

# Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: *passado, presente e futuro*\*

## *The Brazilian Federal Supreme Court and the Tax Law: past, present and future*

Luís Roberto Barroso<sup>1</sup>

Marcus Vinicius Cardoso Barbosa<sup>2</sup>

### Resumo

O artigo trata da importância que o direito tributário teve, tem e continuará tendo para o Supremo Tribunal Federal, tanto sob o aspecto quantitativo quanto qualitativo. Porém, o argumento central é que chegou o momento de adequar o tratamento da matéria à capacidade de julgamento da Corte, priorizando a qualidade em detrimento da quantidade. Entende-se que só assim será possível conferir celeridade de julgamento e segurança jurídica às causas tributárias, ajudar a reverter a crise numérica da repercussão geral e abrir espaço na agenda futura do Tribunal para outras matérias constitucionais igualmente relevantes. Para tanto, o texto destaca inicialmente a relação de mútuo desenvolvimento entre direito tributário e jurisdição constitucional, mostrando a importância que as discussões tributárias tiveram como indutoras do aprimoramento dos instrumentos de controle de constitucionalidade no Brasil após a Constituição de 1988. Em seguida, faz-se um diagnóstico da impressionante importância quantitativa que a matéria assumiu na atualidade, com destaque para o excessivo número de recursos com repercussão geral reconhecida aguardando julgamento. Por fim, a partir de exemplos, são propostas algumas balizas que podem ser utilizadas na seleção futura de casos a serem submetidas ao regime da repercussão geral, de modo a promover uma versão mais realista e, portanto, minimalista da agenda futura da Corte nessa área.

**Palavras-chave:** Supremo Tribunal Federal. Controle de Constitucionalidade. Direito Tributário.

### Abstract

The present paper deals with the importance that tax law had, has and will continue to have for the Brazilian Supreme Court, both from a quantitative and qualitative perspective. However, the core idea is that it is time to harmonize the treatment of tax law cases with the Court's numerical judgment capacity, in order to prioritize quality rather than quantity. The thesis is that is the only way to deliver expeditious trial and legal certainty to tax judicial claims, to help to reverse numerical crisis of general repercussion of constitutional issues and to open space in the future agenda of the Court's for other equally important constitutional matters. To this purpose, the first part of the paper highlights the relationship between tax law and constitutional law in the Brazilian judicial debate, focusing on the importance that the tax cases discussions had and still have for the enhancement of the judicial review instruments used by the Supreme Court after the Brazilian Federal Constitution of 1988. The second part provides a diagnosis of the impressive quantitative importance that this matter has taken nowadays, especially by emphasizing the excessive number of appeals with general repercussion of constitutional issues recognized by the Court waiting for a trial. Finally, taking some cases as examples, the last part of the paper proposes some standards that can be used by the Court in the selection of general repercussion of constitutional issues cases from now on, in order to promote a more realistic and therefore minimalist version of the Court's future agenda in this area.

**Keywords:** Brazilian Supreme Federal. Court: Judicial Review. Tax Law.

\* Recebido em: 02/05/2016.  
Aprovado em: 02/05/2016.

<sup>1</sup> Ministro do Supremo Tribunal Federal. Professor Titular de Direito Constitucional da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ.

<sup>2</sup> Procurador do Estado do Rio de Janeiro e Advogado. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal.

## I Nota prévia

Esta nota prévia traz um breve depoimento pessoal do primeiro autor. O presente artigo foi escrito para integrar coletânea destinada a homenagear os 25 anos de magistratura do Ministro Marco Aurélio junto ao Supremo Tribunal Federal, onde somos colegas e amigos. Afogado em processos, não consegui me desencumbrir a tempo da missão. Foi preciso aguardar o recesso de final de ano. Mais que ninguém, o homenageado é capaz de entender as razões do atraso. Porém, já que não pudemos ser os primeiros a participar da celebração devida, merecida e festejada, pelos menos somos os últimos. E, assim, contribuimos para prolongar um pouco mais a lembrança do impressionante jubileu. Na vida, sempre há o que comemorar.

A convivência pessoal e funcional com o homenageado, ao longo desse tempo que integro o Tribunal, serviu para reforçar minha percepção de alguns traços de sua atuação judicante: independência, dedicação ao trabalho e inquietação intelectual. Marco Aurélio não é submisso a dogmas e nem mesmo ao conhecimento convencional. O caminho próprio, que trilha com frequência, já mudou, por mais de uma vez, ideias que haviam se consolidado pela repetição acrítica. Não é pequeno este papel: o de fazer com que todos estejam preparados para testar as próprias convicções e, evidentemente, de repensá-las à luz de uma visão crítica e original. A seguir, algumas reflexões de direito tributário, uma área em que a atuação do homenageado foi particularmente profícua.

## II Apresentação do tema

O primeiro coautor deste trabalho tem defendido, desde que ingressou no Supremo Tribunal Federal em junho de 2013, uma racionalização profunda da agenda da Corte. O segundo coautor foi aluno de mestrado do primeiro e tem atuado como assessor no seu gabinete ao longo dos anos de 2015 e 2016, com foco principal na área tributária. O presente artigo procura refletir um pouco dessa experiência de ambos no esforço de construção de um tribunal mais ágil e eficiente, inclusive em matéria de direito tributário.

Jurisdição constitucional e direito tributário mantêm uma relação de desenvolvimento mútuo. Porém, como toda relação de longo prazo, está sujeita a crises. E, dentro da crise numérica que vive o Supremo Tribunal Federal hoje, o direito tributário é um capítulo à parte. Registre-se, desde logo, o relevantíssimo papel que esse

ramo do direito tem exercido, e continuará exercendo, como um móvel fundamental para o desenvolvimento do controle de constitucionalidade no Brasil. Além de demonstrar isso, o texto que se segue procura destacar, também, as razões que fizeram do direito tributário uma das principais matérias na agenda do Supremo Tribunal Federal, com destaque para alguns dados quantitativos que apontam para o futuro preocupante que ronda o tema da repercussão geral. Ao fim desse capítulo, é apresentada uma proposta do que, ao ver dos autores, deveria ser o norte da atuação do STF na matéria daqui para frente.

Na parte final do trabalho, tomando como ponto de partida julgados recentes e recursos pendentes de apreciação, são analisados três temas relativos ao direito tributário que representam bem a função que, como regra, o Supremo deve exercer nesse campo. A ideia central do texto é que a racionalização da agenda futura do Tribunal passa por uma seleção mais contida e realista de casos que terão a repercussão geral reconhecida em matéria tributária, com especial enfoque para escolhas que digam com normas materialmente constitucionais, como os direitos e garantias individuais dos contribuintes e os conflitos federativos.

## 1 O Direito Tributário e a sua Contribuição para a Evolução do Controle de Constitucionalidade na Jurisprudência do Supremo

As múltiplas competências do Supremo Tribunal Federal, enunciadas no art. 102 da Constituição, podem ser divididas em duas grandes categorias: ordinárias e constitucionais. O Tribunal presta *jurisdição ordinária* nas diferentes hipóteses em que atua como qualquer outro órgão jurisdicional, aplicando o direito infraconstitucional a situações concretas, que vão do julgamento criminal de parlamentares à solução de conflitos de competência entre tribunais. De parte disso, o Tribunal tem, como função principal, o exercício da *jurisdição constitucional*, que se traduz na interpretação e aplicação da Constituição, tanto em ações diretas como em processos subjetivos. Ao prestar jurisdição constitucional nos diferentes cenários pertinentes, cabe à Corte: (i) aplicar diretamente a Constituição a situações nela contempladas, como faz, por exemplo, ao assegurar ao acusado em ação penal o direito à não autoincriminação; (ii) declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, como fez no tocante à resolução do TSE que redistribuía o número

de cadeiras na Câmara do Deputados; ou (iii) sanar lacunas do sistema jurídico ou omissões inconstitucionais dos Poderes, como fez ao regulamentar a greve no serviço público.

O direito tributário tem servido como um dos principais catalisadores para o desenvolvimento de diversos aspectos especialmente relevantes da jurisdição constitucional no Brasil. Como se trata de uma matéria muito presente na rotina do STF, e com um forte interesse governamental, as disputas tributárias têm sido historicamente um indutor importante de inovação, aperfeiçoamento e discussão de novos mecanismos e técnicas relativas ao controle de constitucionalidade. A variedade de temas que chegam ao Tribunal sobre o assunto, que vão desde a simples definição da competência tributária da União Federal para instituir validamente as contribuições para a seguridade social, até discussões relativas aos direitos e garantias dos contribuintes, passando pela solução de conflitos federativos, forma um espectro extremamente rico e complexo de casos de controle difuso e concentrado de constitucionalidade de atos normativos federais, estaduais e municipais. Isso tem alimentando o debate prático e doutrinário sobre a jurisdição constitucional no país, com reflexos para além dos limites do direito tributário. Quatro exemplos ilustram essa constatação: (i) a afirmação da competência do Supremo Tribunal Federal para declarar a inconstitucionalidade de emendas à Constituição; (ii) o julgamento da primeira ação direta de constitucionalidade, (iii) a consagração da ideia de inexistência de constitucionalidade superveniente e (iv) as Emendas Constitucionais editadas com o objetivo de promover a correção legislativa da jurisprudência da Corte. A seguir, abre-se um tópico para cada um desses temas.

### 1.1 Controle de constitucionalidade de emendas à Constituição

As emendas à Constituição Federal, como produto da atuação do poder constituinte derivado, sujeitam-se aos limites estabelecidos pelo poder constituinte originário e podem ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade<sup>3</sup>. Esse entendimento, que é hoje pacífico no

<sup>3</sup> Em ordem cronológica, é possível sistematizar os seguintes precedentes em que o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivos de emendas à Constituição: (i) declaração de inconstitucionalidade da EC n° 3/93, que havia instituído o IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras, sob o fundamento de não terem sido observadas determinadas limitações constitucionais

âmbito do Supremo Tribunal Federal, foi professado e efetivamente exercido pela primeira vez em decisão histórica tomada no julgamento da ADI n° 939<sup>4</sup>. Na hipóte-

ao poder de tributar, como a anterioridade e a imunidade recíproca dos entes federativos. BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 939/DF. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 09 de março de 1994. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/748749/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-939-df>>. Acesso em: 6 maio 2016.; (ii) Interpretação conforme a EC 20/98, assentando que o teto instituído para o custeio estatal de benefícios do regime geral de previdência não seria aplicável à licença-gestante, de modo a evitar que o repasse de encargos aos empregadores prejudicasse a inserção das mulheres no mercado de trabalho formal. BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 1.946/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 16 de maio de 2003. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/771281/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1946-df>>. Acesso em: 6 maio 2016; (iii) declaração de inconstitucionalidade de dispositivos pontuais da EC 41/2004, apenas na parte em que se instituiu variação entre União, Estados e Municípios no tocante ao cálculo da contribuição previdenciária devida pelos servidores inativos, sob o fundamento de ofensa ao princípio federativo. BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 3.128/DF. Tribunal Pleno. Relator p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso. Brasília, 18 de fevereiro de 2005. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=9779:-sp-697783856&catid=193&Itemid=294](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=9779:-sp-697783856&catid=193&Itemid=294)>. Acesso em: 6 maio 2016; (iv) suspensão cautelar da parte central da EC 30/2000, que estabeleceu um regime especial para o pagamento de precatórios vencidos, com parcelamento em dez anos, sob os argumentos de quebra da ordem de pagamentos e da isonomia, bem como de violação à autoridade das decisões judiciais BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MC na ADI 2.35619. DJe. Rel. p/ o acórdão Min. Ayres Britto. Maio 2011; (v) declaração de inconstitucionalidade de parte substancial da EC n° 62/09, que pretendeu instituir um novo regime transitório para a regularização dos precatórios, novamente sob os argumentos centrais de quebra da ordem cronológica e da isonomia, bem como de violação ao princípio da moralidade administrativa. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 4.357/DF. Relator: Min. Ayres Britto. Brasília, 11 de abril de 2013. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23098631/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4357-df-stf>>. Acesso em: 06 maio 2016. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 4.425/DF. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 19 de dezembro de 2013. Disponível em: <[http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/180144586/andamento=-do-processo-n4425--do-dia10-04-2015--do-stf?ref-topic\\_feed](http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/180144586/andamento=-do-processo-n4425--do-dia10-04-2015--do-stf?ref-topic_feed)>. Acesso em: 06 maio 2016.

