



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

**A delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras na
Constituição de 1988**

Rio de Janeiro

2012

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

**A delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras na Constituição
de 1988**

Tese apresentada como requisito parcial para
obtenção do título de Doutor, ao Programa de
Pós-Graduação em Direito, da Universidade
do Estado do Rio de Janeiro. Área de
concentração: Direito Público.



Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

O48d Oliveira, Gustavo da Gama Vital de.

A delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras na Constituição de 1988 / Gustavo da Gama Vital de Oliveira. - 2012. 194 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito público - Teses. 2. Cláusulas (Direito)- Teses. 3. Constituição – Emendas -Teses. I. Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 342

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

**A delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras na Constituição
de 1988**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Direito Público.

Aprovada em 27 de março de 2012

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Marco Antônio Ferreira Macedo
Universidade Feral Fluminense

Prof. Dr. Gustavo Sampaio Telles Ferreira
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2012

Ao chegarmos ao ano 2000, o grande debate tributário situa-se nas 'cláusulas pétreas'! O modelo formal atingiu o topo lógico do debate sobre a Constituição; aquilo que começou como debate sobre a relação entre a portaria e decreto, decreto e lei, lei e Constituição acabou extrapolando a própria Constituição para envolver temas que se encontram fora dela e apenas são nela refletidos.

Marco Aurélio Greco

RESUMO

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *A Delimitação das Cláusulas Pétreas Tributárias e Financeiras na Constituição de 1988*. 2012. 193 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

O texto constitucional brasileiro de 1988 sofreu diversas alterações em matéria tributária e financeira. Praticamente todas as emendas constitucionais tiveram sua constitucionalidade questionada em razão de alegadas violações aos limites materiais do poder de reforma constitucional. O presente trabalho procura delinear alguns parâmetros para a construção de contornos mais precisos dos limites do poder de reforma constitucional em matéria tributária e financeira. A delimitação de tais parâmetros de reforma, além de contribuir para o exercício da jurisdição constitucional na análise da constitucionalidade das emendas constitucionais, permite que sejam mais bem delineadas quais as decisões fundamentais que a Constituição adotou na seara financeira e tributária, relacionadas ao federalismo, aos direitos fundamentais e à separação de poderes.

Palavras-chave: Cláusulas pétreas. Emendas constitucionais. Direito financeiro e tributário. Federalismo. Direitos fundamentais. Separação de poderes.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Entrenchment clauses of brazilian constitution in tax law*. 2012. 193 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

This study aims to analyze the constitutional amendments and to examine the limitations to which they are submitted in tax and public finance law. Constitutional changes are necessary as means of preservation and conservation of the Constitution. Constitutional norms are not to be considered perfect but are yet in a constant state of mutual interaction with reality. The obtained results with the research enables us to evaluate the limitations that are imposed to constitutional amendments, the binding orders of the Constitutional Court, the prohibition of abolition of perpetual clauses, as the prohibition retreating to fundamental rights, federalism and separation of powers.

Keywords: Judicial review. Constitutional amendments. Brazilian tax and public finance law. Perpetual clauses in the Brazilian Constitution. Federalism, fundamental rights. Separation of powers.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 AS EMENDAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS E OS QUESTIONAMENTOS JUDICIAIS EM TORNO DE SUA CONSTITUCIONALIDADE.....	11
2 PARÂMETROS MATERIAIS PARA A DELIMITAÇÃO DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS.....	16
2.1 Neutralidade política da jurisdição constitucional.....	16
2.2 A abertura aos valores, a interdisciplinariedade e a teoria dos direitos fundamentais.....	29
3 CONTORNOS GERAIS DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS.....	47
3.1 Forma federativa de Estado.....	47
3.2 Separação de poderes.....	63
3.2.1 <u>Separação de poderes e a autonomia financeira</u>	66
3.2.2 <u>Separação de poderes e execução orçamentária</u>	70
3.2.3 <u>Separação de poderes e tributação</u>	72
3.3 Direitos e garantias individuais.....	82
3.3.1 <u>Substituição tributária para frente (EC 3/93)</u>	89
3.3.2 <u>Instituição da CPMF (EC 12/96)</u>	93
3.3.3 <u>Modificação do art. 195, I e II da CF (EC no. 20/98)</u>	94
3.3.4 <u>Possibilidade de instituição de tributo por emenda constitucional (EC no. 21/99)</u>	96
3.3.5 <u>Progressividade fiscal do IPTU (EC no. 29/00)</u>	98
3.3.6 <u>ICMS e a importação por pessoa física (EC no. 33/01)</u>	101
4 FUNÇÕES DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....	109

5 ESTUDO DE ALGUMAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS E ANÁLISE DE SUA CONSTITUCIONALIDADE À LUZ DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS.....	121
5.1 A anterioridade tributária como cláusula pétrea.....	121
5.2 Precatórios, Emendas Constitucionais 30/00 e 62/09 e a violação de cláusulas pétreas financeiras.....	129
5.3 Imunidade das exportações como cláusula pétrea tributária.....	161
CONCLUSÕES.....	172
REFERÊNCIAS.....	177

INTRODUÇÃO

O objeto da tese surgiu a partir da constatação empírica de que parcela bastante significativa das emendas constitucionais que alteraram o texto constitucional brasileiro de 1988 cuidaram da matéria tributária e financeira. Ademais, praticamente todas as emendas constitucionais que trataram da temática em exame tiveram sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal, com fulcro em alegada violação dos limites materiais ao poder de reforma da Constituição (art. 60, §4º, da CF).

Tais fatores, aliados à circunstância de que a matéria tributária e financeira é tratada com riqueza de detalhes na Constituição Federal, recomendam que a doutrina procure desenvolver parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias. Dos quatro incisos previstos no art. 60, §4º, da CF, apenas o inciso II (voto direito, secreto, universal e periódico) não possui ligação direta com a matéria ventilada. Os demais incisos, ao contrário, possuem estreita ligação com os temas tributários e financeiros.

De forma surpreendente, apesar da enorme relevância da questão, *não há notícia de nenhuma publicação específica que tenha abordado analiticamente o tema das cláusulas pétreas tributárias e financeiras.*¹ Evidentemente, até mesmo pelo elevado número de emendas constitucionais nesta seara, a doutrina brasileira abordou o tema diversas vezes, mas sempre de maneira pontual, sem a preocupação de sistematizar as linhas teóricas que devem nortear o trabalho de lapidação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras.

O trabalho parte da convicção da necessidade imperiosa de ser preenchida tal lacuna na doutrina brasileira. Além da inegável importância prática da definição dos contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras, o projeto parte do pressuposto de que tal escopo somente será plenamente atingido por intermédio do

¹ Deve ser destacado que a doutrina brasileira produziu quatro importantes trabalhos que analisam de forma específica o tema em exame: CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 9, 1996, p. 28-33; AMARO, Luciano. As Cláusulas pétreas e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 21, 1997, p. 71-78; CARRAZZA, Roque Antônio. A reforma tributária e as cláusulas pétreas. *Revista de Direito Tributário*, n. 67, 1997, p. 252-257; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 92, 2003, p. 40-46. Não obstante seja inegável a qualidade dos trabalhos citados, a proposta dos autores que produziram tais artigos, até mesmo em função da reduzida extensão dos mesmos, não foi examinar o tema com a profundidade que se pretende imprimir no presente projeto de tese.

correto equacionamento de alguns dos temas mais relevantes da teoria e da filosofia constitucional contemporânea: constitucionalismo, democracia, direitos fundamentais, federação e separação de poderes.

Desta forma, pretende-se construir os contornos gerais das cláusulas pétreas tributárias e financeiras no âmbito da Constituição de 1988, de maneira a fornecer parâmetros para a jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais financeiras e tributárias, delimitando o campo de atuação legítima do constituinte derivado.

O trabalho demandará a identificação de quais as decisões políticas fundamentais em matéria tributária e financeira que compõem as cláusulas pétreas, a partir da análise do quadro axiológico subjacente ao texto de 1988, de modo a fornecer parâmetros gerais que possam guiar os trabalhos do Poder Legislativo e do Poder Executivo no processo legislativo de iniciativa do poder de reforma constitucional.

Será reforçado que a interpretação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras precisa sofrer os influxos da doutrina constitucionalista brasileira, que advoga a necessidade de consideração do princípio democrático no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, sob pena de acarretar injustificada rigidez constitucional excessiva da matéria tributária e financeira já extensamente tratada no texto constitucional de 1988. Especialmente em relação à definição da face tributária e financeira do art. 60, §4º, inciso IV, da CF, a necessidade de utilização do moderno instrumental da teoria geral dos direitos fundamentais, especialmente as lições acerca dos limites das restrições legislativas na matéria;

Outro objetivo fundamental que irá inspirar o trabalho é demonstrar a insuficiência da adoção de critérios meramente formais no trabalho de lapidação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras, o que obriga o intérprete a investir em critérios materiais para o cumprimento de tal objetivo, a partir da consideração de postulados básicos que devem guiar tal tarefa: a neutralidade política da jurisdição constitucional, a abertura do sistema constitucional tributário e financeiro aos valores e à interdisciplinariedade.

O termo “cláusulas pétreas” será utilizado no presente trabalho como sinônimo dos limites materiais ao poder de emenda constitucional delineados no art. 60, §4º, da CF 88.

Ao mencionar o termo “cláusulas pétreas financeiras”, nosso objetivo é indicar os limites materiais de emenda ao texto constitucional que estão relacionados mais diretamente com a disciplina das finanças públicas na Constituição de 1988, especialmente a matéria orçamentária (art. 163 a 169 da CF 88). Já o termo “cláusulas pétreas tributárias” faz referência mais especificamente aos institutos ligados à tributação (art. 145 a 162 da CF 88).

1 AS EMENDAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS E OS QUESTIONAMENTOS JUDICIAIS EM TORNO DE SUA CONSTITUCIONALIDADE

A análise do conteúdo das emendas constitucionais que modificaram o texto brasileiro de 1988 revela que a matéria tributária é certamente um dos campos mais visitados pelo constituinte derivado.² Basta uma leitura do capítulo I do Título VI da Constituição Federal (que trata do sistema tributário nacional e contempla os artigos 146 a 162 do texto) para constatar que poucos foram os dispositivos que permanecem com a redação original de outubro de 1988.

Embora seja possível chegar à conclusão acima por simples leitura da Constituição, é importante destacar que há importantes estudos no âmbito da ciência política brasileira que comprovam, por intermédio de dados empíricos, que a matéria financeira e tributária tratada na Constituição efetivamente sofreu diversas alterações. Neste sentido, Celina Souza realizou importante estudo em que demonstra a destacada prevalência do tema fiscal (gênero que inclui a matéria tributária e de finanças públicas) na agenda de reformas da Constituição, afirmando que nada menos do que 35% dos dispositivos alterados pelas emendas constitucionais até 2008 trataram da matéria fiscal. Para destacar a relevância do número apontado, basta observar que o segundo tema mais abordado pelas emendas constitucionais (alterações no modelo econômico) atingiu o percentual de apenas 13%, ou seja, quase um terço do percentual da matéria fiscal.³

Marcus Abraham também menciona números impressionantes que confirmam a expressiva preferência do constituinte derivado pela matéria fiscal. Até 2008, houve 19 emendas constitucionais tratando da matéria financeira e tributária, além

² A expressão “poder constituinte derivado” é considerada, conforme leciona Luís Roberto Barroso, “tecnicamente problemática”, pois a rigor o poder de reforma do texto constitucional é um poder constituído, sendo subordinado aos diversos limites que o constituinte originário impôs no texto constitucional. Todavia, trata-se de expressão consagrada na prática e pela doutrina, de forma que, com as ressalvas já explicitadas, será também utilizada no presente trabalho. Sobre a questão terminológica descrita, ver BARROSO, *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 144-145.

³ SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, 2008, p. 802.

de uma emenda constitucional de revisão. Ao todo, tais emendas produziram cerca de 40 alterações no sistema tributário constitucional.⁴

São diversos os fatores que podem explicar o elevado número de emendas constitucionais na matéria fiscal. Um dos mais evidentes é a constatação de que, em comparação às demais Constituições que o Brasil já adotou, a Carta de 1988 cuidou do sistema tributário e das finanças públicas de forma mais detalhada do que qualquer outra.⁵ Desta forma, as mudanças no plano nacional e internacional ocorridas ao longo da década de 90, especialmente a necessidade de estabilização monetária do país (Plano Real) e a intensificação do processo mundial de globalização⁶ exigiram significativas alterações no texto original da Constituição de 1988.

Outro fator que contribuiu significativamente para a proliferação de emendas constitucionais em matéria fiscal foi a nítida reação do Governo Federal ao projeto de descentralização financeira em favor de Estados e Municípios implementado pela Constituição de 1988.⁷

Como destaca Luís Roberto Barroso, o texto de 1988 procurou promover verdadeira reconstrução do federalismo brasileiro que fora sensivelmente abalado

⁴ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 28-29.

⁵ No mesmo sentido, SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, 2008, p. 798: "Além disso, os constituintes de 1988 mantiveram a tendência das constituições anteriores de inserir no corpo da Constituição um amplo leque de políticas públicas, muitas detalhadas no corpo constitucional, ampliando, por exemplo, a lista de disposições do título constitucional sobre a ordem social, *assim como detalhando mais do que as constituições anteriores o título constitucional sobre tributação.*" grifo nosso. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do direito tributário. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário na Constituição. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, v. 1, 2007, p. 48-69. SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. In: *Livre e Iguais*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 181.

⁶ Para uma análise detalhada da relação entre a mudança do sistema constitucional tributário brasileiro pelas sucessivas emendas constitucionais e as necessidades de adaptação da economia brasileira ao processo de globalização, vale destacar, no âmbito da ciência econômica, o trabalho de ALVES, Alex Neyves Mariani. *O ajuste do sistema constitucional tributário brasileiro após 1988 no contexto do processo de globalização*. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-graduação em Economia do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), João Pessoa, 2004.

⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, no. 4, 2004, p. 210. No mesmo sentido, ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 47.

pelo modelo centralizador adotado pela carta autoritária de 1967-69. A autonomia de Estados e Municípios foi revitalizada, especialmente no campo das competências tributárias e nas competências político-administrativas, em nítida direção favorável à descentralização fiscal.⁸ Alexandre Aragão também destaca que os “ventos de liberdade e descentralização” da CF de 88 atingiram o tema do federalismo fiscal, erigindo os Municípios à condição de entes políticos federados e fortalecendo a posição dos Estados-membros, com o objetivo de que o federalismo brasileiro deixasse o ranço centralizador para a assunção de um federalismo de equilíbrio.⁹

Com efeito, uma das características mais marcantes da formulação do sistema tributário na constituinte de 1988 foi a busca da formatação de um sistema que pudesse fortalecer a autonomia de Estados e Municípios pela maior participação dos entes subnacionais na distribuição da competência tributária e na própria divisão das receitas tributárias obtidas pelos impostos federais.¹⁰

Ocorre que logo após a promulgação da Constituição diversas emendas constitucionais foram aprovadas com o incentivo do Governo Federal com o escopo de aumentar a arrecadação com tributos cujas receitas não eram objeto de repartição aos demais entes federativos (contribuições, como a CPMF).¹¹ Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além destacam que a baixa participação da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio no período posterior à CF de 1988 reflete a tendência da União de privilegiar tributos cujas receitas não são partilhadas com os estados e municípios, o que explica, em grande medida, a preferência do governo central.¹²

⁸ BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, 2000, p. 109

⁹ ARAGÃO, Alexandre Santos de. Federalismo em Crise: aspectos constitucionais dos contratos de empréstimo entre entes federativos. *Revista Brasileira de Direito Público*, n. 22, 2008, p. 75

¹⁰ PISCITELLI, Roberto B. Estudo Analítico dos Novos Dispositivos Constitucionais Tributários. In: PISCITELLI, Roberto B. (org.). *O Sistema Tributário na Nova Constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. Brasília: Editora da UnB, 1989, p. 87.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. A nova ordem tributária e a descentralização fiscal. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p. 263.

¹² Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 254

Fernando Rezende destacou com precisão o cenário formado logo após a promulgação da CF de 1988:

Na contramão das mudanças promovidas pela Constituição, a semiestagnação da economia e a necessidade de financiar os novos direitos sociais ampliados pela mesma Constituição desencadearam, logo em seguida à promulgação do novo texto constitucional, um processo de recuperação da receita federal assentado na expansão das contribuições sociais e acompanhado da reversão dos ganhos inicialmente obtidos pelos governos estaduais.¹³

Ademais, diversas emendas constitucionais foram editadas para desvincular parcelas dos recursos oriundos de tributos cujas receitas deveriam ser repartidas com Estados e Municípios, por intermédio da instituição de fundos especiais (como o Fundo Social de Emergência – Emenda de Revisão no. 1/94, Fundo de Estabilização Fiscal – Emenda Constitucional no. 10/96, Desvinculação de Receitas da União – Emenda Constitucional 27/00).¹⁴

Para efeito do presente trabalho é importante destacar a circunstância de que praticamente todas as emendas constitucionais editadas na seara fiscal tiveram a sua constitucionalidade questionada à luz das limitações materiais ao poder de reforma da Constituição. Em outros termos, diversos foram os questionamentos surgidos no seio da doutrina tributária acerca da eventual violação por emenda de alguma cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, da Constituição.

Com frequência, tais alegações de inconstitucionalidade foram materializadas concretamente pelos instrumentos processuais do controle de constitucionalidade, no âmbito do controle difuso ou concentrado, de forma que o Supremo Tribunal Federal foi chamado diversas vezes a julgar a constitucionalidade das emendas constitucionais tributárias e financeiras.¹⁵

¹³ REZENDE, Fernando. *A reforma tributária e a federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p.18.

¹⁴ MELO, Marcus André. O leviatã brasileiro e a esfinge argentina: os determinantes institucionais da política tributária. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 20, n. 58, 2005, p. 115/116. Em sentido semelhante, destaca Marcos Aurélio Pereira Valadão, que aponta o excesso de detalhamento da matéria tributária no texto constitucional conjugado com a necessidade de criação de novas receitas para a União como fatores determinantes para o elevado número de emendas constitucionais na seara fiscal. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição de 1988. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa, v. 413, 2004, p. 65.

¹⁵ O amplo questionamento da constitucionalidade das emendas constitucionais que trataram da matéria financeira e tributária é reconhecido por diversos autores. Neste sentido, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 285. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição de 1988. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa, v. 413, 2004, p. 36.; “Praticamente todas as emendas em

O cenário descrito reforça a necessidade de delimitação mais precisa dos contornos gerais das cláusulas pétreas tributárias e financeiras de modo a estabelecer parâmetros para a jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais financeiras e tributárias, delimitando o campo de atuação legítima do constituinte derivado.

Ademais, tal tarefa produz a relevante função de identificar quais as decisões políticas fundamentais em matéria tributária e financeira, a partir da análise do quadro axiológico subjacente ao texto de 1988. A delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras também fornece parâmetros importantes que podem guiar os trabalhos do Poder Legislativo e do Poder Executivo no processo legislativo de iniciativa do poder de reforma constitucional.

comentário neste artigo foram objeto de acções judiciais, seja por via de ADIns, diretamente ao STF, ou por via de Recurso Extraordinário. Tal facilidade deve-se muito ao facto de a Constituição ser analítica, o que coloca tanto os contribuintes quanto as entidades tributantes em estado de incerteza, a depender da decisão da justiça.”

2 PARÂMETROS MATERIAIS PARA A DEFINIÇÃO DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS

2.1 Neutralidade política da jurisdição constitucional

A defesa da *neutralidade política da jurisdição constitucional* na definição das cláusulas pétreas tributárias e financeiras possui estreita ligação com as advertências da doutrina constitucionalista brasileira, que recomendam cautela no controle de constitucionalidade das emendas constitucionais, pois a função primordial das cláusulas pétreas é impedir que as alterações promovidas pelo constituinte derivado venham a ferir o *núcleo essencial* dos princípios e institutos neles versados, o que resulta no reconhecimento de que além deste *núcleo* há um espaço de conformação no qual deve ser privilegiada a atuação do constituinte derivado.

A interpretação expansiva das cláusulas pétreas, bastante comum na doutrina tributária dominante, foi em certa medida insuflada pela própria posição que a maioria vencedora do STF adotou no paradigmático precedente da ADIN 939, no qual foi reconhecido que a anterioridade tributária (art. 150, III, “b” da CF) seria cláusula pétrea oponível ao constituinte derivado. Naquele julgado, restou assentado que a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV da CF não está limitada ao elenco de direitos previsto no art. 5º da CF, ou seja, há direitos individuais protegidos contra o constituinte derivado que não se encontram no elenco do art. 5º. O voto do Ministro Carlos Velloso foi contundente ao afirmar que “*direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos no art. 5º. Não. Esses direitos e garantias se espalham pela Constituição.*”

Ocorre que tendência de expansão do conteúdo das cláusulas pétreas tributárias e financeiras ocasiona sério problema de ordem democrática, ligando-se ao modo como deve ser exercida a jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade de emendas.

A doutrina constitucionalista majoritária¹⁶ ressalta a necessidade da adoção, pelo Judiciário, de uma postura de cautela na interpretação das cláusulas pétreas no controle de constitucionalidade de emendas. Isto porque interpretações expansivas do conteúdo das cláusulas pétreas tendem a diminuir consideravelmente o espaço de liberdade das majorias democráticas de empreender modificações no texto constitucional, além de comprometer a própria capacidade de adaptação da Constituição para acompanhar a evolução social, estimulando desta forma ou o descumprimento sistemático da supremacia constitucional ou a necessidade de nova convocação do poder constituinte.

Luís Roberto Barroso advoga que a interpretação das cláusulas pétreas deve ser feita sem alargamento do seu sentido de modo a não sufocar o espaço de conformação democrática do legislador, de modo a não engessar o texto constitucional, o que “*obrigaria à convocação repetida e desestabilizadora do poder constituinte originário.*”¹⁷

Daniel Sarmento sustenta que o exagero na definição do alcance das cláusulas pétreas fere o princípio democrático, além de colocar em risco a continuidade do projeto constitucional no tempo, estimulando rupturas e saídas não previstas nas instituições democráticas, situações que poderiam ser evitadas através de um “arranjo institucional” mais maleável. O engessamento excessivo da ordem constitucional frustraria ainda a sua possibilidade de adaptação à realidade cambiante, que assume feições imprevisíveis no momento da elaboração da constituição.¹⁸

¹⁶ Em sentido contrário, propugnando por uma interpretação mais extensiva do conteúdo das cláusulas pétreas, BRITTO, Carlos Ayres. A Constituição e o monitoramento de suas emendas. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, v. 1, 2004, Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 20 dez. 2011. p. 15-16: “Por conseguinte, as normas constitucionais autorizativas da produção de emendas é que devem ser interpretadas restritivamente, porque emenda é sempre exceção ao princípio lógico ou tácito da estabilidade da Constituição. As cláusulas pétreas, ao contrário, caracterizando-se como afirmadoras daquele princípio de estabilidade ínsito a cada Estatuto Supremo, elas é que devem ser interpretadas extensivamente. Generosamente ou mais à solta.”

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 169.

¹⁸ SARMENTO, Daniel. Direito Adquirido, emenda constitucional, democracia e a Reforma da Previdência. In: *A reforma da previdência social*. Temas polêmicos e aspectos controvertidos. TAVARES, Marcelo Leonardo (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 15.

Em linha semelhante, Gilmar Mendes assevera que a interpretação ortodoxa das cláusulas pétreas pode ser fator decisivo para a ruptura do projeto de continuidade do sistema constitucional, permitindo que o desenvolvimento constitucional se realize fora de eventual “*camisa de força do regime da imutabilidade*”.¹⁹ Rodrigo Brandão destaca que uma “exegese elástica” e não criteriosa do art. 60, §4o, IV, da CF, especialmente em sistemas nos quais juízes exerçam o controle de constitucionalidade, pode inviabilizar que as gerações construam seu próprio destino, estimulando as maiorias eventuais a recorrerem a expedientes revolucionários como única forma de superação das cláusulas pétreas.²⁰ Oscar Vilhena Vieira, em sentido semelhante, sustenta que se as cláusulas pétreas forem interpretadas de forma adequada não constituirão obstáculo à democracia, mas servirão como mecanismos que permitirão o aperfeiçoamento do sistema constitucional democrático, “*habilitando cada geração a escolher seu próprio destino.*”²¹

Tal posição doutrinária já projetou efeitos no seio do Supremo Tribunal Federal, tendo sido adotada explicitamente em significativos votos de ministros da corte. Neste sentido, voto do Ministro Sepúlveda Pertence na ADIN 3.128 (DJ 18.02.2005):

Empresto, no entanto, interpretação restrita a tais limitações materiais ao poder de reforma constitucional: sigo convencido – como acentuei no MS 23.047, de temática similar à deste julgamento – de que uma interpretação radical e expansiva das normas de intangibilidade da Constituição, antes de assegurar a estabilidade institucional, é a que arrisca legitimar rupturas revolucionárias ou dar pretexto fácil à tentação dos golpes de Estado.

