecem procedência.

Com efeito, o **direito à saúde**, invocado para justificar e restringir o direito de registro da indústria de cigarro, não parece ser afetado por dívidas tributárias. Não se discute, no caso, se houve descumprimento ou não de regras pertinentes à composição, fabricação ou acomodação dos produtos, mas as irregularidades restringiram-se ao campo tributário. Ou seja, a atividade e os produtos da contribuinte não afetam o direito à saúde de forma distinta dos demais produtos no mercado.

Por outro lado, é certo que as normas tributárias podem ter efeitos indutores, inclusive para fomentar a **livre concorrência**⁵⁹⁹. No entanto, a utilização do princípio da livre concorrência para endossar o agravamento de tributos e respectivas sanções, isto é,

⁵⁹⁸ A propósito das especificidades cf. PEREIRA, Carlos Alberto; GALLO, Mauro Fernando; e CABELLO, Otávio Gomes. *A Tributação do IPI na Indústria Brasileira de Cigarros*. São Paulo: Atlas, 2011.

⁵⁹⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre Concorrência e Tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241 (257).

como um vetor positivo, nas palavras de DIEGO BOMFIM⁶⁰⁰, deve ser procedida com muitos cuidados e atenção aos efeitos econômicos da norma⁶⁰¹. Na espécie, em nenhum momento a Corte considerou a participação no mercado da contribuinte ou outros elementos essenciais para apurar o real impacto da medida na concorrência, indispensáveis para análise da constitucionalidade de norma tributária indutora em prestígio da livre concorrência.

Como apontaram os votos vencidos, a cassação de registro equivale à pena de morte da pessoa jurídica. Ausente análise pontual sobre a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito⁶⁰² de tão severa medida, não se mostrou adequada, infelizmente, a conclusão de proporcionalidade da sanção ante os débitos tributários.

Outro caso importante em que a livre concorrência foi adotada como fundamento para suspender decisões judiciais que permitiam a evasão fiscal em grande monta, instituindo sensível desequilíbrio concorrencial, consistiu no inusitado MS-QO 24.159/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 31.10.2003.

Na oportunidade, a Corte admitiu mandado de segurança excepcionalmente contra ato de seu então Presidente, Min. Marco Aurélio, que indeferiu suspensão de segurança contra liminares impedindo a incidência de PIS e COFINS para determinada contribuinte, por meio de precários argumentos e temerárias decisões judiciais obtidas em “verdadeiras aventuras jurídicas”, na expressão empregada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁶⁰³. Ante a excepcionalidade do caso e da substancial vantagem concorrencial obtida pela contribuinte, a Corte deferiu medida liminar, à unanimidade, em favor da União para suspender as decisões judiciais.

Além disso, a Corte não se omitiu em tornar concretas as garantias fundamentais de **inviolabilidade domiciliar** (art. 5º, XI, CF/1988) no HC 93.050/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 1º.8.2008; e de **sigilo bancário** (art. 5º, XII, CF/1988) no RE 389.808/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 15.5.2011, ante os procedimentos de fiscalização da administração tributária. É certo que a questão da constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001, que permite à receita federal compartilhar o sigilo bancário de

⁶⁰⁰ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 218-20.

⁶⁰¹ A propósito da complexidade das decisões com base em causas e efeitos econômicos e jurídicos presentes e futuros, principalmente considerando os processos deliberados pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economização do Direito Concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

⁶⁰² A propósito dos exames inerentes à proporcionalidade, cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 167-75.

⁶⁰³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre Concorrência e Tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241 (252).

contribuintes diretamente das instituições financeiras, independentemente de decisão judicial, teve repercussão geral reconhecida no RE-RG 601.314/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 20.11.2009, mas ainda resta pendente de julgamento de mérito.

Finalmente, merece destaque, ainda, a concretização da **segurança jurídica** não como limitação formal temporal⁶⁰⁴, mas como limitação material, principalmente na dimensão de proteção à confiança⁶⁰⁵.

Não faltam críticas à modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de normas em matéria tributária⁶⁰⁶, mas em diversos casos analisados pelo STF ela foi fundamental para a pacificação de relações, como na manutenção de isenção de ICMS para portadores de deficiência (ADI 429/CE, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 30.10.2014⁶⁰⁷); nos prazos de decadência e prescrição de contribuições previdenciárias (RE 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 14.11.2008⁶⁰⁸); ou no cabimento de ação rescisória com fundamento na mudança de orientação pelo STF (RE 590.809/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe. 24.11.2014⁶⁰⁹).

Na realidade, grande parte dos argumentos contrários à modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias parte do pressuposto de que a segurança jurídica só pode ser invocada pelo cidadão em face do Estado, mas não desse contra aquele⁶¹⁰. No entanto, como visto acima, a modulação de efeitos também pode proteger o contribuinte, principalmente ante a inconstitucionalidade de normas isentivas ou procedimentais⁶¹¹.

Por outro lado, o Estado Fiscal demonstra que também as normas tributárias estão diretamente vinculadas à concretização de importantes direitos fundamentais, por possibilitarem ao Estado os meios necessários ao cumprimento de seu papel, daí porque

⁶⁰⁴ A propósito, cf. supra item 5.2.2.

⁶⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 227-39. ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009. p. 220-36.

⁶⁰⁶ Entre tantos, cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 551-72. VELANO, Emília Maria. *Modulação dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária*. Curitiba: Juruá, 2010.

⁶⁰⁷ Cf. supra item 4.2.1.1.2.

⁶⁰⁸ Cf. supra item 4.1.4.

⁶⁰⁹ Cf. supra item 4.2.1.1.1.

⁶¹⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 558.

⁶¹¹ A propósito, cf. BARROSO, Luís Roberto. “Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos temporais das decisões judiciais”. *Revista de Direito do Estado* Ano 1 n. 2, abr/jun 2006. p. 261-88.

não se pode concordar com a afirmação de HUMBERTO ÁVILA de que “a perda de arrecadação não se subsume ao conceito constitucional de segurança jurídica”⁶¹².

Em regra, a jurisprudência do STF não endossa a modulação de efeitos de tributos declarados inconstitucionais⁶¹³, de modo a impedir sua repetição ou permitir sua cobrança. Todavia, não se pode descartar, de antemão, a utilização desse instrumento, principalmente considerando a demora excessiva até decisão definitiva do Poder Judiciário.

Com efeito, há mais de setenta anos, RUBENS GOMES DE SOUSA⁶¹⁴ alertava que a demora excessiva na solução de controvérsias tributárias resulta em tribunais frequentemente ditando jurisprudência sobre normas já revogadas ou alteradas. Se a segurança jurídica não limitasse também a pretensão dos contribuintes, tampouco seria constitucional o prazo prescricional para a repetição de indébito. Não há dúvida, porém, que a estabilidade das relações entre Fisco e contribuintes é salutar e deve ser estimulada, garantindo-se ampla concretização da segurança jurídica, principalmente, mas não exclusivamente, como limitação material ao poder de tributar.

Logo, a Corte tem concretizado diversas outras limitações materiais ao poder de tributar, até de maneira enfática, como nas questões envolvendo sanções políticas, apesar de examinar esses temas com menor frequência.

5.4 SÍNTESE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA

Tem razão RUY CARLOS DE BARROS MONTEIRO⁶¹⁵ ao afirmar que, em se tratando de imunidades, a interpretação ampliativa deve ser a regra, ao contrário das isenções. No entanto, não deve desbordar das finalidades que visam proteger.

O STF deu interpretação exageradamente ampliativa à imunidade recíproca, bem além da proteção à estrutura federal e privando impostos de atividades delegadas, principal

⁶¹² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 558.

⁶¹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar”. In: *FISCOSOFT*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-de-constitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-a-seguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao>. Acesso em: dez. 2014.

⁶¹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da Justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins, 1943. p. 65-6.

⁶¹⁵ MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF”. *Revista de Informação Legislativa* a. 24 n. 93 jan./mar. 1987, p. 139 (148).

fonte de financiamento do Estado Fiscal, mas serviços mais mezinhos como a administração portuária, aeroportuária e até a exploração de jogos.

Convém destacar que a Corte não tem distinguido a interpretação das imunidades quanto às espécies tributárias atingidas, aplicando, em regra, interpretação extensiva para dar máxima efetividade aos direitos fundamentais que fundamentam a vedação constitucional ao poder de tributar, independentemente de tratar-se de tributos vinculados ou não vinculados.

Quanto às limitações formais ao poder de tributar, o STF tem exercido adequado controle, com reconhecimento amplo da legalidade e da segurança jurídica, inclusive como garantia fundamental do contribuinte na ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994, protegendo amplamente o Estado Fiscal. A exceção fica por conta das limitações formais e temporais nos casos de tributos que abrangem períodos, a exemplo do entendimento consolidado no Verbete n. 584 da Súmula do STF, que desprestigia a segurança jurídica e o Estado Fiscal.

De outra sorte, relativamente às limitações materiais, a Corte tem sido bem mais tímida, escusando-se em fundamentos como o argumento do legislador negativo para deixar de examinar soluções aditivas nos casos de omissão parcial e ofensa à isonomia tributária.

Por outro lado, quanto à vedação dos efeitos confiscatórios, a Corte não tem se furtado a explorar os delicados limites máximos da tributação, apesar de concentrar seus esforços nos tributos vinculados e nas multas. Considerando o Estado Fiscal, no entanto, é necessário que a Corte dê balizas ainda mais concretas ao legislador, principalmente no tocante aos tributos em que a finalidade extrafiscal não seja preponderante.

Apesar de menos frequentemente, a Corte tem ainda aplicado outras limitações materiais ao poder de tributar, como as garantias fundamentais à propriedade privada e à livre concorrência. Especial relevo, nesse contexto, é a enfática repulsa às sanções políticas à inadimplência tributária.

5.5 CONCLUSÕES PARCIAIS

(1) O STF tem dado interpretação extremamente ampliativa à imunidade recíproca, além da proteção ao federalismo.

(2) A Corte tem dado interpretação ampliativa às demais imunidades subjetivas, como de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, associações de educação e assistência social e entes religiosos, além da imunidade objetiva pertinente aos livros, jornais e periódicos. Apenas quanto à imunidade das receitas decorrentes de exportação, o Tribunal adotou postura mais restritiva.

(3) Às limitações formais ao poder de tributar tem sido conferida ampla força normativa pelo STF em prestígio da segurança jurídica e do Estado Fiscal, com exceção do indevido afastamento da anterioridade nos tributos que abrangem períodos.

(4) O STF tem aplicado com cautela as limitações materiais ao poder de tributar, evitando estender isenções nos casos de omissão parcial ou de dar limites mais objetivos aos efeitos confiscatórios, principalmente com relação aos impostos.

(5) A Corte tem, no entanto, refutado enfaticamente punições excessivas, tanto de caráter pecuniário quanto de sanções políticas, protegendo adequadamente o contribuinte.

CONCLUSÃO

(1) O Estado moderno é essencialmente um Estado Financeiro (*Finanzstaat*), porque necessita de recursos públicos para realizar quaisquer atividades, inclusive a efetivação dos direitos fundamentais, especialmente quando caracterizados como direitos a prestações materiais.

(2) Todos os direitos fundamentais, independentemente de sua classificação, dependem intrinsecamente da ação do Estado e, conseqüentemente, de recursos públicos. Estes são necessários para tornar efetivos os direitos fundamentais diretamente e para manter estruturas que vigiem a atuação do Estado e de terceiros, bem como garantam os remédios necessários para o exercício do direito. Se, por definição, todo direito público subjetivo possui remédio jurídico apropriado, é importante considerar que todo remédio providenciado pelo Estado tem seu custo.

(3) O dever fundamental de pagar impostos constitui, por sua vez, a contribuição financeira indispensável para suporte do Estado exigida constitucionalmente de todos os membros da comunidade na medida de suas capacidades. Os tributos, em especial os impostos, têm relevantíssima missão constitucional: possibilitar o custeio dos direitos fundamentais.