<sup>4</sup> Apesar do julgamento da ADI n° 939 ter sido pioneiro no controle de constitucionalidade por via direta de uma emenda à Constituição, inclusive com a efetiva utilização desse poder, a medida já era admitida em tese pelo jurisprudência do Supremo. Em 1980, no julgamento do MS 20.257, o Plenário do Supremo Tribunal Federal admitiu

se, questionava-se o dispositivo da Emenda Constitucional nº 03/1993 que cuidava da criação do IPMF – Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira de competência da União. Mais especificamente, impugnavam-se as exceções criadas pela emenda à anterioridade de exercício e à imunidade tributária recíproca.

No julgamento ocorrido em dezembro de 1993, primeiramente o Tribunal conheceu da ação direta ajuizada em face da emenda constitucional, inaugurando assim a possibilidade de controle de constitucionalidade dessa espécie normativa, o que não é uma prática em todos os países do mundo<sup>5</sup>. No mérito, a ADI nº 939 foi julgada procedente em parte e, para o que interessa mais diretamente ao presente trabalho, pela primeira vez o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de uma emenda constitucional, por considerar que foram violados: (i) o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV e art. 150, III, “b” da CF); (ii) o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros), que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, “a”, da CF).

Uma segunda questão importante decidida no julgamento da ADI nº 939 diz respeito à interpretação conferida ao termo “direitos e garantias individuais” constante do art. 60, § 4º, IV, CF. Isso porque o princípio da anterioridade tributária não consta do rol de direitos e garantias fundamentais individuais listados no art. 5º, da CF, mas sim do art. 150, III, “b”, da CF, estando localizado na Seção das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Portanto, com base em uma visão mais restritiva, não estaria abrangido pela proteção dada às cláusulas pétreas. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal afirmou nesse precedente que a proteção contra a atuação ilegítima do poder constituinte reformador abrange os direitos e garantias individuais espalhados pela Constituição,

---

o cabimento de mandado de segurança preventivo contra projeto de emenda à Constituição, o que pressupõe a possibilidade de inconstitucionalidade da futura emenda. Todavia, nesse caso o mandado de segurança foi admitido e julgado improcedente por ausência de violação à Constituição.

<sup>5</sup> Sobre o tema, v. BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e Cláusulas Pétreas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

e não apenas aqueles constantes do art. 5º, da CF<sup>6</sup>. Indo além, o Ministro Carlos Velloso expressamente sustentou em seu voto que todas as limitações ao poder de tributar inscritas no art. 150 da Constituição eram inatingíveis pelo constituinte derivado<sup>7</sup>. Sendo assim, a conclusão mais relevante desse julgado é que o Supremo Tribunal Federal considera que todos os direitos materialmente fundamentais estão, em alguma medida, protegidos contra o poder constituinte derivado, mesmo que não estejam localizados no catálogo do art. 5º, da Carta. Tal circunstância, como intuitivo, não suprime a complexa discussão acerca do sentido e alcance da expressão direitos materialmente fundamentais<sup>8</sup>.

Concluindo esse tópico, embora a norma declarada inconstitucional dissesse respeito à criação de um imposto sobre movimentações financeiras que vigeu durante um ano apenas, o julgamento foi célebre e nele o Supremo estabeleceu importantes balizas para o controle de constitucionalidade de emendas à Constituição. Primeiro, assentando a própria competência para declarar a inconstitucionalidade dessa espécie normativa em sede de controle concentrado. Segundo, estabelecendo que o

<sup>6</sup> Essa orientação foi traçada de forma clara pelo seguinte trecho do voto do Ministro Carlos Velloso na ADI nº 939: “Direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos nos incisos do art. 5º. Não. Esses direitos e garantias se espalham pela constituição. O próprio art. 5º, parágrafo 2, estabelece que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela dotados, ou dos tratados internacionais em que a República do Brasil seja parte.”

<sup>7</sup> Voto do Ministro Carlos Mário Velloso na ADI nº 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches: “12. Nem me parece que, além das exceções ao princípio da anterioridade, previstas expressamente no §1º do art. 150, pela Constituição originária, outras pudessem ser estabelecidas por emenda constitucional, ou seja, pela Constituição derivada. 13. Se não se entender assim, o princípio e a garantia individual tributária, que ele encerra, ficariam esvaziados, mediante novas e sucessivas emendas constitucionais, alargando as exceções, seja para impostos previstos no texto originário, seja para os não previstos”.

<sup>8</sup> No próprio julgamento da ADI 939, os Ministros Sepúlveda Pertence e Otávio Galloti votaram no sentido da inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º da EC 03/93 apenas na parte em que se excluía do regime constitucional no IPMF a imunidade recíproca. Ou seja, dois ministros consideraram que o princípio da anterioridade tributária não é um direito individual materialmente fundamental e, portanto, não mereceria proteção contra a ação do poder constituinte reformador. Para uma visão crítica do julgamento, v. NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional: a propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 199, n. 21, p. 21-57, jan./mar., 1995.



rol de direitos e garantias individuais que podem servir como parâmetro para esse controle não se esgota no elenco previsto no art. 5º da Carta<sup>9</sup>.

## 1.2 Ação declaratória de constitucionalidade nº 01

A ação declaratória de constitucionalidade foi criada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, tendo como finalidade afastar a incerteza jurídica e estabelecer uma orientação homogênea em relação à determinada matéria. Para tanto, partiu-se da premissa que textos normativos estão sujeitos a interpretações diversas e contrastantes<sup>10</sup>. Assim, sem embargo da presunção de constitucionalidade de que gozam os atos emanados do Poder Público, criou-se um mecanismo de reconhecimento expresso da compatibilidade entre uma norma infraconstitucional e a Constituição, para aquelas situações que demandam uma pronta pacificação da controvérsia. Pois bem, ainda em 1993, foi ajuizada a ADC

<sup>9</sup> Sobre o tema, o primeiro autor do texto tem defendido que o princípio da dignidade da pessoa humana desempenha um papel central nessa discussão: “Esse princípio integra a identidade política, ética e jurídica da Constituição e, como consequência não pode ser objeto de emenda tendente à sua abolição, por estar protegido por uma limitação material implícita ao poder de reforma. Pois bem: é a partir do núcleo essencial do princípio da dignidade da pessoa humana que se irradiam todos os direitos materialmente fundamentais, que devem receber proteção máxima, independentemente de sua posição formal, da geração a que pertencem e do tipo de prestação a que dão ensejo. Diante disso, a moderna doutrina constitucional, sem desprezar o aspecto didático da classificação tradicional em gerações ou dimensões de direitos, procura justificar a exigibilidade de determinadas prestações e a intangibilidade de determinados direitos pelo poder reformador *na sua essencialidade para assegurar uma vida digna*. Com base em tal premissa, não são apenas os direitos individuais que constituem cláusulas pétreas, mas também as demais categorias de direitos constitucionais, na medida em que sejam dotados de fundamentalidade material.[...] Também em relação aos direitos políticos, certas posições jurídicas ligadas à liberdade e à participação do indivíduo na esfera pública são imunes à ação do constituinte derivado. [...] Em suma: não apenas os direitos individuais, mas também os direitos fundamentais materiais como um todo estão protegidos em face do constituinte reformador ou de segundo grau. Alguns exemplos: o direito social à educação fundamental gratuita (CF, 208, I), o direito político à não alteração das regras do processo eleitoral a menos de um ano do pleito (CF, art. 16) ou o direito difuso de acesso à água potável ou ao ar respirável (CF, art. 225)”. BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 213-215.

<sup>10</sup> Sobre o tema, v. BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 276.

nº 01, que impugnava a constitucionalidade da criação da COFINS pela Lei Complementar nº 70/91, ou seja, os holofotes novamente se voltaram à matéria tributária<sup>11</sup>.

Ao analisar o mérito da ação, o Tribunal declarou a constitucionalidade dos art. 1º, 2º e 10º da Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a COFINS, bem como das expressões “A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social” contidas no artigo 9º, e das expressões “Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação, [...]” constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70/1991. Com isso, assentou algumas das principais teses que passaram a guiar a disciplina das contribuições sociais, influenciando diversos outros julgamentos importantes que se sucederam sobre o tema. Todavia, em conclusão capaz de produzir efeitos para além da matéria tributária, assentou também, pela primeira vez após a promulgação da Constituição de 1988, que não há relação de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Na ação declaratória de constitucionalidade mencionada, os contribuintes alegavam, em síntese, que a criação da COFINS: (i) resultaria em bitributação, por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS; (ii) feriria o princípio constitucional da não cumulatividade dos impostos da União federal; (iii) como contribuição social, não autorizaria a sua arrecadação e cobrança pela Receita Federal; (iv) tratar-se-ia, em rigor, de imposto inominado, fruto da competência residual da União Federal; (v) violava o princípio constitucional da anterioridade, posto que o Diário Oficial de 31.12.1991 só circulou no dia 02.01.1992. O julgado rebateu cada uma dessas alegações e, na parte em que a ação foi conhecida, julgou procedentes os pedidos formulados na ADC nº 01.

<sup>12</sup> Nesse ponto, é esclarecedor o seguinte trecho do voto do Min. Moreira Alves, relator da ADC nº 01:

“Sucede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social. Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por lei ordinária. A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplica o disposto no §4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituídos – que são objeto desta ação –, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o im-

No que se refere especificamente ao controle de constitucionalidade, o caso deu a oportunidade para o Supremo Tribunal Federal assentar a própria constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 03/1993, na parte em que criava a ação direta de constitucionalidade, e de disciplinar o seu procedimento, já que a Lei nº 9.868/99 viria a ser editada apenas alguns anos mais tarde, promovendo assim a regulamentação definitiva dos instrumentos de controle direto<sup>13</sup>. Nesse particular, o voto proferido pelo Ministro Moreira Alves é especialmente relevante para o estudo do controle de constitucionalidade<sup>14</sup>.