Também deve ser destacado o voto do Ministro Joaquim Barbosa no mesmo julgado, onde assevera que uma teoria que amplie em demasia o conteúdo das cláusulas pétreas é

antidemocrática porque, em última análise, visa a impedir que o povo, por intermédio de seus representantes legitimamente eleitos, promova de tempos em tempos as correções de rumo necessárias à eliminação paulatina das distorções, dos incríveis e inaceitáveis privilégios que todos

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da revisão: cláusulas pétreas ou garantias de eternidade: possibilidade jurídica de sua superação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 2, 1994, p. 17.

²⁰ Brandão, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 175.

²¹ Vieira, Oscar Vilhena. *A Constituição e sua reserva de justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 247.

conhecemos. O povo tem, sim, o direito de definir o seu futuro, diretamente ou por meio de representantes ungidos com o voto popular.

Na ciência política brasileira também já existem importantes trabalhos discutindo os efeitos da interpretação das cláusulas pétreas pelo Supremo Tribunal Federal na configuração do sistema democrático brasileiro. Nesta linha, Conrado Hübner Mendes procura investigar “*como um sistema constitucional que prevê cláusulas pétreas protegidas pela revisão judicial impõe fissuras ainda mais graves ao processo democrático*”.²² Neste sentido, o autor procura problematizar a opção da Constituição brasileira de impor limites ao poder de reforma, destacando que o maior problema do ponto de vista da teoria democrática não são as cláusulas pétreas propriamente ditas, mas sim a definição de que caberá ao STF conferir sua interpretação sobre o alcance e significado das mesmas.

Nesta linha, Conrado Hubner Mendes destaca que o problema democrático toma ainda mais corpo quando se reconhece que as cláusulas pétreas estão dispostas em linguagem de textura aberta, veiculando valores morais abstratos de interpretação essencialmente controversa, de modo que é insuficiente solicitar ao poder político respeite as cláusulas pétreas, pois tais limites “*não se operam por conta própria*”.

Hubner utiliza a conhecida expressão de Oscar Vilhena Vieira para dizer que a “*reserva de justiça da Constituição não anda sozinha*”, ou seja, é necessário que alguma instituição determine o sentido concreto das prescrições morais trazidas pelas cláusulas pétreas, emitindo um juízo que avaliará se o legislador respeitou as pautas constitucionais.²³

Em trabalho mais recente, Conrado Hübner Mendes retoma a discussão aduzindo que a revisão judicial “*não pode vir no mesmo pacote da validade moral das cláusulas pétreas*.” O sistema brasileiro constitucional desenhou um “circuito decisório” que atribui à instituição desprovida de representatividade popular a

²² Mendes, Conrado Hubner. *Controle de constitucionalidade e democracia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 161.

²³ Ibid. p. 143.

palavra final sobre o alcance das cláusulas pétreas, pois em virtude da existência dessas cláusulas, o reformador constitucional está sujeito à revisão judicial.²⁴

Todavia, a doutrina tributária majoritária, ao analisar a constitucionalidade das emendas constitucionais, praticamente ignora o necessário temperamento que a interpretação das cláusulas pétreas deve experimentar à luz das considerações de ordem democrática que a doutrina constitucionalista ressalta. Trata-se de aspecto relevante, que reforça a necessidade de definição mais precisa dos contornos das cláusulas pétreas financeiras e tributárias, de forma a compatibilizá-los com o princípio democrático.

Por exemplo, no que se refere à cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da CF, é preciso afirmar que a previsão meramente formal no texto constitucional de algum interesse do contribuinte não é razão suficiente para elevá-lo ao *status* de cláusula pétrea. Todavia, não se pretende por óbvio delinear o conteúdo das cláusulas pétreas fiscais pelo recurso exclusivo a um sistema utópico de valores materiais e direitos fundamentais ligados ao fenômeno da tributação.

É evidente que o ponto de partida da construção das cláusulas pétreas tributárias e financeiras são as normas constitucionais brasileiras pertinentes à matéria. O problema está no fato de que, quase sempre, a *simples análise semântica do enunciado normativo constitucional do qual é possível extrair um direito individual diz muito pouco sobre sua fundamentalidade material, o alcance de sua incidência e o grau de restrição por via de emenda constitucional que o mesmo suporta sem que seu núcleo essencial seja desnaturado.*

Ocorre que se a jurisdição constitucional é desafiada a proferir decisão que reconheça ou não a constitucionalidade de emenda constitucional, sob a alegação de violação a algum direito que alegadamente esteja protegido pelo manto da cláusula pétrea, a decisão judicial necessariamente deverá investigar tais elementos. E mesmo que o princípio democrático recomende, como já assentado, uma posição de deferência do juiz constitucional na análise da constitucionalidade de emendas constitucionais, não se pode conceber que a jurisdição constitucional esteja isenta da tarefa de construir os delineamentos mínimos dos direitos fundamentais

²⁴ MENDES, Conrado Hubner. *Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 23.

tributários e financeiros que são indispensáveis para a manutenção da identidade da Constituição, sendo destarte suscetíveis de receberem o *status* de cláusula pétrea.

Nesta linha, da mesma forma que é criticável a visão amplamente dominante na doutrina de que o direito constitucional financeiro e tributário teria praticamente a função exclusiva de criar um estatuto de proteção do contribuinte em face do Estado, não se pode esperar que a resposta a tal doutrina dominante seja incidir no erro oposto. Tal erro consistiria na defesa da idéia de que os enunciados normativos constitucionais que projetam efeitos de proteção ao contribuinte deveriam ser necessariamente interpretados de forma acanhada e restrita, de maneira a permitir o incremento significativo da arrecadação tributária de forma que o Estado tenha cada vez mais recursos para financiar o desenvolvimento dos direitos fundamentais.

Ora, tal postura também não é correta, pois implica em injustificado desprezo em relação aos direitos fundamentais ligados à tributação, como se tais direitos fossem de segunda categoria, quando são em verdade apenas *projeções no campo específico tributário e financeiro dos direitos fundamentais clássicos* (liberdade, segurança jurídica, igualdade). Admitir que tais direitos sejam violados com base na justificativa simplista de que o Estado precisa arrecadar mais recursos para assegurar o desenvolvimento de direitos fundamentais seria incidir em manifesta contradição, pois não se concebe como o desenvolvimento de direitos fundamentais possa ser custeado por recursos oriundos de violação aos próprios direitos fundamentais. Note-se que tal raciocínio é comprovado pela constatação de que mesmo em países nos quais a matéria tributária e financeira não é tratada com a riqueza de detalhes da Constituição brasileira, há grande preocupação da doutrina no sentido de delimitar os campos de atuação legítima do fenômeno tributário com base nos direitos fundamentais.²⁵

Nesta linha, a neutralidade política da jurisdição constitucional pode ser justificada à luz dos aportes da filosofia política contemporânea.²⁶ Sobre o ponto,

²⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. (Tradução da 18ª edição alemã por Luiz Dória Furquim). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 55: “Quanto mais alta, entretanto, for a necessidade financeira do Estado, que deva ser suportada pelos seus cidadãos, tanto *mais justa* precisa ser a distribuição das cargas tributárias, tanto mais precisamente deve ser manejada a *generalidade e igualdade na imposição*.”

²⁶ Além do caminho da filosofia de Rawls sobre o uso da razão pública, que será mais detalhado no presente projeto, outro caminho viável que reforçaria a idéia da neutralidade política da jurisdição constitucional é a visão de que o Tribunal Constitucional no controle de constitucionalidade funciona

são emblemáticas as noções desenvolvidas por John Rawls acerca do uso da razão pública pelo Tribunal Constitucional. Como se sabe, a idéia da razão pública em Rawls parte da constatação de que a pluralidade de idéias no âmbito de uma sociedade política²⁷ exige, para a formação daquilo que o filósofo determinou de “consenso sobreposto”²⁸, que sejam articuladas razões comuns que possam ser reconhecidas como razoáveis mesmo por pessoas que comunguem de doutrinas abrangentes diversas.²⁹ Para Rawls, o Tribunal Constitucional de uma nação é importantíssimo fórum de utilização da razão pública, pois ao decidir acerca da constitucionalidade das leis, desempenha a função de preservar os elementos constitucionais essenciais em face das maiorias transitórias.³⁰ Em outros termos, como destaca Roberto Gargarella, para Rawls o Tribunal Constitucional não pode apelar para razões que não sejam públicas, ligadas a concepções próprias de doutrinas abrangentes.³¹

como um dos *poderes neutrais do Estado*, ou seja, um poder relativamente afastado da instância política majoritária com a incumbência de assegurar a observância de valores maiores do Estado e garantir o pluralismo. A aproximação entre a teoria dos poderes neutrais e o controle de constitucionalidade exercido no Brasil pelo STF foi realizada por ARAGÃO, Alexandre Santos de. O controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal à luz da teoria dos poderes neutrais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, n. 45, 2003, p. 239: “Os poderes neutrais do Estado, infensos ao menos imediatamente às mudanças político-eleitorais, longe de serem antinômicos à democracia em razão da possibilidade de contradição com as forças políticas majoritárias, asseguram o pluralismo no seio do Estado sem retirar totalmente os poderes do chefe do Poder Executivo e do Poder Legislativo. São, com efeito, uma feliz combinação do pluralismo com o princípio majoritário.”

²⁷ CRUZ JÚNIOR, Ademar Seabra da. *Justiça como equidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 118: “A nova concepção política de justiça visa tão somente a estabelecer as bases filosóficas para a convivência de doutrinas diferentes ou mesmo antagônicas e não a propor um programa ou afirmar um conjunto de valores particulares sobre a sociedade. Os valores professados pelo liberalismo político seriam os capazes de, em última instância, conforme pretende Rawls, postular a coexistência dessas doutrinas considerando-se o fato do pluralismo e o princípio da reciprocidade.”

²⁸ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 47: “Ao atribuímos um lugar importante para a idéia de consenso sobreposto, assumimos que o fato do pluralismo razoável é uma condição permanente de uma sociedade democrática.”

²⁹ Ibid. p. 128: “Os cidadãos têm, portanto, de ser capazes de apresentar uns aos outros razões publicamente aceitáveis para suas concepções políticas nos casos que envolvem questões políticas fundamentais. Isso significa que nossas razões deveriam incluir-se entre os valores políticos expressos por uma concepção política de justiça. Para que pessoas livres e iguais cooperem politicamente com base no respeito mútuo, sempre que esses assuntos essenciais estão em questão, devemos justificar o uso de nosso poder político coercitivo e coletivo à luz da razão pública.”

³⁰ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000, p. 284.

³¹ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 237: “Para utilizar a linguagem de Rawls, na discussão e resolução de questões constitucionais essenciais e questões básicas de justiça não cabe apelar para razões que não sejam razões públicas.” Para exame mais aprofundado da doutrina de Rawls sobre o ponto específico, ver SOUZA

As cláusulas pétreas da Constituição brasileira cabem perfeitamente no conceito de elementos constitucionais essenciais de Rawls.³² Logo, as decisões da jurisdição constitucional sobre o tema devem ser pautadas pela utilização da razão pública, de forma a evitar que maiorias passageiras possam atentar contra a perenidade dos elementos constitucionais essenciais.³³

De que forma tais considerações repercutem concretamente no controle judicial de constitucionalidade das emendas constitucionais tributárias e financeiras? Como vimos, a doutrina tributária amplamente majoritária costuma enxergar nas normas tributárias contidas na Constituição a função praticamente exclusiva de compor um estatuto de proteção exacerbada do contribuinte em face do Estado, o que conduz a uma tendência de ampliar o conteúdo da cláusula pétreia contida no art. 60, §4º, inciso IV, ao considerar que qualquer emenda constitucional que apenas *tangencie* algum direito individual deva ser considerada inconstitucional.

Ora, tal posição doutrinária não é suscetível de ser traduzida na linguagem da razão pública, representando verdadeira doutrina abrangente.³⁴ Logo, caso o STF julgue inconstitucional emenda constitucional com fulcro em tal doutrina abrangente estaria violando o princípio democrático, pois estaria afastado do campo da neutralidade política.

Luís Roberto Barroso destaca que a Constituição não pode pretender ocupar todos os espaços jurídicos estatais, sob pena de asfixiar o exercício democrático. No

NETO, Cláudio Pereira. Consenso constitucional, neutralidade política e razão pública: elementos de teoria da constituição em Rawls. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio. (Org.). *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 181-203.

³² Para a defesa explícita da interpretação do art. 60, §4º, inciso IV da CF à luz das considerações de Rawls, ver BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 217-225.

³³ FARIAS, José Fernando de Castro. *Ética, política e direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 227: "Fazendo a distinção clássica entre o poder constituinte e o poder ordinário, bem como entre lei fundamental do povo e a lei ordinária dos corpos legislativos, Rawls considera que a Corte deve impedir que a Constituição seja enfraquecida pela legislação de maioria passageira ou por interesses estreitos organizados e bem situados, hábeis para obter o que querem."

³⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista Interesse Público*, n. 2, 1999, p. 81: "Deve ressaltar-se o cunho ideológico dessa abordagem. Há ideologia na precisa medida em que a interpretação-aplicação do Direito assume um elenco determinado e específico de valores como fundamento de sua atividade. *Seja no plano da atividade estatal de aplicação do Direito, seja no âmbito do estudo doutrinário, assumir que o sistema constitucional tributário é instrumento de defesa do cidadão contra o Estado significa tomar uma posição política. Esse fenômeno é muito mais significativo porque essa concepção política informa e permeia a atividade de interpretação-aplicação das normas tributárias.*" Grifo nosso

espaço de sentido possível dos princípios constitucionais, o Legislativo pode para fazer as escolhas mais adequadas aos anseios da população que o elegeu. A *disputa política* entre diferentes visões alternativas acerca de como se dará o desenvolvimento a um princípio constitucional é própria do pluralismo. Todavia, adverte o professor, “*não é possível pretender derrotar a vontade majoritária, em espaço no qual ela deva prevalecer, pela via oblíqua de uma interpretação jurídica sem lastro constitucional. Ao agir assim, o intérprete estaria usurpando tanto o papel do constituinte quanto do legislador.*”³⁵

Cláudio Pereira de Souza Neto resume com precisão a ilegitimidade que surge de decisão proferida no seio da *judicial review* que não obedece o parâmetro da neutralidade política:

Para isso, no entanto, as cortes constitucionais devem fornecer tão-só razões adstritas ao campo da “neutralidade política”. Se não se restringirem a essas razões, justificando suas decisões contramajoritárias a partir de ‘doutrinas abrangentes particulares’, violam uma das dimensões fundamentais da democracia, que é a atribuição do poder decisório à maioria³⁶

Note-se que defender a neutralidade política da jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade das emendas constitucionais *não* significa realizar um juízo de valor sobre o acerto ou não da ideologia de considerar que devem ser empregados todos os esforços no sentido de proteger ao máximo o contribuinte contra os movimentos do Estado (que podem incluir emendas constitucionais) no sentido de incrementar de forma crescente a arrecadação tributária.

É perfeitamente legítimo defender *politicamente* tal ponto de vista, calcado na visão de que a carga tributária deve ser a mínima possível para manter apenas os serviços essenciais do Estado, de forma a não impedir que as forças do mercado privado possam propiciar o desenvolvimento do país. Ocorre que tais argumentos devem ser articulados nos espaços de deliberação democrática³⁷, como ocorre em

³⁵ BARROSO, Luís Roberto. Disciplina legal dos direitos do acionista minoritário e do preferencialista. Constituição e espaços de atuação legítima do Legislativo e do Judiciário. In: *Temas de direito constitucional*, v.III. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 314-315.

³⁶ SOUZA NETO, Cláudio Pereira. Deliberação pública, constitucionalismo e cooperação democrática. In: *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Sarmiento, Daniel (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 103.

³⁷ Sobre o ponto, parece relevante trazer a contribuição de Ana Paula de Barcellos, que sustenta que o *controle social* exercido pelos cidadãos (que se manifesta nas eleições e também deveria ser manifestado ao longo dos mandatos dos representantes eleitos) compõe um dos atributos mínimos

todos os países que possuem eleições livres. É o caso dos Estados Unidos, país em que a discussão acerca do tamanho do Estado e, conexamente, o tamanho da carga tributária é matéria de alta indagação em todas as campanhas presidenciais, sendo que um dos lemas mais explorados pelo Partido Republicano costuma ser exatamente a diminuição da carga tributária.

Todavia, tal ideologia não pode ser empregada como parâmetro de argumentação no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, pois seus argumentos são típicos de uma doutrina abrangente, que se afasta do conceito de razão pública.

Dessa forma, não se quer retirar o direito da corrente que adota tal ideologia questionar a constitucionalidade de emenda constitucional em face de violação de cláusula pétrea. Para isso, todavia, o discurso dessa corrente deve ser *traduzido em argumentos que sejam compreensíveis no idioma da razão pública* (exemplo: demonstrar que determinado direito materialmente fundamental foi restringido além de seu núcleo essencial). De forma simétrica, seria inaceitável que a jurisdição constitucional incorporasse em sua decisão argumentos de doutrina abrangente oposta, que advogasse a tese de que a modificação do sistema constitucional tributário é imperiosa para permitir a elevação da carga tributária de forma a possibilitar mais investimentos em políticas públicas, ainda que tal modificação seja realizada por intermédio da violação de direitos fundamentais, com fulcro em raciocínio tipicamente utilitarista.

Sobre a utilidade do conceito de razão pública de Rawls para a delimitação das cláusulas pétreas, cumpre mencionar relevante trabalho de Bruno Maurício Macedo Curi, que sustenta ser o critério legitimador da razão pública de Rawls cabível como parâmetro de delimitação da esfera de fundamentalidade das limitações constitucionais ao poder de tributar que confirmam direitos subjetivos aos cidadãos contribuintes, de modo que apenas as normas constitucionais justificáveis mediante a razão pública poderão ser consideradas cláusulas pétreas. Por tal critério, não são tocadas pelo atributo da imutabilidade os meros privilégios pessoais

e proteções que não se voltem para o “núcleo do direito subjetivo tutelado”, que ficam reservados à esfera da legislação.”³⁸

O mesmo raciocínio deve ser empregado em relação à cláusula pétrea relacionada ao federalismo (art. 60, §4º, I da CF). É perfeitamente legítimo, na seara das discussões políticas e eleitorais, a disputa ideológica acerca da necessidade de maior ou menor descentralização das questões relacionadas à política tributária e financeira referentes aos entes da federação, sendo possível prever que tais disputas possam resultar na edição de emendas constitucionais.

A decisão a ser tomada pela jurisdição constitucional sobre a constitucionalidade das emendas constitucionais precisa, todavia, manter-se no campo da neutralidade política, ou seja, a definição judicial do alcance da cláusula pétrea que protege a federação deve ser articulada por meio de razões que sejam suscetíveis de serem potencialmente aceitas pelas diversas correntes ideológicas.

Da mesma forma, no campo das disputas políticas e eleitorais, é legítimo defender posições que procurem reforçar as atribuições do Poder Executivo ou do Poder Legislativo na seara tributária e financeira. Todavia, na densificação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, III, da CF, a jurisdição constitucional precisa adotar decisões no idioma da razão pública, mantendo a neutralidade política.

Como destaca Michael J. Perry,³⁹ democracia também deve significar comprometimento com a observância de direitos fundamentais, que devem ser objeto de proteção especial, de modo a dificultar, ou mesmo impossibilitar, na prática, que o processo político possa modificá-los com facilidade.

É de se notar que mesmo autores da ciência política recente que criticam o movimento de “entrenchamento” de determinadas questões no corpo das constituições, como Melissa Schwartzberg⁴⁰, admitem que determinadas matérias não obedeçam aos processos legislativos normais de modificação, como forma de garantir o regular desenvolvimento da democracia. Schwartzberg aduz que o

³⁸ CURI, Bruno Maurício Macedo. *Limitações ao poder de tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública*. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas e Sociais)-Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2007.

³⁹ PERRY, Michael J. *Constitutional Rights, Moral Controversy, and the Supreme Court*, Cambridge University Press, 1999, p. 27.

⁴⁰ SCHWARTZBERGDE, Melissa. *Democracy and Legal Change*. Cambridge University Press, 2007, p. 205.

principal argumento favorável ao entricheiramento de determinadas decisões constituintes fundamentais, a salvo das decisões majoritárias, é o que denomina o argumento “autofágico da democracia”: o risco de que democracias, por meio de procedimentos democráticos, venham a adotar leis ou emendas constitucionais que possam atentar contra pressupostos básicos para o regular funcionamento da própria democracia.

Embora Schwartzberg de adote postura crítica em relação à compatibilidade do entricheiramento com o regular desempenho da democracia, que não seria o caminho mais eficaz para responder ao argumento autofágico da democracia, sustenta que é possível o reconhecimento de determinados direitos imodificáveis por serem essenciais ao regular desenvolvimento democrático mesmo que não estejam consagrados em texto legal.⁴¹

E qual seria a razão principal para que determinadas regras sejam “entricheiradas” nas cláusulas pétreas? Waluchow⁴² destaca que há dois motivos principais que as justificam. O primeiro seria o consenso de que para o próprio desenvolvimento natural do processo democrático é necessário assegurar princípios estáveis, ligados à noção do Estado de Direito.

O papel desses consensos seria justamente criar regras básicas que deveriam balizar as disputas das políticas do dia a dia. A segunda razão seria a percepção de que o próprio processo político precisa de uma espécie de proteção extra que possa prevenir os abusos que possam ser cometidos pelas maiorias que estão no poder, em detrimento especialmente das maiorias. É uma forma de conter o que Waluchow chama de “infortunadas tendências” das maiorias de abusarem do poder.

A Constituição de 1988, com todos os defeitos em seu processo de formação, pode ser considerada uma constituição nitidamente propositiva, com perfil transformador de uma realidade. David Robertson,⁴³ citando a atual Constituição alemã e a sul-africana, bem como a de países do Leste Europeu como exemplos de

⁴¹ Ibid, p. 206.

⁴² WALUCHOW, W.J. *A common law theory of judicial review. The living tree*. Cambridge University Press, 2007, p. 45/46.

⁴³ ROBERTSON, David. *The judge as a political theorist: contemporary constitutional review*. Princeton University Press, 2010, p. 355.

constituições “propositivas”, destaca que o papel do juiz constitucional é como o de um teórico político, que exerce um trabalho de articulação entre os valores consagrados no texto constitucional. Seu papel consiste em *garantir que as diversas diretrizes políticas constitucionais sejam concretizadas, mas com o desafio de obedecerem a valores básicos de dignidade e igualdade que precisam ser incorporados às práticas e às instituições políticas (especialmente o parlamento) que viveram anos durante regimes autoritários, que desprezavam tais valores.*

Nestes países, como destaca Robertson, o poder constituinte quis deixar evidenciada sua vontade de que regras básicas do Estado de Direito fossem observadas, exatamente porque vinham de regimes que não obedeciam tais regras.

Como destaca ainda Angela Burrieza, nos parlamentos, nos dias atuais, é cada vez menor o número de parlamentares independentes, o que contribui para o perigo do absolutismo dos partidos que possuem as maiorias eventuais em cada momento político. O próprio aumento brutal da quantidade de leis que precisam ser aprovadas no Legislativo não contribui para que a aprovação de cada ato legislativo seja precedida de reflexão a luz de critérios de justiça, tal como outrora imaginavam os idealizadores dos parlamentos.⁴⁴ Essa situação merece um contrapeso, uma instituição que se preocupe com a perenidade e a preservação dos valores superiores consagrados no texto constitucional, de forma restabelecer a “paz perturbada”. Tal papel deve caber ao juiz constitucional.⁴⁵

O STF, em alguns precedentes recentes, reconheceu que a omissão legislativa em determinadas matérias que tocam direitos fundamentais torna perfeitamente legítima a atuação do Judiciário para assegurar valores fundamentais. Caso emblemático nesse sentido foi o julgado relativo à união estável de casais do mesmo sexo.⁴⁶

⁴⁴ John Rawls já destacava o papel da Constituição como instrumento de forçar as maiorias parlamentares a adotar decisões mais reflexivas: “Há dispositivos constitucionais que compelem a maioria a retardar a realização de sua vontade e a obrigam a tomar decisões mais discutidas e ponderadas.”. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 250/251.

⁴⁵ BURRIEZA, Angela Figueruelo. Nuevas tendencias del derecho constitucional em Europa. In: *Os atuais desafios da jurisdição constitucional*. Paula Arruda (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 31/32.

⁴⁶ Nesta linha, vale mencionar trecho emblemático do voto do Ministro Celso de Mello na ADI 4277: “Com efeito, a *necessidade de assegurar-se*, em nosso sistema jurídico, **proteção às minorias e aos grupos vulneráveis qualifica-se, na verdade, como fundamento imprescindível à plena legitimação material do Estado Democrático de Direito, havendo merecido tutela efetiva, por parte desta**

Luigi Ferrajoli destaca com propriedade que o modelo garantista de direitos fundamentais, incorporado na maioria das constituições contemporâneas, assegura a legitimidade da atuação judicial para a proteção a direitos fundamentais frente a violações de *qualquer nível de legalidade por parte dos poderes públicos*.⁴⁷

Acerca do tema, a Comissão de Veneza produziu, recentemente, documento⁴⁸ que examina aspectos relativos às emendas constitucionais. O texto discorre acerca dos variados limites que os sistemas constitucionais de diversos países estipulam para o processo de reforma constitucional. Embora o documento revele que a opção dos limites fique a critério de cada país, não deixa de ressaltar que há determinados valores que devem ser preservados, inclusive em face do poder reformador (número 223), o que se torna importante especialmente em momentos em que a legitimidade do Poder Legislativo é posta em dúvida (224).