(4) A competência tributária é espécie de competência legislativa e consiste na atribuição constitucional conferida aos entes políticos de expedir atos normativos com a finalidade de instituir tributos. Ela constitui tanto tarefa como meio constitucionalmente previstos como forma de organização da estrutura do Estado.

(5) Desde a instituição do sistema constitucional tributário rígido com a CF/1934, o Brasil destacou-se no âmbito do direito comparado, registrando-se sua singularidade, pois nenhum outro País possui um rígido, inflexível e exaustivo sistema constitucional de competências tributárias como a CF/1988. Ele é ímpar ao procurar eliminar a dupla tributação e proteger o contribuinte, por meio do sistema rígido e exaustivo de competências tributárias e de extenso rol de limitações constitucionais ao poder de tributar. Essa singularidade origina diversas conseqüências, entre elas o aumento da importância da jurisdição constitucional no funcionamento do sistema tributário.

(6) A competência tributária na CF/1988 é caracterizada pela tendência à exclusividade; indelegabilidade; incaducabilidade; irrenunciabilidade; rigidez e exaustividade.

(7) A tributação se relaciona com os direitos fundamentais em razão das garantias do contribuinte, bem como do seu importante papel no financiamento de todas as atividades do Estado, inclusive na promoção e concretização de todos os direitos fundamentais. Nessa linha, o Estado Fiscal pode ser parâmetro confiável para verificar como os direitos fundamentais são concretizados na aplicação do sistema constitucional tributário.

(8) Apenas o legislador constituinte derivado pode alterar e limitar a competência rígida, mas nem ele pode de suprimi-la por inteiro. O instituto jurídico da repartição de competências deve ser zelado, tanto para garantir a adequada proteção aos direitos subjetivos do contribuinte como para assegurar a autonomia política e econômica das pessoas políticas que compõem a federação, razão pela qual pode ser compreendido como garantia institucional.

(9) A preocupação com as formas de financiamento do Estado moderno originou na doutrina alemã o conceito de Estado Fiscal, fundado na preponderância dos impostos entre as formas de financiamento público. Ou seja, Estado Fiscal constitui aquele Estado cujas necessidades financeiras são cobertas em sua maior parte por impostos. Entre os tributos, os impostos destacam-se por possuírem fatos geradores desvinculados de qualquer contraprestação estatal, permitindo o levantamento de relevantes quantidades de recursos. O Estado Fiscal mostrou-se compatível com o clássico estado mínimo liberal e com o estado social. Registre-se ainda que possui os seguintes elementos essenciais: (a) a preponderância da produção da riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado; (b) prevalência dos tributos não vinculados sobre as demais formas tributárias; e (c) a existência de limites na capacidade de tributar.

(10) A CF/1988 tende a restringir a atividade econômica do Estado, resguardando as receitas derivadas – que provêm do constrangimento e da participação sobre o patrimônio do particular – como o principal instrumento de financiamento do Estado. Além disso, em razão dos limites materiais e dos possíveis efeitos deletérios na política econômica das multas e das receitas de senhoriagem pela emissão de moeda e de títulos, a CF/1988 claramente prestigia os tributos em relação às demais receitas derivadas.

(11) O art. 145, §1º, da CF/1988 ampara o dever fundamental de pagar impostos no Brasil, sem dependência da vontade ou da autorresponsabilidade dos cidadãos, mas não impõe situação de sujeição permanente do contribuinte ao determinar a arrecadação compulsória de tributos desvinculados, cingidos aos direitos individuais e à capacidade contributiva.

(12) Considerando os valores constitucionais do federalismo, da democracia e da dignidade da pessoa humana, é imperioso concluir que a CF/1988 é compatível com o Estado Fiscal e impõe, de fato, que as necessidades financeiras necessárias para a efetivação dos direitos fundamentais sejam cobertas, em maior medida, pelos impostos. Em razão principalmente de seus limites mínimos e máximos, o Estado Fiscal pode e deve ser empregado como instrumento e parâmetro de avaliação da concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário.

(13) O STF reconheceu, desde logo e acertadamente, sua competência para examinar a constitucionalidade de todos os atos normativos, inclusive de emendas constitucionais. Especificamente na vigência da CF/1988, o STF foi cauteloso e responsável ao declarar a inconstitucionalidade de parte de, pelo menos, três emendas constitucionais que tratavam do sistema tributário nacional (EC 3/1993; EC 10/1996 e EC 41/2003) e ao reconhecer com severidade a violação de cláusulas pétreas. O STF tratou com semelhante rigor a instituição de novas competências relativas a impostos e a contribuições sociais. Nesses casos, adequou-se perfeitamente ao Estado Fiscal, ao adotar postura cautelosa, fundada na proteção de direitos dos contribuintes e na liberdade de instituição de novas competências de tributos não vinculados.

(14) O STF prestigiou amplamente o papel das normas gerais em matéria tributária de solucionar conflitos federativos e harmonizar a aplicação de tributos estaduais e municipais.

(15) O STF foi rigoroso e minucioso no exame das leis instituidoras de impostos, especialmente no que toca aos impostos estaduais, considerando as diversas manifestações de guerra fiscal.

(16) Apesar da enfática declaração de constitucionalidade da COFINS na ADC 1, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995, o controle de leis instituidoras de contribuições especiais, notadamente de contribuições sociais, também foi objeto de rigoroso controle pelo STF, que vetou importantes decisões de política fiscal, demandando sua correção via emenda constitucional.

(17) A Corte também vetou expressiva quantidade de taxas, tributos não vinculados, dos três entes federados, nada obstante o reduzido número de regras e parâmetros de controle.

(18) O controle de constitucionalidade de normas gerais e normas instituidoras revelou fecundo campo de debate institucional entre o STF e o Congresso Nacional e

atribuiu amplo conteúdo pedagógico às decisões judiciais, orientando a edição de leis mais adequadas aos comandos constitucionais, principalmente em proteção dos contribuintes.

(19) A demora em apreciar *leading cases*, dado o número de pedidos de vista e a mudança de composição, e a oscilação da jurisprudência prejudicaram bastante o papel do STF de dar segurança jurídica a contribuintes e autoridades tributárias, o que de certa forma tem sido amenizado pelo emprego de técnicas de decisão, como a modulação de efeitos.

(20) O STF tem dado interpretação demasiadamente ampliativa à imunidade recíproca, além da proteção ao federalismo. Diferentemente, a Corte tem, em regra, dado interpretação ampliativa, sem criar exageros e distorções, às demais imunidades subjetivas, como de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, associações de educação e assistência social e entes religiosos, além da imunidade objetiva pertinente aos livros, jornais e periódicos. Apenas quanto à imunidade das receitas decorrentes de exportação o Tribunal adotou postura mais restritiva, sem tecer mais considerações quanto à finalidade das novas imunidades.

(21) Às limitações formais ao poder de tributar tem sido conferida ampla força normativa pelo STF em prestígio da segurança jurídica e do Estado Fiscal, com exceção do indevido afastamento da anterioridade nos tributos que abrangem períodos. Por outro lado, a Corte tem aplicado com cautela as limitações materiais ao poder de tributar, evitando estender isenções, nos casos de omissão parcial, ou de dar limites mais objetivos aos efeitos confiscatórios, principalmente com relação aos impostos.

(22) A Corte tem, no entanto, refutado enfaticamente punições excessivas, tanto de caráter pecuniário quanto de sanções políticas, protegendo adequadamente o contribuinte.

(23) Felizmente, cada vez mais, o STF tem procurado subordinar o direito processual ao caráter próprio do direito tributário, com atenção à celeridade na prestação jurisdicional, empregando instrumentos como o controle abstrato, a repercussão geral e a súmula vinculante para dar soluções a questões constitucionais tributárias em tempo satisfatório. Apesar desse esforço, ainda são comuns as declarações de inconstitucionalidades de leis tributárias revogadas ou vigentes há mais de uma década, como exemplo do caso do FUNRURAL, no RE 363.852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 23.4.2010⁶¹⁶.

⁶¹⁶ Cf. supra item 4.2.1.2.1.

(24) De forma geral e em regra, o STF tem mantido perfil extremamente institucional, procurando posições intermediárias e “soluções salomônicas” que privilegiam o Estado Fiscal e a concretização dos direitos fundamentais, tanto pela proteção do contribuinte quanto pela higidez do sistema, que permitam a União, estados e municípios arrecadar, principalmente por meio de impostos, os recursos necessários para a implementação dos direitos fundamentais.

(25) Isso não significa que a Corte não tenha tido momentos lamentáveis no exercício de suas importantes atribuições. Com efeito, alguns episódios revelam-se quase que trágicos, seja pelo procedimento, seja pela conclusão adotados pelo Tribunal, como (i) na ADI-MC 4.389/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 25.5.2011⁶¹⁷, em que a Corte deu interpretação conforme a item da lista de serviços do ISS de maneira muito pouco precisa, tornando ainda mais complexa e controvertida a questão constitucional; (ii) na AC-MC 1.657/RJ, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJe 31.8.2007⁶¹⁸, em que a Corte manteve sanção política por inadimplência de obrigação tributária para indústria de cigarro; e (iii) na ADI 2.588/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 11.2.2014⁶¹⁹, cujo julgamento durou mais de dez anos e o resultado proclamado, quase incompreensível, consistiu em verdadeira colcha de retalhos com zonas de indecisão. Tratou-se, neste último caso, de verdadeira **não decisão**, em que a solução salomônica criou mais controvérsias e problemas do que as resolveu.

(26) Por outro lado, o Tribunal também teve acórdãos memoráveis e paradigmas que mudaram o panorama do direito tributário e, até, do controle de constitucionalidade no País, como (i) a ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994⁶²⁰, primeira vez em que o STF declarou a inconstitucionalidade de uma emenda constitucional, para considerar como cláusulas pétreas garantias individuais dos contribuintes e imunidades; (ii) a ADI 3.105/DF, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 18.2.2005⁶²¹, em que proferida decisão demolitória com efeitos aditivos para manter isonomia quanto ao mínimo existencial dos inativos do serviço público em paridade com os filiados ao RGPS, ao mesmo tempo em que se validou a instituição de nova competência tributária essencial para o equilíbrio financeiro do Estado Fiscal; e (iii) a ADI-MC 2.247/DF, Rel. Min. Ilmar

⁶¹⁷ Cf. supra item 4.1.3.2.

⁶¹⁸ Cf. supra item 5.3.3.

⁶¹⁹ Cf. supra item 4.2.1.1.1.

⁶²⁰ Cf. supra item 3.1.1.

⁶²¹ Cf. supra item 3.2.3.

Galvão, Pleno, DJ 10.11.2000⁶²², que apesar de sucinto, examinou e reconheceu a violação da legalidade tributária sob o aspecto formal (edição de mera portaria para instituir taxa) e o material, rejeitando a vagueza e imprecisão das especificações da hipótese de incidência da regra matriz da taxa.

(27) O STF tem exercido influência decisiva no desenho e funcionamento do sistema constitucional tributário, mantendo papel fundamentalmente institucional na apreciação das questões constitucionais e na concretização dos direitos fundamentais. Cada vez mais, esse papel institucional não se liga à orientação garantista em relação aos contribuintes nem ao endosso das políticas fiscais exaradas pela Administração e aprovadas pelo Legislativo, mas ao equilíbrio alinhado ao Estado Fiscal.

(28) A separação das decisões em favoráveis ou contrárias ao Fisco não comporta a complexidade da atribuição e da reponsabilidade do STF como guardião da Carta Magna e, por consequência, do sistema constitucional tributário. Os direitos fundamentais não são atendidos apenas com o garantismo do contribuinte, mas também pela manutenção de sistema que permita ao Estado arrecadar os fundos necessários para o exercício de sua atividade. Assim, mais adequada é a definição de parâmetro que prestigie tanto a proteção do contribuinte como a capacidade de financiamento do Estado, focando num pilar decisivo da CF/1988: a concretização dos direitos fundamentais.