### 1.3 Inexistência de constitucionalidade superveniente

A teoria da nulidade da lei inconstitucional foi amplamente acolhida no Direito brasileiro desde o início da República e é o entendimento que prevalece ainda hoje, embora não de forma absoluta<sup>15</sup>. Segundo essa ideia,

pério da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema –, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se por ventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> A Lei nº 9.868/99 disciplina o procedimento da ação direta de inconstitucionalidade, ação direta de constitucionalidade e da ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

<sup>14</sup> Já havia sido manejada a ADI 913 em face da Emenda Constitucional nº 03/1993 que sustentava, em síntese, que as alterações por ela trazidas violavam: (i) as garantias fundamentais do acesso ao Judiciário; (ii) do devido processo legal; (iii) do contraditório e da ampla defesa; e (iv) o princípio da separação de poderes. A mencionada ADI foi ajuizada pela Associação dos Magistrados Brasileiros - AMB, mas foi julgada prejudicada por ausência de legitimidade ativa *ad causam*. Assim, o relator entendeu por bem destacar a questão da constitucionalidade da própria emenda via questão de ordem, antes de iniciar o julgamento sobre a da própria ADC nº 01. O voto do Ministro relator Moreira Alves na QO levantada na ADC 1-DE, proferido em 1993, além de ser uma bela retrospectiva da história do controle de constitucionalidade no Brasil até aquele momento, ajudou a definir os contornos da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade até o advento da Lei nº 9.868/99.

<sup>15</sup> Ruy Barbosa asseverava que: “toda medida legislativa, ou executiva, que desrespeitar precedentes inconstitucionais, é, de sua essência, nula”. BARBOSA, Rui. *Os actos inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Atlantida, 1983. p. 47. Por outro lado, esse dogma hoje não é mais absoluto, pois encontra expressa ressalva no art. 27 da Lei nº 9.868/99 e no art. 11 da Lei nº 9.882/99, que autorizam a modulação dos efeitos das decisões que declaram a inconstitucionalidade de leis e atos normativos.

se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é uma violação a sua supremacia. Em razão disso, o fenômeno da inconstitucionalidade deve ser tido como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação. Essa não é a única forma de se encarar esse problema, mas é a tese que prevaleceu no Brasil. Em Portugal, por exemplo, vigora a possibilidade da constitucionalização superveniente<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> Nesse sentido, v. o Acórdão nº 408/1989 do Tribunal Constitucional Português, que teve como relator o professor e Conselheiro Vital Moreira: “[...] estando em causa a regularidade da *formação* da lei, as normas constitucionais relevantes seriam as do momento da emissão daquela. E incontestável que, se a norma legal em causa tivesse violado as normas constitucionais vigentes na altura em matéria de forma e de competência legislativa, seguramente que essas normas teriam nascido inconstitucionais, e *inconstitucionais continuariam a ser*, mesmo que uma revisão constitucional viesse a alterar as regras constitucionais pertinentes. Em matéria de forma e competência, as alterações constitucionais só são relevantes para o futuro, isto é, só relevam para os actos normativos posteriores; os actos normativos anteriores continuam a ser constitucionalmente válidos ou inválidos de acordo com as normas constitucionais vigentes à data deles; nem se tornam inconstitucionais, se o não eram; nem deixam de ser inconstitucionais, se o eram. [...] Em suma, no capítulo da competência e da forma dos actos normativos, a norma constitucional relevante é a da data daqueles, fixando-se, definitiva e inalteravelmente, a sua legitimidade constitucional quanto a esses aspectos. Quando, porém, se trata de aferir a legitimidade constitucional do *conteúdo* das normas jurídicas (ou seja, a constitucionalidade *material*), os dados da questão alteram-se radicalmente. Do que se cuida então é de saber se a Constituição consente as *soluções* contidas na norma em questão; o que importa averiguar é se o que a norma estipula é permitido pela Constituição, *independentemente da natureza formal, da autoria, da origem e da data da norma*. O facto de uma norma ter nascido materialmente conforme à Constituição não impede que ela *passa a ser inconstitucional*, se a Constituição vier a ser alterada de modo a tornar a norma incompatível com ela (era conforme à Constituição, mas deixou de o ser); inversamente, o facto de uma norma ter nascido materialmente inconstitucional não veda que a inconstitucionalidade desapareça (era inconstitucional, mas deixou de o ser), se e a partir do momento em que a Constituição for alterada de modo a permitir a solução contida na referida norma (supondo, evidentemente, que ela continua em vigor, não tendo ela caducado, ou sido revogada ou declarada inconstitucional com força obrigatória geral). Na primeira hipótese, haverá uma *inconstitucionalidade superveniente*; na segunda, uma *constitucionalização superveniente*. Nem uma nem outra têm naturalmente efeitos retroactivos; a inconstitucionalidade superveniente não invalida a norma para o passado (ela continua a não ser inconstitucional nesse segmento temporal) e a constitucionalização superveniente não convalida a norma desde a origem (ela continua a ser inconstitucional no período decorrido até à alteração constitucional que a validou)”. A

Ou seja, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, uma lei inconstitucional é inconstitucional desde o seu nascimento, como decorrência lógica da teoria da nulidade. Portanto, ainda que seja alterado posteriormente o parâmetro de controle que gerou a inconstitucionalidade, esse vício não pode ser convalidado. Esse entendimento foi consagrado exatamente em um caso que versava sobre direito tributário e que teve como relator para acórdão o Ministro Marco Aurélio. Trata-se do julgamento do RE 346.084 que cuidava da constitucionalidade das alterações promovidas na disciplina da COFINS pela Lei nº 9.718/1998. A mais importante delas dizia respeito à discussão sobre a constitucionalidade do alargamento da base de cálculo efetuada pelo art. 3º, § 1º da legislação mencionada<sup>17</sup>, que igualou os conceitos de faturamento e receita bruta.

Quanto à impossibilidade de equiparar tais conceitos, o Supremo já tinha posição pacífica consagrada no julgamento da ADC nº 01<sup>18</sup>. Ocorre que o caso teve a seguinte peculiaridade: a Lei nº 9.718/1998 foi editada em 27.11.1998, quando a redação do art. 195, I, da CF<sup>19</sup>, autorizava que fossem instituídas contribuições para a seguridade social apenas sobre folha de salários, faturamento e lucro. Ocorre que, em 15.12.1998, portanto, menos de 20 dias depois, foi editada a Emenda Constitucional nº 20/1998, que alterou o texto constitucional passando a prever a possibilidade de criação de contribuição previdenciária sobre a receita bruta e não mais apenas sobre o

faturamento<sup>20</sup>. Em razão disso, tentou-se então sustentar que a emenda teria tido o intuito apenas de explicitar o que já constava do texto constitucional anterior ou, ainda, teria promovido a convalidação de eventuais vícios de inconstitucionalidades existentes na Lei nº 9.718/1998.

Diante desse cenário, em maioria conduzida a partir de voto do Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o vício de inconstitucionalidade é congênito e não pode ser convalidado pela posterior alteração do parâmetro de controle<sup>21</sup>. O julgado mencionado, mais do que decidir sobre a legítima base de cálculo da COFINS, serviu para consagrar a noção que os atos normativos incompatíveis com a Constituição, como regra geral, são nulos de pleno direito e, portanto, jamais

propósito, v. tb. SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 570.

<sup>17</sup> A redação do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/1998 que era questionada previa que:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

<sup>18</sup> No julgamento da ADC nº 01, o Supremo já assentara, nos termos do voto do relator Min. Moreira Alves, o conceito de faturamento como “a receita brutas das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”.

<sup>19</sup> O texto constitucional vigente à época previa o seguinte: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

<sup>20</sup> Após as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 20/1998, o art. 195, I, da CF, passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;”

<sup>21</sup> Nesse sentido, é esclarecedor o seguinte trecho do voto do Ministro Marco Aurélio no RE 346.084:

“Como, então, dizer-se, a esta altura, que houve simples explicitação do que previsto na Carta? É admitir-se a vinda à balha de emenda constitucional sem conteúdo normativo. É admitir-se que o legislador ordinário possa, até mesmo, modificar enfoque pacificado mediante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que haja atuado, à luz das balizas constitucionais, como guardião da Lei Fundamental. Descabe, também, partir para o que, ao nascer, mostrou-se em conflito com a Constituição Federal. Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas. A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia. Está consagrado que o vício de constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento e que aperfeiçoado o ato normativo. A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.”

chegam a se incorporar de maneira válida ao ordenamento jurídico, pouco importando se o vício que ostentavam era formal ou material. Vale dizer, não são passíveis de serem convalidados<sup>22</sup>.

#### 1.4 Correção legislativa da jurisprudência e diálogos constitucionais

No Brasil, poucos domínios são tão férteis em exemplos de atuação do Poder Legislativo com o objetivo de modificar uma interpretação cunhada pelo Judiciário quanto o tributário. Atualmente, se considera essa atitude como um dos aspectos de um fenômeno conhecido na doutrina como *diálogo constitucional* ou *diálogo institucional*<sup>23</sup>. Embora a corte constitucional ou corte suprema seja o intérprete final da Constituição em cada caso, três situações dignas de nota podem subverter ou atenuar esta circunstância, a saber: a) a interpretação da Corte pode ser superada por ato do Parlamento ou do Congresso, normalmente mediante emenda constitucional; b) a Corte pode devolver a matéria ao Legislativo, fixando um prazo para a deliberação ou c) a Corte pode conchamar o Legislativo a atuar, o chamado “apelo ao legislador”.

Na experiência brasileira, a maioria dos precedentes relativos à primeira hipótese tem natureza tributária. Aqui, o direito tributário desempenhou um papel especialmente significativo, catalisando o debate sobre a legitimidade da jurisdição constitucional e sua relação com os demais Poderes. Como exemplos de reação normativa às decisões do Supremo Tribunal Federal pela via de emendas à Constituição, podem ser listados: a criação

de taxas municipais de iluminação pública<sup>24</sup>, a progressividade das alíquotas do IPTU<sup>25</sup>, a cobrança de contribuição previdenciária de inativos<sup>26</sup>, a incidência de ICMS nas operações de importação realizadas por pessoas físicas e não contribuintes do imposto<sup>27</sup> e a possibilidade

<sup>24</sup> O julgamento do RE 233.332/RJ, sob a relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em 1999, assentou o entendimento de que “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”, dada a sua indivisibilidade. De tão reiterado, foi editada um novo verbete de súmula consagrando exatamente essa ideia. O Congresso Nacional, porém, poucos anos depois, editou a EC n° 39/02, acrescentando a contribuição de iluminação pública ao rol das espécies tributárias previstas na Constituição e, na prática, restabelecendo a cobrança desejada pelos Municípios. A questão retornou à apreciação do STF que validou a cobrança da contribuição tal qual estabelecida na emenda constitucional editada para superar a anterior jurisprudência do Tribunal. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE n. 573.675-0/SC. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 25 de maio de 2009. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>. Acesso em: 6 maio 2016.

<sup>25</sup> Em diversos precedentes, o STF declarou a natureza real do IPTU e, com base nisso, a invalidade de leis municipais que pretendiam fixar alíquotas progressivas, estabelecidas segundo dados da capacidade contributiva dos contribuintes. O entendimento da Corte foi superado pela EC n° 29/2000, que admitiu, expressamente, a progressividade. Decidindo casos de leis que instituíram a progressividade após a EC n° 29/2000, o Tribunal tem considerado constitucional a correção legislativa promovida. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Regimento no Agravo de Instrumento. AI n. 629959/PR AgR. Primeira Turma. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 05 de setembro de 2012. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22328877/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-629959-pr-stf>. Acesso em: 6 maio 2016.