2.2 A abertura aos valores, a interdisciplinariedade e a teoria dos direitos fundamentais

Outro parâmetro que deve necessariamente ser utilizado na tarefa de construção dos contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras é a *abertura aos valores*, idéia que se faz marcante na moderna doutrina constitucional.⁴⁹ Desta maneira, adota-se linha de raciocínio que se opõe à doutrina tributária majoritária no

Suprema Corte, **quando** grupos majoritários, por exemplo, **atuando** no âmbito do Congresso Nacional, **ensaiaram** medidas arbitrárias **destinadas a frustrar** o exercício, por organizações minoritárias, de direitos **assegurados** pela ordem constitucional (**MS 24.831/DF**, Rel. Min. CELSO DE MELLO – **MS 24.849/DF**, Rel. Min. CELSO DE MELLO – **MS 26.441/DF**, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.)” grifo no original

⁴⁷ FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías*. La ley del más débil. Madrid: Trotta, 2004, p. 26.

⁴⁸ Estudo 469/2008 – Dezembro de 2009 (On constitutional amendment).

⁴⁹ “O novo século se inicia fundado na percepção de que o Direito é um sistema aberto de valores. A Constituição, por sua vez, é um conjunto de princípios e regras destinados a realizá-los, a despeito de se reconhecer nos valores uma dimensão suprapositiva. A idéia de abertura se comunica com a Constituição e traduz sua permeabilidade a elementos externos e a renúncia à pretensão de disciplinar, por meio de regras específicas, o infinito conjunto de possibilidades apresentadas pelo mundo real.” BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: *Temas de direito constitucional*, v. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 36.

Brasil, que influenciada pelas idéias normativistas de Kelsen⁵⁰, costuma enxergar o sistema financeiro e tributário constitucional como um sistema de *conceitos fechados* que podem ser construídos a partir da própria lógica semântica das normas constitucionais.⁵¹

A *interdisciplinariedade* é outra idéia-força que deve necessariamente ser utilizada na tarefa de construção dos contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. A suposição de que os direitos materialmente fundamentais na seara financeira e tributária possam ter seus contornos satisfatoriamente definidos apenas por intermédio de recursos provenientes da ciência jurídica é, no mínimo, ilusória. É mister deixar logo evidenciada a pré-compreensão de que é impossível delimitar os contornos de direitos fundamentais veiculados por enunciados normativos vagos sem recorrer principalmente aos aportes da filosofia constitucional⁵² e da filosofia política contemporânea, além de contribuições da ciência política e da economia.⁵³

Ricardo Lobo Torres realiza defesa contundente da interdisciplinariedade no direito financeiro e tributário, visto que o Direito segue “*simultaneamente os métodos descritivo e normativo, racional e empírico, teórico e prático, da mesma forma que as*

⁵⁰ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 144: “O normativismo falha ao compreender a Constituição como mera fonte formal e norma superior das normas jurídicas do sistema jurídico, sem compreender o alcance do texto constitucional como uma norma de compromisso entre setores sociais distintos sobre dilemas valorativos (Carta Axiológica) mais importantes de uma sociedade e orienta a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade.”

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 28.

⁵² A aproximação paulatina entre a teoria constitucional (que cuida dos aspectos descritivos da Constituição) e a filosofia constitucional (que traz reflexões sobre o dever ser da Constituição) foi bem desenvolvida por SOUZA NETO, Cláudio Pereira. A teoria constitucional e seus lugares específicos: notas sobre o aporte reconstrutivo. *Revista de Direito do Estado*, n. 1, 2006, p. 89-104.

⁵³ POHLMANN, Marcelo Coletto; INDÍCIBUS, Sérgio de. *Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 25: “Na seara tributária, essas considerações são plenamente válidas, uma vez que o conhecimento gerado em cada uma das disciplinas envolvidas, quando utilizado pelos diversos atores do cenário da pesquisa tributária, com as suas respectivas e diferentes formações, traz novas perspectivas ao estudo do fenômeno da tributação. Contadores com conhecimento de Microeconomia e Econometria podem desenvolver modelos mais realísticos de previsão de comportamento das empresas e demais contribuintes em face dos tributos; economistas com conhecimento de Contabilidade podem ampliar seus estudos incluindo variáveis oriundas das demonstrações financeiras das empresas e não apenas se limitar ao estudo do comportamento dos contribuintes pessoas físicas; juristas com uma visão econômica da norma podem estudar o impacto que as políticas tributárias irão causar na sociedade e no comportamento dos contribuintes; administradores podem estudar o impacto que as políticas tributárias irão causar na sociedade, em setores específicos ou na economia como um todo e assim por diante.”

demais ciências sociais.” A interdisciplinariedade se justifica ainda, pois há um denominador na Ciência do Direito e nas outras ciências sociais. O tema da justiça não se limita às ciências jurídicas, merecendo reflexões também na Economia, na Ciência das Finanças, na Teoria Política e na Teoria Social. O Direito Financeiro objetivo “*aproveita as situações da vida social produtoras de riquezas para sobre elas estender a obrigação de contribuir para a manutenção do Estado.*”⁵⁴

No direito norte-americano, foi produzida obra paradigmática que procura aproximar o tema da tributação da filosofia política.⁵⁵ Os autores, Liam Murphy e Thomas Nagel, procurando explicar o porquê das questões tributárias não suscitarem intensos debates morais e filosóficos tais como outras matérias (aborto, eutanásia, ação afirmativa), destacam que “as batalhas sobre a tributação são travadas no contexto da política eleitoral, em que as alegações retóricas têm uma importância tremenda, e não nos tribunais, onde prevalecem os argumentos detalhados e demorados”.⁵⁶ Os autores pretendem destacar que nos Estados Unidos questões relativas à matéria tributária são mais abordadas no âmbito da política ordinária, ou seja, não costumam chegar ao Judiciário, no qual o padrão argumentativo é mais propenso a adotar justificações de ordem moral e filosófica.

A afirmativa de Murphy e Nagel é plenamente aplicável ao sistema norte-americano, cuja Constituição trata muito pouco da matéria tributária, de forma que a jurisdição constitucional naquele país (especialmente a Suprema Corte) não costuma enfrentar tais assuntos com frequência. Desta forma, como as discussões de filosofia política em torno da tributação permanecem mais no campo político, no qual segundo os próprios autores, prevalecem as “alegações retóricas”, Murphy e Nagel utilizam tal argumento como reforço à necessidade de que sejam

⁵⁴ Torres, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 171-173.

⁵⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Antes de publicarem o livro, os autores já haviam publicado outro trabalho conjunto em que procuravam analisar temas tributários à luz da filosofia política. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Taxes, redistribution and public provision. *Philosophy & Public Affairs*, v. 30, n. 2001, p. 53-71. Liam Murphy possui outro importante trabalho publicado anteriormente no qual busca traçar paralelos entre a questão tributária e a filosofia política, destacando a obra de Rawls. MURPHY, Liam. Institutions and the demands of justice. *Philosophy & Public Affairs*, v. 27, n. 4, 1999, p. 251-291. Thomas Nagel, após a publicação de “O mito da propriedade”, já produziu outro importante trabalho em que remota o tema central do livro. NAGEL, Thomas. Comments: individual versus collective responsibility. *Fordham Law Review*, v. 72, 2004, p. 215-220.

⁵⁶ Ibid. p. 8.

empreendidas justificativas teóricas que possam aproximar a filosofia política da teoria da tributação.

Daí parece ser cabível a seguinte conclusão: se mesmo em países como Estados Unidos, em que as discussões tributárias são travadas no âmbito da política (em razão da quase ausência de previsão no texto constitucional de normas fiscais), Murphy e Nagel destacam a importância de compreender o fenômeno da tributação à luz dos aportes atuais da filosofia política, com muito mais razão se justifica tal abordagem no Brasil, que em função da ampla constitucionalização da matéria financeira e tributária, possui elevado índice de judicialização das discussões em torno dessa matéria.⁵⁷

A ratificação da idéia da necessidade de aproximação entre a filosofia política e o direito financeiro e tributário pode ser vislumbrada também a partir de importante estudo formulado por Ronald Dworkin. Partindo das discussões recorrentes ocorridas nos processos eleitorais dos Estados Unidos entre republicanos (que defendem a redução vigorosa dos tributos) e democratas (que costumam sustentar a necessidade de manutenção da carga tributária em nível capaz de sustentar gastos sociais), Dworkin questiona qual a política fiscal que o país deveria adotar para possibilitar que o Estado atenda aos princípios de dignidade humana (igual proteção e responsabilidade pessoal) advogados pelo filósofo para que o Estado possa ser considerado legitimado perante seus cidadãos.⁵⁸

⁵⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*. O princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 30: “Ao juridicizar, por meio de princípios, valores fundamentais e ações políticas que entende decorrerem de forma direta e imediata de tais valores, a Constituição coloca a seu serviço o instrumental jurídico do direito constitucional, retirando-os do debate meramente político.”

⁵⁸ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. United Kingdom: Princeton University Press, 2006, p. 91-126. Embora a oportunidade não seja a mais adequada para aprofundar o tema, cabe desde logo aduzir que Dworkin já havia abordado o tema da tributação em trabalhos anteriores, especialmente para justificar sua teoria em prol da igualdade de recursos, vislumbrando a tributação como espécie de *prêmio de seguro* que deve ser custeado pela sociedade de forma a amparar os seus membros mais necessitados. DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana*. A teoria e a prática da igualdade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 488: “O dispositivo do seguro que estudamos, ademais, pretende igualar as pessoas no risco de má sorte *a priori*, mas não nas circunstâncias *a posteriori*, depois que a má sorte prospera. Assim, como o passar do tempo alguns cidadãos ficarão mais ricos que outros. O imposto sobre a renda com base no seguro hipotético, e usado para compensar os desempregados e outros que sofreram de puro azar, tornará as diferenças em renda e riqueza menos notáveis do que o são nos Estados Unidos e em outras economias maduras de hoje.”

Em linha semelhante, na Itália, Franco Gallo defende a idéia de que o tributo é um dos principais instrumentos que o Estado dispõe para corrigir as distorções das livres relações de mercado em favor dos direitos individuais e sociais.⁵⁹

Em qualquer país que tivesse o cenário descrito até aqui (constitucionalização excessiva de temas financeiros e tributários aliada à ampla possibilidade de questionamento judicial de alterações constitucionais na seara fiscal) já haveria amplas justificativas para a necessidade de delimitação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias. No caso brasileiro, há ainda outro aspecto que reforça de maneira significativa a importância de tal tarefa: o perfil da doutrina tributária e financeira brasileira amplamente dominante.

A afirmativa merece justificativa mais aprofundada. O processo de constitucionalização do direito vivenciado após a promulgação da Constituição de 1988 no Brasil teve evidentemente seus reflexos na matéria tributária e financeira. Ocorre que, como destaca Luís Roberto Barroso, o termo “constitucionalização” pode ser entendido em acepções bem distintas. A primeira consiste na previsão, no texto constitucional, de normas que regulam matérias que anteriormente estavam regidas por legislação infraconstitucional. Neste sentido, é inegável que a matéria tributária e financeira brasileira é amplamente constitucionalizada. Outro sentido do termo consiste no reconhecimento de que todos os institutos dos diversos ramos do Direito são reinterpretados à luz dos valores e princípios constitucionais vigentes. Ou seja, o conteúdo material e axiológico das normas constitucionais se irradia por todo o sistema jurídico.⁶⁰

Neste sentido mais “nobre” do fenômeno da constitucionalização, o direito tributário e financeiro brasileiro está muito longe de ser um exemplo paradigmático.⁶¹

⁵⁹ GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia em los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 93/94.

⁶⁰ BARROSO, Luís Roberto. A americanização do Direito Constitucional e seus paradoxos: teoria e jurisprudência constitucional no mundo contemporâneo. *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Sarmiento, Daniel (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 318.

⁶¹ Em sentido semelhante, RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do direito tributário. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1-23, p. 1: “Em outra dimensão, mais substancial, a constitucionalização do direito tributário se traduz na consolidação dos valores constitucionais como elementos legitimadores do ordenamento tributário, bem como no adequado manejo dos princípios constitucionais, notadamente os ligados à idéia de justiça, pelos tribunais e pela doutrina quando da aplicação da lei tributária. Nesse campo material, a realidade brasileira ainda deixa muito a desejar.”

Se é lícito concluir que nessa acepção mais nobre a constitucionalização representa, na expressão de Luís Roberto Barroso, “o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil”,⁶² é possível afirmar que no âmbito do direito tributário e financeiro o necessário triunfo dos valores e princípios constitucionais ainda não se verificou.

Não é fácil buscar definir, em poucas palavras, o perfil ainda amplamente dominante da doutrina tributária e financeira brasileira. Pode-se afirmar em resumo que ainda experimentamos no Brasil o domínio da interpretação conceptualista dos institutos de direito tributário, afinada com os postulados do positivismo normativista (inspirado principalmente na obra de Kelsen⁶³), marcada pela supervalorização da legalidade estrita e da segurança jurídica⁶⁴ em detrimento de outros valores constitucionais, como a justiça, a capacidade contributiva e a igualdade. Especificamente em relação às normas constitucionais que cuidam da matéria tributária, tal doutrina promove uma espécie de “leitura unilateral” dos dispositivos constitucionais, procurando extrair do conjunto de tais enunciados normativos apenas um estatuto que possa viabilizar a máxima proteção do cidadão contra o arbítrio estatal na seara tributária.⁶⁵

⁶² BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). In: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 9, 2007, p. 18. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 7 de agosto 2009.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 130/131: “Embora Kelsen nada tenha escrito sobre a justiça tributária, o seu pensamento obteve sucesso temporão no Brasil exatamente nesse campo de estudo, com a total rejeição da possibilidade de juízos de valor sobre a justiça fiscal e a capacidade contributiva.” Sobre a notável influência de Kelsen no pensamento da doutrina tributária brasileira, vale citar trecho de Paulo de Barros Carvalho em um dos livros mais influentes na teoria do direito tributário brasileiro, publicado pela primeira vez em 1974: “Talvez o marco mais importante na história do moderno pensamento jurídico da humanidade seja a Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen. Com ela, o mestre da ‘Escola de Viena’ formulou, com invejável correção metodológica, a enunciação do Direito, despindo-o de tudo que não fosse essencialmente jurídico. Desentulhou o campo da ciência jurídica de qualquer tipo de apreciação valorativa, desconsiderando inúmeros conceitos, raciocínios e mesmo métodos próprios de outros campos científicos, tais como a Sociologia, Política, Economia etc. Daí chamar sua concepção de ‘teoria pura’”. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 41-42.

⁶⁴ Exemplificativamente, vale citar a lição de Roque Antônio Carrazza: “A segurança jurídica também exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. De fato, estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas – dois valores que, além de muito caros a todos, foram sobremodo valorizados pelo texto Constitucional-, as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica. Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor defendidos os direitos e garantias dos contribuintes. Esta, sem dúvida, a melhor maneira de protegê-los do arbítrio e do abuso do poder fazendário.” CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 447.

⁶⁵ Marçal Justen Filho, adotando tom crítico em relação a tal postura dominante da doutrina tributária, resume com perfeição o escopo de tal escola: “A ideologia oficial do Direito Tributário consiste na

Em termos mais precisos, a interpretação do direito tributário brasileiro (mesmo o direito tributário contido na Constituição) ainda é conduzida por parcela majoritária da doutrina brasileira a partir da visão da denominada jurisprudência dos conceitos, que corresponde historicamente à ideologia dominante do Estado Liberal clássico.⁶⁶ As principais conseqüências práticas da adoção de tal visão consistem na idéia da possibilidade de construção dos conceitos e categorias jurídicas capazes de capturar a realidade subjacente à norma, a defesa da legalidade estrita como forma de assegurar a segurança jurídica e a crença na superioridade do papel do legislador.⁶⁷ É bastante comum na doutrina tributária brasileira a analogia entre o direito penal e o direito tributário para sustentar a tese da necessidade da estrita legalidade (tipicidade) nestes campos, pois ambos teriam estreita relação com a liberdade individual.

Nesta linha de raciocínio, há autores na doutrina brasileira que chegam a afirmar ser o tributo veiculado por verdadeira *norma de rejeição social*, de sorte que aqueles que sofrem a incidência da norma tributária somente cumprem suas obrigações em razão das sanções impostas pela lei. A rejeição social da norma tributária é ainda reforçada pela percepção do contribuinte de que os recursos

concepção de que a constitucionalização do sistema tributário visa a defender o cidadão contra o Estado. Interpreta-se o sistema constitucional tributário como um conjunto de "*limites ao poder estatal de tributar*". Sob essa avaliação, a opção de transplantar o sistema tributário para o nível constitucional retrata a intenção de reduzir o poder estatal e assegurar o patrimônio dos cidadãos contra abusos perpetráveis contra os cidadãos por via de atos infraconstitucionais." JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. Revista Interesse Público, n. 2, 1999, p. 79. Fernando Facury Scaff, também em tom crítico, descreve tal ideologia de forma similar: "O Estado, nessa ótica, é sempre um agente do mal, e o Fisco é uma entidade ignominiosa e que serve a propósitos escusos de seus componentes. O Direito Tributário é, portanto, uma espécie de espada através da qual o contribuinte individual luta contra o arbítrio do Estado, que tem a seu lado a possibilidade de editar leis em seu próprio proveito. O contribuinte, por sua vez, como o *outro* (jamais como um componente desse Estado) possui a Constituição, com um capítulo denominado *Limitações ao Poder de Tributar*, que serve como um código de limite para frear as desmedidas ambições fiscais arrecadatórias sobre seu bolso." SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 4, 2006, p. 100.

⁶⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 9: "A concepção formalista da jurisprudência dos conceitos entronizou o valor da segurança jurídica, tão caro ao Estado Liberal clássico – o Estado "Guarda-Noturno"- , fruto de uma sociedade individualista, que tinha como valor supremo a proteção da liberdade do indivíduo contra o Estado."

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: *Temas de interpretação do direito tributário*. Torres, Ricardo Lobo (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 263; ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 126; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: *Temas de interpretação do direito tributário*. Torres, Ricardo Lobo (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 335.

arrecadados pela imposição tributária são muitas vezes desperdiçados no momento de realização da despesa pública.⁶⁸

Se é certo que a postura descrita nas considerações explicitadas acima é ainda predominante no seio da doutrina tributária brasileira, é inegável que nos últimos anos vários autores intensificaram as críticas a tal postura doutrinária.

Ricardo Lobo Torres advoga que a interpretação do direito tributário deve estar aberta ao influxo das idéias oriundas da jurisprudência dos valores e da denominada “virada kantiana”⁶⁹, com a reaproximação entre a ética e o direito, a retomada da justiça e da teoria dos direitos humanos. Assim, a legalidade e a segurança jurídica devem ser ponderadas com a capacidade contributiva e com a idéia de justiça.⁷⁰

José Marcos Domingues de Oliveira produziu severas críticas à associação muito comum que a doutrina tributária realiza entre o direito tributário e o direito penal (de forma a justificar a exacerbação da segurança jurídica), apontando que a mesma reflete uma questionável posição ideológica de privilegiar a liberdade ligada aos aspectos patrimoniais em detrimento da liberdade referida à pessoa.⁷¹ Além

⁶⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: LTR, 1998, p. 129: “O tributo é, por excelência, veiculado por normas de rejeição social. Dada a complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade, dificilmente a obrigação de recolher o tributo seria cumprida sem sanção.” Marçal Justen Filho, embora assuma uma postura crítica em relação à visão que relaciona a ineficiência do Estado com a rejeição social ao tributo, descreve com propriedade tal postura: “Sob esse ângulo, o sistema constitucional tributário passa a desempenhar função de defesa do cidadão contra o Estado incompetente e malgerido. Busca-se evitar, a todo custo, a tributação – não porque se negue a necessidade (e legitimidade) de apropriação da riqueza privada, mas porque os serviços públicos não serão beneficiados pelo incremento da tributação.” JUSTEN FILHO, Marçal. *Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica*. *Revista Interesse Público*, n. 2, 1999, p. 83.

⁶⁹ Ricardo Lobo Torres esclarece que a expressão é de O. Höffe, sendo utilizada para denominar o movimento ocorrido a partir da década de 70 (especialmente a partir da publicação de *Uma Teoria da Justiça* de John Rawls) que é caracterizado principalmente pela reaproximação entre ética e direito e a retomada da temática da justiça. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 4.

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: *Temas de interpretação do direito tributário*. Torres, Ricardo Lobo (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 265. O ideal da possibilidade de construção de conceitos fechados, tão caro ao positivismo conceptualista da doutrina tributária brasileira, também é criticado pelo professor, *verbis*: “Supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos.” TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e riscos sociais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 59, 2000, p. 96.

⁷¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação de receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 13/14. Em sentido semelhante, SANCHES, José Luís Saldanha; GAMA, João Taborda da. *Pressuposto administrativo e*

disso, teceu críticas contundentes à existência do denominado princípio da tipicidade fechada no direito tributário.⁷² Marcus Abraham advoga a tese de que o direito tributário não pode mais ser compreendido apenas como um conjunto de normas protetivas dos contribuintes e limitadoras da ação estatal, sendo necessário desenvolver idéias que possam permitir que o direito tributário seja também instrumento de realização de justiça social e de redistribuição de riquezas.⁷³

Ricardo Lodi Ribeiro aduz que o direito tributário brasileiro encontra-se “*embrenhado em um positivismo formalista que não mais encontra paralelo nas nações desenvolvidas e que provoca um dos sistemas tributários mais injustos do globo*”,⁷⁴ defendendo a tese de que a segurança jurídica não se resume à proteção do contribuinte contra o exercício do poder de tributar do Estado, sendo mister que a segurança jurídica seja ponderada com os outros valores e interesses tutelados pela ordem constitucional (como justiça e capacidade contributiva).⁷⁵

pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: *Solidariedade Social e tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano SEABRA de (org.). São Paulo: Dialética, 2005, p.104: “Em segundo lugar, não faz hoje qualquer sentido fazer-se um paralelismo entre Direito Fiscal e Direito Penal, enxergando-se naquele um princípio da legalidade tão estrito como neste, por duas razões: primo, a legitimação das normas de cada um dos ramos de direito é diferente, enquanto que no Penal se trata de prevenção e punição, no Direito Fiscal trata-se de financiar o Estado e redistribuir a riqueza, num há privação de liberdade, no outro, há participação na liberdade; secundo, o próprio Direito Penal comporta zonas de indeterminação e de discricionariedade valorativa judiciária.”

⁷² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária, o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Org.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 55-70.

⁷³ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 15. Em sentido semelhante: JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista Interesse Público*, n. 2, 1999, p. 91: “É que o sistema tributário não se destina apenas e tão-somente a abarrotar os cofres públicos de recursos. O Direito Tributário é instrumento - como todas as demais competências estatais - da realização dos valores jurídicos fundamentais. O Direito Tributário está comprometido com a consecução e realização concreta do princípio da dignidade da pessoa humana. Emanação direta deste é o postulado da supressão da pobreza e da eliminação das desigualdades individuais e sociais. Não é admissível dissociar o sistema tributário dos princípios constitucionais mais relevantes e fundamentais, que dão conformação ao Estado e ao poder público.” CLÈVE, Clèmerson Merlin. Estado constitucional, neoconstitucionalismo e tributação. *Revista de Direito Tributário*, n. 92, 2005, p. 238: (...) a Constituição de 1988, com suas reformas, sofre mutação quanto aos instrumentos à disposição do Estado, mas os fins do Estado continuam os mesmos: desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e criação de uma sociedade livre, justa e solidária. E aqui está a importância da tributação, num dos pólos, e no outro o trabalho de redistribuição.”

⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004, p. 3.

⁷⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte* (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p.57: “Deste modo, não se pode encontrar na

Em que medida o perfil da doutrina tributária brasileira majoritária serve para corroborar a hipótese preliminar que move o presente trabalho, que é a necessidade de delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras?

Se a doutrina tributária majoritária costuma enxergar nas normas tributárias contidas na Constituição a função praticamente exclusiva de compor um estatuto de proteção do contribuinte (em nome do princípio “supremo” da segurança jurídica), não é difícil prever que haverá a natural tendência de buscar atribuir o *status* de direito individual consagrado constitucionalmente a *qualquer interesse* suscetível de proteger o contribuinte em face da tributação. Como a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV da CF é veiculada em termos vagos (“proposta de emenda tendente a abolir” e “direitos e garantias individuais”), haverá inegável tendência de ser adotada uma interpretação expansiva das cláusulas pétreas e por derivação lógica um amplo grau de questionamento das emendas constitucionais na seara tributária (o que é confirmado pelos dados empíricos já apresentados).

Aliás, mesmo em relação às regras constitucionais que não são veiculadas na forma de direitos, mas apenas definem as hipóteses de incidência dos tributos e distribuem a competência tributária entre os entes federativos, é bastante comum encontrar defesas doutrinárias que procuram extrair destas normas direitos individuais dos contribuintes oponíveis até mesmo ao constituinte derivado.