(29) Apesar da atual ausência de sistematização e de referenciais na jurisprudência do STF em matéria tributária – o que se revela na frequente oscilação de entendimentos e até em relativa aleatoriedade das decisões –, a CF/1988 aponta vetor adequado para que a Corte oriente-se e prestigie a mencionada concretização dos direitos fundamentais ao tratar de controvérsias tributárias: o Estado Fiscal. Logo, o Estado Fiscal pode constituir esse referencial seguro que tanto falta ao STF na apreciação de questões constitucionais tributárias, de modo a organizar sua jurisprudência na fixação do sistema tributário, se o cerne da jurisdição constitucional no Brasil for a concretização dos direitos fundamentais.

⁶²² Cf. supra item 4.2.2.1.

ANEXO I - PRECEDENTES CITADOS

Conforme destacado na introdução, a jurisprudência citada seguirá padrão que identificará, nessa ordem, (i) a classe processual; (ii) número do processo; (iii) relator ou redator designado do acórdão; (iv) órgão julgador; e (v) data da publicação ou, caso ausente, data de julgamento.

AC-MC 268/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 10.8.2006

AC-MC 457, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 11.2.2005

AC-MC 1.109/SP, Red. para o acórdão Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 19.10.2007

AC-MC 1.115/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 1º.9.2006

AC-QO 1.550/RO, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 18.5.2007

AC-MC 1.657/RJ, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJe 31.8.2007

ACO 471/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 25.4.2003

ACO 959/RN, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJe 16.5.2008

ACO-TA-AgR 1.098/MG, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 14.5.2010

ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.1995

ADC 3/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 9.5.2003

ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 4.4.2003

ADC-MC 18/DF, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, j. 13.8.2008, DJe 24.10.2008

ADI 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 31.8.2007

ADI-MC 28/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 26.5.1989

ADI 28/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 12.11.1993

ADI-MC 84/MG, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.10.1995

ADI 84/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 19.4.1996

ADI 103/RO, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 8.9.1995

ADI 124/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ 17.4.2009

ADI-MC 128/AL, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 26.3.1993

ADI 173/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 20.3.2009

ADI 286/RO, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 30.8.2002
ADI 336/SE, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 16.9.2010
ADI-MC 349/MT, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.10.1990
ADI-MC 352/SC, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 8.3.1991
ADI 352/SC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 12.12.1997
ADI-MC 429/CE, Rel. Min. Célio Borja, Pleno, DJ 19.2.1993
ADI 429/CE, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 30.10.2014
ADI 442/SP, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 28.5.2010
ADI 447/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 5.3.1993
ADI 453/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 16.3.2007
ADI 466/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 10.5.1991
ADI 493, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 4.9.1992
ADI 513/DF, Rel. Min. Célio Borja, Pleno, DJ 30.10.1992
ADI 550/MT, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, 18.10.2002
ADI-MC 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.10.1991
ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.12.2002
ADI-MC 567/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.10.1991
ADI-MC 605/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 5.3.1993
ADI 613/DF, Red. para o acórdão Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 29.6.2001
ADI-MC 650/MT, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 22.5.1992
ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 19.2.1993
ADI-MC 724/RS, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 27.4.2001
ADI-MC 780/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 16.4.1993
ADI-MC 790/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 4.12.1992
ADI 790/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 23.4.1993
ADI-MC 800/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.12.1992
ADI 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, DJe 1.7.2014
ADI 830/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.9.1994
ADI-MC 926/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.5.1994
ADI-QO 926/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 29.4.1994
ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994
ADI-MC 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 17.12.1993
ADI 948/GO, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 17.3.2000
ADI-MC 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997

ADI 1.089/DF, Rel. Min. Francisco Rezek, Pleno, DJ 27.6.1997
ADI 1.102/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 17.11.1995
ADI 1.103/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 25.4.1997
ADI 1.135/DF, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 5.12.1997
ADI-MC 1.145/PB, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 3.2.1995
ADI 1.145/PB, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 8.11.2002
ADI-MC 1.179/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 12.4.1996
ADI-MC 1.247/PA, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 8.9.1995
ADI-MC 1.276/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 15.12.1995
ADI 1.276/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 29.11.2002
ADI-MC 1.296/PE, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 10.8.1995
ADI-MC 1.332/RJ, rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 11.4.1997
ADI-MC 1.364/MG, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 11.4.1997
ADI-MC 1.378/ES, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 30.5.1997
ADI-MC 1.390/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 15.3.1996
ADI 1.417/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 23.3.2001
ADI-MC 1.420/DF, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 19.12.1997
ADI-MC 1.425/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.2.1999
ADI 1.425/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 26.3.1999
ADI-MC 1.430/BA, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 13.12.1996
ADI-MC 1.432/DF, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 29.11.1996
ADI-MC 1.433/GO, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 1º.7.1996
ADI-MC 1.441/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 18.10.1996
ADI 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 11.4.2003
ADI-MC 1.497/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.2.2002
ADI-MC 1.501/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.2.2002
ADI-MC 1.502/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.11.1996
ADI-MC 1.530/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 17.4.1998
ADI 1.587/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 7.12.2000
ADI-MC 1.600/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.2.1998
ADI 1.600/DF, Red. Para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.6.2003
ADI-MC 1.601/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 19.12.2001
ADI-MC 1.627/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 24.10.1997
ADI-QO 1.640/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 3.4.1998

ADI 1.643/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 14.3.2003
ADI 1.648/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 9.12.2011
ADI-MC 1.651/PB, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 11.9.1998
ADI 1.655/AP, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 2.4.2004
ADI-MC 1.667/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.11.1997
ADI 1.689/PE, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 2.5.2003
ADI 1.706/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 12.9.2008
ADI-MC 1.707/MT, Rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.10.1998
ADI 1.709/MT, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 31.3.2000
ADI 1.717/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 28.3.2003
ADI-MC 1.749/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 24.10.2003
ADI 1.749/DF, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 15.4.2005
ADI 1.750/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 13.10.2006
ADI 1.758/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 11.3.2005
ADI 1.759/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 20.8.2010
ADI-MC 1.763/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 26.9.2003
ADI 1.772/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, 8.9.2000
ADI-MC 1.802/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, 13.2.2004
ADI-MC 1.823/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 16.10.1998
ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 13.12.2002
ADI-MC 1.889/AM, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 14.11.2002
ADI-MC 1.917/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 19.9.2003
ADI 1.917/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 24.8.2007
ADI-MC 1.920/BA, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.9.2002
ADI-MC 1.922/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 24.11.2000
ADI-MC 1.924/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.8.2009
ADI-MC 1.933/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 31.5.2002
ADI 1.933/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 3.9.2010
ADI-MC 1.942/PA, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 22.10.1999
ADI-MC 1.945/MT, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 14.3.2011
ADI 1.948/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 7.2.2003
ADI-MC 1.976/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 24.11.2000
ADI 1.976/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJ 18.5.2007
ADI-MC 1.982/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 11.6.1999

ADI-MC 2.006/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.9.1999
ADI-MC 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 12.4.2002
ADI 2.021/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 18.5.2001
ADI 2.024/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 22.6.2007
ADI-MC 2.028/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.2000
ADI-MC 2.031/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 28.6.2002
ADI 2.031/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 17.10.2003
ADI-MC 2.040/PR, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 25.2.2000
ADI-MC 2.056/MS, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 3.10.2003
ADI 2.056/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 17.8.2007
ADI-MC 2.059/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 21.9.2001
ADI 2.059/PR, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 9.6.2006
ADI-MC 2.078/PB, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 18.5.2001
ADI 2.078/PB, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 13.4.2011
ADI-MC 2.087/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 19.9.2003
ADI 2.129/MS, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 16.6.2006
ADI-QO-MC 2.138/RJ, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 16.2.2001
ADI-MC 2.157/BA, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 7.12.2000
ADI-MC 2.178/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 12.5.2000
ADI-MC 2.188/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 9.3.2001
ADI-MC 2.211/AM, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 15.3.2002
ADI-MC 2.214/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 19.4.2002
ADI-MC 2.247/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.11.2000
ADI-MC 2.325/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 6.10.2006
ADI 2.345/SC, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJe 5.8.2011
ADI-MC 2.377/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 7.11.2003
ADI-MC 2.405/RS, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 19.9.2003
ADI 2.424/CE, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 18.6.2004
ADI 2.464/AP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 25.5.2007
ADI 2.529/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 6.9.2007
ADI 2.548/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 15.6.2007
ADI-MC-QO 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 20.4.2006
ADI 2.522/DF, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 18.8.2006
ADI-MC 2.556/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 8.8.2003

ADI 2.556/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 20.9.2012
ADI 2.586/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 1.8.2003
ADI 2.588/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 11.2.2014
ADI 2.655/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 26.3.2004
ADI 2.666/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 6.12.2002
ADI 2.669/DF, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 6.8.2014
ADI 2.673/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 6.12.2002
ADI 2.688/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 26.8.2011
ADI 2.906/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 29.6.2011
ADI 2.925/DF, Redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 4.3.2005
ADI 2.969/AM, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJ 22.6.2007
ADI 3.028/RN, Red. para o acórdão Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 1.7.2010
ADI 3.089/DF, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1.8.2008
ADI 3.105/DF, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 18.2.2005
ADI 3.128/DF, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 18.2.2005
ADI 3.151/MT, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJ 28.4.2006
ADI 3.205/MS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 17.11.2006
ADI 3.260/RN, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 29.6.2007
ADI 3.330/DF, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 22.3.2013
ADI 3.334/RN, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 5.4.2011
ADI 3.389/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1.2.2008
ADI 3.421/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 28.5.2010
ADI 3.453/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 16.3.2007
ADI 3.462/PA, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 15.2.2011
ADI 3.576/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 2.2.2007
ADI 3.643/RJ, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJ 16.2.2007
ADI 3.660/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 9.5.2008
ADI 3.664/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 21.9.2011
ADI 3.694/AP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 6.11.2006
ADI 3.702/ES, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 30.8.2011
ADI 3.809/ES, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 14.9.2007
ADI 3.826/GO, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 20.8.2010
ADI 3.887/SP, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJ 19.12.2008
ADI-MC 3.929/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 11.10.2007

ADI-MC 3.949/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 7.8.2009
ADI-MC 4.016/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.4.2009
ADI 4.033/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.2.2011
ADI-MC 4.048/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 22.8.2008
ADI-MC 4.049/DF, Rel. Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 8.5.2009
ADI-AgR 4.071/DF, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJe 16.10.2009
ADI-MC 4.102/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 24.9.2010
ADI-MC 4.389/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 25.5.2011
ADI-MC 4.565/PI, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 27.6.2011
ADI 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, j. 17.9.2014
ADI-MC 4.661/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 23.3.2012
ADI 4.713/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, j. 17.9.2014
ADI 4.976/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 30.10.2014

ADPF 1/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 7.11.2003
ADPF 156/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 28.10.2011

AI-AgR 155.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 2.6.1995
AI-AgR 157.871/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, DJ 9.2.2006
AI-AgR 167.777/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 9.5.1997
AI-AgR 170.271/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 1.12.1995
AI-AgR 173.689/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 26.4.1996
AI-AgR 225.956/PE, Rel. Min. Moreira Alves, primeira Turma, DJ 12.3.1999
AI-AgR 231.132/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 6.8.1999
AI-AgR 455.244/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 2.9.2005
AI-AgR 467.865/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 19.3.2012
AI-AgR-ED 515.168/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJ 21.10.2005
AI-AgR 518.405/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.4.2010
AI-AgR 529.106/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 3.2.2006
AI-AgR 564.642/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009
AI-AGR 578.372/SC, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 12.3.2010
AI-AgR 579.096/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 3.6.2011
AI-AgR 601.009/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 9.10.2009
AI-AgR 603.309/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 23.2.2007