<sup>26</sup> Ao julgar a ADI 2010/DF, relatada pelo Ministro Celso de Mello, o STF declarou inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores públicos inativos. Na sequência, o Congresso promulgou a EC n° 41/03, que admitiu expressamente a possibilidade de incidência, a ser imposta por lei do ente responsável por cada sistema próprio. O debate foi devolvido ao Tribunal, que resolveu manter a opção política do constituinte derivado, notadamente a partir do argumento de que inexistia direito adquirido a não ser tributado. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI n. 3.128/DF. Tribunal Pleno. Relator: p/ o acórdão Min. Cezar Peluso. Brasília, 18 de agosto de 2004. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2968289/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3128-df>. Acesso em: 6 maio 2016.

<sup>27</sup> No julgamento do RE 203.075, de relatoria do Min. Maurício Corrêa, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o ICMS não poderia incidir nas operações de importação realizadas por pessoas físicas e demais não contribuintes. As discussões ficaram concentradas na abrangência da regra de competência que permitia, à época, a cobrança do ICMS na importação, analisando se era possível extrair da materialidade escolhida pela Constituição a autorização para

<sup>22</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 571-573.

<sup>23</sup> A expressão tem origem na doutrina canadense, ao comentar disposições da Carta Canadense de Direitos que instituem um diálogo entre a Suprema Corte e o Parlamento a propósito de eventuais restrições impostas a direitos fundamentais. Na sua expressão mais radical – e incomum –, a Carta permite até mesmo que o Parlamento, presentes determinadas circunstâncias, reveja certas decisões judiciais. Sobre o tema, v. HOGG, Peter; BUSHHELL, Allison A. The charter dialogue between courts and legislatures (or perhaps the chart isn't such a bad thing after all). *Osgoode Hall Law Journal*, Toronto, v. 35, n. 75, p. 75-124, Spring, 1997; TUSHNET, Mark. *Weak courts, strong rights: judicial review and social welfare rights in comparative constitutional law*. Princeton: Princeton University Press, 2008. p. 24-33. Na literatura brasileira, v. BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. p. 273 e ss.



de inclusão na base de cálculo da contribuição patronal para financiar a seguridade social dos valores pagos a administradores e autônomos, conforme previa a Lei nº 7.787/1989<sup>28</sup>.

É preciso dizer que, em relação a essa discussão, a prática caminhou de forma mais rápida do que a teoria. Principalmente no Brasil, as obras que procuraram tratar do tema dos diálogos constitucionais são mais recentes do que a maioria dos exemplos de emendas constitucionais que promoveram a correção legislativa da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Dessa forma, a atuação legislativa teve o efeito de chamar atenção para o assunto e

de servir de fonte de reflexão para os trabalhos acadêmicos que lhes sucederam<sup>29</sup>. Embora o debate sobre a correção/alteração legislativa da jurisprudência não encerre toda a ideia de diálogo constitucional, ela com certeza é uma das suas manifestações mais explícitas, consubstanciando-se em exemplo de debate constitucional entre os dois Poderes, que, no caso brasileiro, teve como móvel principal a matéria tributária<sup>30</sup>. É de relevo notar que, em praticamente todos os casos mencionados, o Supremo Tribunal Federal foi deferente com a interpretação constitucional realizada pelo parlamento pela via da emenda à Constituição e, chamado a decidir novamente sobre a validade das alterações constitucionais promovidas, não as declarou inconstitucionais.

O que se deduz desse registro final é que o modelo vigente não pode ser caracterizado como de supremacia judicial. O Supremo Tribunal Federal tem a prerrogativa

tributação de tais contribuintes. A Corte respondeu de maneira negativa a essa indagação, valendo-se de uma interpretação semântica dos termos “circulação de mercadorias” e “estabelecimento”, constantes da regra de competência então vigente. Entendeu a Corte que as pessoas físicas não têm estabelecimento, mas sim domicílio, e que os contribuintes em geral não praticam atos de comércio, ficando, por conseguinte, fora do alcance da regra de competência do imposto. Esse julgamento teve vigorosa influência sobre a jurisprudência do Tribunal dali em diante, culminando com a edição da Súmula nº 660/STF, que pacificou o tema. Na sequência, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 33/2001, para superar o entendimento da Corte para tais casos. A discussão foi novamente levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal que, no recurso extraordinário com repercussão nº 474.267, confirmou a constitucionalidade da emenda e a possibilidade de incidência do ICMS em relação a pessoas físicas e não contribuintes diante do novo texto constitucional. Para uma análise detalhada e crítica de todo o histórico jurisprudencial e legislativo dessa discussão, v. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 252-255.

<sup>28</sup> A redação original do art. 195, I da Constituição autorizava a instituição da contribuição previdenciária devido pelo empregador com base na “folha de salários”, termo que, no julgamento do RE 166.772, de relatoria do Min. Marco Aurélio, o STF decidiu interpretar de modo a excluir os valores pagos aos administradores e autônomos, que não tinham vínculo jurídico com o empregador nos moldes da CLT. Assim, foi declarada a inconstitucionalidade da Lei nº 7.787/1989. Posteriormente, esse entendimento foi reafirmado e na ADI nº 1.102, de relatoria do Min. Maurício Corrêa, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade dos termos “empresário” e “autônomos” constantes do art. 22, I da Lei nº 8.212/91 baseados nas mesmas razões. Pois bem, em razão disso, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 20/1998 que alterou o art. 195, inciso I, da CF, para deixar claro que a contribuição patronal poderia incidir sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Ou seja, houve o claro intuito de superar o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e, até pela forma como o novo texto afastou o argumento utilizado pelo Tribunal para declarar a inconstitucionalidade da legislação anterior, a discussão não prosseguiu, prevalecendo a decisão do Congresso.

<sup>29</sup> As principais obras sobre o assunto no Brasil foram publicadas no começo da década, em ordem cronológica: Conrado Mendes Hübner, *Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação*, 2011; Rodrigo Brandão, *Supremacia Judicial versus Diálogos Constitucionais. A quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?*, 2012; e Gustavo da Gama Vital de Oliveira. *Direito Tributário e Diálogo Constitucional*, 2013. Cabe registrar que, embora sem menção expressa ao tema dos diálogos constitucionais, Ricardo Lobo Torres já alertava para a importância do tema da correção legislativa da jurisprudência. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2. p. 443.

<sup>30</sup> Reconhecendo a correção legislativa pela via de emenda constitucional como característica importante da teoria dos diálogos constitucionais v. BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. p. 299. No mesmo sentido, em obra que trabalha a questão sob o prisma do direito tributário, Gustavo da Gama Vital de Oliveira pontua o seguinte: “Conforme já mencionado, com base nos conceitos já desenvolvidos no presente trabalho, podemos compreender a correção legislativa da jurisprudência como uma das manifestações do diálogo constitucional. A mecânica da correção legislativa da jurisprudência pressupõe um antecedente lógico, que é a existência de entendimento jurisprudencial acerca de determinado tema de natureza constitucional. Discordando da solução dada pelo Judiciário ao tema, o Legislativo pode editar uma emenda constitucional que altere o texto constitucional com o intuito de superar o entendimento jurisprudencial. No caso brasileiro, mesmo após a edição da emenda constitucional corretiva, o debate ainda não é necessariamente encerrado, pois pode caber ao poder Judiciário o controle de constitucionalidade da emenda constitucional de forma a verificar eventual violação ao conteúdo de cláusula pétrea.” v. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 73.

de ser o intérprete final do direito, nos casos que são a ele submetidos, mas não é o dono da Constituição. Justamente ao contrário, o sentido e o alcance das normas constitucionais são fixados em interação com a sociedade, com os outros Poderes e com as instituições em geral. A perda de interlocução com a sociedade, a eventual incapacidade de justificar suas decisões ou de ser compreendido, retiraria o acatamento e a legitimidade do Tribunal. Por outro lado, qualquer pretensão de hegemonia sobre os outros Poderes sujeitaria o Supremo a uma mudança do seu desenho institucional ou na superação de seus precedentes por alteração no direito, competências que pertencem ao Congresso Nacional. Portanto, o poder do Supremo Tribunal Federal tem limites claros e a Corte tem reconhecido isso ao declarar a constitucionalidade de praticamente todas as correções legislativas de sua jurisprudência tributária que foram promovidas por emendas constitucionais. Na vida institucional, como na vida em geral, ninguém é bom demais e, sobretudo, ninguém é bom sozinho<sup>31</sup>.

## **2 Protagonismo da Matéria Tributária, crise numérica e a necessidade de mudança de paradigma em relação à repercussão geral em matéria tributária**

### **2.1 As razões do protagonismo do direito tributário na agenda do Supremo Tribunal Federal**

O Supremo Tribunal Federal tem uma participação central no debate tributário também no que se refere ao aspecto quantitativo<sup>32</sup>. No Brasil, a proximidade entre direito tributário e jurisdição constitucional é histórica e o número de demandas tributárias discutidas sob a ótica constitucional é imenso. Aqui, tanto os juízes, em geral, quanto os ministros do Supremo, em particular, são obrigados a decidir uma grande quantidade de temas fiscais diferentes, tendo sempre o texto constitucional como principal norte. Sob o ponto de vista da atuação do Supremo Tribunal Federal, esse fato se explica por pelo menos três motivos principais.

Primeiro, a Constituição de 1988 reservou um amplo espaço para a matéria, que vai além do estabelecimento de imunidades e garantias fundamentais dos contribuintes<sup>33</sup>. Nossa opção constitucional por uma federação em três níveis acarretou a necessidade de criação de um modelo bastante rígido de repartição de competências entre União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo a realizar a autonomia financeira inerente ao modelo federativo adotado. Em muitos casos, mais do que o mero poder de instituir determinados tributos, houve a inserção de materialidades econômicas na própria Carta (ex: renda, lucro, faturamento, receita, folha de salários), como no caso dos impostos e de algumas contribuições para a seguridade social de competência exclusiva da União Federal. Essa escolha do Poder Constituinte de constitucionalizar a matéria tributária tem gerado intermináveis discussões sobre o espaço deixado ao legislador infraconstitucional para instituir de maneira válida diversos tributos, gerando infundáveis litígios, muitas vezes de ordem meramente semântica e raramente diretamente ligados à justiça fiscal<sup>34</sup>.

A segunda causa desse protagonismo está na (compreensível) insistência dos advogados públicos e privados em fazer com que suas causas sejam efetivamente julgadas pelo Supremo, superando todos os filtros existentes. Como praticamente toda discussão tributária envolve direta ou indiretamente cifras financeiras expressivas de parte a parte, compensa suportar o risco e o custo da demanda judicial até o final, utilizando, e muitas vezes

<sup>31</sup> BARROSO, Luís Roberto. A razão sem voto: o Supremo Tribunal Federal e o governo da maioria. In: SARMENTO, D. (Coord.) *Jurisdição constitucional e política*. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 3-34.

<sup>32</sup> Sobre o tema, v. ROCHA, Sergio André. O Protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária? In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 415-430.

<sup>33</sup> Mesmo a luz do ordenamento constitucional anterior, Geraldo Ataliba já alertava para a rigidez constitucional do sistema tributário brasileiro. Cf. ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. *Revista jurídica Lemi*, Belo Horizonte, v. 13, n. 17, p. 17-38, nov. 1980. É preciso reconhecer que o quadro não melhorou após a edição da Constituição de 1988, ao revés, se agravou, especialmente com a constitucionalização do regime das contribuições sociais.