Outro sério problema que o discurso de tom expansionista das cláusulas pétreas tributárias acarreta é dificultar a delimitação mais precisa de *quais* os verdadeiros direitos fundamentais ligados à tributação que podem ser erigidos à condição de cláusula pétrea e *em que medida* justificam tal proteção. A doutrina tributária majoritária geralmente só se ocupa em perquirir se determinada norma emanada de emenda constitucional simplesmente *tangenciou* ou não o suposto direito fundamental protegido, sem a preocupação de desenvolver uma argumentação metodologicamente consistente que venha a perquirir acerca do *grau de restrição* que a emenda constitucional acarretou ao suposto direito violado.

Constituição a opção pela preponderância da segurança jurídica em relação aos outros valores, pois esta deve ser ponderada com os demais interesses tutelados pela ordem constitucional. Nesse juízo de ponderação, a segurança nunca tem, aprioristicamente, um peso maior do que a justiça, que se traduz, segundo Tipke e Vogel, no ‘principal critério de aferição’ do Direito Tributário.”

Para tornar mais claro o raciocínio desenvolvido, vale mencionar o entendimento de Aires F. Barreto ao comentar a cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso IV da CF:

Não se perca de vista que, ao lado da preservação da Federação e da separação dos Poderes, *impõe-se não invadir a área dos direitos individuais. A invasão proibida não é apenas a que afronta, mutila, reduz ou abole expressamente um dos direitos individuais; as emendas não podem incursionar mesmo indireta ou obliquamente, nesse intocável campo.*⁷⁶ Grifo nosso

Aqui é possível verificar outro descompasso entre a doutrina tributária majoritária e os aportes da doutrina constitucionalista brasileira. É razoavelmente pacífico na doutrina constitucional o entendimento de que as cláusulas pétreas não impedem que o constituinte derivado *incursione* nas matérias descritas no art. 60, §4º. O que se busca retirar do constituinte derivado não é o poder de *tratar* das matérias ventiladas no dispositivo, mas somente que as alterações promovidas pela emenda constitucional não venham a ferir o *núcleo essencial* dos princípios e institutos neles versados, o que significa dizer que além deste núcleo há um espaço de conformação no qual deve ser privilegiada a atuação do legislador.⁷⁷ Trata-se de lição aplicável a todos os quatro incisos previstos no art. 60, §4º, da CF, incluindo por óbvio o inciso IV.⁷⁸ Tal doutrina encontra respaldo na jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal.⁷⁹

⁷⁶ BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 511.

⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 169-170.

⁷⁸ BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 282: "(...) não se veda toda e qualquer restrição às cláusulas pétreas, mas tão-somente aquelas que venham a aniquilar, tendencial ou efetivamente, a sua substância, a sua identidade, os elementos que lhe são absolutamente essenciais e inerentes, enfim, precisamente o seu núcleo essencial." MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 219: "A cláusula pétrea não tem por meta preservar a redação de uma norma constitucional – ostenta, antes, o significado mais profundo de obviar a ruptura com princípios e estruturas essenciais da Constituição. Esses princípios, essas estruturas é que se acham ao abrigo de esvaziamento por ação do poder reformador."

⁷⁹ Nesta linha, voto do Ministro Joaquim Barbosa na ADIN 3.128-7 (DJ 18.02.2005), asseverando que as cláusulas pétreas constituem "instrumento hermenêutico poderoso, de extrema utilidade para a preservação do núcleo essencial de valores constitucionais." Também o voto do Ministro Sepúlveda Pertence no MS 23.047/DF (DJU 14.11.2003).

Um exemplo pode tornar mais clara a crítica desenvolvida. A inclusão do §7º no art. 150 da CF pela Emenda Constitucional no. 3/93, tornando explícita a possibilidade da adoção da chamada substituição tributária “para frente”, gerou grandes polêmicas em torno de sua constitucionalidade. Parcela bastante significativa da doutrina tributária sustentou a inconstitucionalidade da inovação por ter violado a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal, pela ofensa, entre outros, aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, que constituiriam direitos fundamentais dos contribuintes.

Ora, no caso em debate, a questão fulcral não é definir se a legalidade e a capacidade contributiva são direitos fundamentais. Ainda que a resposta seja afirmativa, a questão principal a ser debatida não consiste em saber se a inovação veiculada pela emenda constitucional atingiu ou mesmo restringiu os direitos fundamentais mencionados e sim *investigar se o grau de restrição que a emenda constitucional produziu nos direitos chegou ao ponto de atingir o núcleo essencial dos mesmos, ou mesmo violou o princípio da proporcionalidade, a ponto de ser possível concluir que houve violação de cláusula pétrea.*

Tudo o que se aduziu até o momento caminha para a conclusão de que é *impossível delinear os contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras, especialmente com fulcro no art. 60, §4º, IV da CF, sem utilizar por inteiro o instrumental da teoria geral dos direitos fundamentais*, principalmente as lições da doutrina mais atual acerca das restrições aos direitos fundamentais e dos limites legítimos das próprias restrições (os limites dos limites).

Cumprido esclarecer que ao admitir a possibilidade de restrições aos direitos fundamentais, já estamos implicitamente adotando a denominada *teoria externa* dos limites dos direitos fundamentais, em detrimento da chamada *teoria interna*. Como é cediço, no tema dos limites dos direitos fundamentais, há duas correntes principais. Em breves palavras, a *teoria interna* nega a possibilidade de limitações externas aos direitos fundamentais⁸⁰, pois entende que a tarefa do legislador está circunscrita ao trabalho de delimitação dos contornos do direito constitucionalmente previsto.

⁸⁰ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. (tradução de Virgílio Afonso da Silva). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 277: “Segundo ela (a teoria interna), não há duas coisas – o direito e sua restrição-, mas apenas uma: o direito com um determinado conteúdo. O conceito de restrição é substituído pelo conceito de limite.”

Já a teoria externa admite que os direitos fundamentais possam sofrer restrições⁸¹ em razão de seu conflito com outros direitos fundamentais ou bens constitucionais, sendo que a legitimidade de tais restrições é aferida principalmente pela ferramenta metodológica do princípio da proporcionalidade.

Como bem destacado por Jane Pereira, a concretização satisfatória dos postulados da teoria interna pressupõe a possibilidade de determinação objetiva dos contornos dos direitos fundamentais, o que é difícil de ser aceito considerando o elevado grau de indeterminação de que é dotada a maioria das normas constitucionais relacionadas aos direitos fundamentais. Além disso, a metodologia adotada pela teoria interna, baseada em formulações puramente conceituais dos direitos fundamentais, pode conferir uma discricionariedade maior ao Judiciário, se comparada com a metodologia da teoria externa, que obriga o Judiciário a considerar todos os bens jurídicos em jogo, guiado pelo princípio da proporcionalidade.

Jane Pereira ressalta com propriedade que a pretexto de dotar a interpretação constitucional de objetividade e segurança, a teoria interna tende a retirar da argumentação jurídica o aspecto valorativo. Assim, o processo de decisão constitucional, com a justificativa de tornar-se mais objetivo, acaba perdendo em transparência e controlabilidade da argumentação utilizada pelo intérprete.”⁸²

Virgílio Afonso da Silva também demonstra que a teoria externa, ao propor a restringibilidade de todos os direitos fundamentais, pode dar a impressão inicial de legitimar também uma diminuição no grau de proteção desses direitos. Todavia, ocorre exatamente o contrário, na medida em que a restringibilidade do direito fundamental é acompanhada de uma exigência de fundamentação constitucional, para qualquer caso de restrição. Já os postulados da teoria interna acabam por diminuir o *ônus argumentativo* do legislador, do juiz e do administrador, ao recorrer a

⁸¹ Ibid, p. 277: “O conceito de restrição a um direito sugere a existência de duas coisas – o direito e sua restrição-, entre as quais há uma relação de tipo especial, a saber, a relação de restrição. Se a relação entre direito e restrição for definida dessa forma, então, há, em primeiro lugar, o *direito em si*, não restringido, e, em segundo lugar, aquilo que resta do direito após a ocorrência de uma restrição, o *direito restringido*.” Grifo original

⁸² PEREIRA, Jane Reis Golçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 140-193. Em linha semelhante, Rodrigo Brandão também advoga a tese de que os postulados da teoria externa atendem melhor ao objetivo de controle da atividade interpretativa do Judiciário. BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 251-254.

figuras pouco claras como limites imanentes ou conteúdos absolutos, especificidade ou a outras formas de restrição ao suporte fático dos direitos fundamentais.⁸³

Desta forma, assentada a tese de que determinada emenda constitucional importou em restrições a determinado direito fundamental de natureza tributária ou financeira, a questão a ser enfrentada consiste em saber se tais restrições foram legítimas, ou seja, se atenderam aos chamados limites dos limites⁸⁴, especialmente o princípio da proporcionalidade e o princípio do respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

Não há dúvidas de que as normas trazidas pelas emendas constitucionais tocaram os direitos fundamentais já mencionados. Todavia, de acordo com a doutrina constitucionalista majoritária, não é suficiente, para o reconhecimento da inconstitucionalidade de emenda constitucional com fulcro na violação do limite material do art. 60. §4º, IV da CF que o ato do constituinte derivado tenha tocado nos direitos fundamentais. É mister desenvolver uma argumentação metodologicamente consistente que venha a perquirir acerca do *grau de restrição* que a emenda constitucional acarretou ao suposto direito violado.

Como ressalta Carbonell, o intérprete constitucional dos direitos fundamentais precisa ter o cuidado de não “disfarçar” como decisão do constituinte originário alguma conclusão que foi atingida a partir de considerações adotadas com base em critérios eminentemente pessoais.⁸⁵

Em outros termos, a questão principal a ser debatida não consiste em saber se as inovações veiculadas pelas emendas constitucionais atingiram ou mesmo restringiram os direitos fundamentais mencionados e sim *investigar se o grau de restrição que a emenda constitucional produziu nos direitos chegou ao ponto de atingir o núcleo essencial dos mesmos, ou mesmo violou o princípio da*

⁸³ SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, n. 4, 2006, p. 23-51.

⁸⁴ A expressão é consagrada na doutrina germânica e possui origem em conferência proferida por Karl August Betterman em 1964, conforme noticia PEREIRA, Jane Reis Golçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 298.

⁸⁵ CARBONELL, Miguel. Nuevas formas de proteger los derechos fundamentales In: *El principio de proporcionalidad y la protección de los derechos fundamentales*. Carbonell, Miguel (coord.). Comisión nacional de de los derechos humanos. Cidade do México, 2008, p. 9.

proporcionalidade, a ponto de ser possível concluir que houve efetiva violação de cláusula pétrea.

Tudo o que se aduziu até o momento caminha para a conclusão de que é *impossível delinear os contornos das cláusulas pétreas financeiras, especialmente com fulcro no art. 60, §4º, IV da CF, sem utilizar o instrumental da teoria geral dos direitos fundamentais*, principalmente as lições da doutrina mais atual acerca das restrições aos direitos fundamentais e dos limites legítimos das próprias restrições (os limites dos limites).

Desta forma, assentada a tese de que as emendas constitucionais importaram em restrições aos direitos fundamentais mencionados, a questão a ser enfrentada consiste em saber se tais restrições foram legítimas, ou seja, se atenderam aos chamados limites dos limites, especialmente o princípio da proporcionalidade e o princípio do respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais.

A primeira dimensão da proporcionalidade é conhecida como o subprincípio da idoneidade ou adequação. Significa que o fim almejado pelo legislador (no caso, o equacionamento das dívidas com precatórios) que editou a norma restritiva de direito não seja constitucionalmente vedado e que seja instrumentalmente adequado para atingir o fim buscado.⁸⁶

Apesar de algumas vozes discordantes, prevalece na doutrina e na experiência jurisprudencial de países como a Alemanha a idéia de que a idoneidade deve ser analisada a partir de uma “concepção débil”, ou seja, a medida legislativa que promove a restrição do direito fundamental será considerada idônea se contribuir de alguma forma para o atendimento do fim almejado, *ainda que o fim seja implementado apenas de forma parcial.*

Trata-se de noção que deságua em uma faceta negativa do suprincípio da idoneidade, no sentido de que o Judiciário só pode julgar inidôneos meios que se relevem completamente inócuos para o atingimento do fim almejado pelo legislador, a partir do exercício de uma “lógica da evidência”.⁸⁷

⁸⁶ Ibid. p. 327.

⁸⁷ Ibid. 330. No mesmo sentido, Luis Prieto Sanchís: “En mi opinión, dado el carácter fundamentalmente técnico y empírico del juicio de idoneidad, procede mantener también un criterio respetuoso con el legislador: no se trata de imponer en vía jurisdiccional las medidas más idóneas y eficaces para alcanzar el fin propuesto, sino tan sólo de excluir aquellas que puedan acreditarse

No que se refere à segunda dimensão da proporcionalidade, que é o subprincípio da necessidade, cumpre verificar se as medidas adotadas pelas emendas constitucionais configuraram a forma menos lesiva aos direitos fundamentais que seria apta a atingir o fim colimado. Como destaca a doutrina, o referido exame exige que o intérprete aponte meios alternativos para atingir a finalidade perseguida pela lei restritiva que sejam dotados de idoneidade equivalente ou superior daqueles efetivamente empregados pelo legislador da norma restritiva e que sejam ao mesmo tempo menos onerosos e lesivos aos direitos fundamentais atingidos.⁸⁸

Aqui também, nesta segunda dimensão, é *preciso assegurar margem de discricionariedade razoável ao legislador democrático* (especialmente, no caso de emendas constitucionais, aprovadas por maiorias qualificadas), pois será sempre possível imaginar variados meios capazes de atingir o fim colimado. Em atenção ao princípio democrático, a lógica que deve imperar, também nesse caso, é baseada em *juízo de evidência*, de modo que a invalidade da emenda constitucional só poderá ser reconhecida quando for possível vislumbrar meios manifestamente menos onerosos aos direitos fundamentais do que aqueles adotados pelo Legislador.⁸⁹

O terceiro subprincípio da proporcionalidade – a proporcionalidade em sentido estrito - propõe a avaliação acerca do custo-benefício entre a finalidade buscada pelo legislador da norma restritiva e o grau de comprometimento ou restrição dos direitos fundamentais em jogo. Como destaca Sanchís,⁹⁰ nesta etapa, ao contrário das etapas anteriores (adequação e necessidade) nas quais a dimensão empírica é

como gratuitas o claramente ineficazes.” El juicio de ponderación constitucional. In: *El principio de proporcionalidad y la protection de los derechos fundamentales*. Carbonell, Miguel (coord.). Comisión nacional de de los derechos humanos. Cidade do México, 2008, p. 101, p. 77/115. Também SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 170: “A exigência de realização completa do fim perseguido é contraproducente, já que dificilmente é possível saber com certeza, de antemão, se uma medida realizará, de fato, o objetivo a que se propõe. Muitas vezes o legislador é obrigado a agir em situações de incertezas empíricas, é obrigado a fazer previsões que não sabe se serão realizadas ou, por fim, esbarra nos limites da cognição. Nesses casos, qualquer exigência de plena realização de algo seria uma exigência impossível de ser cumprida.”

⁸⁸ PEREIRA, Jane Reis Golçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 340.

⁸⁹ SANCHÍS, Luis Prieto. El juicio de ponderación constitucional, p. 101.

⁹⁰ SANCHÍS, Luis Prieto. El juicio de ponderación constitucional, p. 102.

marcante, o juiz constitucional é chamado a proferir juízos de valor eminentemente jurídicos, de forma a decidir acerca do grau de relevância dos direitos fundamentais em jogo, a medida de suas restrições promovidas pelos atos normativos e as finalidades buscadas pelo Legislador.

Trata-se de juízo complexo, que envolve não apenas a mensuração que os direitos fundamentais sofrem com a medida restritiva, mas também demandam do intérprete a consideração acerca da importância material que os bens jurídicos em jogo possuem na escala axiológica constitucional. Tais valores, como destaca Jane Pereira, *devem ser considerados também à luz das peculiaridades de cada sistema jurídico-constitucional específico*.⁹¹

A questão relacionada ao alcance das cláusulas pétreas tributárias e financeiras referentes ao federalismo também não pode prescindir de uma análise interdisciplinar. A ciência política⁹² e a ciência econômica⁹³ brasileira já produziram importantes trabalhos analisando as variadas nuances do federalismo brasileiro, com ênfase na questão financeira e tributária. Da mesma forma, há relevante produção

⁹¹ PEREIRA, Jane Reis Golçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 347.

⁹² Devem ser destacados, na ciência política, importantes trabalhos de Celina Souza: *Federalismo e Descentralização na Constituição de 1988: Processo Decisório, Conflitos e Alianças*. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, Vol. 44, n. 3, 2001, p. 513-560; *Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988*. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, 2005, p. 105-121; *Federalismo e Conflitos Distributivos: Disputa dos Estados por Recursos Orçamentários Federais*. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, Vol. 46, n. 2, 2003, p. 345-384. Outros importantes estudos na ciência política sobre o tema do federalismo podem ser citados: MELO, Marcus André. *Crise federativa, guerra fiscal e “hobbesianismo municipal”: efeitos perversos da descentralização ?*. *São Paulo em perspectiva*, v. 10, n. 3, 1996, p. 11-20; ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. *Recentralizando a federação?* *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, 2005, p. 29-40; ABRUCIO, Fernando Luiz. *A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula*. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, 2005, p. 42-67; ARRETCHE, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, 2005, p. 69-85; DULCI, Otávio Soares. *Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil*. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n.18, 2002, p. 95-107.

⁹³ AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Federalismo e reforma tributária: na visão do economista*. *Direito Público*, n.8, 2005, p. 164-172; REZENDE, Fernando. *Federalismo fiscal no Brasil*. *Revista de Economia Política*, v. 15, n. 3, 1995, p. 5-17; AMARAL FILHO, Jair do. *O Quadrilátero do federalismo: Uma contribuição para a compreensão do federalismo Imperfeito no Brasil*. *Revista Econômica do Nordeste*, Fortaleza, v. 30, n. especial, 1999, p.876-895; SILVA, Mauro Santos. *Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian*. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.117-137; REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício e ARAUJO, Erika (orgs.). *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008; BRIÃO, Sílvia Félix. *Federalismo Fiscal e as disparidades regionais no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Economia)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas da Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2006.

doutrinária na ciência política brasileira que cuida dos aspectos relativos à separação de poderes, que podem contribuir com o trabalho de densificação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, III, da CF.⁹⁴

⁹⁴ TAYLOR, Matthew M.; ROS, Luciano da. Os Partidos dentro e fora do poder: a judicialização como resultado contingente da estratégia política. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, 2008, p. 825-864; DINIZ, Simone. Interações entre os Poderes Executivo e Legislativo no processo decisório: avaliando sucesso e fracasso presidencial. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, v. 48, n. 1, 2005, p. 333-369; PEREIRA, Carlos e MUELLER, Bernardo. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, v. 45, n. 2, 2002, p. 265-301; CARVALHO, Ernani Rodrigues de. Em busca da judicialização da política no Brasil: apontamentos para uma nova abordagem. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 23, 2004, p. 115-126; VIANNA, Luís Werneck (org.). *A democracia e os três poderes no Brasil*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002.

3 CONTORNOS GERAIS DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS

3.1 Forma federativa de Estado

A matéria tributária e financeira compõe parcela significativa do *núcleo essencial* da federação.⁹⁵ É pacífico na doutrina brasileira o entendimento de que é essencial para a manutenção da forma federativa de Estado a garantia de que os entes federados autônomos precisam dispor de recursos financeiros para o desempenho de suas funções próprias.

Amílcar de Araújo Falcão afirma que seria enganosa a concessão de autonomia a determinado ente político se não lhe fosse assegurado o necessário poder de autodeterminação no que respeita à obtenção dos meios financeiros para a manutenção dos seus serviços.⁹⁶ Daí a conclusão do mestre da UERJ de que o sistema de discriminação de rendas em uma federação constitui “*uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar.*”⁹⁷

Rogério Leite Lobo destaca que a autonomia e a isonomia dos governos locais cunhada pelo federalismo fiscal do constituinte de 1988, que buscou colocar os entes menores em posição de igualdade perante o Governo central, jamais teria sentido prático se não houvesse a preocupação de assegurar aos entes locais “fluxo incondicionado” de recursos necessários para a manutenção de tal autonomia. Em linha semelhante, Augusto Zimmermann destaca que a descentralização financeira é peça fundamental para a higidez do federalismo, sendo absolutamente contraproducente que os entes políticos não tenham assegurados os recursos financeiros necessários à realização de seus objetivos particulares.⁹⁸ Em outros

⁹⁵ FERRARI, Sérgio. *Constituição estadual e federação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 51: “Pode-se dizer, sem exagero, que o problema da repartição das competências e receitas tributárias é o ponto de maior importância na análise do federalismo brasileiro.”

⁹⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 68.

⁹⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Finanças, 1965, p. 12.

⁹⁸ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 352

termos, conforme evidencia Luís Roberto Barroso, é necessário garantir o “*mínimo de auto-suficiência econômica e financeira que permita aos estados dispor dos meios pecuniários suficientes à realização de suas funções específicas.*”⁹⁹

A primeira corrente doutrinária defende a necessidade de que a autonomia financeira dos entes federados precisa ser assegurada de forma a garantir um mínimo de *competências tributárias próprias* pelos entes periféricos.¹⁰⁰

Nesta linha, Flávio Bauer Novelli ressalta que a autonomia financeira dos entes políticos na federação possui seu fundamento material na repartição da competência legislativa em matéria tributária, materializada na atribuição, diretamente pela Constituição Federal, de poderes impositivos próprios e de fontes de receita independentes e adequadas.¹⁰¹ Ricardo Lodi Ribeiro também destaca que apenas pelo exercício de sua própria competência tributária, o Estado membro pode garantir o cumprimento de suas prioridades, que não coincidem necessariamente com as da União nos vários momentos históricos, preservando desse modo sua autonomia em relação ao ente central.¹⁰²

Misabel Abreu Machado Derzi destaca que a nota distintiva da forma federal de Estado não está na relativa descentralização financeira, fenômeno que também pode ocorrer em Estados unitários. O que diferencia o federalismo fiscal é a autonomia político-jurídica, segundo a qual se distribui o poder de legislar, especialmente para a criação de tributos, que constitui a maior de todas as manifestações de autonomia política. Ceifar tal competência representaria uma “redução insuportável” em uma federação já profundamente fragilizada como a brasileira.¹⁰³

Roque Antônio Carrazza, ao comentar especificamente o art. 60, §4º, I, da CF adverte que trata-se de cláusula pétrea que não pode ser violada mesmo de modo oblíquo, o que ocorreria pela retirada, por emenda constitucional, da competência

⁹⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 23.

¹⁰¹ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional no. 3/93. *Revista de Direito Administrativo* n. 199, 1995, p. 39.

¹⁰² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 249-266, p. 258.

¹⁰³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p. 210.

tributária dos Estados.¹⁰⁴ Em linha semelhante, Fernanda Maia Salomão Alves reconhece na partilha das materialidades susceptíveis de tributação entre as pessoas políticas providência constitucional destinada a garantir o princípio federativo brasileiro, de modo que qualquer tentativa de modificação conteria vício de inconstitucionalidade, tais como propostas de emenda que pretendam transferir competência legislativa tributária dos Estados para a União Federal.¹⁰⁵

A segunda corrente doutrinária sustenta que a autonomia financeira dos entes federados não precisa ser atingida necessariamente pela garantia do exercício de competências tributárias próprias, sendo possível atingir tal condição por meio de participação nas transferências e repartições das rendas tributárias.

Neste sentido, André Eliali sustenta que a autonomia financeira não se atinge exclusivamente pelo nível de arrecadação com tributos próprios, mas também por participação nas transferências e repartições tributárias. Dessa forma, a mudança da divisão de competências tributárias não afetaria o pacto federativo, eis que não haveria, na hipótese, cláusula pétrea.¹⁰⁶ Cristiano Franco Martins, em linha semelhante, destaca que é papel da Constituição Federal assegurar aos membros federados autonomia financeira capaz de materializar suas responsabilidades constitucionais, o que pode se revelar através da competência para instituir tributos ou através de repartição de receitas públicas. O ente federativo teria o direito de participar do sistema tributário nacional de modo a obter recursos suficientes para o regular desempenho de suas atribuições, mas tal participação não ocorreria necessariamente pela instituição de tributos.¹⁰⁷

No mesmo sentido, Rafael Munhoz de Mello destaca que não importa a forma como será assegurada a autonomia pela atribuição de renda própria aos entes federados, compatível com seus encargos. Isso poderia ocorrer pela determinação

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 151.

¹⁰⁵ ALVES, Fernanda Maia Salomão. Competência reformadora do Congresso Nacional, em matéria tributária, em face do princípio federativo. *Revista de Informação Legislativa*, n. 149, 2001, p. 149.

¹⁰⁶ ELIALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 65.

¹⁰⁷ MARTINS, Cristiano Franco Martins. *Princípio federativo e mudança constitucional*. Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 175.

de repasses obrigatórios de recursos de um ente para outro ou pela atribuição de competência para instituir tributos próprios.¹⁰⁸

É intuitivo perceber que tal divergência doutrinária projeta importantes consequências no trabalho de definição das cláusulas pétreas tributárias e financeiras relacionadas à questão federativa.