AI-AgR 619.664/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 20.2.2009
AI-AgR 620.448/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 6.6.2008
AI-AgR 630.997/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 18.5.2007
AI-AgR 634.050/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 14.8.2009
AI-AgR-AgR 635.746/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 28.3.2008
AI-AgR 663.936/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 28.8.2009
AI-AgR 671.412/SP, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 25.4.2008
AI-AgR 675.701/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 3.4.2009
AI-AgR 677.891/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 17.4.2009
AI-AgR 694.836/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 18.12.2009
AI-QO-RG 712.743/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 8.5.2009
AI-AgR 731.786/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 16.11.2010
AI-AgR 733.464/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 23.10.2009
AI-AGR 736.148/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 6.3.2012
AI-AgR 755.741/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 29.10.2009
AI-AgR 761.398/RS, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 13.11.2009
AI-AgR 769.089/MG, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 14.3.2013
AI-AgR 798.210/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 24.5.2012

AR 1.178/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 30.8.1996

ARE-RG 694.294/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 17.5.2013
ARE-RG 699.362/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 6.6.2013
ARE-RG 743.480/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 20.11.2013
ARE-RG 748.445/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 12.2.2014
ARE-AgR 757.472/SP, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 19.8.2014
ARE-AgR 790.299/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 4.6.2014
ARE-RG 790.928/PE, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 4.9.2014
ARE-AgR 798.241/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 14.4.2014
ARE-ED 807.093/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 15.8.2014

HC 18.178/DF, Rel. Min. Hermenegildo de Barros, Pleno, julgado em 1º.10.1926

HC 77.530/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 18.9.1998

HC 93.050/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 1º.8.2008

HC 94.240/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJ 13.10.2011

MI 232/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 27.3.1992

MS 20.858/DF, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 19.4.2002

MS 21.797/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 18.5.2001

MS 22.503/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 6.6.1997

MS-MC 23.047/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 14.11.2003

MS-QO 24.159/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 31.10.2003

RE 16/PE, Red. para o acórdão Min. Amphilophio, j. 27.3.1895

RE 17/BA, Rel. Min. José Hygino, j. 24.11.1894

RE 82/BA, Rel. Min. Americo Lobo, Red. para o acórdão Min. Luiz Osório, j. 6.6.1896

RE 18.331/SP, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. 21.9.1951

RE 69.784/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, Pleno, DJ 18.4.1975

RE 70.204/SC, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Pleno, DJ 30.4.1971

RE 71.758/GB, Rel. Min. Thompson Flores, Pleno, j. 14.6.1972

RE-EDv 75.026/RS, Red. para o acórdão Min. Cordeiro Guerra, DJ 5.12.1975

RE 77.260/SP, Rel. Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, DJ 17.10.1977

RE 78.589, rel. Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, DJ 4.11.1974

RE 80.004/SE, Red. para o acórdão Min. Cunha Peixoto, Pleno, DJ 29.12.1977

RE 83.662/RS, Red. para o acórdão Min. Xavier de Albuquerque, Pleno, DJ 17.10.1977

RE-EDv 94.177/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, Pleno, DJ 10.12.1982

RE 103.778/DF, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 13.12.1985

RE 105.477/PE, Rel. Min. Francisco Rezek, Segunda Turma, DJ 6.9.1985

RE 111.954/PR, Rel. Min. Oscar Corrêa, Pleno, DJ 24.6.1988,

RE 112.947/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ 7.8.1987

RE 114.069/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 30.9.1994

RE 115.103/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, Primeira Turma, DJ 29.4.1988

RE-ED-EDv 115.452/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 16.11.1990

RE 116.119/SP, Red. para o acórdão Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 24.3.1995

RE 116.121/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 25.5.2001

RE 116.188/SP, Red. para o acórdão Min. Sydney Sanches, Primeira Turma, DJ 16.3.1990

RE 117.887/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 23.4.1993

RE 121.336/CE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 26.6.1992

RE 121.617/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 6.10.2000

RE 129.877/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 3.11.1992

RE 134.509/AM, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 13.9.2002

RE 136.215/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 16.4.1993

RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.8.1992

RE 140.669/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.5.2001

RE 140.773/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 4.6.1999

RE 140.779/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 8.9.1995

RE 140.887/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 14.5.1993

RE 141.670/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, DJ 2.2.2001

RE 144.660/RJ, red. para o acórdão Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.11.1997

RE 144.795/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12.11.1993

RE 144.900/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 26.9.1997

RE 144.971/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 27.9.1996

RE 146.615/PE, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ 30.6.1995

RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 6.11.1992

RE 149.659/SP, Rel. Min. Paulo Brossard, Segunda Turma, DJ 31.3.1995

RE 149.922/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 29.4.1994

RE 149.955/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ 3.9.1993

RE 150.755/PE, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 20.8.1993

RE 150.764/PE, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 2.4.1993

RE 153.771/MG, Red. para o acórdão Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 5.9.1997

RE 153.880/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, DJ 6.8.1993

RE-AgR 156.287/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 20.5.1994

RE 158.208/RN, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.8.2001

RE 158.834/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 5.9.2003

RE 161.547/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 8.5.1998

RE 164.162/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 13.9.1996
RE 166.772/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 16.12.1994
RE 167.922/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 24.3.1995
RE 167.992/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.2.1995
RE 168.110/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 19.5.2000
RE 169.628/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 19.4.2002
RE 172.058/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.10.1995
RE 174.476/SP, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 12.12.1997
RE 174.478/SP, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 30.9.2005
RE 176.626/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 11.12.1998
RE 177.132/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 18.4.1997
RE 177.296/RS, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 9.12.1994
RE 177.835/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 25.5.2001
RE 178.144/AL, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 28.9.2001
RE 178.927/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 7.3.1997
RE 178.932/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 7.4.1995
RE 179.893/SP, Rel. Min. Menezes Direito, Primeira Turma, DJe 30.5.2008
RE 180.828/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 14.3.2003
RE 181.475/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 25.6.1999
RE 181.664/RS, Red. para o acórdão Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 19.12.1997
RE 183.130/PR, Red. para o acórdão Min. Teori Zavascki, j. 25.9.2014
RE 183.403/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 4.5.2001
RE 183.906/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 30.4.1998
RE 183.907/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 16.4.2004
RE 185.789/SP, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 19.5.2000
RE 186.175/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 13.12.1996
RE 186.359/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 10.5.2002
RE 186.623/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 12.4.2002
RE 187.436/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 31.10.1997
RE 188.107/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 30.5.1997
RE 188.443/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 11.9.1998
RE 189.960/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 10.8.2001
RE 190.363/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 12.6.1998
RE 190.761/SP, red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 12.12.1997

RE 191.044/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 31.10.1997
RE 191.229/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 13.9.1996
RE 192.711/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 18.4.1997
RE 193.969/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 6.12.1996
RE 194.603/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, DJ 4.2.2000
RE 194.612/SC, Rel. Min. Sydney Sanches, Primeira Turma, DJ 8.5.1998
RE 197.790/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.11.1997
RE 197.948/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 1.12.2000
RE 198.092/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 11.10.1996
RE 199.019/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, 16.10.1998
RE 199.183/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 12.6.1998
RE 199.352/PR, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, DJ 9.8.2002
RE 199.464/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Segunda Turma, DJ 30.4.1999
RE 200.788/MG, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 19.6.1998
RE 201.465/MG, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 17.10.2003
RE 202.149/RS, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 11.10.2011
RE 202.393/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 24.10.1997
RE 202.533/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 5.4.2002
RE 202.700/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 1.3.2002
RE 203.075/DF, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 29.10.1999
RE 203.267/RS, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ 10.10.1997
RE 203.755/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 8.11.1996
RE 203.859/SP, red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 24.8.2001
RE 204.062/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 19.12.1996
RE 204.133/MG, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 17.3.2000
RE 204.234/RS, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 10.10.1997
RE 205.634/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 15.12.2000
RE 206.069/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 1.9.2006
RE 206.774/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 29.10.1999
RE 206.777/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 30.4.1999
RE 208.260/RS, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 28.10.2005
RE 208.526/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 20.11.2013
RE 208.911/PR, Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 30.10.1998

RE-AgR-ED 208.932/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJe 17.4.2009
RE 209.365/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 7.12.2000
RE 209.366/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 28.5.1999
RE 212.209/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 14.2.2003
RE 212.484/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 27.11.1998
RE 213.094/ES, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 15.10.1999
RE 213.201/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 12.9.1997
RE 213.266/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 17.12.1999
RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 1.12.2000
RE 213.739/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 2.10.1998
RE 214.206/AL, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 29.5.1998
RE 216.541/PR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 15.5.1998
RE 217.233/RJ, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 14.9.2001
RE 218.061/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 8.9.2000
RE 218.874/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 1.2.2008
RE 219.689/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 20.4.2001
RE 219.878/PE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 4.8.2000
RE 220.284/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 10.8.2000
RE 221.291/RJ, Rel. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 9.6.2000
RE 221.395/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 12.5.2000
RE 223.144/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 21.11.2003
RE 223.796/PE, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 14.12.2001
RE 225.602/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 6.4.2001
RE 225.655/PB, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.4.2000
RE 226.855/RS, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 13.10.2000
RE 227.106/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.4.2000
RE 227.832/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.6.2002
RE 228.321/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 30.5.2003
RE 228.800/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 25.9.2001
RE 229.233/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 25.6.1999
RE 230.337/RN, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 28.6.2002
RE 231.543/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.5.1999
RE 231.764/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 21.5.1999

RE 231.924/PR, Red. para o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 21.6.2011

RE 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 5.4.2002

RE 232.467/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 12.5.2000

RE 233.332/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 14.5.1999

RE 233.784/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 12.11.1999

RE 233.843/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 18.12.2009

RE 234.105/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 31.3.2000

RE 234.605/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 1.12.2000

RE 235.858/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 13.12.2002

RE 236.310/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 6.4.2001

RE 236.604/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 6.8.1999

RE 236.881/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 26.4.2002

RE 236.931/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 29.10.1999

RE 237.718/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 6.9.2001

RE 239.397/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 28.4.2000

RE 239.964/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 9.5.2003

RE 240.266/PR, Red. para o acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 3.3.2000

RE 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 8.10.2014

RE 242.078/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 13.8.1999

RE-RG 242.689/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 23.2.2011

RE-AgR 245.093/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 7.12.2006

RE 246.886/RJ, Red. para o acórdão Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 21.2.2003

RE 248.499/PR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 20.11.2009

RE-AgR 248.824/PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 13.11.2009

RE 250.288/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 19.4.2002

RE 250.844/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 19.10.2012

RE 253.394/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 11.4.2003

RE 253.395/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 19.11.1999

RE 253.472/SP, Red. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 1.2.2011

RE-AgR 255.682/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 10.2.2006

RE 256.304/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 20.11.2013

RE 259.756/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 29.8.2003

RE-AgR 259.976/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 30.4.2010

RE 262.598/PR, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJ 28.9.2007

RE 266.602/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 2.2.2007

RE 268.586/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 18.11.2005

RE 272.872/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 10.10.2003

RE 281.433/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 14.12.2001

RE 284.619/PA, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 7.3.2003

RE-AgR 285.870/SP, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 1.8.2008

RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 4.4.2003

RE 293.536/SE, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, DJ 17.5.2002