<sup>34</sup> Esse paradoxo foi muito bem captado pela lente de Ricardo Lodi Ribeiro, que divide a relação entre o Direito Tributário e a Constituição em duas dimensões: uma primeira, formal, ligada às regras de repartição de competência e de limitação constitucional ao poder de tributar, e que sempre recebeu muita atenção e prestígio da doutrina e da jurisprudência pátrias; outra de índole material e desenvolvimento mais recente, preocupada com a legitimação do sistema tributário e com a correta aplicação dos princípios constitucionais – em especial os ligados à ideia de justiça – que, na visão do autor, ainda não goza de tantos adeptos quanto à primeira. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: TEMAS de direito constitucional tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 1-23.

abusando, de toda sorte de recursos, na expectativa de um desfecho positivo. Mesmo porque, não raro, o próprio Supremo Tribunal Federal modifica o seu entendimento sobre determinado assunto, reforçando essa percepção por parte dos litigantes. Foi o que ocorreu no caso dos créditos presumidos de IPI nas entradas sujeitas à alíquota zero ou não tributadas, em que o Tribunal mudou de posição, revertendo uma linha jurisprudencial que era favorável ao contribuinte<sup>35</sup>. Como exemplo oposto, basta lembrar que o Plenário da Corte, em 2014, ao julgar o RE 240.785<sup>36</sup>, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, reconheceu a impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, contrariando várias decisões anteriores que consideravam a matéria como de natureza infraconstitucional, o que representava, na prática, a manutenção da posição então pacífica no Superior Tribunal de Justiça<sup>37</sup> que era favorável à tese da Fazenda Nacional<sup>38</sup>.

A última razão é mais recente em relação às demais: o principal filtro criado para barrar a avalanche de processos que chegam ao Supremo atualmente é facilmente ultrapassado quando estão em jogo demandas fiscais. Essa afirmação pode ser comprovada pela análise dos temas com repercussão geral já reconhecida, onde há um domínio amplo da matéria tributária, como será demonstrado à frente. É razoavelmente simples estruturar argumentos capazes de, a princípio, demonstrar que uma

causa tributária contém “questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa”, tal como estabelecido no art. 103, III, § 3º, CF, e regulamentado pelo art. 543-A, § 1º do CPC/1973. O Tribunal, por sua vez, tem se mostrado extremamente sensível a tais argumentos pró-repercussão geral em matéria tributária. Pensamos que a junção desses fatores explica o número tão expressivo de repercussões gerais sobre o tema.

## 2.2 A crise numérica

Dito isso, é preciso consultar os dados<sup>39</sup>. O número de processos sobre a matéria que chega ao Tribunal, a princípio, não parece expressivo. Apenas para que se coloque em perspectiva, segundo dados colhidos no próprio sítio eletrônico do Tribunal, entre 1990 e 2014 foram autuados no total 1.539.732 processos no STF. Destes, apenas 181.105 (11%) tratam de matéria tributária, o que inclui recursos e processos originários<sup>40</sup>. Considerando o estoque atual de demandas que aguardam julgamento, com números atualizados até 19.10.2015, as causas envolvendo direito tributário representam 14,5% do total de processos em tramitação hoje na Corte. Fazendo o recorte para abranger apenas os processos que chegaram ao Tribunal pela via recursal, que é a via mais natural de acesso à Corte, esse número já sobe para 18,2% do total de recursos em tramitação.

Por outro lado, o espaço concedido ao tema aumenta quando se olha para a Súmula de Jurisprudência Dominante da Corte. Dos 728 verbetes ainda em vigor, 172 dizem respeito à matéria tributária, ou seja, 23,63% do total. Em relação a esse número, é possível observar que a maioria dos enunciados foi editada antes do atual texto constitucional<sup>41</sup>. Isso poderia levar à suposição de que este quadro poderia ter sido alterado pela Constituição de 1988. Mas, na verdade, não foi isso o que ocor-

<sup>35</sup> Sobre a virada jurisprudência ocorrida no caso do crédito presumido de IPI, v. 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*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 261, p. 261-288, abr./jun. 2006.

<sup>36</sup> RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio.

<sup>37</sup> No STJ a discussão já tinha se definido de forma favorável à Fazenda Nacional, como se observa, entre outros, do seguinte julgado que então representava o entendimento da Corte: “TRIBUTARIO. COFINS. BASE DE CALCULO. INCLUSÃO DO ICMS. SUMULA 94/STJ. 1. E PACIFICO O ENTENDIMENTO NESTA CORTE NO SENTIDO DE QUE A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO FINSOCIAL. INTELIGENCIA DA SUMULA 94/STJ. 2. RECURSO IMPROVIDO.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. *REsp n. 156.708/SP*. Primeira Turma. Relator: Min. José Delgado. Brasília, 10 de março de 1998. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/514342/recurso-especial-resp-156708-sp-1997-0085687-9>>. Acesso em: 06 maio 2016.

<sup>38</sup> Negando seguimento aos recursos por considerar a matéria infraconstitucional, mencionem-se as seguintes decisões do Supremo: RE 390.056, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 436.661, Rel. Min. Gilmar Mendes; e RE 462.574, Rel. Min. Gilmar Mendes.

<sup>39</sup> Os dados utilizados nesse tópico foram todos colhidos no sítio eletrônico do Tribunal e estão atualizados até outubro de 2015.

<sup>40</sup> Para fins de estatística, Supremo Tribunal Federal considera como recursos os recursos extraordinários, os agravos de instrumentos e os agravos em recurso extraordinário. São considerados processos originários as demais classes de ações julgadas pelo Tribunal.

<sup>41</sup> Ricardo Lobo Torres chega a afirmar que a súmula de jurisprudência dominante do Supremo “é um instrumento valioso para a concretização do direito tributário no Brasil.” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2. p. 443.

reu. Analisando-se a incidência do direito tributário nas Súmulas Vinculantes, instrumento que surgiu a partir da Emenda Constitucional nº 45/2004, verifica-se que das atuais 53 Súmulas Vinculantes já editadas, 13 tratam de matéria tributária<sup>42</sup>. Vale dizer, em torno de 24% dos enunciados vinculantes, o que demonstra que a tendência mantém-se praticamente a mesma.

Os números se tornam mais impressionantes quando se observa de perto o instituto da repercussão geral, que foi a principal inovação introduzida no modelo de atuação do Supremo Tribunal Federal em tempos recentes. Dos atuais 867 temas de repercussão geral, entre julgados e pendentes de julgamento, 257 se referem a direito tributário. Isso equivale a aproximadamente 30% do total. Com isso, a matéria fiscal só perde para o direito administrativo, que tem 300 repercussões gerais em relação a este mesmo total já mencionado. Por outro lado, dos atuais 324 temas de repercussão geral pendentes de julgamento, 117 tratam de matéria tributária, ou seja, praticamente 36% do quantitativo de processos com repercussão geral a espera de uma decisão de mérito. Já direito administrativo conta com apenas 101 recursos pendentes de julgamento em sede de repercussão.

A situação da repercussão geral é agravada pelo acúmulo geral de processos no Tribunal. Apenas para que se tenha ideia, e tratando apenas de matéria tributária, entre 1954 e 2005, portanto, em um espaço de meio século, a Suprema Corte Americana julgou 279 casos<sup>43</sup>. Isso porque direito tributário é considerada uma das matérias que mais movimentam a agenda de julgamentos da Corte também por lá<sup>44</sup>. Embora se imponha reconhecer a diferença do sistema judicial existente entre os dois países<sup>45</sup>, é

preciso dizer que um ministro do Supremo Tribunal Federal decide sozinho esse mesmo número de casos envolvendo direito tributário (279) em três meses, no máximo. Pior, em quase todos eles, sequer chegará a ser proferir uma decisão mérito.

### 2.3 Necessidade de mudança de paradigma na matéria: critérios mais rígidos para a seleção de casos

No campo tributário, a eternização de litígios que aguardam julgamento gera insegurança aos contribuintes<sup>46</sup>. Além disso, a demora na solução dessas demandas fiscais agrava o impacto econômico que o processo terá ao final para a parte que sair derrotada. No caso das empresas, muitas vezes os valores encontram-se depositados como forma de se precaver da demora e manter a regularidade fiscal, o que acarreta a indisponibilidade de altas quantias por longo período de tempo. Para a Fazenda Pública, essas demandas se transformam em verdadeiros esqueletos, obrigando o Supremo Tribunal Federal a lidar com argumentos consequencialistas de matriz econômica de parte a parte quando finalmente resolve a causa. Todos perdem com a demora. E mais: nesse quadro, aumentam sensivelmente as chances de um resultado que module os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, excepcionando a regra da nulidade *ex tunc* e, em geral, frustrando uma das partes do litígio<sup>47</sup>.

Para que se tenha a dimensão do desafio que a matéria representa nesse momento, levando em conta o estoque atual de recursos com repercussão geral reconhecida, caso o Tribunal resolva pelo menos uma que verse sobre tributário por semana e não reconheça a repercussão geral de mais nenhum caso novo que envolva o assunto, demorará cerca de quatro anos para julgá-las. Por essa razão, a Corte precisa ser mais criteriosa nos temas sub-

<sup>42</sup> São elas as Súmulas Vinculantes de nº 08, 19, 21, 24, 28, 29, 31, 32, 41, 48, 50, 52 e 53.

<sup>43</sup> STAUDT, Nancy C.; LINDSTÄDT, René; O'CONNOR, Jason. Judicial decisions as legislation: congressional oversight of Supreme Court tax cases, 1954-2005. *New York University Law Review*, New York, v. 82, n. 1340, p. 1.340-1.402, nov. 2007.

<sup>44</sup> STAUDT, Nancy C.; LINDSTÄDT, René; O'CONNOR, Jason. Judicial decisions as legislation: congressional oversight of Supreme Court tax cases, 1954-2005. *New York University Law Review*, New York, v. 82, n. 1340, p. 1.349, nov. 2007.

<sup>45</sup> Nos EUA, a principal forma de caso chegar à Suprema Corte é pelo *writ of certiorari*, instrumento recursal que, especialmente após o *Supreme Court Selection Act* em 1988, confere ampla discricionariedade judicial à Corte para selecionar os casos a serem julgados. Esse formato possibilita um controle tanto quantitativo quanto qualitativo dos casos que serão julgados pelo Tribunal, o que torna diferentes

as experiências brasileira e americana. Para um estudo do tema sob a perspectiva do direito processual comparado, v. DANTAS, Bruno. *Repercussão geral: perspectivas histórica, dogmática e de direito comparado: questões processuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

<sup>46</sup> Sobre o tema, v. ROCHA, Sérgio André. O Protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária? In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 415-430.

<sup>47</sup> Sobre o tem, v. TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ADBF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 439-463.



metidos à repercussão geral daqui em diante. No campo tributário, uma boa medida é que seja dada preferência a temas que mais diretamente se liguem aos conflitos federativos e à defesa dos direitos e liberdades individuais dos contribuintes.