Para os defensores da corrente doutrinária que advoga a necessidade de manutenção de competências tributárias próprias aos entes federados, emendas constitucionais que reduzam significativamente a competência tributária de Estados e Municípios serão consideradas atentatórias à cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso I. Já para os que advogam que a autonomia financeira dos entes periféricos pode ser atingida somente por meio de participação em transferências e pela repartição das rendas tributárias, a violação da cláusula pétrea mencionada somente seria ventilada na hipótese de modificações constitucionais que afetassem as normas financeiras constitucionais que regulam o tema, ao reduzir drasticamente o fluxo de recursos distribuídos aos entes periféricos.

Mesmo sendo adotada a posição doutrinária que defende a preservação de competências tributárias próprias aos entes periféricos, de forma a garantir a higidez do modelo federativo, definir os limites materiais de atuação do constituinte derivado na matéria não é tarefa fácil. Parece perfeitamente viável defender que a violação da cláusula pétrea em exame não ocorreria somente na hipótese de emenda constitucional que viesse extinguir determinado tributo de relevante importância financeira de algum ente periférico.

Poder-se-ia cogitar de violação à cláusula pétrea também em outras hipóteses, tais como a transferência total da competência tributária de determinado tributo da esfera de algum ente periférico para a União, ainda que a capacidade tributária ativa continuasse com os entes periféricos. É o caso da idéia, bastante recorrente em todas as reformas tributárias cogitadas no país, de transferir para a União o poder de instituir uma legislação nacional sobre o ICMS, o que significa na

¹⁰⁸ MELLO, Rafael Munhoz de. Aspectos essenciais do federalismo. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, n. 41, 2002, p. 139.

prática transferir a competência tributária do principal imposto dos Estados para a União.¹⁰⁹

Outra violação da cláusula pétrea em exame seria a hipótese de emenda constitucional que limitasse de forma significativa o exercício da competência tributária de ente federativo, estabelecendo, por exemplo, regras relativas a alíquotas mínimas e máximas de tributos.

Como se vê, o núcleo essencial da forma federativa de Estado não pode ser definido por critérios formais, sendo fundamental investir em critérios de ordem material para atingir tal objetivo.

Logo não será lícito afirmar que determinada emenda constitucional incidiu na proibição ventilada pelo constituinte originário apenas pela circunstância de ter modificado, *formalmente*, enunciado normativo que regula a discriminação das competências tributárias entre os entes da federação ou a repartição das receitas tributárias. Somente haverá violação à cláusula pétrea mencionada na hipótese de ser afetado o *núcleo essencial* do princípio federativo, conforme ensina a doutrina constitucionalista majoritária.¹¹⁰

A nota negativa que se pode atribuir à CF de 1988 em matéria de reforço do federalismo fiscal brasileiro foi não ter reconhecido a competência tributária residual para Estados e Municípios. Na CF de 1946, a competência residual era compartilhada entre União e Estados, com a ressalva da vedação da bitributação. A EC 18/65 ao texto de 46 extinguiu por período breve a competência residual que retornou na CF 67/69, sendo atribuída à União e admitida expressamente que a União pudesse transferir a competência para Estados e Municípios para os impostos criados por lei federal no exercício da competência residual.

¹⁰⁹ Defendendo expressamente a inconstitucionalidade de tal medida por violação à cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I, da CF, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 265. A atual proposta de reforma tributária encaminhada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional (PEC 233/2008) caminha neste sentido, ao propor centralizar a criação do ICMS na competência federal mediante a edição de lei complementar. Dúvidas sobre a constitucionalidade da PEC 233/02008 no ponto em questão já foram suscitadas na doutrina. Ver, por exemplo, ASSUMPÇÃO, Letícia Franco Maculan. A nova proposta de reforma tributária e o pacto federativo. *Revista de Estudos Tributários*, n. 61, 2008, p. 57-64.

¹¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 172.

Do ponto de vista do Federalismo Fiscal, a atribuição da competência residual somente à União pode ser criticada, pois retira dos entes menores a possibilidade de instituição de impostos específicos para incidência de determinados produtos ou serviços de acordo com as peculiaridades locais, que poderiam socorrer eventuais dificuldades locais de receita pública. Sampaio Dória, em clássica obra sobre a discriminação das rendas tributárias (escrito sob a égide do regime de 67/69), apontava no sentido da necessidade de reconhecimento de hipóteses fiscais de interesse puramente regional.¹¹¹

Todavia, a competência residual relativa a impostos e contribuições sociais foi atribuída expressamente pela CF de 1988 à União nos impostos (art. 154, I) e nas contribuições sociais (art. 195, §4º), devendo ser exercida mediante lei complementar.

A competência residual da União Federal para criação de impostos (art. 154, I, CF) é letra morta em nosso sistema, pois a União Federal sempre preferiu o caminho da instituição das contribuições sociais (art. 195, §4º, CF). Alguns motivos justificam tal preferência. No caso dos impostos, além da vedação de vinculação de suas receitas (art.167, IV da CF/88), o art.157, II da CF/88 estabelece que 20% do produto da arrecadação dos impostos pertencem aos Estados e Distrito Federal, e que para exercício da competência residual da União para instituição de novos impostos (art.154, I da CF/88) há imposição de cumprimento de três rígidos requisitos: lei complementar, serem não-cumulativos e não terem mesma base de cálculo e fato gerador dos impostos já existentes.

Ao cuidar da competência residual em relação aos impostos, a CF que ela somente poderia ser exercida para a criação de impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Como ao tratar da competência residual em matéria de contribuições sociais, a CF fez expressa referência ao artigo 154, I, a doutrina sempre entendeu que todos os requisitos mencionados deveriam ser observados para a instituição de novas contribuições.

Tal não foi, contudo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que adotou interpretação literal para concluir que os requisitos do art. 154, I, seriam

¹¹¹ DORIA, A.R. Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: J. Bushatsky, 1972, p. 183.

dirigidos apenas aos impostos e não às contribuições. A crítica que se pode fazer a tal entendimento é que ele esvazia de sentido a referência do artigo 195 §4º, que pretendeu que as novas contribuições também sofressem as limitações dos novos impostos.¹¹²

Intensificando ainda mais a exacerbação da competência residual da União Federal sob a égide da CF de 1988, o Supremo Tribunal Federal admitiu ainda a instituição de contribuições sociais gerais em outras áreas da ordem social, além das previstas pela CF (seguridade social – art. 195, educação – salário-educação, seguro-desemprego – art. 239), julgar constitucional Lei Complementar que instituiu os chamados “adicionais de FGTS”, com base em suposta competência que a União extraiu diretamente do próprio art. 149 da CF, sem fundamento no art. 195 da CF.¹¹³

A doutrina majoritária, a nosso sentir com plena razão, critica tal possibilidade. Humberto Ávila defende que a instituição de novas contribuições sociais está limitada à regra do art. 195 §4º (custeio da seguridade social) e que admitir a criação de novas contribuições sociais gerais apenas com base no art. 149 tornaria vazio o preceito constitucional. Além disso, quando a CF pretendeu ressaltar as contribuições sociais em áreas diversas da seguridade social, o fez expressamente, como no caso da contribuição para o salário-educação e do PIS (art. 239). Ademais, ressalta o autor que a tese da impossibilidade da criação de novas contribuições sociais *é mais coerente com o princípio federativo, pois impede que a União se utilize desse artifício para deixar de distribuir os recursos arrecadados com Estados e Municípios.*¹¹⁴

Marciano Seabra de Godoi também criticou a falta de argumentação jurídica consistente que respaldou o julgamento da ADI-MC 2556, que identificou “a finalidade social” da exação instituída pela LC 110/2001, como fato suficiente para sua classificação como contribuição social geral. Nesta linha, sempre se poderia identificar uma “finalidade social” em qualquer exação que se queira criar para

¹¹² RE 228.321 (2003).

¹¹³ ADIN 2556, 2003.

¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 268/269.

levantar recursos direcionados a gastos com fundamento ou impacto social, o que “banaliza” completamente o conceito constitucional de contribuição social.¹¹⁵

Vale ainda aduzir que Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos também vislumbraram risco à higidez do federalismo fiscal brasileiro na exacerbação da competência residual da União Federal (com a chancela do STF). Em tal cenário, Estados e Municípios não poderiam extrair dos fatos tributáveis pelos impostos toda a arrecadação que a capacidade contributiva neles revelada seria capaz de gerar; ou nova exigência ultrapassaria as capacidades dos contribuintes respectivos, já onerados, quase à exaustão, pelos impostos estaduais ou municipais.¹¹⁶

A generosa interpretação que o STF conferiu ao exercício da competência residual tributária pela União, a nosso ver, parece ser um dos fatores que militam claramente a favor da corrente doutrinária que defende ser cláusula pétrea a atribuição de competência tributária por Estados e Municípios para a instituição de tributos próprios, pois no cenário constitucional atual tal caminho parece ser o único capaz de sustentar o projeto de autonomia dos entes federativos cristalizado na cláusula pétrea do art. 60, I, da CF.

Deste modo, seria inconstitucional emenda que tentasse retirar dos entes menores tal competência, ao menos naquelas hipóteses em que restasse evidenciado que a perda da arrecadação com o tributo próprio extinto fosse capaz de tornar o ente político menor completamente dependente do Governo Central.

Nesta linha, a defesa da constitucionalidade da EC 3/93 no ponto em que extinguiu, a partir do exercício de 1996, o imposto denominado adicional de imposto de renda (previsto no art. 155, II, do texto constitucional original), de competência dos Estados e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos (exceto óleo diesel), previsto no art. 156, III, do texto promulgado em outubro de 1988, de competência dos Municípios, poderia ser sustentada com base na constatação de que tais impostos não significavam parcela significativa da

¹¹⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 15, p. 81-110, 2007.

¹¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Raquel Cavalcanti. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro in: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 291.

arrecadação tributária dos entes menores, visto que a modificação manteve na esfera de competência dos entes federados impostos de arrecadação muito mais significativa, como o ICMS e o ISS.

Embora a extinção dos mencionados impostos não tenha suscitado grandes questionamentos na doutrina, não se pode deixar de mencionar que a extinção dos dois impostos sem que tenha havido qualquer tipo de compensação financeira a Estados e Municípios, que perderam fontes de receita sem a respectiva diminuição de suas atribuições constitucionais, colaborou para o enfraquecimento do federalismo fiscal brasileiro, reforçando a concentração de receitas para a União e, ao menos, *tangenciando* a cláusula pétrea que impede o constituinte derivado de editar emendas que ofendam o federalismo (art. 60, §4º, inciso I).

Marcus Abraham destaca com pertinência que no caso da extinção do IVVC, de competência municipal, há um fator relevante que merece reflexão à luz do federalismo fiscal. Trata-se da criação, anos depois, por meio da Emenda Constitucional 33/01, da contribuição de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE-combustíveis), que incide sobre o petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, ou seja, praticamente a mesma hipótese de incidência do extinto IVVC. Essa circunstância comprova o quadro de enfraquecimento da federação e de concentração de receitas para a União, pois houve a subtração de um tributo municipal para, em seguida, instituir uma contribuição federal incidente sobre os mesmos produtos sobre os quais era cobrado o extinto imposto.¹¹⁷

Outra limitação constitucional questionável imposta por emenda constitucional a tributo de competência municipal ocorreu com o escopo principal de combater a chamada “guerra fiscal” entre os municípios, a EC no. 37/02 alterou o art. 156 da CF, estabelecendo que caberia à lei complementar fixas as alíquotas mínimas e máximas do imposto, além de regular a forma de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Foi ainda acrescentado o art. 88 ao ADCT para estabelecer que enquanto a lei complementar não disciplinar tais questões o imposto teria a alíquota

¹¹⁷ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 75.

mínima de dois por cento,¹¹⁸ bem como não seria objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida.

A doutrina suscitou intensas dúvidas sobre a compatibilidade de tais inovações constitucionais com a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I, que impede a promulgação de emendas tendente a abolir a forma federativa de estado. Alexandre Bleggi Araujo,¹¹⁹ Eduardo Fortunato Bim,¹²⁰ José Eduardo Soares de Melo,¹²¹ Kiyoshi Harada¹²² e Aires F. Barreto¹²³ sustentam que tais limitações impostas ao Município são inconstitucionais por violação da mencionada cláusula pétrea. Marcus Abraham também suscita dúvidas sobre a constitucionalidade da EC 37/02 no ponto em questão.¹²⁴

Idêntico raciocínio pode ser aplicado para questionar a inovação trazida pela EC 42/03, ao estabelecer a competência do Senado Federal para estabelecer alíquotas mínimas para o IPVA (art. 155, §6º, inciso I). Não se pode esquecer que os demais dispositivos constitucionais que estabeleceram tais limitações ao exercício da competência tributária estadual foram estabelecidos pelo constituinte originário em relação ao ICMS (art. 155, §3º) e ao ITCD (art. 155, §1º), o que torna

¹¹⁸ Exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

¹¹⁹ ARAUJO, Alexandre Bleggi. Imposto sobre serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 91, 2003, p. 7-24.

¹²⁰ BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 94, 2003, p. 22-37.

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares de. Questões Atuais do ISS. *Revista de Estudos Tributários*, no. 31, 2003, p. 135-136.

¹²² HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre Serviços: polêmica sobre alíquotas máximas e mínimas. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*, v. 10, n. 15, 2006, p. 86: "A fixação de alíquotas mínimas por lei complementar representa uma restrição derivada de Emenda que é um instrumento normativo subalterno à Constituição, e como tal, é inconstitucional, por interferir no princípio federativo concernente à autonomia dos entes componentes da Federação Brasileira, protegido em nível de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF)."

¹²³ BARRETO, Aires F.. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 452.

¹²⁴ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 160: "Por decorrência, devemos refletir se, pela mesma via, não se estaria afetando de alguma maneira o princípio do Federalismo Fiscal, pois, ao se pretender garantir a harmonia e o equilíbrio tributário entre municípios de modo a evitar a malsinada guerra fiscal, estar-se-ia reduzindo ou limitando as suas receitas tributárias, sendo certo que o ISS é, via de regra, o mais importante dos impostos municipais."

questionável a possibilidade de conferir o mesmo poder de limitação da autonomia tributária estadual pelo constituinte derivado.

A cláusula pétrea do federalismo em matéria fiscal, a nosso ver, também não obsta que sejam propostas medidas de reforma no sistema fiscal que possam conferir a cidades de maior porte participações mais generosas no produto da arrecadação tributária de impostos federais e estaduais. Com efeito, trata-se de debate que vem ganhando força na doutrina brasileira, pelo reconhecimento empírico de que modelo de utópica simetria criado pelo Constituinte de 1988, de tratamento igualitário a todos os municípios, sem observar a enorme diferença de porte e de complexidades dos problemas que afetam tais entes (que compõem grupos manifestamente heterogêneos) não está mais sendo capaz de atender a demanda de tais metrópoles.

Nesta linha, vale destacar proposta formulada por Gustavo Sampaio Telles Ferreira de reconhecimento da figura da chamada Cidade-Estado, formada pelas grandes metrópoles brasileiras, que passariam a contar não apenas com a arrecadação proveniente do exercício de competências tributárias próprias, com maior participação no produto da arrecadação de tributos federais e estaduais, de modo a fazer frente aos imensos desafios que tais cidades enfrentam nas mais variadas áreas.¹²⁵ Uma das grandes vantagens do modelo proposto, a nosso ver, consiste justamente na reformulação do federalismo fiscal brasileiro sem que sejam retiradas competências tributárias próprias dos entes municipais, mesmo os entes menores, o que não se poderá considerar ofensivo ao art. 60, §4º, inciso I, da CF.

Por fim, não se pode deixar de destacar que ao exercer o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais em face da limitação material do princípio federativo (art. 60, §4º, I, CF), o Supremo Tribunal Federal exercerá a relevante função de árbitro da federação, e terá excelentes oportunidades para fomentar o debate em torno de nosso federalismo fiscal.

Nesta linha, George Anderson destaca que um Judiciário forte e independente é crucial para a garantia da higidez do Estado de Direito e que, na maioria das federações, o Judiciário, e em particular os tribunais superiores ou as cortes

¹²⁵ FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. *Federalismo e poder local (ontem e hoje): das metrópoles nacionais e da reorganização político-administrativa a partir da cidade-estado*. Tese (Doutorado em Direito da Cidade)-Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2008.

constitucionais, constitui a instância jurídica mais alta para a resolução de disputas envolvendo a Constituição.¹²⁶

Wilba Lúcia Maia Bernardes destaca que a atuação da jurisdição constitucional por intermédio do Supremo Tribunal Federal deve ser mais comprometida com os fundamentos da federação e do federalismo, considerando a tendência atual de ampliação em demasia as denominadas normas centrais da Constituição ou de fixação de normas simétricas absolutas, favorecendo o Governo Central.¹²⁷

Os dados empíricos provenientes da ciência política brasileiro não estão, todavia, militando a favor da conclusão de que o Supremo Tribunal Federal estaria privilegiando as entidades federativas menores nas pendências com a União Federal em relação à afirmação das autonomias locais. Vanessa Elias de Oliveira analisou dados relativos a ações diretas de inconstitucionalidade propostas pelos governos estaduais e pelo Governo Federal e demonstrou que certa o entendimento do STF continua sendo no sentido da centralização do sistema federativo brasileiro, especialmente em matéria de regulação econômica do setor público e política tributária, tornando os estados “*perdedores reiterados no jogo do cabo de guerra federativo.*”¹²⁸

Todavia, não se deve deixar de ressaltar que o STF adotou histórica relativa ao federalismo fiscal, ao reconhecer a inconstitucionalidade da LC 62/89, que estabeleceu critérios para o rateio de recursos do Fundo de Participação dos Estados (ADI 810, DJ 29/04/2010), reconhecendo sua vigência até 31/12/2012. A decisão já teve ampla repercussão na classe política, tanto que notícias recentes revelam que as discussões travadas entre Ministério da Fazenda e governos estaduais acerca de mudanças pontuais no sistema tributário brasileiro já estão discutindo quais serão os novos critérios de rateio do FPE, considerando a decisão do STF.

Assim, ao decidir acerca da constitucionalidade de emendas em face do limite previsto no art. 60, I, CF, o STF possui singular oportunidade de exercer a jurisdição

¹²⁶ ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 81.

¹²⁷ BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. *Federação e federalismo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 261.

¹²⁸ OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Poder Judiciário: árbitro dos conflitos constitucionais entre Estados e União. *Lua Nova*, v. 78, 2009, p. 223-250.

constitucional para obrigar que a questão federativa seja mantida na agenda política das instâncias democráticas e que soluções sejam construídas a partir de parâmetros que respeitem as decisões fundamentais da ordem constitucional inaugurada em 1988.

Nesta linha, do ponto de vista da garantia do federalismo fiscal, foi importantíssima a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN 939-7 (DJ 18.3.94, Rel. Min. Sidney Sanches), no qual restou assentada a inconstitucionalidade do art. 2º da EC 3/93 que instituiu o Imposto provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) e estabeleceu que ao novo tributo não seria aplicável o princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, alínea “a”), pela evidente violação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I, da CF. Com efeito, a imunidade recíproca é uma das manifestações mais evidentes da forma federativa de Estado protegida pela cláusula pétrea em exame.

É oportuno destacar que J. Mitchell Pickerill sustenta, por meio de dados empíricos, que o exercício da *judicial review* tem como efeito forçar o Congresso a levar em consideração, quando da elaboração das leis, aspectos de interpretação constitucional. Em outros termos, no processo legislativo, os parâmetros estabelecidos pela *judicial review* podem influenciar decisivamente a forma de elaboração das leis.¹²⁹

Para exemplificar tal afirmação, Pickerill pesquisou dados relativos ao federalismo no direito norte-americano. Concluiu no sentido de que, enquanto perdurou na Suprema Corte uma postura de significativa deferência judicial às decisões do Congresso, ou seja, de pouco exercício efetivo da *judicial review* (o que se verificou entre meados da década de 30 e início da década de 90), os debates constitucionais em torno da questão federalista praticamente desapareceram no âmbito do Congresso. Somente quando a Corte passou a exercer de forma mais atuante a *judicial review* (a partir da década de 1990) os debates constitucionais em torno do tema foram intensificados¹³⁰.

¹²⁹ PICKERILL, J. Mitchell. *Constitutional deliberation in Congress*. Durham, NC: Duke University Press, 2004, p. 27.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 131. Conclusão semelhante pode ser encontrada em WHITTINGTON, Keith E. DEVINS, Neal; HICKEN, Hutch. The Constitution and congressional committees. In: BAUMAN, Richard W.; KAHANA, Tsvi (Eds.). *The least examined branch: the role of legislatures in the constitutional state*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 401.

Na doutrina brasileira, a mudança de postura da Suprema Corte a partir do início da década de 90 no tema do federalismo foi bem detalhada por Marcelo Labanca Corrêa Araújo. Destacando que a corte de Rehnquist estabeleceu novo desenho das fronteiras federativas, dando início ao que se convencionou chamar revolução federalista na Corte de Rehnquist, a partir do reconhecimento acerca da necessidade de a União não tinha realmente, no momento passado, limites ao poder de dispor sobre matérias diversas à luz da cláusula de comércio, o que enfraquecia o federalismo fiscal daquele país.¹³¹

Nesta linha, a construção da cláusula pétrea do federalismo não pode ignorar que cada fissura no sistema de competências tributárias próprias de Estados e Municípios reduz suas verdadeiras autonomias financeiras, pois colabora para que as finanças locais fiquem cada vez mais dependentes das transferências voluntárias do Governo Federal (art. 25 da Lei Complementar no. 101/00), nas quais os critérios políticos e partidários são decisivos para sua implementação, o que praticamente obrigaria que os entes menores tivessem vinculação política ao Chefe do Executivo Federal. Ora, trata-se do cenário *exatamente oposto* que a Constituição de 1988 procurou configurar ao ampliar a autonomia financeira de Estados e Municípios.

Paulo Bonavides destaca que a fase atual do federalismo brasileiro pode ser denominada pela expressão “federalismo de subordinação”, tamanha a dependência de Estados e Municípios em relação a recursos federais, especialmente decorrentes de transferências voluntárias. Tal modelo promove intenso relacionamento do Executivo federal com os Executivos estaduais, e tende facilmente a instrumentalizar e politizar a sujeição ou dependência dos entes menores em relação ao Executivo federal, debilitando ainda a participação do Congresso Nacional e dos Poderes Legislativos locais.¹³²

A dependência excessiva dos entes federativos menores das transferências voluntárias federais e os problemas políticos relacionados a tal cenário já foram discutidos desde a conclusão da Comissão Parlamentar de Inquérito concluída em 1994 para apurar denúncias envolvendo o orçamento federal (CPI do Orçamento). No Relatório Final da Comissão foi criada uma seção especial com o título

¹³¹ ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa. *Jurisdição constitucional e federação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 55.

¹³² BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 234.

“Limitação das transferências federais voluntárias”, no qual se aduziu que a CF de 1988 “não teve o bom senso de proibir as transferências voluntárias ou definir impositivamente as responsabilidades e obrigações de cada uma das três esferas do Estado.¹³³ Já de cogitou inclusive, recentemente, de Proposta de Emenda Constitucional para vedar transferências voluntárias, incorporando aos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios valores atualmente distribuídos pela União a título de transferências voluntárias.¹³⁴

Vale ainda aduzir que a modificação efetuada no art. 160 da CF 88 pela Emenda Constitucional no. 3/93 e, posteriormente, pela Emenda Constitucional no. 29/00 também merece ser questionada à luz da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I da CF.

O *caput* do art. 160, que permanece com sua redação original, aduz ser vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, na seção relativa à repartição das receitas tributárias, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Já o parágrafo único, na redação de 1988, esclarecia que “*essa vedação não impede a União de condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos.*”

O dispositivo, especialmente a regra do parágrafo único, sempre foi objeto de crítica pela doutrina brasileira, pois admitir que a União possa condicionar a entrega de recursos decorrentes da repartição de receitas tributárias aos entes menores ao pagamento de seus créditos pode comprometer a autonomia financeira de Estados e Municípios que é afirmada no mesmo dispositivo, pela regra contida no *caput*. Além disso, como ressalta Rogério Leite Lobo, a regra do *caput* viola princípio fundamental do federalismo que é a isonomia das unidades da federação, pois tal prerrogativa só cabe à União Federal.¹³⁵ Nesta linha, a doutrina advoga a necessidade de interpretação restritiva da regra do parágrafo único do art. 160 da

¹³³ Relatório Final da CPI DO ORÇAMENTO - 1994 (Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1994, v.III, p. 17).

¹³⁴ PEC 45/2006 (Senador Almeida Lima PMDB-S). Proposta arquivada em 11/03/2011.

¹³⁵ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 156.