RE 299.079/RJ, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJ 16.6.2006

RE 299.731/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 28.10.2004

RE-AgR 317.103/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJ 24.8.2007

RE-AgR 321.778/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 26.9.2003

RE-AgR 324.600/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 25.10.2002

RE 325.822/SP, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 14.5.2004

RE-ED 328.812/AM, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 2.5.2008

RE 335.428/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 6.8.2010

RE 336.134/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 26.5.2003

RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 4.4.2003

RE 344.331/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 14.3.2003

RE 344.994/PR, Red. para o acórdão Min. Eros Grau, Pleno, DJ 28.8.2009

RE 346.084/PR, red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 1.9.2006

RE 346.983/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 14.5.2010

RE 350.446/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 6.6.2003

RE-ED 350.446/PR, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 6.6.2003

RE 351.717/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 21.11.2003

RE 353.657/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 7.3.2008

RE-AgR 354.017/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 3.2.2006

RE 355.046/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 31.8.2011

RE-AgR 356.409/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 19.12.2012

RE 357.277/RS, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 13.6.2003

RE 357.950/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 15.8.2006

RE 358.273/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 15.8.2006

RE 361.829/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 24.2.2006
RE-AgR 363.412/BA, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 19.9.2008
RE 363.852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 23.4.2010
RE 364.202/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 28.10.2004
RE-AgR 364.215/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 3.9.2004
RE-AgR 370.590/RJ, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 16.5.2008
RE 370.682/SC, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 19.12.2007
RE-ED 370.682/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 17.11.2010
RE-AgR 371.258/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006
RE 377.457/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 19.12.2008
RE-AgR 378.144/PR, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 22.4.2005
RE 379.572/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1.2.2008
RE 381.964/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 13.3.2009
RE 385.091/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJ 18.10.2013
RE 387.047/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 2.5.2008
RE-AgR 387.592/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 5.10.2011
RE 388.312/MG, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 11.10.2011
RE 388.359/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 22.6.2007
RE 389.808/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 15.5.2011
RE-AgR 390.093/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 1.2.2013
RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 15.8.2006
RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 27.2.2004
RE-AgR 396.859/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 10.12.2004
RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 27.2.2004
RE-AgR 399.307/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.4.2010
RE-AgR 400.479/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 6.11.2006
RE-AgR 434.826/MG, Red. para o acórdão Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 12.12.2013
RE-AgR 444.601/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 15.12.2006
RE-AgR-ED 444.601/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 27.3.2012
RE 405.457/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 5.2.2010
RE 405.579/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 4.8.2011
RE 407.099/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 6.8.2004
RE 407.178/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.5.2005

RE 407.190/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 13.5.2005
RE-AgR 410.795/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 29.10.2009
RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 3.6.2005
RE 416.601/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJ 30.9.2005
RE 419.629/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 30.6.2006
RE 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 10.5.2011
RE-AgR 424.991/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 14.10.2011
RE-AgR 427.488/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 19.5.2006
RE-AgR 428.815/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 24.6.2005
RE 429.306/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 16.3.2011
RE-AgR 432.989/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 5.5.2006
RE 437.640/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 2.3.2007
RE 439.796/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 17.3.2014
RE 448.558/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 16.12.2005
RE 451.152/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 27.4.2007
RE-AgR 457.482/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 9.5.2008
RE-AgR 457.661/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 15.3.2012
RE 461.968/SP, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 24.8.2007
RE 474.132/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1.12.2010
RE 474.267/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, 19.3.2014
RE-AgR 475.268/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 15.3.2011
RE 475.551/PR, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 13.11.2009
RE 477.323/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 16.10.2014
RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 14.5.2010
RE-AgR 485.290/PE, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 20.8.2010
RE-AgR 490.567/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.3.2011
RE-AgR 491.574/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 6.9.2012
RE-AgR 496.893/RN, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 20.4.2007
RE-AgR 501.877/MA, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 28.2.2013
RE 508.993/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 13.6.2014
RE-AgR 511.584/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 2.3.2011
RE-AgR 511.800/PE, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 17.8.2012
RE-AgR 523.416/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 4.11.2011
RE-AgR 523.471/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 23.4.2010

RE-AgR 525.802/SE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 22.5.2013

RE-AgR 531.263/PR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 16.5.2008

RE 537.610/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 18.12.2009

RE-AgR 538.679/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Dje 4.6.2012

RE 539.130/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 5.2.2010

RE-RG 540.829/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 15.10.2010

RE 540.829/SP, Red. para o acórdão Min. Luiz Fux, j. 11.9.2014

RE 541.090/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. 10.4.2013

RE 545.308/SP, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 26.3.2010

RE 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 5.3.2010

RE 554.591/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 19.11.2013

RE 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 14.11.2008

RE 556.854/AM, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 11.10.2011

RE-AgR 557.643/PR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 13.3.2009

RE 559.937/RS, Red. para o acórdão Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 17.10.2013

RE 559.943/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 26.9.2008

RE-RG 559.994/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 22.8.2008

RE 560.626/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 5.12.2008

RE 562.045/RS, Red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, DJe 27.11.2013

RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 10.2.2011

RE 562.351/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 14.12.2012

RE 562.980/SC, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 4.9.2009

RE 564.413/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 3.11.2010

RE 565.048/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 9.10.2014

RE-AgR 565.341/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 25.6.2012

RE-RG 566.007/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 25.6.2010

RE 566.007/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, j. 13.11.2014

RE 566.032/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 23.10.2009

RE 566.259/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 24.9.2010

RE 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 11.10.2011

RE 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 10.2.2011

RE 567.935/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe. 4.11.2014

RE-AgR 570.016/RJ, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, Dje 12.9.2008

RE-AgR 570.513/GO, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 27.2.2009
RE 570.680/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 4.12.2009
RE 571.184/SP, Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 31.10.2008
RE 572.020/DF, Red. para o acórdão Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 13.10.2014
RE 572.762/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 5.9.2008
RE 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 11.6.2010
RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 22.5.2009
RE-AgR 574.022/PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 11.4.2011
RE-RG 575.093/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 21.5.2008
RE 576.155/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 25.11.2010
RE-QO 576.155/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 12.9.2008
RE 576.189/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 26.6.2009
RE 577.302/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 27.11.2009
RE-AgR 576.320/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 12.2.2014
RE-RG-QO 576.321/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 13.2.2009
RE 577.348/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 26.2.2010
RE 578.562/BA, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 12.9.2008
RE-RG 578.846/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 26.8.2013
RE 580.264/RS, Red. para o acórdão Min. Ayres Britto, Pleno, DJe 6.10.2011
RE-RG 580.871/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 13.12.2010
RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 18.8.2011
RE-RG 583.712/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 19.9.2008
RE 582.525/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 7.2.2014
RE 584.100/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 5.2.2010
RE 585.535/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 21.5.2010
RE 586.693/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 22.6.2011
RE 587.008/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 6.5.2011
RE 588.149/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 6.6.2011
RE 588.322/RO, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 3.9.2010
RE-AgR 589.031/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 14.11.2008
RE-RG 590.186/RS, Rel. Min. Menezes Direito, Pleno, DJe 26.9.2008
RE-AgR 590.243/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 13.11.2009
RE-RG 590.809/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 13.3.2009

RE 590.809/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe. 24.11.2014
RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 5.3.2010
RE-ED 593.772/SC, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 30.4.2009
RE-RG 594.996/RS, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJe 7.8.2009
RE 595.838/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 8.10.2014
RE 596.177/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 29.8.2011
RE-RG 596.701/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 19.6.2009
RE 599.176/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. 5.6.2014
RE-AgR 599.527/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 6.4.2011
RE-AgR 601.247/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 13.6.2012
RE-RG 601.314/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 20.11.2009
RE 601.392/PR, Red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 5.6.2013
RE-RG 603.136/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 1.10.2010
RE 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 5.9.2011
RE-RG 603.624, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 23.11.2010
RE-RG 605.552/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 16.5.2011
RE 606.107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, DJe 25.11.2013
RE-AgR 606.127/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 1º.12.2010
RE 607.056/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJ 16.5.2013
RE-RG 608.872/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 1.8.2011
RE-RG 609.096/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 2.5.2011
RE-AgR 610.517/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 23.6.2014
RE 611.586/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 10.10.2014
RE-RG 615.580/RJ, Min. Ellen Gracie, Pleno, DJe 20.8.2010
RE 626.706/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.9.2010
RE 627.051/PE, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 12.11.2014
RE 627.543/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 29.10.2014
RE 627.815/PR, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, DJe 1.10.2013
RE 628.122/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 30.9.2013
RE-AgR 631.864/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 19.5.2011
RE-RG 634.764/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 28.2.2014
RE 635.682/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.5.2013

RE 635.688/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 16.10.2014
RE 636.941/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 4.4.2014
RE-AgR 643.525/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 26.4.2013
RE-AgR 646.966/PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 22.11.2012
RE-AgR 647.881/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 5.10.2012
RE 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 24.2.2014
RE-RG 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 18.9.2012
RE-RG 660.933, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe 23.2.2012
RE 660.970/RJ, Red. para o acórdão Min. Luiz Fux, DJe 21.6.2012
RE 662.113/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 4.4.2014
RE-AgR 662.816/BA, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 27.3.2012
RE-RG 666.156/RJ, Rel. Min. Ayres Britto, DJe 30.3.2012
RE-RG 666.404/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 17.2.2014
RE 680.089/SE, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 17.9.2014
RE-RG 684.261/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 1.7.2013
RE-RG 688.223/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 4.10.2012
RE-AgR 702.604/AM, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 25.10.2012
RE-RG 704.815/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJe 3.12.2012
RE-RG 718.874/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 11.9.2013
RE-RG 723.651/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 29.5.2013
RE-AgR 744.699/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 24.10.2013
RE-AgR 751.010/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 18.10.2013
RE-RG 756.915/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 12.11.2013
RE 767.332/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 22.11.2013
RE 773.992/BA, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 15.10.2014
RE-RG 789.218/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 1.8.2014
RE-AgR 799.547/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 6.5.2014

RMS 16.798/SP, Rel. Min. Victor Nunes, Primeira Turma, DJ 5.4.1967
RMS 22.192/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ 19.12.1996
RMS 25.476/DF, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 26.5.2014
RMS 27.093/DF, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 14.11.2008
RMS 28.456/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 11.6.2012

Rp 1.077/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 28.9.1984

Rp. 1.394/PB, Rel. Min. Djaci Falcão, Pleno, DJ 25.9.1987

SS-AgR 775/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 23.2.1996

ANEXO II – ARRECADAÇÃO NO BRASIL

TRIBUTO POR GOVERNO⁶²³	2010	2011	2012	2013
Impostos GF	277,280	335,074	339,137	374,598
Contribuições GF	564,246	653,435	701,863	779,297
Tributos Vinculados GF	7,688	8,935	8,646	4,581
Impostos GE	309,584	343,534	380,84	428,073
Contribuições GE	17,616	19,4	22,434	23,973
Tributos Vinculados GE	10,567	11,972	14,107	17,1
Impostos GM	61,505	72,038	82,184	90,11
Contribuições GM	9,078	10,301	11,457	12,514
Tributos Vinculados GM	4,658	5,214	5,737	6,346

Legenda – GF: Governo Federal; GE: Governos Estaduais; GM: Governos Municipais.

Fonte – IPEA, STN e CGU.

⁶²³ Em bilhões de Reais (R\$).

Legenda – GF: Governo Federal; GE: Governos Estaduais; GM: Governos Municipais.