Nesse contexto, acreditamos que o Supremo deve fazer um esforço para deslocar o eixo temático das repercussões gerais, que hoje está muito centrado em questões relativas à incidência e à base de cálculo de contribuições, assuntos que não têm nenhuma ligação com normas materialmente constitucionais. Por exemplo, do total de temas de repercussão geral hoje, é possível localizar ao menos quatro diferentes e que dizem respeito à contribuição para o FUNRURAL<sup>48</sup>. No tocante à base de cálculo da COFINS, o número é ainda maior e atinge oito temas com repercussão geral reconhecida<sup>49</sup>.

Diante desse quadro, um bom parâmetro para a futura seleção de casos seria dar enfoque àqueles que tenham uma relação mais direta com normas tributárias materialmente constitucionais, como, por exemplo, as relacionadas aos direitos e garantias fundamentais dos con-

tribuintes e aos conflitos federativos. E, por outro lado, adotando uma postura mais rígida e seletiva em relação aos temas que tratam exclusivamente da extensão da base de cálculos de contribuições, entre outros. No próximo capítulo, são abordados três temas dessa nova postura aqui defendida, tendo por referência casos já julgados pela Corte. E, a partir deles, estabelecem-se conexões com outros casos que têm o mesmo fio condutor e que já tiveram a repercussão geral reconhecida, tratando de matéria constitucional da mais alta relevância.

### 3 Alguns temas para atuação futura da corte em matéria tributária

#### 3.1 Limites Constitucionais ao poder de tributar e as multas tributárias

Recentemente, a Primeira Turma produziu um acórdão no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872, de relatoria do primeiro autor, em que se discutiu o limite da multa tributária moratória frente ao princípio da vedação ao confisco<sup>50</sup>. A controvérsia está diretamente relacionada com os limites para restrição de direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente com os direitos de propriedade, liberdade e com a vedação ao excesso<sup>51</sup>. Por outro lado, tem como contraponto a necessidade de se instituir um sistema justo, mas que assegure o efetivo cumprimento das obrigações tributárias, potencializando o dever fundamental geral de contribuir para a manutenção do Estado Fiscal<sup>52</sup>.

<sup>48</sup> Quanto ao FUNRURAL, o Supremo já reconheceu a repercussão geral em quatro casos distintos todos relativos a temas muito próximos: (i) contribuição para o FUNRURAL do segurado especial (RE 761.263, Rel. min. Teori Zavacki); (ii) contribuição para o FUNRURAL da Agroindústria (RE 611.601, Rel. Min. Dias Toffoli); (iii) contribuição para FUNRURAL do empregador pessoa física antes da Emenda Constitucional nº 20/1998 (RE 596.177, Rel. Min. Ricardo Lewandowski); (iv) contribuição para o FUNRURAL do empregador rural pessoa física pós Emenda Constitucional nº 20/1998 (RE 718.874, Rel. Min. Edson Fachin).

<sup>49</sup> Apenas quanto a esse assunto, o Supremo já reconheceu a repercussão geral de discussões relativas: (i) à base de cálculo da PIS/COFINS na importação (RE 559.937, Rel. Min. Ellen Gracie); (ii) à ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 10.833/2003 (RE 570.122, Rel. Min. Marco Aurélio); (iii) à inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS/COFINS (574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia); (iv) à ampliação da base de cálculo da PIS/COFINS pela Lei nº 9.718/1998 (RE 585.235, Rel. Min. Cezar Peluso); (v) à inclusão do ISS na base de cálculo da PIS/COFINS (RE 592.616, Rel. Min. Celso de Mello); (vi) à inclusão dos créditos presumidos de IPI na base de cálculo da PIS/COFINS (RE 593.544, Rel. Min. Roberto Barroso); (vii) à inclusão da receita decorrente da locação de bens imóveis na base de cálculo da Contribuição da PIS/COFINS, tanto para empresas que tenham por atividade econômica preponderante esse tipo de operação, como para as empresas em que a locação é eventual e subsidiária ao objeto social principal (RE 599.658, Rel. Min. Luiz Fux); e, por fim, (viii) à inclusão de créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal na base de cálculo da PIS/COFINS (RE 835.818, Rel. Min. Marco Aurélio).

<sup>50</sup> As duas Turmas e o Plenário do Supremo Tribunal Federal já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória e de 100% para multa punitiva não seria confiscatório. Este parece ser, portanto, o índice ideal. Considerando as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e a tensão entre o dever de pagar tributos e as garantias constitucionais. Em sentido próximo, veja-se os seguintes julgados: RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 596.429 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa; RE 239.964, Primeira Turma, Rel. Min. Ellen Gracie.

<sup>51</sup> Sobre o tema do princípio da vedação do excesso aplicado às multas, v. ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, H. Bergmann. (Org.). *Fundamentos do Estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 149-168.

<sup>52</sup> Sobre o tema, José Casalta Nabais, em síntese, sustenta que não há necessidade de uma cláusula constitucional explícita que estabeleça o pagamento de tributos como um dever fundamental. Para o autor, basta que uma Constituição preveja em seu corpo uma “constituição fiscal”, ou se constitua efetivamente em um Estado Fiscal ou ainda traga um rol de direitos fundamentais cuja promoção, garantia e defesa, por certo, dependerá dos valores recolhidos pela via

Definir até onde vai o espaço de livre conformação do legislador para instituir validamente a tributação e seus consectários é um tema materialmente constitucional do qual já se ocupam, rotineiramente, as Supremas Cortes de outros países<sup>53</sup>. Na Alemanha, por exemplo, a despeito das dificuldades de objetivar tal fronteira, o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) admitiu a premissa de que se deve respeitar o núcleo do direito de propriedade, limitando-se a tributação sobre o que seria meia parte da riqueza revelada<sup>54</sup>. Na Espanha, ao analisar o limite constitucionalmente adequado das infrações tributárias, o Tribunal Constitucional expressamente assentou a relação ontológica entre as sanções tributárias e as sanções criminais, por considerar que ambas decorrem do *ius puniendi* estatal<sup>55</sup>. Com isso, em mais de

dos tributos. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 63.

<sup>53</sup> Na Argentina, embora a Suprema Corte de Justiça não tenha estabelecido critérios gerais a respeito do que seria uma incidência confiscatória, assentou que uma tributação que grave com mais 33% o proveito econômico de exploração normal de um imóvel é confiscatória. SOLER, Osvaldo H. *Tratado de derecho tributario*. 4. ed. Buenos Aires: La Ley, 2011. p. 250-251. Para uma visão geral sobre o debate relativo à aplicação do princípio do não confisco no Tribunal Constitucional Alemão, v. VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeito de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, n. 35, 2010. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/andrei\\_velloso.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/andrei_velloso.html)>. Acesso em: 25 out. 2015.

<sup>54</sup> O Tribunal Federal Constitucional Alemão consagrou o chamado princípio da semi-divisão, adotando como limite para a tributação não ultrapassar a linha do confisco o percentual de 50%. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuernrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1. p. 273-279. Esse parâmetro encontra ressonância na doutrina nacional, como destacado por Fábio Goldschmidt: "Se o Estado pertence e serve o povo, não é admissível que o resultado de seu trabalho reverta em maior parte ao Estado, e não ao povo. O cidadão não trabalha e não existe para sustentar o Estado. O Estado é que existe para amparar o cidadão [...] O tributo ou a carga tributária como um todo que grava mais de 50% da renda ou do patrimônio, nesse sentido, é nítido exemplo de tributação em colisão com o princípio republicano, na medida em que coloca o povo não como senhor, mas como refém do Estado. O povo passa a existir para sustentar o Estado. Trabalha não para si, mas para o Estado. Vive e existe, enfim, não em seu próprio proveito e regozijo, mas para atender e satisfazer as necessidades do Poder Público, que matematica e objetivamente passam a ser prioritárias." GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 224.

<sup>55</sup> Sobre o tema, v. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 69-70.

uma oportunidade, a Corte Suprema espanhola transportou para o campo do controle das sanções administrativas fiscais categorias típicas de direito penal, como, por exemplo, a noção de culpabilidade<sup>56</sup>.

No Brasil, a Constituição de 1988 estabeleceu como baliza para esse controle os princípios do não confisco e da proporcionalidade, que são normas dirigidas ao Estado como um contraponto ao poder de tributar, de modo a impedir eventuais arbítrios do legislador na instituição de tributos<sup>57</sup>. Desde meados dos anos cinquenta, a jurisprudência do Supremo já concebia que o poder de tributar deve ser compatível com o direito de propriedade, conforme se depreende da conclusão lançada no RE 18.331, de relatoria do Min. Orozimbo Nonato<sup>58</sup>. Mais recentemente, os precedentes do Tribunal têm convergido para uma análise da matéria à luz do não confisco e do princípio da proporcionalidade, como instrumentos de defesa do direito de propriedade<sup>59</sup>.

No futuro, o Plenário do Supremo deverá revisitar esse tema em pelo menos mais três oportunidades, para julgar os recursos extraordinários 882.461, 736.090 e 640.452, todos com repercussão geral já reconhecida. Os dois primeiros são de relatoria do Ministro Luiz Fux e

<sup>56</sup> Nesse sentido, o Tribunal Constitucional Espanhol se pronunciou na Sentença nº 76/1990 sobre a impossibilidade de se compatibilizar um regime de responsabilização objetiva com a Constituição espanhola. Em tradução livre, veja-se o seguinte trecho da decisão:

"É certo que, ao contrário do que aconteceu no Código Penal, em que esse termo foi substituído pela expressão "dolosa ou culposa", na Lei Geral Tributária (LGT) foi excluída qualquer adjetivação das ações ou omissões constitutivas de infrações tributárias. Mas isso não pode levar à conclusão errônea de que se excluiu da configuração do ilícito tributário o elemento subjetivo da culpabilidade, passando-se para um sistema de responsabilidade objetiva ou sem culpa. Na medida em que as infrações tributárias constituem-se como uma das manifestações *ius puniendi* do Estado, seria inaceitável em nosso ordenamento a possibilidade de aplicação de sanções tributárias sem dolo ou culpa."

<sup>57</sup> Além disso, a jurisprudência da Corte que proclama a possibilidade de se reverem multas excessivas no âmbito do direito tributário, à luz da vedação aos efeitos confiscatórios, é antiga. Como exemplo, o RE 57.904, Rel. Min. Evandro Lins e Silva; RE 60.964 e RE 78.291, Rel. Min. Aliomar Baleeiro; RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves. Neste último precedente, o relator afirmou expressamente que *o STF tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei*.

<sup>58</sup> Na ocasião o Supremo considerou que um aumento de mais de 100% de um ano para o outro do imposto de licença sobre cabines de banho era imodéstíssimo e ameaçava aniquilar a atividade particular.

<sup>59</sup> Entre vários precedentes, v. ADI 1.075 MC, Rel. Min. Celso de Mello.

tratam, respectivamente, dos limites para a instituição válida de multa fiscal de caráter moratório e da multa qualificada de 150%, está última, aplicada para os casos de fraude e sonegação fiscal em âmbito federal<sup>60</sup>. O último dos três casos citados é de relatoria do primeiro coautor do presente trabalho, e nele se busca definir parâmetros para aplicação das chamadas multas isoladas, que incidem nas hipóteses de descumprimento de alguma obrigação tributária instrumental. Com o julgamento desses casos acerca da interpretação das limitações constitucionais ao poder de tributar, espera-se que o Supremo possa contribuir de forma positiva para organizar o campo das sanções tributárias, parte especialmente sensível do complexo sistema tributário brasileiro.