CF, como única forma a compatibilizá-lo com os institutos do federalismo fiscal elaborados em 1988.¹³⁶

Nesta linha, Luís Roberto Barroso produziu relevante trabalho buscando estabelecer limites rígidos na aplicação do dispositivo, que podem ser sistematizados em quatro tópicos: 1) somente créditos de titularidade direta e originária da União e de suas autarquias podem ensejar a retenção; 2) impossibilidade de retenção na pendência de disputa administrativa ou judicial sobre o crédito (observância do devido processo legal); 3) Observância das regras de planejamento orçamentário (União Federal deve avisar com antecedência a retenção dos recursos – aplicação analógica da regra de precatórios – art. 100 – 1º de julho para inclusão no exercício financeiro seguinte); 4) retenção não pode inviabilizar as obrigações constitucionais dos Estados, como recursos obrigatórios com saúde, educação, repasses ao Legislativo e Judiciário, transferências obrigatórias para Município, despesas com pessoal, precatórios de natureza alimentar.¹³⁷

Em relação ao tema das cláusulas pétreas, embora não seja possível cogitar de inconstitucionalidade da redação original do parágrafo único do art. 160, visto que se trata de norma emanada do próprio *constituente originário*, *o mesmo não se pode dizer das redações conferidas a tal dispositivo pela EC 3/93* (que ampliou a possibilidade de retenção de recursos decorrentes de repartições pelos Estados e suas autarquias, bem como pela União em razão de créditos de suas autarquias) e *pela EC 29/00* (que permitiu a retenção de recursos no caso de descumprimento pelo ente dos percentuais de aplicação de recursos em saúde previstos no art. 198 da CF 88).

Com efeito, as razões aduzidas em favor da garantia da autonomia financeira dos entes políticos da federação indicam que a ampliação pelo constituinte derivado de uma regra que se encontra em desarmonia com tal objetivo esbarra na vedação do art. 60, §4º, inciso I da CF.

¹³⁶ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 157.

¹³⁷ BARROSO, Luís Roberto. Parecer no. 01/2009. Sentido e alcance do parágrafo único do art. 160 da Constituição: parâmetros para a retenção de receitas estaduais pela União Federal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 64, 2010.

Por fim, é mister aduzir que o reforço da cláusula pétrea do federalismo em matéria tributária também encontra respaldo na tradição da doutrina brasileira tributária de associar o federalismo ao fortalecimento dos próprios direitos fundamentais e do princípio republicano, considerando a história brasileira.

Nesta linha, Geraldo Ataliba ressalta que a relação íntima entre república e federalismo desde a promulgação da Constituição de 1988. Em relação ao Município, Ataliba ressaltava que o ideal republicano de representatividade política se realizada em maior extensão nos entes locais, pela eficácia da fiscalização sobre os governantes e o controle próximo dos mandatários pelos eleitores.¹³⁸

Ricardo Lobo Torres, discorrendo acerca da imunidade recíproca, aduz que sua causa profunda está na proteção da liberdade individual, pois se “*correlacionam intimamente os direitos da liberdade e o federalismo*”. Como o poder fiscal possui grande aptidão para ofender e restringir a liberdade do cidadão, apenas o seu fracionamento por diferentes esferas de governo pode “*limitar-lhe o exercício e garantir os direitos fundamentais*.”¹³⁹

3.2 Separação de poderes

A tentativa de delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras relacionadas ao art. 60, §4º, inciso III, da CF com fulcro em critérios meramente formais será fatalmente frustrada. Sobre o ponto, a doutrina constitucionalista brasileira também adverte que não cabe interpretar o dispositivo de modo a concluir no sentido da impossibilidade de modificações formais nos dispositivos que tratam da separação de poderes. A cláusula pétrea em exame só será violada se emenda constitucional atentar contra o *conteúdo essencial* do referido princípio.

Luís Roberto Barroso ressalta que a cláusula pétrea de que trata o art. 60, §4º, III, não imobiliza os diversos dispositivos da Constituição que delineiam a forma de relacionamento entre Executivo, Legislativo e Judiciário. Apenas se pode cogitar de violação à cláusula pétrea da separação de Poderes se o seu conteúdo nuclear de sentido tiver sido afetado, ou seja, se a modificação provocar uma “instância

¹³⁸ ATALIBA, Geraldo. “República e Constituição”. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 43.

¹³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 236.

hegemônica de poder”. Além disso, a mácula só ocorrerá se a modificação buscar inovação que procure esvaziar a independência orgânica dos Poderes ou suas competências típicas.¹⁴⁰

É inegável que na composição do núcleo da separação de poderes a matéria financeira e tributária possui enorme relevância. No campo da tributação, a separação de poderes projeta relevantes efeitos, pois materializa a distribuição do poder tributário estatal entre o Executivo (poder de administrar tributos), Legislativo (poder de legislar sobre tributos) e Judiciário (controle jurisdicional sobre tributos).¹⁴¹ No Direito Financeiro, a separação de poderes também possui destacada importância, especialmente em relação à questão do Orçamento, representando verdadeiro princípio estrutural do mesmo.¹⁴²

O trabalho de definição das cláusulas pétreas tributárias e financeiras com fulcro no art. 60, §4º, III, da CF, deve passar, portanto, pela definição do *grau de restrição das competências típicas e da independência orgânica de cada poder que as emendas constitucionais podem acarretar sem ferir o núcleo essencial da separação de poderes*. Assim sendo, será lícito questionar a constitucionalidade na seara tributária de emenda constitucional que procure esvaziar completamente a função típica do Executivo de praticar atos ligados à administração tributária. Também será cabível, no campo financeiro, a alegação de violação da cláusula pétrea em exame na hipótese de emenda constitucional que procure restringir de forma excessiva a função típica do Executivo de desempenhar a execução orçamentária.¹⁴³

¹⁴⁰ Barroso, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174.

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 397: “O importante é considerar que a Constituição Tributária é um subsistema ao lado da Constituição Política, donde se segue que o poder tributário se harmoniza com o político dentro do mesmo sistema constitucional e, como este, se distribui entre o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Não se trata de um poder independente, com a sua própria divisão, mas de um poder substancial que, com os demais poderes regulados pela Constituição sofre a mesma limitação através do mecanismo da separação das funções de legislar, administrar e julgar e de sua distribuição a órgãos diferentes.”

¹⁴² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 210.

¹⁴³ *Ibid.* p. 211.

A construção do conteúdo mínimo da separação de poderes que representa cláusula pétrea também não pode ser guiada por modelos ideais, pois o princípio encontra peculiaridades que variam de acordo com a época e o país.¹⁴⁴ Além disso, o trabalho de delimitação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso III, da CF, na seara tributária e financeira, não pode ser limitado à análise da dimensão mais tradicional do princípio da separação de poderes, que é a negativa, ligada à noção da necessidade de impedir o arbítrio de um dos poderes. Deve ser abordada ainda a faceta positiva que o mencionado princípio experimenta no direito contemporâneo, que advoga a adoção de uma postura de cooperação recíproca entre os três poderes para a manutenção do Estado Democrático.

Silvia Faber Torres destaca que a idéia clássica da rígida separação de poderes nunca se materializou, de modo que o princípio acabou se revelando pela separação de funções em órgãos distintos, que constitui a tradicional dimensão negativa, de limitação de competências para preservação do Estado de Direito. Atualmente ganha mais força a dimensão positiva do princípio, que reconhece que os poderes do Estado se encontram em posição de cooperação recíproca e de colaboração para atingir os fins colimados pelo Estado.¹⁴⁵ Em sentido semelhante, Alexandre Santos de Aragão destaca que a busca pela realização dos valores de justiça e equidade do Estado de Direito é tarefa de qualquer poder estatal, sendo mais relevante buscar caminhos para a realização de tais princípios do que lutar para garantir a competência deste ou daquele poder.¹⁴⁶

Vale ainda fazer referência à doutrina de Marcelo Neves, que propõe uma nova abordagem do princípio da separação de poderes pelo desenvolvimento da

¹⁴⁴ BARCELLOS, Ana Paula. Separação de poderes, maioria democrática e legitimidade do controle de constitucionalidade. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, 2000, p. 105: “Afora o elemento fundamental da idéia de separação de poderes, que pode ser referido sinteticamente como a necessidade de que o poder seja controlado por alguma forma de limite ou poder contraposto, não há um modelo único de separação de poderes que precise necessariamente ser adotado. Na verdade, cada país – países democráticos, nota-se – adota o modelo que lhe convém, de acordo com suas peculiaridades históricas e culturais.”

¹⁴⁵ TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no Direito do Estado*. Tese (Doutorado em Direito Público)-Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2006, p. 78.

¹⁴⁶ ARAGÃO, Alexandre Santos de. Legalidade e regulamentos administrativos no Direito Contemporâneo. Uma análise doutrinária e jurisprudencial. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, n. 41, 2002, p. 293.

tese de que o Estado Democrático de Direito legitima-se pela *circularidade* e *pluralidade* dos procedimentos eleitoral, legislativo-parlamentar, jurisdicional e político-administrativo. Tal pluralidade exprimiria o dissenso existente na esfera pública, permitindo que os valores e interesses presentes nesta esfera sempre tivessem permanentemente acesso ao Estado por diferentes vias.¹⁴⁷

O presente trabalho pretende definir os contornos da cláusula pétrea da separação de poderes no contexto das finanças públicas. Com tal escopo, é preciso identificar algumas funções importantes da separação de poderes no âmbito da atividade financeira do Estado.

3.2.1 Separação de poderes e a autonomia financeira

Um dos papéis da atividade financeira do Estado é assegurar o custeio da manutenção das despesas correntes relacionadas à chamada “máquina pública”. No modelo de Estado de Direito adotado pela CF 88, Executivo, Legislativo e Judiciário são poderes “autônomos” (art. 2º). Uma das principais dimensões da autonomia é justamente a financeira, de modo que cada poder possa dispor de recursos para o seu regular desenvolvimento independentemente da vontade de outro poder.

Concretizando tal idéia, a CF 88 manifestou em diversos dispositivos a participação dos poderes no processo de elaboração das leis orçamentárias. Em relação ao Legislativo, os artigos 51 (inciso IV) e 52 (inciso XIII) asseguraram respectivamente à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias

O art. 99 da CF 88 assegura expressamente ao Judiciário autonomia financeira, mencionando o parágrafo único que os tribunais elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias, havendo a ressalva do §4º de

¹⁴⁷ Neves, Marcelo. *Entre têmis e leviatã: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 195-196.

que se as propostas orçamentárias de que trata este artigo forem encaminhadas em desacordo com os limites estipulados na forma do § 1º, o Poder Executivo procederá aos ajustes necessários para fins de consolidação da proposta orçamentária anual. As mesmas regras são repetidas, de modo substancialmente idêntico, para o Ministério Público, no art. 127 da CF.

A EC 45/04 modificou o art. 134, §3º da CF para assegurar às Defensorias Públicas Estaduais¹⁴⁸ autonomia funcional e administrativa e a iniciativa de sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias.

As regras que asseguram a participação do Legislativo, Judiciário e Ministério Público na elaboração da proposta orçamentária, que surgiram com o texto original de 1988, constituem autênticas cláusulas pétreas protegidas pelo art. 60, §4º, inciso III, visto que constituem projeções naturais da autonomia de tais órgãos políticos no sistema orçamentário. Emendas constitucionais nesse campo podem ser cogitadas apenas com o intuito de aperfeiçoar o mecanismo de participação desses órgãos no ciclo orçamentário. Todavia, qualquer proposta de emenda que pretenda afastar a participação desses órgãos nessa seara, tornando a vontade do Executivo hegemônica, de modo que a composição do orçamento de tais órgãos fique a critério exclusivo do juízo de conveniência e oportunidade do chefe do Executivo será violadora da cláusula pétrea em exame.

Como já mencionamos, o trabalho de definição das cláusulas pétreas não possui somente o escopo de fornecer à jurisdição constitucional os fundamentos para bloquear emendas constitucionais, mas também constitui relevante instrumento que pode guiar o Judiciário na solução das questões envolvendo a interpretação de todo ordenamento jurídico. Especialmente em relação à autonomia financeira do Judiciário, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a inconstitucionalidade de leis estaduais que violaram a autonomia financeira do poder. E é natural que seja assim, visto que se a questão está coberta pela condição de cláusula pétrea e não poderia ser subtraída mesmo por emenda constitucional, leis estaduais que representem violação a tal decisão fundamental do constituinte de 1988 não podem prevalecer.

¹⁴⁸ Encontra-se em tramitação no Congresso Nacional proposta de Emenda à Constituição (PEC 82/2011) que assegura a mesma autonomia à Defensoria Pública da União.

Nessa linha, o STF julgou inconstitucional dispositivo constante de lei de diretrizes orçamentárias do Estado do Paraná que havia fixado limite de participação do Judiciário no orçamento estadual sem qualquer participação desse poder em tal decisão.¹⁴⁹

Em 2011, o Pleno do STF reconheceu violação à autonomia financeira do Poder Judiciário e do Ministério Público do Estado do Ceará, assegurando que uma vez fixadas as diretrizes gerais para a elaboração e a execução dos orçamentos do Estado por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e, estimadas a receita e a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2010, por meio da Lei Orçamentária Anual, não poderia lei ordinária, de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, fixar limites de execução orçamentária sem nenhuma participação do Poder Judiciário e do Ministério Público, por implicar indevida interferência sobre a gestão orçamentária desses órgãos autônomos.¹⁵⁰

Além disso, o reconhecimento da noção da autonomia financeira dos poderes tem sido justificativa para decisões importantes adotadas pelo STF que impedem que o Poder Executivo seja punido pela inobservância de fatos relativos à atividade financeira de outros poderes. O fundamento de tal entendimento é justamente o reconhecimento de que tais poderes dispõem de autonomia financeira, não sendo possível admitir que o Executivo seja punido em função do descumprimento de norma financeira por poder autônomo, se não há condições de impedir a prática de tais atos.¹⁵¹

Ainda com base na autonomia financeira dos poderes assegurada pela CF, o STF declarou inconstitucional o parágrafo terceiro do art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), que permitia ao Poder Executivo limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias, no caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*.¹⁵²

O reconhecimento da condição de verdadeira cláusula pétrea à autonomia

¹⁴⁹ ADI 1911 MC, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 12-03-1999.

¹⁵⁰ ADI 4426/CE rel. Min. Dias Toffoli, 9.2.2011.

¹⁵¹ AC 2659 REF-MC, Relator Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJe 23-09-2010.

¹⁵² ADI 2238

financeira dos poderes, como o Judiciário, não possui apenas o efeito de impedir emendas constitucionais que procurem violar tal condição. Como as cláusulas pétreas também desempenham a relevante função de constituírem princípios gerais que devem inspirar toda a interpretação do ordenamento jurídico, é preciso reconhecer que a autonomia financeira do Judiciário e do Ministério Público não pode funcionar como uma mera formalidade do processo de elaboração orçamentária, de modo que bastaria ao Poder Executivo *ouvir* a opinião do Judiciário acerca de sua proposta de gastos.

De fato, como ressalta José Maurício Conti, o art. 99 da CF determina que o Judiciário deva elaborar sua proposta orçamentária dentro dos limites estipulados “conjuntamente com os demais Poderes”. A expressão “conjuntamente” deve ser interpretada como exigência de participação efetiva do Poder Judiciário no processo de consolidação das escolhas orçamentárias materializadas na lei de diretrizes orçamentárias.¹⁵³

Luiz Felipe Siegert Schuch também ressalta com clareza que a regra do art. 99 da CF, ao determinar o papel do Judiciário nas escolhas orçamentárias, deixou evidenciado que não há mais “*espaço constitucional para se submeter a função jurisdicional do estado à penúria da carência sistemática de recursos.*”¹⁵⁴

Ademais, interpretando o art. 99, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que não cabe ao Poder Executivo introduzir cortes unilaterais na proposta orçamentária encaminhada pelo Judiciário se esta estiver de acordo com os parâmetros da lei de diretrizes orçamentárias, pois nesse caso a competência para deliberar acerca da apreciação final do projeto de lei orçamentária é do Poder Legislativo.¹⁵⁵

Considerando ainda que a autonomia financeira dos poderes constitui uma das manifestações mais claras da cláusula pétrea da separação de poderes no campo das finanças públicas, nos parece plenamente viável o reconhecimento de que a competência prevista pela CF no art. 99 não se limita à “proposta orçamentária”, sendo lícito reconhecer a competência do Judiciário para encaminhar,

¹⁵³ CONTI, José Maurício. *A autonomia financeira do Poder Judiciário*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 105.

¹⁵⁴ SCHUCH, Luiz Felipe Siegert. *O acesso à justiça e autonomia financeira do poder judiciário: a quarta onda?* Curitiba: Juruá, 2009, p. 121.

¹⁵⁵ MS 22.685/AL, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/2/2002.

após a aprovação da lei orçamentário anual, também propostas de seu interesse relacionadas a créditos adicionais quando as circunstâncias assim exigirem, não sendo compatível com a separação de poderes a idéia de que o Poder Executivo poderia decidir com discricionariedade se encaminharia ou não a proposta de crédito adicional ao Legislativo.

Felizmente esta tem sido a interpretação que as últimas leis de diretrizes orçamentárias conferem a tal dispositivo constitucional. Assim, o art. 53, § 10 da Lei 12.465/01 (LDO para o exercício de 2012), estabelece que os projetos de lei referentes a créditos suplementares ou especiais solicitados pelos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do MPU “*serão encaminhados ao Congresso Nacional no prazo de até 30 (trinta) dias*”.

Também constitui cláusula pétrea a regra do art. 168 da CF, de que os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos. Aqui também se pode cogitar de modificação que procure aperfeiçoar tal mecanismo, mas a regra essencial subjacente ao dispositivo, de que, na execução orçamentária, a entrega das dotações destinadas aos órgãos autônomos não pode ficar na dependência do juízo de discricionariedade do Chefe do Executivo, não pode ser amesquinhada por emenda constitucional.

Como ressalta José Maurício Conti, a regra do art. 168 da CF impede que o Poder Executivo na execução orçamentária se torne “onipotente”, ou seja, impede que os outros poderes se tornem dependentes pela entrega dos recursos financeiros.¹⁵⁶

3.2.2. Separação de poderes e execução orçamentária

Separação de poderes e finanças públicas se relacionam na *definição das tarefas que devem competir a cada um dos poderes no processo de elaboração e execução da lei orçamentária*. O trabalho de definição das cláusulas pétreas financeiras com fulcro no art. 60, §4º, III, da CF passa pela definição do grau de

¹⁵⁶ CONTI, José Maurício. *A autonomia financeira do Poder Judiciário*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 105.

restrição das competências típicas de cada poder que as emendas constitucionais podem acarretar sem ferir o núcleo essencial da separação de poderes.

A definição da cláusula pétrea nesse campo serve para responder questões relacionadas à constitucionalidade de emendas constitucionais que instituem mecanismos que obriguem o Executivo a executar despesas previstas na lei orçamentária (orçamento impositivo), bem como definir a possibilidade de que o Legislativo possa participar diretamente da execução orçamentária. Com efeito, a separação de poderes representa verdadeiro princípio estrutural do Orçamento.¹⁵⁷ Também será cabível, no campo financeiro, a alegação de violação da cláusula pétrea em exame na hipótese de emenda constitucional que procure restringir de forma excessiva a função típica do Executivo de desempenhar a execução orçamentária.¹⁵⁸

Não se pode, nos limites do presente trabalho, aprofundar o exame da polêmica envolvendo a conveniência da adoção pelo sistema brasileiro do chamado “orçamento impositivo”, que estabeleceria o dever para o Executivo materializar as despesas previstas no Orçamento, salvo autorização do Legislativo. Tramita no Congresso Nacional a PEC 565/2006, que pretende estabelecer tal sistema no orçamento brasileiro.

Nos termos em que a mencionada proposta está redigida atualmente, não parece haver violação da cláusula pétrea da separação de poderes, pois a proposta não retira do Executivo a função típica de execução do orçamento. A PEC apenas pretende que a programação constante da lei orçamentária anual seja considerada de execução obrigatória, salvo se aprovada, pelo Congresso Nacional, *solicitação, de iniciativa exclusiva do Presidente da República*, acompanhada de justificativa das

¹⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 210: “A separação de poderes é um dos princípios estruturais mais importantes para a Constituição Orçamentária, tal o seu peso sobre outros princípios de justiça e segurança.”

¹⁵⁸ *Ibid.* p. 211: “O princípio da separação de poderes se faz sentir também na reserva administrativa da execução orçamentária. O Congresso Nacional não participa das atividades de execução, já que lhe incumbe o controle *a posteriori*.” Na doutrina espanhola, SOTO, Francisco J. Panigua; PASCUAL, Reyes Navarro. *Hacienda Pública I. Teoría del presupuesto y gasto público*. Madrid: Pearson educacion, 2010, p. 50: “Entre los principios políticos, el primogenio y, como tal, inspirador de los restantes, es el denominado principio de competencia, em cuyo postulado fundamental se sustenta el tradicional reparto de competencias em matéria presupuestaria entre los poderes institucionales. Em virtud de este principio, el desempeño de la función de aprobar el presupuesto corresponde al poder legislativo; la de ejecutarlo, al poder ejecutivo, y la de contrastarlo, al poder judicial y, dentro de su jurisdicción, al Tribunal de Cuentas.”

razões de natureza técnica, econômico-financeira, operacional ou jurídica, que impossibilitem a execução.

São previstos ainda temperamentos importantes à regra, que preservam o protagonismo do Executivo na execução orçamentária, como a norma de que a solicitação pode ser formulada a qualquer tempo pelo Executivo, nas situações que afetem negativamente a arrecadação da receita ou de calamidade pública de grandes proporções, bem como a regra de que, não havendo deliberação do Congresso Nacional, no prazo de trinta dias, a solicitação do Presidente da República será considerada aprovada.

Assim, embora não seja o momento para aprofundarmos discussões acerca da conveniência de adoção desse modelo no sistema brasileiro, no que se refere apenas à constitucionalidade de sua adoção, considerando a cláusula pétrea da separação de poderes, não vislumbramos ofensa ao limite material do poder de reforma.

3.2.3. Separação de poderes e tributação

No campo da tributação, que representa a principal fonte de receita pública, a separação de poderes projeta relevantes efeitos, pois materializa a distribuição do poder tributário estatal entre o Executivo (poder de administrar tributos), Legislativo (poder de legislar sobre tributos) e Judiciário (controle jurisdicional sobre tributos).¹⁵⁹ Assim será lícito questionar a constitucionalidade de emenda constitucional que procure esvaziar completamente a função típica do Executivo de praticar atos ligados à administração tributária. Também será lícito questionar acerca da constitucionalidade de emendas constitucionais que atribuam ao Judiciário função que é típica do Executivo. Da mesma forma, é questionável a possibilidade de emenda constitucional que procure retirar a função típica do Judiciário de definição acerca da constitucionalidade de tributos à luz do ordenamento constitucional vigente à época.

Tal ponto é importante. São comuns na seara tributária emendas constitucionais editadas com nítido viés de correção legislativa da jurisprudência. O

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 397.

reconhecimento da legitimidade do Poder Legislativo como um dos intérpretes da Constituição afasta a possível alegação de que a emenda constitucional de cunho corretivo de jurisprudência, independentemente de seu conteúdo e pelo simples fato de ser portadora dessa qualidade, seria inconstitucional, por violação ao princípio da separação de poderes consagrado como cláusula pétrea no art. 60, § 4º, inc. III da CF, sob o argumento de que implicaria a invasão pelo Legislativo de seara própria do Poder Judiciário. A constitucionalidade de emendas que pretendam corrigir entendimento jurisprudencial deve ser aferida em relação a seu conteúdo e com base nos parâmetros comuns relativos ao controle de constitucionalidade de todas as emendas ao texto – ou seja – o art. 60 da CF.¹⁶⁰

Todavia, embora seja legítimo que o Legislativo modifique o texto constitucional com o objetivo de mudar o tratamento conferido à questão pelo Judiciário (desde que observados todos os limites ao poder de reforma), a emenda constitucional corretiva não pode pretender implementar de forma retroativa o entendimento que quer fazer prevalecer, visto que nessa hipótese, incidiria em violação a uma função exclusiva do Judiciário que é a definição do entendimento acerca da interpretação da Constituição durante a vigência de determinado texto constitucional (função de controle jurisdicional sobre tributos).

Um exemplo prático para explicar a noção desenvolvida acima. O STF firmou entendimento no sentido de que o serviço de iluminação pública não poderia ser custeado por intermédio de taxa, em razão de constituir serviço inespecífico e indivisível. A EC nº 39/2002, de nítido caráter corretivo da jurisprudência, possibilitou que os Municípios instituíssem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. A nosso sentir, não deve prosperar o entendimento de que a Emenda seria inconstitucional *apenas* por ter modificado interpretação já conferida ao tema pelo STF, ferindo dessa forma o art. 60, §3º, III da CF.¹⁶¹ Isto porque ao emendar o texto

¹⁶⁰ A questão foi trada com detalhes em outro trabalho de nossa autoria: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A teoria do diálogo constitucional e a correção legislativa da jurisprudência no direito tributário brasileiro. RDE. *Revista de Direito do Estado* v. 17-18, p. 343-390, 2011.

¹⁶¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 139. Em sentido semelhante, José Marcos Domingues de Oliveira sustenta a inconstitucionalidade da Emenda com fulcro também em alegada violação do art. 60, § 4º, III, da CF, pois o constituinte derivado teria ofendido a interpretação conferida ao tema pelo Supremo Tribunal Federal (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. A chamada contribuição de iluminação pública (Emenda Constitucional nº 39 de 2003). *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, n. 233, 2003, p. 302).

constitucional o Legislativo exerceu de forma legítima sua função típica que é legislar sobre tributos.