Fonte – IPEA, STN e CGU.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto; ARAUJO, Erika Amorim & NÓBREGA, Marcos Antonio Rios. *IPTU no Brasil: Um diagnóstico abrangente*. São Paulo: FGV Projetos e IDP, 2013.
- AFONSO, José Roberto; CARVALHO, Luiz de Gonzaga & SPÍNDOLA, Lytha. “Fundo Social de Emergência: intenções e efeitos”. *Revista Nacional dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional*, ano 3, n. 10, 1994, p. 39-49.
- ALBUQUERQUE, Francisco Manoel Xavier de. “IOF-Câmbio – Isenção – Discriminação Ilegítima” *Revista de Direito Tributário*, Ano 14, n. 54. São Paulo: Revista dos Tribunais, out.-dez. 1990, p. 141-57.
- _____. *Textos de Direito Público*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.
- ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.
- _____. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ALVES, Anna Emilia Cordelli. “Da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 97. São Paulo: Dialética, outubro de 2003. p. 20-32.
- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. “Art. 98 a 100”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pp.61-75.
- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. “Controle de constitucionalidade: evolução brasileira determinada pela falta do *stare decisis*”. *Revista dos Tribunais*, v. 920, 2012. p. 133-149.
- _____. *Medida Provisória: Edição e Conversão em Lei: Teoria e Prática*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economização do Direito Concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- ANDRADE, Manuel Augusto Domingues de. *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987.
- ANDRADE, Valentino Aparecido de. “A Inconstitucionalidade da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 97. São Paulo: Dialética, outubro de 2003. p. 104-13

- ARANHA, Márcio Iorio. *Interpretação Constitucional e as Garantias Institucionais dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. “Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária”. *Revista de Direito Tributário* ano 12, n. 46. São Paulo: Revista dos Tribunais, out-dez 1988. p. 118-52.
- _____. *República e Constituição*. 3. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ATALIBA, Geraldo & GIARDINO, Cléber. “Imposto sobre operações financeiras – hipótese de incidência”. *Revista de Direito Tributário*, Ano IV, n. 13/14. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/dezembro 1980. p. 239-57
- ÁVILA, Humberto Bergmann. “COFINS e PIS: inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade”. *Repertório de Jurisprudência IOB*, 2ª quinzena de julho de 1999, n. 14/99, p. 442-35.
- _____. “Regra-Matriz versus Princípios” in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. “‘Neoconstitucionalismo’: entre a ‘Ciência do Direito’ e o ‘Direito da Ciência’”. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; & BINENBOJM, Gustavo. *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 2008.

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- _____. “Imunidades e Isenções Tributárias”. *Revista de Direito Tributário*, Ano 1, n. 1. São Paulo: jul./set. 1977, p. 67-100.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BAMBINI, Andréia & HÖHER, Rafael. “A Inconstitucionalidade da CPMF”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 5, Caderno 1. 1ª Quinzena de março, 2000. p. 132-0.
- BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. *ISS na Constituição e na Lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- _____. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARRETO, Aires Fernandino & BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.
- BARRETO, Paulo Ayres. “Emenda Constitucional”. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. vol. 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro de 1997. p. 160-74.
- _____. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. “As Contribuições Sociais e a Tredestinação de seus Recursos”. *Revista de Direito Tributário* n. 88. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 185-191.
- _____. “A Não-cumulatividade das Contribuições e sua Vinculação à Forma de Tributação do Imposto sobre a Renda”. *Revista do Advogado*, Ano XXVII, n. 94. São Paulo: AASP, novembro de 2007. p. 130-5.
- _____. “Contribuições: classificação, destinação e limites”. *Revista de Direito Tributário* n. 98. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 193-8.
- _____. “A Tributação no Setor Industrial”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 948-68.
- _____. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

- _____. “Conceitos constitucionais e Competência Tributária”. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro & FRIGO JUNIOR, Gilberto. *Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331-43.
- _____. “Tributação do Resultado das Coligadas e Subsidiárias no Exterior: Análise do Julgamento do STF e suas Consequências”. *Revista de Direito Tributário* n. 121. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 177-83.
- BARROS, Sérgio Resende de. “A Iniciativa das Leis Tributárias”. *Revista Jurídica* 9 de julho. n. 2. São Paulo: Procuradoria da Assembleia Legislativa de São Paulo, julho de 2003, p. 41-9.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. “Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos temporais das decisões judiciais”. *Revista de Direito do Estado* Ano 1 n. 2, abr/jun 2006. p. 261-88.
- _____. “Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática”. In: SILVA, Christine Oliveira Peter da & CARNEIRO, Gustavo Ferraz Sales, *Controle de Constitucionalidade & Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Gilmar Mendes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 241-254.
- BATISTA JUNIOR, Edil. *O Supremo Tribunal federal e o Monopólio da Hermenêutica Constitucional no Brasil: A Interpretação como Ato de Poder*. Curitiba, Juruá, 2011.
- BELLO FILHO, Ney de Barros. *Sistema Constitucional Aberto*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004.
- BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Escritos sobre Derechos Fundamentales*. Tradução de Juan Luis Requejo Pagés e Ignacio Villaverde Menéndez. Baden-Baden: Nomos, 1993.
- _____. *Staat, Nation, Europa*. 2. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2000.
- _____. *Recht, Staat, Freiheit*. 2. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2006.
- BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge & AGRA, Walber de Moura (Coord.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

- BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- _____. “Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 6. São Paulo: Dialética, março de 1996. p. 69-73.
- _____. “A Constitucionalidade do Salário-Educação (Lei 4.440/64 e Legislação Superveniente)”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 45, São Paulo: Dialética, junho de 1999. p. 108-122.
- _____. *Teoria geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRAGA, Waldir Luiz & BARRETO, Paulo Ayres. “ICM – Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária”. *Revista de Direito Tributário*, Ano IX, n. 32. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho de 1985, p. 258-65
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. *Prestação de Contas da Presidenta da República 2013*. Brasília: Controladoria-Geral da União, abril 2014. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2013/Sumario.asp> último acesso: dezembro de 2014
- BRITO, Edvaldo. “‘Software’; ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 5. São Paulo: Dialética, fevereiro de 1996. p. 19-28.
- _____. “I – Cofins e PIS/Pasep: conceito de Faturamento e Receita Bruta II – CPMF: Questionamentos Jurídicos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 43. São Paulo: Dialética, abril de 1999. p. 33-64.
- BRITTO, Carlos Ayres. “O Regime Constitucional da Correção Monetária”. *Revista de Direito Administrativo*. vol. 203, janeiro-março 1996. p. 41-58.
- _____. “A Lei Federal n. 9.783/99 e suas inconstitucionalidades”, *Direito Atual*, n. 1, v. 1, Brasília: Projecto, maio de 1999. p. 163-205.
- BRUGGER, Winfried. *Demokratie, Freiheit, Gleichheit*. Berlin: Dunker & Humblot, 2002.
- CALIENDO, Paulo. “Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária”. *Direitos Fundamentais e Justiça*, ano 5, n. 15, abr./jun. 2011. p. 230-257.

- CALLEJÓN, Francisco Balaguer (Coord.). *Manual de Derecho Constitucional*. vol. II, 6ª Ed. Madrid: Tecnos, 2011.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- CARA, Juan Carlos Gavara de. *Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo*. Madrid: centro de Estudios Constitucionales, 1994.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. “Constitucionalidade da Contribuição ao SEBRAE em face do princípio da estrita legalidade tributária: comentários ao Acórdão proferido no Recurso Extraordinário n. 396.266-3 – Santa Catarina, relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.) *Construindo o Direito Tributário na Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 469-83
- _____. “Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; & TAVARES, André Ramos. *Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 9-24.
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros *et alli*. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.
- _____. *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.
- _____. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005.
- CASSONE, Vittorio. *Interpretação do Sistema Tributário Nacional e o STF*. São Paulo: Atlas, 2013.
- CHIESA, Clélio. “Competência para Tributar as operações com programas de computador (softwares)”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 36, jan. 2001. p. 41-50.
- _____. “Competência para Tributar as operações com programas de computador (softwares)”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 36, jan. 2001. p. 41-50.

- CICHELLA, Edson. “Breves Comentários acerca do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 16, Caderno 1. 2ª Quinzena de agosto, 2001. p. 466-5.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de Constitucionalidade das leis e o do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- _____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro & DERZI, Misabel Abreu Machado. “Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros Auferidos por Empresas Controladas ou Coligadas no Exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/01”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 130. São Paulo: Dialética, julho de 2006. p. 135-49.
- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. (Coord.). *Orçamentos Públicos: A Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- _____. “Iniciativa Legislativa em matéria financeira”. In: CONTI, José Maurício & SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 283-307.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. “Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental”, *Direito Tributário Atual* n. 22. São Paulo: Dialética, 2008. p. 140-160.
- _____. “Como o Supremo define uma multa confiscatória?”, *Consultor Jurídico*, 14.9.2013, disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria> último acesso: dezembro de 2014.
- _____. *O Averso do Tributo*. São Paulo: Almedina, 2014.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- DAHL, Robert Alan. “Decision-Making in a Democracy: The Supreme Court as a National Policy-Maker”, *Journal of Public Law*, vol. 6, n. 2. Emory: Emory University, fall 1957. p. 279-95.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

- _____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DIMOULIS, Dimitri & MARTINS, Leonardo. “Definição e características dos direitos fundamentais” In: LEITE, George Salomão & SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- _____. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a cláusula Due Process of Law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- DWORKIN, Ronald M. “The Model of Rules”. In: *The University of Chicago Law Review* 35, 1967. p. 14-46.
- _____. “Social Rules and Legal Theory”. In: *Yale Law Journal* 81, 1972. p. 855-890.
- _____. “Hard Cases” in *Harvard Law Review* 88, n. 6, april 1975. p. 1.057-1.109.
- _____. *Justice for Hedgehogs*. Cambridge: Harvard University Press, 2011.
- ELLIS, Richard E. “McCulloch v. Maryland”. In: HALL, Kermit L. (Coord.) *The Oxford Guide to United States Supreme Court Decisions*. New York: Oxford University Press, 1999. p. 182-5.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de João Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.
- ERICHSEN, Hans-Uwe. “Grundrechtsschutz durch Verfassungsbeschwerde in Deutschland – Ausgewählte Aspekte Einer Verfassungsgestaltenden Grundentscheidung”. In: SILVA, Christine Oliveira Peter da & CARNEIRO, Gustavo Ferraz Sales, *Controle de Constitucionalidade & Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Gilmar Mendes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 131-142.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- FAVETTI, Rafael Thomaz. *Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.
- FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4. ed. Tradução de Manuel A. Domingues de Andrade. Coimbra: Arménio Amado, 1987.
- FERRAZ, Taís Schilling. “Repercussão geral: muito mais que um pressuposto de admissibilidade”. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) *Repercussão Geral no recurso*

extraordinário: Estudos em homenagem à Ministra Ellen Gracie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. “Prescrição e decadência em matéria tributária: inafastabilidade da regulação via lei complementar e efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Breves comentários sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 559.882-9/RS, 556.664-1/RS e 560.626-1/RS”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (Coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 155-65.

FERREIRA, Odím Brandão. *A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada: Uma análise sob a perspectiva da Metodologia Jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Princípios Fundamentais do direito constitucional*. 2. ed. São paulo: Saraiva, 2010.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. “Emenda Constitucional n. 37/02 (Ainda o tormento tributário denominado CPMF)”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 16, Caderno 1. 2ª Quinzena de agosto, 2002. p. 638-40.

FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: dialética, 2004.

FOLMANN, Melissa (Coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006.

FUCK, Luciano Felício. “o Supremo Tribunal Federal e a repercussão geral”. *Revista de Processo – REPRO*, Ano 35, n. 181, mar., 2010. p. 9-37.

_____. “Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (Coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 13-20.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GASPARINI, Lesley. “A Lei Temporal e a Emenda Constitucional n. 21/99”. *Boletim de Direito Administrativo*, Ano VX, n. 8. São Paulo: NDJ, agosto/1999.