### 3.2 Controle de constitucionalidade e federalismo fiscal

O STF já consolidou jurisprudência<sup>61</sup> firme no sentido da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos em desrespeito ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal e, por conseguinte, ao que determina LC nº 24/75<sup>62</sup>. Vale dizer, aqueles instituídos sem prévia aprovação por convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e que são concedidos rotineiramente por quase todos os Estados da Federação na tentativa de atrair investimentos e receitas. Em razão disso, as mais variadas formas de concessão de benefícios fiscais já foram declaradas inconstitucionais pelo Tribunal, dentre as quais: isenções<sup>63</sup>, diferimentos impróprios<sup>64</sup>, reduções de base de cálculo<sup>65</sup>, concessões de créditos presumidos<sup>66</sup>.

Disputas judiciais entre os entes parciais – isto é, entre Estados-membros ou, eventualmente, entre Municípios – é algo absolutamente insito ao modelo federa-

tivo<sup>67</sup>. Não raro o conflito se instaura em razão de discussões que envolvem aspectos relativos à autonomia financeira, como decorrência de um exercício abusivo de alguma competência constitucionalmente prevista, que acaba por avançar sobre os limites válidos do poder de tributar<sup>68</sup>. Essas violações à *conduta amistosa federativa* podem ocorrer tanto na relação entre ente central e entes parciais, quanto naquelas travadas entres os diversos entes parciais<sup>69</sup>. No Brasil, o Supremo é *locus*, por excelência, para resolução de tais problemas, sendo o intérprete preferencial das regras e princípios constitucionais que promovem a divisão de competências entre os membros da Federação.

A noção do que se constitui ou não violação ao mandamento de se manter uma conduta amistosa entre os entes federativos, parece ter influenciado uma das úni-

<sup>67</sup> Sobre o tema, v. ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 97-98.

<sup>68</sup> Uma das decisões judiciais mais famosas e citadas do mundo surge exatamente nesse contexto de disputa tributária entre entes federativos. No julgamento do caso *Macculloch v. Maryland*, a Suprema Corte Americana teve que decidir se o Estado de Maryland poderia instituir tributo sobre títulos do *Second Bank of the United States*, que acabara de ser incorporado pela União por ato do Congresso. O governo central argumentou que a tributação estadual sobre um instrumento de atuação federal era indevida. Por sua vez, o Estado de Maryland levantou afirmou que, ao determinar a incorporação do *Second Bank of the United States* à União, o Congresso excedeu os poderes que lhe foram constitucionalmente outorgados que a competência do Estado de Maryland para instituir tributos é ilimitada dentro de suas fronteiras. A decisão proferida pela Suprema Corte para o caso assentou duas importantes conclusões que influenciaram diversos julgados posteriores da Corte. Em resumo, são elas: (i) o Congresso Americano detém poderes implícitos para levar a efeito outros poderes expressamente previstos na Constituição; (ii) conferir a um estado o poder tributar um serviço da União, coloca em risco a própria supremacia do poder conferido à autoridade nacional, já que o poder de tributar, importa também no poder de destruir. Sobre o tema, v. MCCLOSKEY, Robert. G. *The American Supreme Court*. Chicago: The University of Chicago Press, 2010. p. 42-44. Ressaltando a ligação entre o direito tributário e as principais batalhas federativas, v. AVI-YONAH, Reuven; HINES, James; LANG, Michael. *Comparative fiscal federalism: comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's tax jurisprudence*. Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, 2007. p. 19-20.

<sup>69</sup> Konrad Hesse destaca que o dever de *fidelidade para com a federação* e o *mandamento da conduta amistosa federativa* são princípios não-inscritos da Constituição Alemã, importando em um mandamento geral de colaboração e cooperação recíproca. Cf. HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 212-215.

<sup>60</sup> No caso, é questionado o § 1º do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

<sup>61</sup> Nesse sentido, entre vários julgados sobre esse assunto, vide os acórdãos prolatados nas ações diretas de inconstitucionalidade de nº 2906, 2376, 3674, 3413, 4457, todas de relatoria do Min. Marco Aurélio e julgadas na mesma sessão plenária de 01.06.2011.

<sup>62</sup> O Art. 2º, §2º da LC 24/75 dispõe que: “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

<sup>63</sup> ADI 4276, Rel. Min. Luiz Fux.

<sup>64</sup> ADI 3702, Rel. Min. Dias Toffoli.

<sup>65</sup> ADI 2548, Rel. Min. Gilmar Mendes.

<sup>66</sup> ADI 3803, Rel. Min. Cezar Peluso.

cas exceções encontradas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévia anuência dos demais Estados da Federação, que foi considerado constitucional. De fato, no julgamento da ADI 3421, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Tribunal validou isenção de ICMS para os serviços públicos de água, luz, telefone e gás devido pelas igrejas e templos de qualquer crença, a despeito da desoneração concedida pelo Estado do Paraná não ter sido precedida de autorização por parte dos demais Estados via CONFAZ<sup>70</sup>. Em seu voto, o relator destacou que “[a] proibição de induzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da federação e isso não acontece na espécie”. Ou seja, não se verificando a deslealdade federativa que a regra constitucional objetiva impedir, a ausência de prévia autorização pelos demais Estados não pode invalidar a livre manifestação da autonomia financeira de um ente. Essa decisão tem um elevadíssimo significado para a forma como se percebe o Federalismo Fiscal no Brasil e tem merecido elogios da doutrina<sup>71</sup>.

No futuro, o Supremo Tribunal Federal continuará se deparando com diversas outras situações envolvendo disputas federativas relativas ao ICMS, seja no controle difuso ou no controle concentrado. À propósito, há um caso pendente de julgamento, mas com repercussão geral já reconhecida, que suscita questões interessantes e complexas<sup>72</sup>. Trata-se do tema 817, que é relevante, primeiro, porque envolve um debate sobre o nível de proteção devido aos contribuintes que possuem dívidas oriundas de benefícios fiscais declarados inconstitucionais pelo Supremo, naquelas hipóteses em que não houve qualquer modulação de efeitos. E, por outro lado, por discutir a possibilidade do Estado membro, posteriormente a ma-

nifestação do Supremo Tribunal Federal, promover a mitigação de determinados efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade, através de ato normativo próprio. Por exemplo, efetuando o perdão dessas dívidas por meio de lei específica.

O caso não é simples e, sem antecipar qualquer juízo sobre julgamento futuro, é possível afirmar que será uma daquelas decisões em que o pano de fundo é a matéria tributária, mas os efeitos se projetam para além desse campo. Nela o Supremo irá mais uma vez testar os limites da autoridade de suas decisões e a relação com os demais Poderes. E, com isso, revisitar a discussão dos diálogos constitucionais, desta vez analisando a constitucionalidade da correção legislativa de jurisprudência promovida pelo legislador estadual e sua prevalência, ou não, diante de uma decisão prévia do Supremo sobre a modulação dos efeitos da decisão<sup>73</sup>.

<sup>73</sup> Especificamente sobre a possibilidade de correção legislativa por lei ordinária, o Supremo tem pelo menos dois julgados em sentidos opostos, tratando de leis editadas pelo Congresso Nacional. No primeiro caso, a Lei nº 10.628/02 introduziu um §1º ao art. 84, do Código de Processo Penal, estabelecendo que o foro por prerrogativa de função seria mantido mesmo após o fim da função pública, em relação aos atos praticados no exercício do cargo. Essa disposição significava, na prática, o restabelecimento do entendimento constante da Súmula 394, do Supremo Tribunal Federal, que havia sido cancelada pela Corte em tempo recente (Inq 687-QO, Rel. Min. Sydney Sanches). No entanto, em um caso singular de reação jurisdicional à reação legislativa, o STF declarou a inconstitucionalidade da lei, afirmando que não caberia ao Congresso rever a interpretação do texto constitucional dada pela jurisdição. V. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 2.797/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 19 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629993>>. Acesso em: 06 maio 2016. O outro caso também envolvia o enunciado de uma súmula do Tribunal, notadamente o de nº 726 que, interpretando o art. 40 §5º da CF, estabelecia que “para efeito de aposentadoria especial, não se computa o tempo de serviço prestado fora da sala de aula”. Pois bem, foi editada a Lei nº 11.301/2006 que acrescentou o §2º ao art. 67 da Lei nº 9.394/1996, basicamente para dizer o contrário do que decidirá o Supremo. Assim, pelo novel dispositivo são consideradas funções de magistério aquelas exercidas por professores e especialistas em educação no desempenho de atividades educativas, quando exercidas em estabelecimento de educação básica em seus diversos níveis e modalidades, incluídas, além do exercício da docência, as de direção de unidade escolar e as de coordenação e assessoramento pedagógico. Essa norma foi objeto da ADI nº 3.772, proposta pelo Procurador Geral da República, alegando que essa alteração legislativa violava a autoridade de decisões anteriores do Supremo. Contudo, a ADI 3772 foi julgada parcialmente procedente para excluir da nova regra apenas

<sup>70</sup> O Supremo tem entendimento consolidado no sentido da inaplicabilidade das regras de imunidade aos contribuintes de fato dos impostos indiretos. Nesse sentido, entre vários, v. ARE 758886 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso.

<sup>71</sup> Nesse sentido, elogiando a decisão, v. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 59, n. 133, p. 133-151, set./out., 2012. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=81900>>. Acesso em: 14 nov. 2015. No mesmo sentido, v. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O STF deve pesar razões econômicas e Sociais ao Julgar o ICMS. *Revista Consultor Jurídico*, 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-alexandre-stf-pegar-razoes-economicas-sociais-julgar-icms>>. Acesso em: 06 maio 2016.

<sup>72</sup> RE 851.421, Rel. Min. Marco Aurélio.



### 3.3 Coisa julgada, ação rescisória e mudança de jurisprudência em matéria tributária

O Plenário do Tribunal julgou, em 2014, o RE 590.809, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. No caso concreto, o recurso extraordinário foi interposto contra acórdão que julgou procedente o pedido formulado em ação rescisória para desconstituir decisão que julgou em desconformidade com a tese firmada no Recurso Extraordinário nº 353.657/PR. O precedente do Supremo mencionado pelo tribunal de origem concluiu pela inavaliabilidade do creditamento do IPI nas hipóteses de insumo adquirido não tributado ou sujeito à alíquota zero, revertendo a tendência jurisprudencial inaugurada no julgamento dos recursos extraordinários 212.484<sup>74</sup> e 350.446<sup>75</sup>. No RE 590.809, os recorrentes alegavam violação aos princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações sociais. Inicialmente, salientava-se não ser cabível a ação rescisória, dada a excepcionalidade do instituto. Asseverava-se, ainda, haver sido reconhecido o direito ao crédito com base em jurisprudência consolidada pelo Supremo à época.

Quanto ao instituto da rescisória, a Corte tinha convencimento firmado que dizia ser possível afastar a aplicação do enunciado nº 343<sup>76</sup> de sua Súmula sempre que se tratasse de discussão constitucional<sup>77</sup>. Por essa

lógica, a interpretação constitucional definida pelo Supremo, como decorrência da aplicação dos princípios da força normativa da constituição e da máxima eficácia das normas constitucionais, deveria prevalecer em qualquer hipótese. Ou seja, por essa lógica, até o final do prazo decadencial para ajuizamento da rescisória, era possível desconstituir qualquer decisão transitada em julgada contrária à visão atual da Corte sobre determinada questão, por se tratar de uma “coisa julgada inconstitucional”<sup>78</sup>.