Mas não é permitido ao Legislativo o poder de definir qual o sentido do texto constitucional modificado, pois se trata de função típica do Judiciário. Em outros termos, emenda constitucional de cunho corretivo só pode ter a pretensão de disciplinar o tema de modo “ex nunc”. Isso não impede, por óbvio, que o próprio Tribunal Constitucional, após a edição da emenda corretiva, possa visitar a questão e modificar o entendimento jurisprudencial que gerou a reação legislativa, de modo a acolher a maneira como o tema foi regulado, mesmo para casos anteriores à edição da emenda constitucional.

Desta forma, no exemplo mencionado, se a Emenda Constitucional no. 39/02, além de instituir a possibilidade de cobrança da COSIP, determinasse que seriam convalidadas todas as taxas de iluminação pública (declaradas inconstitucionais pelo STF à luz do texto constitucional vigente na época), ofenderia a cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso III, visto que iria aniquilar a eficácia de atividade que compõe o núcleo essencial das funções do Judiciário, que é o controle jurisdicional acerca da constitucionalidade de tributos de acordo com o texto constitucional vigente em cada época.

A questão pode ainda ser abordada sob o prisma da possibilidade da denominada “interpretação autêntica” no âmbito da Constituição. Como destaca Luís Roberto Barroso, para que uma interpretação constitucional pudesse ser considerada verdadeiramente autêntica deveria emanar da mesma fonte instituidora, que é o poder constituinte originário, o que não se afigura possível, pois uma vez concluída sua obra tal poder volta ao estado latente e difuso. Ademais, por força do art. 60, §4º, IV, emendas constitucionais sofrem a limitação da regra do art. 5º, inciso XXXVI, que estabelece a impossibilidade de se ferir o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, de forma que “*nem mesmo as emendas constitucionais podem afetar as situações já definitivamente constituídas e incorporadas ao patrimônio de seu titular.*”¹⁶²

¹⁶² *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 119.

Nesta linha de raciocínio, é possível afirmar que o art. 4º da Emenda Constitucional no. 42/03 viola a cláusula pétrea da separação de poderes. A questão merece ser examinada em detalhes.

A EC 31/00 autorizou a criação do Fundo de combate e erradicação da pobreza. O art. 82 do ADCT, acrescentado pela referida emenda, autorizou a criação pelos Estados de fundo estadual que seria composto, dentre outras receitas, de um adicional de até dois por cento sobre produtos e serviços supérfluos. O art. 83, acrescentado pela mesma emenda ao ADCT, estabeleceu que “*lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, inciso II, e 82, §§ 1º e 2º.*”

Em outros termos, a emenda constitucional explicitamente estabeleceu que a definição de produtos e serviços supérfluos *caberia à lei federal*. A LC 111/01 instituiu o fundo em nível federal e não dispôs acerca da definição acerca dos produtos e serviços supérfluos que poderiam atrair a incidência do adicional do ICMS se os Estados criassem seus próprios fundos. Mesmo sem a existência de lei federal que traria a definição de produtos e serviços supérfluos, alguns Estados editaram leis criando o fundo e definindo quais os produtos e serviços seriam considerados supérfluos para justificar a incidência do adicional do ICMS. Esse foi o caso do Estado do Rio de Janeiro, que editou a lei fluminense no. 4.056/02.

Ocorre que as leis estaduais que definiram produtos e serviços supérfluos para incidência do adicional de ICMS eram inconstitucionais, pois não obedeceram ao comando explícito do art. 83 do ADCT, incluído pela EC 31/00, que exigia a edição de lei federal para tal finalidade.

A Emenda Constitucional no. 42/03, em seu art. 4º, trouxe norma que pretendia claramente “convalidar” a inconstitucionalidade de leis estaduais.¹⁶³

“Art. 4º Os **adicionais criados pelos Estados** e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, **naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000**, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

¹⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 344: “A EC 42, de 19.12.2003, de modo absolutamente anômalo, convalidou os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, apesar de inconstitucionais.”

Em outros termos, norma emanada do constituinte derivado, embora reconhecendo a inconstitucionalidade dos adicionais de ICMS criados pelos Estados pelo seu desacordo com os critérios da EC 31/00, reconheceu a sua vigência até o ano de 2010 (prazo previsto no art. 79 do ADCT). *Assim procedendo, o constituinte derivado violou o art. 60, §4º, III, pois buscou exercer função exclusiva do Judiciário que é a definição do entendimento acerca da interpretação da Constituição durante a vigência de determinado texto constitucional.* Especificamente no campo da tributação, essa atribuição do Judiciário se manifesta no poder de controle jurisdicional acerca da constitucionalidade de determinado tributo.

É de se notar que, por evidente, nada impediria que o Judiciário decidisse pela constitucionalidade dos adicionais de ICMS instituídos pelos Estados, mesmo sem a edição da lei federal mencionada na EC 31/00. Embora tal entendimento seja de difícil conciliação com o teor literal do art. 83 do ADCT, ainda assim estaria sendo assegurada ao Judiciário sua prerrogativa de definir a constitucionalidade de tributos à luz do texto constitucional vigente na época da criação da exação. O que não se pode admitir é que o Legislativo procure impor, ainda que por emenda constitucional, o entendimento se determinado tributo criado no passado é constitucional ou inconstitucional e estabeleça prazo para a sua cobrança.

Note-se que lógica defendida nesse raciocínio não opera somente na hipótese do Legislativo pretender reconhecer a eficácia de norma constitucional editada em *desacordo* com texto constitucional vigente em determinado momento. Também seria igualmente vedada, pela cláusula pétrea do art. 60, §4º, III, da CF, a possibilidade de o Legislativo editar emenda constitucional que estabelecesse o *reconhecimento explícito de inconstitucionalidade* de determinado tributo editado com base em texto constitucional passado. Isto porque, repita-se, o juízo acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinado tributo à luz do ordenamento constitucional vigente na sua data de criação é função que compõe o núcleo imodificável das tarefas atribuídas ao Judiciário no Estado fiscal.

A questão relativa aos adicionais de ICMS e o art. 4º da EC 42/03 chegou ao STF. A ADIN 2869, proposta em 2003 na vigência da EC 31/01, mas antes da promulgação da EC 42/03, questionou a constitucionalidade da lei fluminense que instituiu os adicionais de ICMS para composição do fundo estadual de combate à pobreza.

O Ministro Carlos Britto, relator do feito, extinguiu a ação direta de inconstitucionalidade, pela perda do objeto, em razão do consolidado entendimento jurisprudencial de que não se admite o controle concentrado de constitucionalidade de lei em face de texto constitucional que não estava mais em vigor em função de revogação ou substancial alteração. Embora tal fundamento fosse suficiente para a extinção da ação, o Ministro Carlos Britto teceu considerações, com nítido caráter de *obter dictum*,¹⁶⁴ que se inclinam no sentido da viabilidade do art. 4º da EC 42/03 ter convalidado a inconstitucionalidade dos adicionais de ICMS instituídos à luz da EC 30/01:

“A bem da verdade, observa-se que o art. 4º da Emenda Constitucional nº 42/2003 validou os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, ainda que estes estivessem em desacordo com o previsto na Emenda Constitucional nº 31/2000. Sendo assim, se pairavam dúvidas acerca da constitucionalidade dos diplomas normativos ora adversados, estas foram expressamente enxotadas pelo mencionado art. 4º.”

Embora tais considerações explicitadas pelo Ministro Carlos Britto tenham nítido caráter de *obter dictum*, pois não constituíram as razões para a decisão judicial, bem como não houve pronunciamento do plenário acerca do tema, o fato é que tal entendimento foi adotado pela Segunda Turma do STF no julgamento do RE 570016 (Relator, Min. Eros Grau, julgado em 19/08/2008, DJ 11/09/2008), no qual foi provido recurso do Estado do Rio de Janeiro contra acórdão do TJRJ que reconhecera a inconstitucionalidade da lei fluminense em razão da inexistência de lei federal que definisse os produtos e serviços supérfluos.

Todavia, não se pode deixar de notar que o voto do relator contém trecho importante, pelo qual se pode extrair a noção de que para o desfecho da demanda

¹⁶⁴ Sobre *obter dictum*, MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 125/126: “Constitui *obter dictum* qualquer manifestação do Tribunal *não necessária à solução do caso concreto*, a exemplo de *considerações marginais* efetuadas pela corte, argumentos lançados por um dos membros do colegiado e não acolhidos ou apreciados pelo órgão, dissensos constantes de votos divergentes. Tais manifestações não têm força obrigatória sobre o deslinde de casos futuros justamente porque a idéia do *judge made law* se centra na extração indutiva da norma a partir do caso concreto, e se determinadas considerações constantes de uma decisão não eram necessárias à sua solução, as mesmas derivam de formulações hipotéticas, cujas especificidades, no plano abstrato, o Judiciário não teria como ponderar, não lhe competindo tal atribuição, por lhe caber, apenas, decidir lides.”

favorável ao Estado foi determinante a circunstância de que a ação foi proposta pelo contribuinte *após a vigência da EC 42/03*, o que leva a crer que, ao menos de forma implícita, houve reconhecimento da impossibilidade da exigência do tributo antes de tal data. Vale conferir trecho do julgado:

Os fundamentos do acórdão recorrido seriam inafastáveis caso a controvérsia se referisse a fatos submetidos à regência da EC 31/00, vez que a Lei estadual n. 4.056/02 não poderia legitimar o adicional em causa -- - destinado ao Fundo de Combate à Pobreza do Estado do Rio de Janeiro -- - sem a edição da lei federal, prevista no artigo 83 do ADCT, que tipificasse os produtos e serviços tidos como supérfluos. 5. Verifica-se, porém, que a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária foi interposta, pelo ora recorrido, em 6.4.04, quando já vigente a EC 42/03 [promulgada em 19.12.03].

Não obstante, a Primeira Turma do STF, em decisão mais recente, no RE 606127¹⁶⁵ negou provimento a recurso extraordinário do contribuinte contra acórdão do TJRJ que reconheceu a tese de que a discussão acerca da constitucionalidade da lei fluminense estaria prejudicada em razão da superveniência do art. 4º da EC 42/03.

Não se pode dizer ainda que a criação do adicional do ICMS pelos Estados, mesmo na falta de lei federal que trouxesse a definição de produtos supérfluos, estaria legitimada pela competência tributária própria do Estado de aumentar a alíquota do ICMS. Isto porque estando o produto da arrecadação do referido adicional afetado pela lei estadual ao fundo de combate à pobreza, incorreria em violação ao princípio da não-afetação dos impostos (art. 167, IV, da CF).¹⁶⁶ Ademais, estando o produto do adicional do ICMS afetado ao fundo, o Estado estaria retirando parcela de recursos dos Municípios, pois a CF 88 atribui vinte e cinco por cento do produto (art. 158, IV) do imposto.

É interessante notar que, ao se deparar com a rumorosa questão da modificação da base de cálculo da COFINS efetuada por lei ordinária, antes das alterações efetuadas pela EC 20/98 na matriz constitucional do tributo, o pleno do STF reconheceu a inconstitucionalidade da norma, aduzindo que o sistema jurídico brasileiro não admitiria a figura da constitucionalização superveniente de lei ordinária

¹⁶⁵ Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, DJ 30/11/2010.

¹⁶⁶ Neste sentido, Ribeiro, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 171.

por intermédio de emenda constitucional (RE 346.084-6, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 1/09/2006).

A doutrina tributária já se pronunciou acerca da inconstitucionalidade do art. 4º da Emenda constitucional 42/03. Nesta linha, aduz Ricardo Lodi Ribeiro:

Prova maior da inconstitucionalidade apontada é a edição do art. 4º da EC no. 42/03 que, embora reconhecendo a contrariedade à Constituição do fundo em questão, autoriza sua cobrança até o fim do seu prazo, conforme fixado originalmente pela EC 31/00. Esse estranho caso de constitucionalização de tributo inconstitucional por emenda constitucional, encontra, neste caso, o obstáculo intransponível da violação que a disciplina legal estadual perpetrou ao princípio da legalidade, que constitui cláusula pétrea, de acordo com o art. 60, §4º, IV, CF.¹⁶⁷

Marcus Abraham também ressalta a dissonância do art. 4º da EC 42/03 com o sistema constitucional brasileiro:

Todavia, o que nos soa alarmante – em face dos valores jurídicos do Estado de Direito que devemos prezar- é que o próprio texto da EC 42/03 (art. 4º) reconhece textualmente a existência, em nosso ordenamento jurídico, de leis criadas por entes federativos em desacordo com a própria Emenda constitucional e com a Constituição Federal de 1988 (em dispositivo que foi inserido no seu ADCT, pela EC no. 31/00), e, ainda assim, concorda expressamente com a continuidade da vigência daquelas normas, até uma data futura específica. Registre-se que, neste caso específico, não estamos tratando de normas de transição, capazes de atribuir uma natureza transitória a uma determinada situação jurídica em mutação, mas sim do reconhecimento, pelo Poder Legislativo, com a chancela do Poder Judiciário, da existência de normas jurídicas inconstitucionais, assentadas dentro do texto de uma emenda constitucional.¹⁶⁸

José Marcos Domingues de Oliveira também questionou a validade do art. 4º da EC 42/03.¹⁶⁹ Leonardo Pietro Antonelli aduziu com precisão que “*a prevalecer*

¹⁶⁷ Ibid. p. 171.

¹⁶⁸ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

¹⁶⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. *Direito, Estado e Sociedade*. Rio de Janeiro: Departamento de *Direito* da PUC-Rio, v. 9, n. 29, 2006, p. 222-232: “E os Fundos Estaduais de Combate à Pobreza, instituídos sem que viesse à luz a lei federal definidora dos bens supérfluos, expressamente preconizada na EC 31/2000, estão sendo formados com recursos espúrios provenientes da arrecadação de adicional de ICMS sobre bens de consumo necessário. As *inconstitucionalidades úteis* foram tantas que a EC 42/2003 cometeu o desatino de dispor que as leis estaduais promulgadas em desacordo com a EC 31 terão vigência (*sic*) até 2010 ! Ou seja, disse que leis inconstitucionais, e, pois, nulas, são válidas. E o STF se recusa a declarar-lhes a inconstitucionalidade.”

esta possibilidade, nunca mais teremos inconstitucionalidades no Direito brasileiro, pois sempre haverá a possibilidade de o Congresso Nacional convalidar normas inconstitucionais (...).¹⁷⁰ José Luis Ribeiro Brazuna destaca ser inaceitável que o constituinte derivado tenha pretendido constitucionalizar os fundos e adicionais de ICMS que tenham sido criados de maneira ilegal ou inconstitucional.¹⁷¹ Marcelo Leonardo Cristiano também promoveu defesa contundente a favor da inconstitucionalidade do art. 4º. da EC 42/03.¹⁷²

No campo da tributação, que representa a principal fonte de receita pública, a separação de poderes projeta relevantes efeitos, pois materializa a distribuição do poder tributário estatal entre o Executivo (poder de administrar tributos), Legislativo (poder de legislar sobre tributos) e Judiciário (controle jurisdicional sobre tributos).¹⁷³ Assim sendo, *será lícito questionar a constitucionalidade de emenda constitucional que procure esvaziar completamente a função típica do Executivo de praticar atos ligados à administração tributária*. Também será lícito questionar acerca da constitucionalidade de emendas constitucionais que atribuam ao Judiciário função na atividade financeira estatal que é tipicamente de competência do Executivo.

Acerca do tema, a EC 20/98 incluiu parágrafo terceiro ao artigo 114 da CF, determinando que competiria à Justiça do Trabalho *“a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”*. Tal alteração realizada pela emenda constitucional teve sua constitucionalidade questionada por parcela significativa da doutrina, pois a exigência de contribuições previdenciárias no âmbito do processo

¹⁷⁰ ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Custo Brasil – soluções para o desenvolvimento*. Junho/julho 2007, ano 2, no 9, p. 66/70.

¹⁷¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro: Emenda Constitucional no. 42/2003: reflexos da chamada “reforma tributária” na incidência do ICMS, do IPI e outras mudanças. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de pontes (org.). *Reforma Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 201-210.

¹⁷² CRISTIANO, Marcelo Leonardo. Breve análise do artigo 4º da Reforma Tributária. *Gazeta Mercantil* de 13.01.2004: (...) A única resposta a estas indagações somente pode ser: o art. 4º da EC nº 42 é inconstitucional, seja porque viola o princípio da separação de poderes, de vez que cabe ao Judiciário, e não ao Legislativo, exercer o controle de constitucionalidade das leis estaduais que criaram os "adicionais", declarando ou não a sua inconstitucionalidade, seja porque infringe (para não dizer coisa mais grave) boa parte dos direitos e garantias individuais assegurados a todos, inclusive aos contribuintes do ICMS. É este o comando inalterável do art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988, e é ele que deve prevalecer.”

¹⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 397.

trabalhista implicaria em atribuir ao Judiciário uma função típica e indelegável do Poder Executivo, que é o lançamento tributário.

Schubert de Farias Machado sustentou a inconstitucionalidade da inovação por violação às cláusulas pétreas previstas nos incisos III e IV do §4º do art. 60 da CF. Em relação ao inciso III, que impede a edição de emendas tendentes a abolir a separação de poderes, o autor sustenta a tese de que a exigência de contribuições previdenciárias no âmbito do processo trabalhista implica em atribuir ao Judiciário uma função típica e indelegável do Poder Executivo, que é o lançamento tributário. Ademais, a inovação teria violado a cláusula pétrea prevista no §4º do inciso IV do art. 60 da CF, na medida em que violou o direito ao devido processo legal (art. 5º, inciso LIV) e à ampla defesa (art. 5º, inciso LV), pois subtraiu do sujeito passivo a oportunidade de discutir a validade e correção dos valores das contribuições previdenciárias lançadas de ofício pelo juízo trabalhista. Haveria também violação da garantia de livre acesso ao Judiciário (art. 5º, inciso XXXV), pois ao atribuir ao próprio juiz o encargo de proceder à execução de ofício das contribuições previdenciárias restaria comprometida a própria imparcialidade judicial.¹⁷⁴

Novamente chamado a decidir acerca da modificação empreendida pela emenda constitucional, o Supremo Tribunal Federal só recentemente teve a oportunidade de afirmar, de modo incidental, a constitucionalidade de tal inovação

¹⁷⁴ MACHADO, Schubert Farias. O juiz do trabalho e o lançamento das contribuições para o INSS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 8, 2004, p. 33-48: “Na medida em que o Estado confere maior importância ao seu próprio interesse arrecadatório e atribui competência ao juiz para executar de ofício a obrigação de pagar um tributo - transformando-o em coletor de impostos - esvazia por completo a garantia de acesso ao Judiciário, negando ao jurisdicionado o direito de ter um juiz independente e imparcial para examinar a validade do título e da ação executiva. Torna o juiz o senhor absoluto da legalidade do seu próprio procedimento administrativo, em flagrante descompasso com o sistema jurídico de um Estado de Direito, que se pretende implantado em nosso País com a Constituição de 1988.”. Em sentido semelhante, também considerando inconstitucional a EC 20/98 no ponto em exame: MAZZILLO, Leonardo. Inconstitucionalidade da Execução Fiscal Ex Officio Promovida pelos Juizes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 88, 2003, p. 52. BIM, Eduardo Fortunato. Inconstitucionalidade da Execução das Contribuições Previdenciárias pela Justiça do Trabalho: EC nº 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, 2003, p. 21-34. TAVARES, Alexandre Macedo; MUGNAINI, Marcus Vinícius Mendes. As Improriedades da Execução Ex Officio de Contribuições à Seguridade Social Emergentes de Decisões da Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84, 2002, p. 42; RAGHIANT NETO, Ary. O poder reformador e seus limites (análise crítica do §3º do art. 114 da CF/19888 acrescentado pela EC 20 de 15.12.1988). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 58, 2004, p. 178-201. A defesa da constitucionalidade da inovação trazida pela EC 20/98 foi realizada por CASTILHO, Paulo Cesar Bária de. Crédito tributário sem lançamento e execução de ofício da contribuição previdenciária pela justiça do trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, 2003 p. 58-70.

por ocasião do julgamento do RE 569.056-3¹⁷⁵, com reconhecimento da repercussão geral.

Apenas no voto do Ministro Menezes Direito restou evidenciado o reconhecimento da constitucionalidade da inovação trazida pela EC 20/98, sendo aduzido que a modificação pretendeu que o

próprio órgão da Justiça do Trabalho pudesse iniciar e conduzir a execução das contribuições sociais, sem lançamento, sem inscrição em dívida ativa e sem ajuizamento de ação de execução. A intenção, sem dúvida, dirige-se para a maior eficácia do sistema de arrecadação da Previdência Social. E não se pode dizer que houve uma subversão desse procedimento porque a eliminação de diversas fases da constituição do crédito tributário está respaldada na Constituição da República, tendo se convertido no devido processo legal ora vigente. O processo legal substituído era tão somente o devido processo legal antes adotado. Não há nenhuma irregularidade ou inconstitucionalidade nessa modificação.

É certo que o STF conferiu interpretação restritiva à nova competência atribuída à Justiça do Trabalho. Isto porque o Tribunal reconheceu que a competência alcança apenas as contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir, não abrangendo, como pretendia o INSS, a execução de contribuições previdenciárias relativas ao vínculo de trabalho reconhecido na decisão, mas sem condenação ou acordo quanto ao pagamento de verbas salariais que lhe possam servir como base de cálculo. Obedecendo tal comando, o Tribunal Superior do Trabalho editou a Súmula 368, item 1 (2005), que estabelece:

A Justiça do Trabalho é competente para determinar o recolhimento das contribuições fiscais. A competência da Justiça do Trabalho, quanto à execução das contribuições previdenciárias, limita-se às sentenças condenatórias em pecúnia que proferir e aos valores, objeto de acordo homologado, que integrem o salário-de-contribuição.

3.3 Direitos e garantias individuais

¹⁷⁵ Pleno, Rel. Min. Menezes Direito, DJ 11/09/08, com repercussão geral. No mesmo sentido: AI 760.826-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, *DJE* de 12-2-2010; AI 757.321-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, *DJE* de 6-8-2010; RE 560.930-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, *DJE* de 20-2-2009.

Como já ressaltado, o trabalho parte do pressuposto de que a utilização exclusiva de critérios formais não é capaz de cumprir o objetivo de densificar de forma satisfatória o conteúdo das cláusulas pétreas tributárias e financeiras.

Assim, no que se refere ao limite material ao poder de reforma previsto no art. 60, §4º, inciso IV, da CF, a definição de quais direitos fundamentais na seara financeira e tributária são suscetíveis de serem elevados à condição de cláusula pétrea não poderá ocorrer de forma satisfatória com fulcro em critérios puramente formais. Tal negativa produz efeitos relevantes.

Em primeiro lugar, a *simples previsão formal no texto constitucional de determinada norma protegendo algum interesse do contribuinte não implica no seu automático reconhecimento como direito fundamental suscetível de ser oponível ao constituinte derivado*, pois será necessário perquirir se aquele interesse possui ou não uma ligação intrínseca com algum direito materialmente fundamental.

Uma das justificativas mais relevantes para tal postura está ligada ao componente democrático, já mencionado, que a interpretação das cláusulas pétreas deve observar. Considerando a forma detalhista que a matéria tributária e financeira é tratada na Constituição brasileira, não observaria o princípio democrático retirar do poder de deliberação das maiorias qualificadas a possibilidade de alterar qualquer dispositivo tributário ou financeiro apenas com fulcro em considerações formais.

Tal conclusão produz importantíssimas conseqüências em diversos temas tributários. É o caso da imunidade. A Constituição de 1988 possui diversas normas ventilando hipóteses de não-incidências tributárias. A doutrina brasileira amplamente majoritária costuma entender que toda não-incidência tributária constitucional configura imunidade, que possui *status* de direito individual e, portanto, seria insuscetível de supressão por meio de emenda constitucional por força do art. 60, §4º, IV.¹⁷⁶

O Supremo Tribunal Federal, no conhecido precedente da ADIN 939, aduziu que as imunidades descritas no art. 150, VI, da CF são cláusulas pétreas que não

¹⁷⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 68: “No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isso porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado.”

podem ser afastadas por emenda constitucional.¹⁷⁷ O julgado serviu para que parte significativa da doutrina reforçasse a noção de que todas as hipóteses de não-incidência constitucionais seriam cláusulas pétreas por representarem manifestação dos direitos fundamentais na tributação (art. 60, §4º, IV, CF).

Ocorre que tal interpretação já foi desautorizada por precedente da Segunda Turma do STF no RE 372600,¹⁷⁸ que considerou improcedente a alegação de que a EC 20/98 teria incorrido em violação da cláusula pétrea pela revogação expressa do inciso II do parágrafo 2º do art. 153 da CF.

O dispositivo estabelecia a não-incidência do imposto sobre a renda de rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência a pessoas com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total fosse constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. A Turma considerou que a norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social, de modo que sua supressão do texto constitucional não representou violação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da CF.

O voto da Ministra Ellen Gracie, relatora do feito, fez expressa menção ao precedente da ADI 939, aduzindo que o entendimento firmado pelo Tribunal não se aplicava à hipótese de revogação da imunidade prevista no art. 153, §2º, inciso II da CF. Em sentido semelhante, o voto do Ministro Gilmar Mendes não reconheceu violação de cláusula pétrea na revogação efetuada pela EC 20/98.

Independente do juízo de mérito que se possa fazer acerca do precedente do STF, ele reforça a noção de que *não se pode considerar toda hipótese de não-incidência constitucional (critério formal) como cláusula pétrea*.