GICO JUNIOR, Ivo. “Juízo de admissibilidade ‘a quo’ para que? Uma abordagem juseconômica do processo” apresentado no V Congresso Anual da ABDE, disponível

- em <http://prezi.com/dy7qlanabopu/juizo-de-admissibilidade-a-quo-para-que-uma-abordagem-juseconomica-do-processo/> última visualização dezembro de 2014.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo, Dialética, 2002.
- _____. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006.
- _____. *Crítica à Jurisprudência do Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de; OLIVEIRA, Pablo Henrique de; & SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Contribuições: Sociais, de intervenção no domínio econômico e de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas”. In: GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo, Dialética, 2002. p. 69-112.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. “A tributação e os Direitos Fundamentais: ainda o problema da imunidade do livro eletrônico”. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 95-101.
- GOMES, Joaquim Benedito Barbosa. *La Cour Suprême dans le Système Politique Brésilien*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1994.
- GOMES, Marcus Lívio. “A tributação internacional na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. In: HORBACH, Beatriz Bastide & FUCK, Luciano Felício (Coord.). *O Supremo por seus assessores*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 307-18.
- GRAU, Eros Roberto. “As Contribuições das Empresas para o Fundo PIS-PASEP”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 143-57.
- _____. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Por que tenho medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

- _____. “Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos intangíveis”. *Direito Tributário Atual* n. 20. São Paulo: Dialética, 2006. p. 166-78.
- _____. “Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais”. *Revista Fórum de Direito*, Belo Horizonte, n. 28, ano 5 Julho 2007 Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=46890> .
último acesso: dezembro de 2014.
- GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- HÄBERLE, Peter. “Zeit und Verfassung”. In: DREIER, Ralf & SCHWEGMANN, Friedrich (Org.). *Probleme der Verfassungsinterpretation*. Nomos: Baden-Baden, 1976. p. 293-326.
- _____. *La libertad fundamental em el Estado constitucional*. Tradução Carlos Ramos, Jürgen Saligmann e César Landa. San Miguel: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1997 a.
- _____. *Hermenêutica Constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997 b.
- _____. *La Garantía del Contenido Esencial de los Derechos Fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. Tradução Joaquín Brage Camazano. Madrid: Dykinson, 2003.
- HARADA, Kiyoshi. “Contribuição para custeio da iluminação pública”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 6/2003, vol. I, Segunda Quinzena de Março de 2003. p. 218-5.
- _____. *Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- HAURIOU, Maurice. *Précis Élémentaire de Droit Constitutionnel*. 3. ed. Paris: Recueil Sirey, 1932.
- _____. *Principios de Derecho Público y Constitucional*. Tradução de Carlos Ruiz Del Castillo. Granada: Comares, 2003.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 2.ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Caloute Gulbenkian, 1995.
- HESPANHA, António Manuel. *O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje*. Coimbra: Almedina, 2007.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

- _____. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1999.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas: Copola Livros, 1996.
- HOLMES, Stephen; & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. New York: W. W. Norton & Company, 2000.
- HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. “Desvinculação Parcial da Arrecadação de Impostos e Contribuições – uma interpretação Possível da Emenda Constitucional n. 27”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 61, São Paulo: Dialética, outubro de 2000. p. 43-48.
- JARASS, Hans Dieter; & PIEROTH, Bodo. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland: Kommentar*. München: C. H. Beck, 2009.
- JELLINEK, Georg. *System der Subjektiven Öffentlichen Rechte*. Freiburg: J. C. B. Mohr, 1892.
- _____. *Die Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte*. München: Duncker & Humblot, 1919.
- _____. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed. Kronberg: Verlag Athenäum, 1976.
- JUSTEN FILHO, Marçal. “O Princípio da Moralidade Pública e o Direito Tributário”. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 11. São Paulo: Malheiros, novembro 1995. p. 44-58.
- KAPISZEWSKI, Diana. *High Courts and Economic Governance in Argentina and Brazil*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.
- KELSEN, Hans. “Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtsbarkeit”. In: TRIEPEL, Heinrich & KELSEN, Hans. *Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtsbarkeit*. Heft 5. Wien: VVDStRL, 1928. p. 30
- _____. *Jurisdição Constitucional*. Tradução de Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- KIRCHHOF, Paul. “Staatliche Einnahmen”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999 p. 87-233.
- KRAKOWIAK, Leo. “A ‘Contribuição Social do Salário-Educação’ perante a Constituição Federal de 1988”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22, São Paulo: Dialética, julho de 1997. p. 30-42

- LAMBERT, Edouard. *Les Gouvernement des Juges et La Lutte contre la Législation Sociale aux États-Unis*. Paris: Marcel Giard, 1921.
- LEAL, Roger Stiefelmann. “A convergência dos sistemas de controle de constitucionalidade: aspectos processuais e institucionais”. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 57, pp. 62-81, 2006
- LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo do Brasil*. 7ª Ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.
- LEITE, George Salomão; & SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional: Estudos em homenagem a J. J. Gomes Canotilho..* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. “A formação da doutrina dos direitos fundamentais”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; & TAVARES, André Ramos. *Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 168-179.
- LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto. “Justiça Constitucional e Democracia: Perspectivas para o Papel do Poder Judiciário”. *Revista da Procuradoria-Geral da República*. n. 8. São Paulo: Revista dos tribunais, janeiro/junho de 1996. p. 81-101.
- LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto. “Um Tribunal Constitucional para a Democracia”. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. vol. 7, 2005. pp. 541-552.
- _____. “O Supremo Tribunal Federal e o Delineamento da Jurisdição Constitucional”. In: VIEIRA, José Ribas (Org.). *20 anos da Constituição cidadã de 1988: efetivação ou impasse institucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008. pp. 69-77.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José. “O ICMS e a base de cálculo da COFINS”. *Valor Econômico*, 2.8.2002, disponível em: <http://www.leandroecia.com.br/noticias/o-icms-e-a-base-calculo-da-cofins/> último acesso: dezembro de 2014.
- MAGALHÃES, Assusete. “Mudança no Modelo de Estado e as Reformas Administrativa e da Previdência”. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, v. 15, n. 9. Brasília: TRF1, setembro/2003, p. 18-42.
- MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio-Luis & DOMINGO, Tomás de. *Los Derechos Fundamentales em el Sistema Constitucional*. Lima: Palestra, 2010.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Licenciamento e o Sub-licenciamento de programas de software não se confundem com circulação de mercadorias – impossibilidade de incidirem sobre as respectivas operações de ICMS, IPI e II – parecer”. *Revista de Imposto de Renda*, Ano XXXIV, n. 270. São Paulo: CEFIR, janeiro de 1990. p. 7-26.
- _____. “Substituição Tributária sem ocorrência de fato gerador – processos anteriores a EC 3/93 – inteligência do art. 155, §3º, da Constituição Federal”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 9, outubro de 1994. p. 98-112.
- _____. “Instituições de ‘Leasing’ têm tratamento legislativo pertinente às instituições financeiras – O IPMF é tributo inconstitucional – parecer”. *Revista de Direito Civil Imobiliário, Agrário e Empresarial*. Ano 19, n. 73, julho-setembro 1995, p. 121-136
- _____. (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- _____. “Emenda Constitucional n. 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84, São Paulo: Dialética, setembro 2002. p. 167-81.
- _____. “A Contribuição para Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 90. São Paulo: Dialética, março de 2003. p. 62-70.
- _____. “Contribuição de Iluminação – ainda a EC n. 39/2002”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 92. São Paulo: Dialética, maio de 2003. p. 21-25.
- _____. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva & MENDES, Gilmar Ferreira. “Contribuição de Inativos: Uma interpretação possível”. *Revista Jurídica Virtual*, V. 1, n. 6. Brasília: Presidência da República, outubro/novembro de 1999, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_06/inter_poss%EDvel.htm, último acesso: dezembro de 2014.
- _____. *Controle Concentrado de Constitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MARTINS, Leonardo. “Art. 5º - Direito Fundamental à Igualdade”. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio

- (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 222-9.
- MAURER, Hartmut. “Zur Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen”. In: SCHNEIDER, Hans & GÖTZ, Volkmar (Coord.) *Im Dienst an Recht und Staat: Festschrift für Werner Weber zum 70. Geburtstag dargebracht von Freuden, Schülern und Kollegen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1974. p. 345-68.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Commentarios à Constituição Brasileira*. 2. ed. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1923.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. 23ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *A teoria das constituições rígidas*. São Paulo: José Bushatsky, 1980.
- MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: Teoria e Prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Die Abstrakte Normenkontrolle vor dem Bundesverfassungsgericht und vor dem brasilianischen Supremo Tribunal Federal*. Berlin: Duncker & Humblot, 1991.
- _____. “Contrariedade à Constituição e Recurso Extraordinário: Aspectos Inexplorados”. *Revista dos Tribunais* n. 7, abril-junho de 1994. p. 10-16.
- _____. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999.
- _____. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. “Sobre o Papel do Supremo Tribunal Federal na Constituição de 1988”. In: HOLLENSTEINER, Stephan (org) *Estado e Sociedade Civil no Processo de Reformas no Brasil e na Alemanha*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- _____. “Proteção judicial efetiva dos direitos fundamentais”. In: LEITE, George Salomão; & SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais e Estado Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 372-400.
- _____. *Estado de Direito e Jurisdição Constitucional – 2002-2010*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. “O Mandado de Injunção e a Necessidade de sua Regulação Legislativa”. In: MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino do; QUINTAS, Fábio Lima. *Mandado de Injunção: estudos sobre a sua regulamentação*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 16 (30).

- MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet & VALE, André Rufino do. *A Jurisprudência do STF nos 20 anos da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MENDES, Gilmar Ferreira & CAMPOS, Cesar Cunha (Org.). *Federação e Guerra Fiscal*. vol. 3. São Paulo: FGV Projetos, 2011.
- MENDES, Gilmar Ferreira & VALE, André Rufino do. “Influência do pensamento de Peter Häberle no STF”. *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Ano 2, 2008/2009, p. 1-33.
- MICHAEL, Lothar & MORLOK, Martin. *Grundrechte*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 2008.
- MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. São Paulo: Noeses, 2013.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 2000.
- _____. “A Constituição de 1988 – uma constituição de Esperança”, p. LVII-LXVIII. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge & AGRA, Walber de Moura (Coord.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF”. *Revista de Informação Legislativa* a. 24 n. 93 jan./mar. 1987, pp. 139-212.
- _____. “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF – Parte 2”. *Revista de Informação Legislativa* a. 24 n. 94 abr./jun. 1987, pp. 199-220.
- MORAIS, Carlos Blanco de. *Justiça Constitucional*. Tomo II. 2. ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2011.
- MOREIRA, André Mendes & COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “A CPMF e os Princípios Constitucionais Tributários”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 726-45.
- MÓSCA, Hugo. *O Supremo Tribunal, ontem e hoje*. Brasília: Gráfica Gutenberg, 1986.
- MOTTA FILHO, Marcello Martins. “Software de Prateleira e o ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 35. São Paulo: Dialética, agosto de 1998. p. 64-70.

- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. “Classificação dos Tributos: uma visão analítica”. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: IBET, dezembro 2007. Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Tárek%20Moysés.pdf> último acesso: dezembro de 2014. p. 601-37.
- MUSGRAVE, Richard Abel. “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”. *Journal of Evolutionary Economics*, 2, 1992. p. 89-113.
- MUSGRAVE, Richard Abel & MUSGRAVE, Peggy B. Musgrave. *Finanças Públicas*. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Ed. Universidade de São Paulo, 1980.
- NABAIS, José Casalta. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra editora, 2000.
- _____. “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos Seus Problemas”. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 40-79.
- _____. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia – RPDE*. Ano 5, n. 20, out. –dez. 2007. p. 153-181.
- _____. “Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 17, n. 88, set.-out./2009. p. 269-307.
- _____. “Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. p. 19-51.
- _____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.
- NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares da. “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos”. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 140, n. 3965, Nov.-dez./2010. p. 80-104.
- NAGIB, Miguel Francisco Urbano. “STF deve cobrar mais pelos recursos”. *Consultor Jurídico*, 9.9.2011, disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-set-09/solucao-congestionamento-stf-cobrar-pelos-recursos> último acesso: dezembro de 2014.
- NUNES, Jorge Amaury Maia. *Segurança Jurídica e Súmula Vinculante*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. “A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009”. *Texto para Discussão do IPEA*, n. 1469, Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), jan. 2010. p. 1-57. Disponível em

http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf último acesso: dezembro de 2014.