Pois bem. Resolvendo a demanda, o Tribunal manteve no caso a aplicação do enunciado nº 343 de sua Súmula e concluiu que, a despeito de se tratar de matéria constitucional, o acórdão que se buscava rescindir tinha sido prolatado em consonância com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal até então, o que impunha a sua manutenção. Assim, forte na ideia de respeito à segurança jurídica e, em especial, ao seu aspecto subjetivo consubs-

---

aos requisitos constantes do verbete nº 343 de sua Súmula, conforme consagrado no julgamento do RE nº 328.812. Mais tarde, essa posição foi reafirmada no julgamento das ações rescisórias 1.409 e 1578. Por ser mais elucidativa, faz-se a citação da ementa do *leading case*, o RE 328.812, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes: “Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. 2. Julgamento remetido ao Plenário pela Segunda Turma. Conhecimento. 3. É possível ao Plenário apreciar embargos de declaração opostos contra acórdão prolatado por órgão fracionário, quando o processo foi remetido pela Turma originalmente competente. Maioria. 4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF. 5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional. 6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. 7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma para que o Tribunal a quo aprecie a ação rescisória.”

<sup>78</sup> O termo não tem um sentido unívoco e tem sido utilizado em doutrina para definir fenômenos distintos, desde sentenças proferidas em desacordo com determinado entendimento do STF, até decisões absolutamente teratológicas e que, a despeito de não violarem algum precedente em especial da Corte, vão de encontro a princípios e regras expressos na Carta (relativização da coisa julgada). Aqui ele é utilizado para definir, como no caso concreto, uma coisa julgada que foi produzida em desacordo com a posição atual do Supremo Tribunal Federal sobre determinado assunto e cujo prazo de dois anos para ajuizamento da ação rescisória ainda não tenha transcorrido. Sobre o tema, v. BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 252-257. Com um enfoque no direito processual, v. MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada inconstitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

---

os especialistas em educação, mantida a parte final que objetivava superar claramente a posição do Supremo em relação aos professores. V. ADI 3.772, Rel. Min. Carlos Brito e Rel. p/ acórdão Min. Ricardo Lewandowski. Nos dois casos citados, mais do que discutir a legitimidade da jurisdição constitucional ou a questão dos diálogos constitucionais, o que pesou foi a manutenção ou a mudança de opinião do Tribunal quanto ao mérito envolvido na questão.

<sup>74</sup> RE 212.484, Pleno, Min. Rel. Ilmar Galvão. Relator p/ acórdão Min. Nelson Jobim: “Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção”.

<sup>75</sup> RE 350.446, rel. Min. Nelson Jobim: “Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito de aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito”.

<sup>76</sup> STF, Súmula 343: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”

<sup>77</sup> O entendimento da Corte se construiu inicialmente no sentido de que a matéria constitucional não se submeteria

tanciado pela proteção à confiança legítima, o Tribunal decidiu tendo em conta a posição jurídica daqueles que estavam respaldados por uma decisão transitada em julgada formada segundo a interpretação constitucional consagrada pelo Supremo Tribunal Federal à época.

Em doutrina, o primeiro coautor deste artigo sempre defendeu que a mudança de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal gera direito novo e, portanto, não deve ser aplicada de maneira retroativa<sup>79</sup>. De modo que, embora estivesse impedido para julgar o caso comentado, fez o registro em Plenário da alegria pela maioria formada em torno do belíssimo voto do relator, ministro Marco Aurélio. Aqui, se nossas ideias não coincidiram lá no início, fiquei feliz que elas tenham podido, em essência, se encontrar em um lugar no futuro<sup>80</sup>.

<sup>79</sup> 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*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 261, p. 272-273, abr./jun. 2006.

<sup>80</sup> Sobre o tema, vale conferir trecho do voto Ministro Marco Aurélio no RE 590.809, especialmente na parte em que explica a relação desse caso com a opção por não modular os efeitos das decisões produzidas nos RE's 353.657/PR e 370.682/SC, processos em que atuei, na época, como advogado, veja-se: "Nesses recursos apreciados em 2007, o ministro Ricardo Lewandowski suscitou questão de ordem no sentido de modular os efeitos do pronunciamento, cogitando da eficácia ex nunc da nova interpretação ante a alteração da jurisprudência que prevalecera naquele precedente de 1998. Sua Excelência sustentou que, "em homenagem não apenas ao princípio da segurança jurídica, mas também aos postulados da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito", os efeitos prospectivos se impunham. Os demais Ministros refutaram a proposta. Explicitaram que, apenas na declaração de inconstitucionalidade, a modulação se faz possível e que, em razão da ausência de posição consolidada do Tribunal, inexistia base de confiança suficiente para tanto. Votei contra a modulação porque não a admito em situação alguma. A falta de decisões plenárias transitadas em julgado, alusivas ao direito de crédito quanto a insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero – havia, tão somente, para isenção –, realmente, inviabilizava a plena modulação nesses específicos casos – isso, claro, para os que concordam com a modulação. Contudo, desses mesmos fatos não se podem extrair quaisquer consequências negativas à observância do Verbete nº 343 da Súmula do próprio Supremo, ante a particularíssima importância de se proteger o instituto da coisa julgada. Os novos precedentes implicaram, sem dúvida, superação do entendimento sufragado anteriormente, de modo a impor-se a observância do Verbete nº 343 da Súmula. Há a necessidade de distinguir circunstâncias relativas à modulação e à tutela da coisa julgada, identificando os pressupostos de cabimento do verbete quando são efetivamente satisfeitos consideradas as particularidades, já descritas, dos litígios quanto aos insumos e matérias-primas isentos, não tribu-

## 4 Conclusão

O Supremo Tribunal Federal exerceu, exerce e continuará exercendo um papel de protagonismo no direito tributário, com relevantes contribuições para o desenvolvimento dos principais temas de jurisdição constitucional no Brasil. Por outro lado, a Corte atualmente vive uma crise numérica, que é ainda mais aguda quando se olha para a repercussão geral, cujo grande passivo hoje está nas causas de direito tributário. Parece ser esse um bom momento de repensar os critérios de seleção de casos e adotar uma posição mais restritiva quanto aos recursos dessa natureza que terão a repercussão geral reconhecida. Em lugar de um modelo idealizado e que prometa julgar muito mais do que o Tribunal racionalmente consegue, gerando um acúmulo que caminha para 40% de causas tributárias entre todas as repercussões gerais pendentes de julgamento, é necessário avançarmos para um modelo mais sincero e realista.

A percepção geral de que todos os casos relevantes do ponto de vista econômico precisam ser decididos pelo Supremo Tribunal Federal alimenta uma corrida para que praticamente todas as discussões envolvendo matéria tributária busquem seu espaço na agenda futura da Corte. Isso tem um potencial preocupante de tornar o Tribunal disfuncional, o que causaria efeitos negativos para o ambiente tributário, em geral, e para a atuação do Tribunal, em particular. Para o ambiente fiscal, em que a segurança jurídica tem um peso ainda maior, permanecer anos à espera de uma decisão sobre a incidência ou não de determinada contribuição ou imposto aumenta os custos dos negócios, freia os investimentos mais expressivos e não garante a previsibilidade que demandam os orçamentos públicos, cada dia mais escassos. Em relação ao prejuízo à atuação da Corte, o excessivo gasto de energia e tempo em questões tributárias sem verdadeira expressão constitucional impede o avanço do trabalho do Supre-

tados e sujeitos à alíquota zero. [...] A verdade é que, diante do quadro decisório revelado até então, o acórdão rescindendo não pode ser visto como a violar a lei, mas como a resultar da interpretação possível segundo manifestações do próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal." Conforme me manifestei em plenário à época, embora estivesse impedido de participar do julgamento, por ter atuado como advogado nos RE's 353.657/PR e 370.682/SC, fiquei contente com a decisão do Tribunal e, em especial, com o voto do ministro Marco Aurélio, que primou pela segurança jurídica e pela proteção da confiança legítima.

mo em discussões verdadeiramente ligadas a direitos fundamentais, que deveriam fazer parte do cardápio diário de decisões de um Tribunal Constitucional.

Como foi dito no início do texto, a ideia central é que a racionalização da agenda futura do Tribunal passa por uma seleção minimalista de casos que terão a repercussão geral reconhecida em matéria tributária, com especial ênfase na escolha dos temas que têm maior relevância constitucional. Em especial, como demonstrado pelos exemplos alinhados no capítulo III do presente artigo, aqueles que envolvam normas materialmente constitucionais, como a aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar, a resolução de conflitos federativos e a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes, como, por exemplo, a segurança jurídica.

## Referências

- ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. *Revista jurídica Lemi*, Belo Horizonte, v. 13, n. 17, p. 17-38, nov. 1980.
- ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, H. Bergmann. (Org.). *Fundamentos do Estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- AVI-YONAH, Reuven; HINES, James; LANG, Michael. *Comparative fiscal federalism: comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's tax jurisprudence*. Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, 2007.
- BARBOSA, Rui. *Os actos inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Atlântida, 1983.
- BARROSO, Luís Roberto. A razão sem voto: o Supremo Tribunal Federal e o governo da maioria. In: SARMENTO, D. (Coord.) *Jurisdição constitucional e política*. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 3-34.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2015.
- 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*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 261, p. 261-288, abr./jun. 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e Cláusulas Pétreas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O STF deve pesar razões econômicas e Sociais ao Julgar o ICMS. *Revista Consultor Jurídico*, 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-alexandre-stf-pesar-raozes-economicas-sociais-julgar-icms>>. Acesso em: 06 maio 2016.
- DANTAS, Bruno. *Repercussão geral: perspectivas histórica, dogmática e de direito comparado: questões processuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.
- HOGG, Peter; BUSHELL, Allison A. The charter dialogue between courts and legislatures (or perhaps the chart isn't such a bad thing after all). *Osgoode Hall Law Journal*, Toronto, v. 35, n. 75, p. 75-124, Spring, 1997.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada inconstitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- MCCLOSKEY, Robert. G. *The American Supreme Court*. Chicago: The University of Chicago Press, 2010.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.
- NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional: a propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 199, n. 21, p. 21-57, jan./mar. 1995.
- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: TEMAS de direito constitucional tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 1-23.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 59, n. 133, p. 133-151, set./out., 2012. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=81900>>. Acesso em: 14 nov. 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

ROCHA, Sergio André. O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária? In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 415-430.

SOLER, Osvaldo H. *Tratado de derecho tributario*. 4. ed. Buenos Aires: La Ley, 2011.

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

STAUDT, Nancy C.; LINDSTÄDT, René; O'CONNOR, Jason. Judicial decisions as legislation: congressional oversight of Supreme Court tax cases, 1954-2005. *New York University Law Review*, New York, v. 82, n. 1340, p. 1.402, nov. 2007.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuernrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ADBF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 439-463.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

TUSHNET, Mark. *Weak courts, strong rights: judicial review and social welfare rights in comparative constitutional law*. Princeton: Princeton University Press, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeito de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, n. 35, 2010. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/andrei\\_velloso.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/andrei_velloso.html)>. Acesso em: 25 out. 2015.

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.