- OLIVEIRA, Júlio M. de. “A Substituição Tributária para frente prevista na Emenda Constitucional n. 3/93 em face das cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado”. *Repertório de Jurisprudência IOB*. n. 7, Caderno 1. 1ª Quinzena de abril, 1997. p. 169-4
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e Aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e no Internacional”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 102. São Paulo: dialética, março de 2004. p. 95-122.
- OTERO, Paulo. “A crise do ‘Estado de direitos fundamentais’”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; & TAVARES, André Ramos. *Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 179-197.
- PAULA, Felipe de. *A (de)limitação dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- _____. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz de doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- PEIXOTO, Edison Araújo. “Anotações sobre o Salário-Educação”. *Revista de Previdência Social*, Ano XXII, n. 208, São Paulo: LTR, março de 1998. p. 197-203.
- PEREIRA, Carlos Alberto; GALLO, Mauro Fernando; e CABELLO, Otávio Gomes. *A Tributação do IPI na Indústria Brasileira de Cigarros*. São Paulo: Atlas, 2011.
- PERTENCE, José Paulo Sepúlveda. “O controle de constitucionalidade das emendas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal: crônica de jurisprudência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, jan/fev/mar 2007.

- PETRY, Rodrigo Caramori. “Reflexões sobre a Função Normativa das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária: Questionamentos envolvendo as constituições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS”. *Repertório de Jurisprudência IOB*, n. 13/2010, vol. I, Primeira Quinzena de Julho de 2010.
- _____. “Direito Constitucional Tributário Comparado: a Tributação nas Constituições do Brasil e Outros Países”. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2014. p. 351-85.
- PIEROTH, Bodo; & SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte: Staatsrechte II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2009.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 95. São Paulo: Dialética, agosto de 2003. P 100-8.
- _____. “Controle Judicial sobre as Receitas das Contribuições Especiais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 142. São Paulo: Dialética, julho de 2007. P 51-61.
- PINTO, Olavo Bilac. “Finanças e Direito”. *Revista Forense*, Ano XXXVII, vol. LXXXII. Rio de Janeiro: junho de 1940. p. 547-62.
- PORTO, Éderson Garin. *Estado de Direito e Direito Tributário: Norma limitadora ao poder de tributar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- PRADE, André Porto. “PIS e COFINS sobre Importação: Aspectos Controversos da Lei n. 10.865/04”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108. São Paulo: Dialética, setembro de 2004. p. 7-15
- RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo Judicial: Parâmetros Dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- RAPOZO, Joana Tavares da Silva. *Limites do princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- RÊGO, Bruno Noura de Moraes. “Da Inconstitucionalidade da Destinação dos Recursos da CPMF”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 35. São Paulo: Dialética, agosto 1999. p. 22-5.
- REHNQUIST, William H. *The Supreme Court*. New York: Vintage, 2001.
- REIS, Ana Maria Ribeiro dos. “A Imunidade Tributária dos Templos Religiosos”. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53-75.

- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- RODRIGUES, Hugo Thamir. “Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública: um estudo acerca de sua natureza jurídica e de sua constitucionalidade”. In: REIS, Jorge Renato dos & LEAL, Rogério Gesta. *Direitos Sociais & Políticas Públicas: Desafios Contemporâneos*. Tomo 6. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2006. p. 1677-702.
- RODRIGUES, Lêda Boechat. *História do Supremo Tribunal Federal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1991.
- ROMANO, Santi. *Princípios de Direito constitucional geral*. Tradução Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- RUBINSTEIN, Flávio. “Capítulo II – Da Receita”. In: CONTI, José Maurício. (Coord.). *Orçamentos Públicos: A Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 50- (51).
- SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. “A tributação no setor de saúde como entrave de efetividade da política de Saúde Pública no Brasil”. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti & CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 138-63.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar”. In: *FISCOSOFT*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-de-constitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-a-seguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao-ultimo-acesso>: dezembro de 2014.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A Constitucionalidade da CPMF (EC 21/99)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 3º Volume. São Paulo: Dialética, 1999. p. 245-53.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- SARMENTO, Daniel; & SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- SCAFF, Fernando Facury. “As Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação”. *Interesse Público*, Ano 5, n. 21. Porto Alegre: Notadez, setembro/outubro 2003. p. 93-111.

- _____. “PIS e COFINS não Cumulativos e os Direitos Fundamentais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 151. São Paulo: Dialética, abril de 2008. p. 15-27.
- SCALIA, Antonin. “Originalism: The Lesser Evil”. *University of Cincinnati Law Review*, vol 57. Cincinnati: University of Cincinnati, 1988/1989, p. 849-65.
- _____. *A Matter of Interpretation: Federal Courts and The Law*. Princeton: Princeton University Press, 1997.
- SCHÄFFER, Jairo. *Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário – uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SCHMITT, Carl. *Verfassungslehre*. München und Leipzig: Duncker & Humblot, 1928.
- _____. “Das Reichsgericht als Hüter der Verfassung”. In: SCHMITT, Carl. *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954: Materialien zu einer Verfassungslehre*. Berlin: Duncker & Humblot, 1958, p. 63-109.
- _____. “Grundrechte und Grundpflichten”. In: SCHMITT, Carl. *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954: Materialien zu einer Verfassungslehre*. Berlin: Duncker & Humblot, 1958, p. 181-231.
- _____. *O Guardião da Constituição*. Tradução de Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências e Competência Residual”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.
- _____. “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003. p. 303-30.
- _____. “Livre Concorrência e Tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241-71.
- _____. “Transparência Fiscal Internacional, Proporcionalidade e Disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 142. São Paulo: dialética, julho de 2007. p. 39-50.
- _____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SEGADO, Francisco Fernández. “El Recurso de amparo como vía de Generación conflictual entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional”. *Revista de La*

- Facultad de Derecho Universidad Complutense. Cursos 202-2003. Madrid: Universidad Complutense, 2003.
- _____. “Controle de Constitucionalidade e Justiça Constitucional”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; TAVARES, André Ramos. *Lições de Direito Constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SEN, Amartya. *The Idea of justice*. London: Peguin, 2009.
- SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. *Tributação, seguridade e coesão social no Brasil*. Série políticas sociais n. 133. Santiago: Cepal, 2007
- SILVA, Christine Oliveira Peter da. “O Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais”. In: SILVA, Christine Oliveira Peter da & CARNEIRO, Gustavo Ferraz Sales, *Controle de Constitucionalidade & Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Gilmar Mendes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 55-72.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. vol. II, 3. ed. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1999.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da Justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins, 1943.
- SOUZA, Hamilton Dias de. “ICMS – Substituição Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 12. São Paulo: Dialética, setembro de 1996, p. 14-26.
- STARCK, Christian. “Jurisdição Constitucional e Tribunais Comuns” Tradução de José Casalta Nabais. *Anuário Português de Direito Constitucional*, vol. IV, Coimbra Editora, 2004-2005, p. 13-38.
- STEIN, Lorenz von. *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. 5. ed. Leipzig: Brodhaus, 1886.
- TAVARES, Alexandre Macedo. “Empresas de médio e Grande Porte e a Exigibilidade da Contribuição ao Sebrae: Natureza Jurídica Específica dessa prestação e o Princípio da Não – Afetação dos Impostos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 66, São Paulo: Dialética, março de 2001. p. 6-16.
- TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. “Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional n. 21/99: Efeitos da Ausência de Procedimento na Validade das Normas Jurídicas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 47. São Paulo: Dialética, agosto de 1999. p. 45-55.

- _____. “Código Tributário Nacional: Teoria da Codificação, Funções das Leis Complementares e Posição Hierárquica no Sistema”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71. São Paulo: Dialética, agosto de 2001. p. 84-103.
- _____. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- _____. “Art. 150, II”. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1633-5.
- _____. “Art. 150, IV”. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo & STRECK, Lenio (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1639-43.
- _____. *Direito Constitucional Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21-76.
- TORRES, Ricardo Lobo. “Estado Patrimonial, Estado Fiscal e Pensamento Autoritário no Brasil”. In: RIO DE JANEIRO (estado), Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. *Temas atuais do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: UERJ, 1987, p. 135-143.
- _____. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- _____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: renovar, 2005.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. “Direitos Fundamentais do Contribuinte no Supremo Tribunal Federal”. In: SARMENTO, Daniel; & SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

- TRIEPEL, Heinrich; Kelsen, Hans. *Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtbarkeit*. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer – VVDStRL Heft 5, 1928.
- TROMBINI JUNIOR, Nelson. *As Espécies Tributárias na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: MP ed., 2006.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Acerca de decisões relevantes do STF sobre o sistema constitucional tributário a partir da Constituição de 1988”. In: MENDES; BRANCO & VALE. *A Jurisprudência do STF nos 20 anos da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 263-71.
- VALE, André Rufino do. *Eficácia dos Direitos Fundamentais nas Relações Privadas*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2004.
- _____. *Estrutura das normas de direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- VAZ, Manuel Afonso. *Lei e Reserva da Lei: a causa da lei na Constituição Portuguesa de 1976*. Porto: Universitas Catholica Lusitana, 1992.
- VELANO, Emília Maria. *Modulação dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária*. Curitiba: Juruá, 2010.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “Lei Complementar Tributária”. *Revista de Direito Administrativo*, n. 235, 2004. p. 117-38.
- VERMEEND, Willem; PLOEG, Rick van der; & TIMMER, Jan Willem. *Taxes and the Economy: a survey on the impact of taxes on growth, employment, investment, consumption and the environment*. Cheltenham: Edward Elgar, 2008.
- VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. *Diálogo Institucional e Controle de Constitucionalidade: debate entre o STF e o Congresso Nacional*. São Paulo: Saraiva, no prelo.
- VIEIRA, Antônio. “Sermão de Santo Antônio” [14.9.1642]. In: VIEIRA, Antônio. *Obras Completas do Padre Antônio Vieira*. vol. VII. Prefaciado e revisto pelo Reverendo Padre Gonçalves Alves. Porto: Lello & Irmãos Ed., 1959.
- VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP editora, 2012.

- VITA, Jonathan Barros. “O Protocolo CONFAZ 21/2011 e o ICMS incidente sobre operações mediadas pela *internet*: uma necessária (re)análise do conceito de estabelecimento”. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). *Direito tributário: questões atuais*. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão especial de Direito Tributário, 2012. p. 225-40.
- VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul (Coord.). *Handbuch des Staatsrecht*. vol. 4, 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1999. p. 3-86.
- _____. “Der Finanz- und Steuerstaat”. In: ISENSEE, Josef & KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. 2º v. 3. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2004. p. 843-878.
- WALD, Arnoldo. “A CPMF e o Devido Processo Legal”. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. Ano XII, n. 12. Rio de Janeiro: 2º Semestre de 1997. p. 9-11.
- _____. “O Novo Supremo Tribunal Federal”. In: SILVA, Christine Oliveira Peter da & CARNEIRO, Gustavo Ferraz Sales, *Controle de Constitucionalidade & Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Gilmar Mendes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 39-54.
- WALDRON, Jeremy. “The Concept and the Rule of Law”. *Public Law & Legal Theory Research Paper Series*. Working Paper n. 08-50, Nov. 2008. p. 1-66.
- WATTS, Ronald L. *Sistemas Federales Comparados*. Tradução de Esther Seijas Violladangos. Madrid: Marcial Pons, 2006.
- WONNACOTT, Paul & WONNACOTT, Ronald. *Economia*. 2. ed. Tradução e Revisão Técnica de Celso Seiji Gondo, Antonio Martins Cortada e Jayme Fonseca Francisco Junior. São Paulo: Makron, 1994.
- XAVIER, Alberto. “IOF – Inconstitucionalidades das Novas Incidências do IOF em geral e sobre o Ouro em Especial”. *Revista de Direito Tributário*, Ano 14, n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril/junho 1990. p. 97-109.
- _____. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- ZOLO, Danilo. “Teoria e crítica do Estado de Direito”. In: ZOLO, Danilo & COSTA, Pietro. *O Estado de Direito. História, Teoria e Crítica*. Tradução de Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 3-94.