O precedente mencionado do STF reforça a tese de que nem toda não-incidência constitucional poderia ser considerada imunidade insuscetível de supressão por constituir direito individual do contribuinte (art. 60, §4º, inciso IV). Ganha força a nosso ver a visão de Ricardo Lobo Torres, para quem a imunidade tributária liga-se de forma íntima com os direitos fundamentais e constitui “impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da

¹⁷⁷ ADI 939, DJ 15/12/93.

¹⁷⁸ Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJ 23/04/04.

liberdade”,¹⁷⁹ de modo que apenas as não-incidências constitucionais dotadas de tais atributos podem ser consideradas imunidades protegidas por cláusula pétrea.¹⁸⁰ Desta forma, se não for possível reconduzir determinada norma de não-incidência constitucional aos direitos fundamentais, será lícito ao constituinte derivado modificá-la sem que seja possível falar em violação de cláusula pétrea.¹⁸¹

De forma simétrica, também é lícito afirmar que a *simples ausência formal no texto constitucional de determinado direito que possa ser considerado materialmente fundamental não autoriza seu aniquilamento ou restrição ilegítima pelo constituinte derivado*. A própria dicção do art. 5º, §2º, da Constituição autoriza tal conclusão. Exemplo emblemático consiste no direito ao mínimo existencial.¹⁸² Embora não tenha uma previsão formal no texto da Constituição de 1998, é inegável sua íntima conexão com a tábua axiológica de valores constitucionais, sendo lícito considerá-lo o próprio núcleo material do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III).

Nesta linha, Ana Paula de Barcellos assevera que a violação do mínimo existencial importa o desrespeito do princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, ou seja, uma ação ou omissão inconstitucional, de modo que mínimo existencial e núcleo material do princípio da dignidade humana descreveriam o mesmo fenômeno.¹⁸³ Luís Roberto Barroso adota linha semelhante, afirmando que a dignidade da pessoa humana expressa um conjunto de valores civilizatórios cujo conteúdo jurídico está associado aos direitos fundamentais, sendo seu núcleo material composto do *mínimo existencial*, locução que identifica o

¹⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 59.

¹⁸⁰ Ibid. p. 89: “Se as imunidades fiscais exornam os direitos fundamentais e se estes, a teor do que se contém no art. 60, §4º, IV, da CF, não podem ser objeto de emenda constitucional, segue-se, necessariamente, que também as imunidades forram-se às modificações na via da emenda.”

¹⁸¹ Ibid. p. 90: “Claro que tais não-incidências podem ser emendadas formalmente, eis que daí não advirá qualquer prejuízo aos direitos humanos, fundamento precípua das imunidades, intocáveis pelo legislador.”

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 13: “A proteção do mínimo existencial, sendo pré-constitucional, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana.”

¹⁸³ BARCELLOS, Ana Paula de Barcellos. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 230.

conjunto de bens e utilidades básicas para a subsistência física e indispensável ao exercício da própria liberdade.¹⁸⁴

A aproximação entre o direito ao mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana também é feita por Anabelle Macedo Silva, pois os direitos prestacionais do mínimo existencial, dotados de jusfundamentalidade, ante sua vinculação ao valor da dignidade da pessoa, demandariam concretização inclusive no âmbito jurisdicional, diversamente dos direitos prestacionais não-fundamentais, distanciados, portanto, das condições mínimas de existência digna da pessoa humana.¹⁸⁵

Na seara tributária e financeira, o direito ao mínimo existencial projeta importantíssimas conseqüências, conforme reconhecem Ricardo Lobo Torres,¹⁸⁶ Adilson Rodrigues Pires,¹⁸⁷ Luís Cesar Souza de Queiroz,¹⁸⁸ Humberto Ávila,¹⁸⁹ Elcio Fonseca Reis,¹⁹⁰ Fábio Luiz de Oliveira Bezerra,¹⁹¹ Betina Treiger

¹⁸⁴ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: *Temas de direito constitucional*, v. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 38.

¹⁸⁵ SILVA, Anabelle Macedo. *Concretizando a Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 216-217.

¹⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 188: “O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência.”

¹⁸⁷ PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 53: “O titular do rendimento mais baixo, privado de um mínimo necessário à sobrevivência digna, estaria em situação desigual em relação a outro que abdicaria do supérfluo ou, pelo menos, do não essencial.”

¹⁸⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 271: “Daí ser correto afirmar dizer que apenas surgirá capacidade contributiva relativa ao IR quando alguém for titular de um montante de riqueza que ultrapasse os limites do mínimo existencial.”

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 326-327: “A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra as restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo.”

¹⁹⁰ REIS, Elcio Fonseca. O imposto de renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana. Intributabilidade do mínimo existencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, 2001, p. 37: “O respeito à dignidade do ser humano acarreta a intributabilidade do chamado mínimo existencial, porquanto o mínimo existencial seria o limite mínimo da ausência de capacidade contributiva.”

¹⁹¹ BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, 2008, p. 26: “A dignidade da

Grunpenmacher,¹⁹² José Augusto Delgado,¹⁹³ Paulo Caliendo,¹⁹⁴ Éderson Garin Porto,¹⁹⁵ Alexandra Cristina Giacomet Pezzi¹⁹⁶ e, na doutrina alemã, Klaus Tipke/Joachim Lang.¹⁹⁷

Cabe destacar que tais considerações estão em plena consonância com os mais recentes aportes da doutrina constitucionalista brasileira, que desenvolve

peessoa humana, da qual decorre o direito ao mínimo existencial, é concretizado pelas normas de imunidade e exclui da base de cálculo a renda necessária para a sobrevivência digna da pessoa. Assim, somente acima do acréscimo patrimonial superior ao necessário para a garantia do mínimo existencial é que nasce a capacidade contributiva.”

¹⁹² GRUNPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: *Tributos e Direitos Fundamentais*. FISCHER, Octávio Campos (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 16: “Embora não esteja elencada dentre as imunidades constitucionais, a intributabilidade do mínimo existencial é também uma imunidade implícita que decorre da observância da capacidade contributiva, pois este só se realiza em sua plenitude se for afastada da tributação sobre a renda necessária à satisfação das necessidades básicas e essenciais para uma vida digna.”

¹⁹³ DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: *Tributos e Direitos Fundamentais*. FISCHER, Octávio Campos (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 158: “O tributo há de ser, conseqüentemente, afastado quando a sua exigência, mesmo prevista em lei, busque diminuir o direito ao gozo pleno da vida privada, da intimidade completa, da honra integral e de uma imagem sem mácula, sem se falar de outros componentes diretos e indiretos da cidadania e da dignidade humana.”

¹⁹⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 201: “O mínimo existencial funciona como uma cláusula de barreira contra qualquer ação ou omissão estatal ou induzida pelo Estado que impeça a adequada concretização ou efetivação dos direitos fundamentais e de seu conteúdo mínimo. Igualmente a sua concreção seria independente de norma infraconstitucional intermediária capaz de fundamentar a sua aplicação no caso concreto. A definição de seu conteúdo mínimo deve ser buscado nos valores fundamentais do Estado Democrático de Direito e nos dispositivos do texto constitucional, especialmente, nos valores da dignidade da pessoa humana, na justiça social, solidariedade e liberdade.”

¹⁹⁵ PORTO, Éderson Garin. *Estado de direito e direito tributário*. Norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 55: “A carga semântica extraída da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evidencia a existência digna como limite à instituição de tributos ou a sua majoração. Em outras palavras, pode-se dizer que a dignidade da pessoa humana, compreendida como garantia do Estado Brasileiro à existência digna e à valorização do ser humano em si mesmo, constitui-se em limite à tributação e orienta a aplicação das normas tributárias (...)”

¹⁹⁶ PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. Dignidade da pessoa humana, mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito. Dissertação (Mestrado em direito)-Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006, p. 121: “Em matéria tributária, a proteção ao mínimo existencial significa sua não-tributação. Tem-se que a capacidade contributiva só começa para além do mínimo necessário à existência humana digna, e termina aquém do limite destruidor da propriedade.”

¹⁹⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. (Tradução da 18ª edição alemã por Luiz Dória Furquim). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 263: “Na escala de valores da GG ocupa a dignidade humana protegida pelo art. 1º I GG o valor mais elevado. O ordenamento de Estado de Direito do Direito Tributário deve também observá-lo. Sob este aspecto, é intolerável que o Direito Tributário não preserve os pressupostos materiais mínimos para uma existência humana digna.”

esforços no sentido de conferir uma interpretação do art. 60, §4º, IV da CF mais afinada com *critérios materiais*. Assim, Luís Roberto Barroso sustenta que a interpretação do dispositivo deve ser conjugada com o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF), sendo a partir do núcleo essencial do mencionado princípio que se irradiam todos os direitos materialmente fundamentais que merecem receber a proteção máxima da cláusula pétrea.¹⁹⁸

Cláudio Pereira de Souza Neto critica a tentativa de se investir em critérios formais para a delimitação dos limites do constituinte derivado em relação ao art. 60, §4º, IV da CF, destacando a necessidade de se buscar fundamentar tal limite em critérios materiais concernentes à teoria constitucional da democracia deliberativa.¹⁹⁹ Em sentido assemelhado, Rodrigo Brandão rejeita a idéia de que todos os direitos fundamentais formalmente previstos na Constituição necessariamente estariam englobados no limite ao constituinte derivado imposto pelo art. 60, §4º, inciso IV, propugnando no sentido do reconhecimento da tese de que apenas os direitos materialmente fundamentais seriam cláusulas pétreas.²⁰⁰

À luz de tais considerações acerca da importância do mínimo existencial como limite ao poder de reforma constitucional, ainda que na ausência de sua previsão formal, nos parece *plenamente criticável o já mencionado precedente da Segunda Turma do STF no RE 372600*,²⁰¹ que considerou improcedente a alegação de que a EC 20/98 teria incorrido em violação da cláusula pétrea pela revogação expressa do inciso II do parágrafo 2º do art. 153 da CF.

A nosso ver, a norma revogada representava um das mais evidentes manifestações da teoria do mínimo existencial na seara tributária, de modo que seu conteúdo material encontrava plena consonância com a cláusula pétrea dos direitos e garantias individuais.

O voto da Ministra Ellen Gracie chegou a afirmar que

¹⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179.

¹⁹⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, 236-237.

²⁰⁰ BRANDÃO, Rodrigo. Direitos fundamentais, cláusulas pétreas e democracia: uma proposta de justificação e de aplicação do art. 60, §4º, IV, da CF/88. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 10, 2007. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 15 dez. 2007. p. 2.

²⁰¹ Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJ 23/04/04.

(...) embora seja inegável que tal imunidade representava um benefício importante para os idosos, sua finalidade não era proteger direito fundamental.

A afirmativa nos parece contraditória, pois o dispositivo constitucional revogado era dirigido justamente para os idosos que presumidamente seriam economicamente hipossuficientes (cuja renda total fosse constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho). É nítido assim o *status negativus* do mínimo existencial na hipótese, manifestado em vedação de o Estado invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência, de forma que não se compreende como tal vedação não teria a finalidade de “proteger direito fundamental”, como afirmado no voto.

Nesta linha, importantes vozes doutrinárias, como as de Ricardo Lobo Torres²⁰² e Roque Carrazza,²⁰³ sustentaram a inconstitucionalidade do dispositivo da emenda constitucional pela violação da cláusula pétrea constante do art. 60, §4º, IV, da CF.

3.3.1. Substituição tributária para frente (EC 3/93)

A doutrina tributária também cogitou de violação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, da CF 88 em razão do dispositivo da Emenda Constitucional no. 3/93 que determinou a inclusão do §7º ao art. 150 da Carta.

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 192: “Quanto à imunidade dos velhos ao imposto de renda, que era assegurada pelo art. 153, §2º, II, da CF, foi revogada pela Emenda Constitucional no. 20, de 15.12.98. A revogação é manifestamente inconstitucional, pois a imunidade dos idosos, ancorada nos direitos humanos, é cláusula pétrea, insuscetível de modificação por emenda constitucional (art. 60, §4º, da CF). Enquanto não recupera a visibilidade, subsistirá como imunidade implícita.”

²⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 815: “(...) a Emenda Constitucional 20/1998 *revogou*, pura e simplesmente (art. 17), o inciso II do §2º do art. 153 da CF. Todavia, dentro da linha de pensamento que adotamos, estamos convencidos de que este dispositivo continua em vigor e irradiando efeitos. Realmente, tratando de imunidade tributária (*direito fundamental do contribuinte*), ele veicula *cláusula pétrea* (cf. art. 60, §4º, IV, da CF), imodificável, pois, por meio de emenda constitucional, fruto do mero *poder constituinte derivado*.”
Grifos no original

O novo dispositivo tornou explícita a possibilidade de a lei adotar a chamada substituição tributária “para frente”, ou seja, atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Como se sabe, cuida-se de técnica que facilita a fiscalização tributária, que pode ser concentrada em um número menor de contribuintes.

Luís Cesar Souza Queiroz considerou que a sujeição passiva tributária antecipada instituída pela EC 3/93 teria afrontado diretamente os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, direitos individuais fundamentais do sistema jurídico brasileiro protegidos pelo art. 60, §4º, inciso IV.²⁰⁴ Roque Antônio Carrazza também considerou que a inclusão do §7º ao art. 150 efetuada pela EC 3/93 teria violado o princípio da segurança jurídica, que, aplicado ao direito tributário, exigiria que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato imponible*, o que constitui direito individual caracterizado como verdadeira cláusula pétrea, não sendo possível seu amesquinamento por emenda constitucional (CF art. 60, §4º, da CF).²⁰⁵

Ives Gandra da Silva Martins identificou na EC 3/93 violação do o princípio da legalidade, na medida em que só a lei tem força para definir a obrigação tributária e esta não pode ser fictícia, devendo corresponder necessariamente a fato existente ou ocorrido.²⁰⁶ José Eduardo Soares de Melo também sustentou a inconstitucionalidade da EC 3/93 (art. 150 da CF, §7º), por tratar de matéria vedada em âmbito de reforma constitucional, ao dispor sobre garantias e direitos individuais (art. 60, §4º, IV), visto que a instituição do fato gerador presumido violaria os princípios da segurança jurídica e certeza do direito, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva e vedação de confisco.²⁰⁷ Hugo de Brito Machado também aduziu que à luz do art. 60, §4o, inciso IV, da CF, a proposta da qual resultou a

²⁰⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 294.

²⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 471.

²⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A substituição tributária do artigo 150, parágrafo §7º da Constituição Federal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 87.

²⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de Melo. Substituição tributária progressiva e Emenda Constitucional 3/93. *Revista de Direito Tributário*, no. 63, 1993, p. 263.

Emenda 3/93 sequer poderia ter sido objeto de deliberação, pois afronta um dos mais elementares direitos individuais tributários que é não se submeter a qualquer efeito de incidência de norma jurídica de modo antecipado.²⁰⁸

Em sentido contrário, sustentando a constitucionalidade do §7º do art. 150 da CF, incluído pela EC 3/93, Ricardo Lobo Torres não vislumbrou violação ao princípio da legalidade pela previsão da mencionada modalidade de substituição tributária, pois a antecipação de tributo prevista pela regra ocorre no plano do “*tempo do pagamento*” e não no plano do “*tempo de ocorrência do fato gerador*”. Ademais, o mecanismo se aproxima do regime da estimativa fiscal, empregado há muitos anos em matéria de ICMS e considerado constitucional pelo STF, mesmo antes da CF de 88. Aproxima-se ainda do tradicional sistema de retenção do imposto de renda na fonte, sendo que no momento da retenção sequer é possível saber se o fato gerador do imposto sobre a renda ocorrerá se for considerado todo o período tributável. Da mesma forma, Ricardo Lobo Torres não conseguiu vislumbrar violação do princípio da capacidade contributiva na hipótese, pois como substituto e substituído estão em uma mesma cadeia econômica, o substituto conseguirá recompor a equação econômica da incidência do tributo em sua relação com o substituído, sem que se possa cogitar ofensa à capacidade contributiva.²⁰⁹

O Supremo Tribunal Federal foi chamado a decidir sobre a constitucionalidade do §7º do art. 150 introduzido pela EC 3/93, tendo sido reconhecida a constitucionalidade do dispositivo.²¹⁰ Posteriormente, o STF decidiu que o contribuinte não teria direito à restituição da diferença do imposto na hipótese de ocorrência futura do fato gerador por valor menor do que o presumido.²¹¹ Tal posição recebeu críticas contundentes de parcela significativa da doutrina tributária brasileira.

Nesta linha, Adilson Rodrigues Pires apontou que o principal argumento utilizado pelo Ministro Ilmar Galvão no julgado para negar o direito à restituição do

²⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 87, 2002, p. 56.

²⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 284-294.

²¹⁰ RE 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 1/12/2000.

²¹¹ ADIN 1851-4 AL.

ICMS na hipótese foi a afirmativa de que a fiscalização encontraria extrema dificuldade na apuração do valor exato da venda efetuada pelo varejista, o que o impede de cobrar eventual diferença do imposto, assim como de restituir a importância cobrada a maior, quando este for o caso. Como ressaltou Adilson Pires, cuida-se argumento prático relevante, porém não se preocupou o Ministro em construir os argumentos jurídicos que poderiam justificar a ausência do direito à restituição, se o próprio parágrafo sétimo do art. 150 indica tal caminho.²¹²

A análise crítica do principal julgado do STF acerca da constitucionalidade da inclusão do parágrafo sétimo ao art. 150 pela EC 3/93 (RE 213396)²¹³ revela que, ao menos na fundamentação de voto do Ministro Ilmar Galvão, foram utilizados parâmetros de controle semelhantes aos previstos pelo princípio da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) para fundamentar a constitucionalidade da inovação.

Invocando a lição de Marco Aurélio Greco em tal sentido, o Ministro Ilmar Galvão aduziu que o fato preliminar eleito pelo legislador para justificar a exigência do tributo de modo antecipado precisa ser adequado (ou seja, a ocorrência do evento preliminar permite prever com grau de certeza razoável a ocorrência do fato gerador futuro), necessário (no sentido de que se não ocorrer o fato preliminar não há possibilidade de ocorrer o fato gerador futuro) e proporcional em sentido estrito (a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato gerador). Na hipótese examinada no caso pelo STF (substituição tributária no mercado de venda de automóveis, em que a montadora ocupa a condição de substituta tributária das concessionárias de veículos), o Ministro verificou que os três parâmetros estariam presentes.

Já no que refere ao julgamento da ADIN 1851, que negou o direito de restituição de tributos recolhidos a maior pelo contribuinte, sob o argumento de que o art. 150, §7º da CF apenas admite a restituição na hipótese de não ocorrência do fato gerador, a crítica formulada por Adilson Pires nos parece pertinente, pois a maioria vencedora que se formou no STF, também conduzida pelo voto do Ministro Ilmar Galvão, afastou o direito do contribuinte utilizando argumentos ligados de

²¹² PIREZ, Adilson Rodrigues. O Fato Gerador Presumido e a ADIN 1851-4 AL. In: Marcelo Magalhães Peixoto. (Org.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 29.

²¹³ Os ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio votaram no sentido da inconstitucionalidade da EC 3/93, com base nos argumentos articulados pela doutrina tributária majoritária, já aduzidos.

modo quase exclusivo à praticidade que a sistemática assegura para a Fazenda Pública, bem como as dificuldades práticas que o reconhecimento do direito de restituição na hipótese de imposto pago a maior poderia gerar.

Não se nega que tais aspectos são relevantes, porém o que se poderia esperar era que a maioria vencedora do STF procurasse fundamentar sua tese com base na construção de argumentos jurídicos ligados, ao menos, à lógica da proporcionalidade, tal como fez quando precisou definir a constitucionalidade em tese da própria sistemática de substituição tributária para frente.

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal retomou o julgamento da questão relativa à possibilidade de obtenção da diferença do imposto pago a maior, que ainda aguarda solução definitiva da corte (ADI 2675 e 2677 – Informativo 455 do STF).

3.3.2. Instituição da CPMF (EC 12/96)

A Emenda Constitucional no. 12/96 foi aprovada com o intuito de possibilitar a cobrança pela União da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), tributo que sucedeu o extinto IPMF. O principal questionamento suscitado em relação à constitucionalidade da emenda em exame dizia respeito ao §2º do art. 74 do ADCT, incluído pela respectiva emenda, que estabelecia que em relação à CPMF não se aplicaria o disposto nos arts. 153, § 5º²¹⁴, e 154, I²¹⁵, da Constituição. Sustentava-se a tese de que a emenda constitucional teria neste ponto ferido a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV, da CF, pois ambos os dispositivos afastados constituiriam direitos individuais insuscetíveis de supressão por emenda constitucional.

A questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal, que teve nova oportunidade de visitar o tema das cláusulas pétreas tributárias. No julgamento da

²¹⁴ “Art. 153 § 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos.”

²¹⁵ “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

ADI-MC no. 1497-8,²¹⁶ o STF decidiu por maioria de votos (vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão) que as inconstitucionalidades levantadas contra a EC 12/96 não eram procedentes. No voto que conduziu a maioria, o Ministro Carlos Velloso expressamente aduziu que o art. 154, I é norma dirigida ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado, bem como não pode ser considerada cláusula pétrea. A exigência contida no dispositivo de que novos impostos obedeçam ao princípio da não-cumulatividade, bem como a norma do art. 153, §5º, também não poderiam ostentar o *status* de norma constitucional imutável visto que a não-cumulatividade constituiria mera técnica de tributação, não sendo destarte um direito individual do contribuinte.²¹⁷

A nosso sentir, a decisão do STF foi correta, visto que não se podem atribuir aos artigos 153, § 5º, e 154, I a natureza de direitos e garantias individuais, pois tais normas buscam apenas definir parâmetros materiais para o exercício de competência tributária pelo legislador. Cuida-se de hipótese em que é possível identificar a visão maximalista das cláusulas pétreas criticada no presente trabalho, de forma a verificar em toda e qualquer norma constitucional que represente diminuição do campo de atuação tributária algum direito individual do contribuinte, privilegiando o critério formal (previsão na CF) em detrimento do critério material (vinculação a algum direito materialmente constitucional) para o reconhecimento da cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso IV, da CF.

3.3.3 Modificação do art. 195, I e II da CF (EC no. 20/98)

A Emenda Constitucional no. 20/98 tinha por escopo principal reformular o sistema previdenciário brasileiro. Na seara tributária, trouxe pontuais modificações, que também suscitaram por parte da doutrina questionamentos acerca de eventual violação de cláusulas pétreas.

Modificações importantes também foram realizadas no art. 195 da CF, que dispõe sobre as contribuições para a seguridade social. O art. 195, inciso I, da CF,

²¹⁶ Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Decisão 9/10/1996, DJ 13/12/2002.

²¹⁷ É significativo o seguinte trecho do voto do Ministro Velloso: “Ora, impedir que o constituinte derivado, mediante emenda constitucional, altere técnicas de tributação, sob o pretexto de que tais técnicas constituem direitos fundamentais do homem, é impedir qualquer reforma tributária, é gessar o sistema tributário, com prejuízo, muita vez, para as classes mais pobres.”

em sua redação original, ao prever a possibilidade de instituição de contribuição previdenciária em face do empregador, utilizava a expressão “folha de salários”. Interpretando o dispositivo, o STF no RE 166772²¹⁸ havia definido o entendimento de que a expressão deveria ser interpretada em seu sentido estritamente técnico, ou seja, deveria ser entendida como autorizando a exigência de contribuição previdenciária apenas em relação aos empregados com vínculo empregatício.

Desta forma, estaria desautorizada a incidência de contribuição previdenciária em relação aos trabalhadores que não tivessem vínculo empregatício – como administradores e autônomos. Nesta linha de raciocínio, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da Lei 7.787/89, que previa tal exação. Na ADIN no. 1.102,²¹⁹ o STF ratificou o entendimento, reconhecendo a inconstitucionalidade das expressões “empresários” e “autônomos” constantes do art. 22, inciso I, da Lei 8.212/91, pelas mesmas razões.

A Emenda Constitucional no. 20/98 alterou a redação do art. 195, inciso I, para estabelecer que a contribuição previdenciária 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”. O escopo da emenda foi claramente corrigir o entendimento jurisprudencial do STF, que tinha conferido à incidência da contribuição previdenciária sobre folha de salários um caráter mais restrito.

Outra modificação ocorrida no inciso I do art. 195 realizada pela EC 20/98 foi a previsão de que as contribuições sociais poderiam ser exigidas não apenas do empregador (como já autorizava o texto constitucional de 1988) mas também da empresa e das entidades a ela equiparadas por lei. Também restou alterado o inciso II do mesmo artigo, de forma a autorizar que as contribuições sociais pudessem ser exigidas não apenas dos trabalhadores, mas também dos demais segurados da previdência social.

No que se refere a tais alterações verificadas nos incisos I e II do art. 195, Roque Carrazza vislumbrou vício de inconstitucionalidade da EC 20/98, em razão da violação do art. 60, §4º, IV, da CF. O raciocínio empregado pelo autor parte da interpretação do art. 195, §4º, da CF, que possibilitou à União estabelecer “outras

²¹⁸ Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 16/12/94.

²¹⁹ Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 17/11/95.

fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.²²⁰ Desta forma, segundo o autor, novas fontes de custeio da seguridade social somente poderiam ser instituídas por lei complementar, desde que não tivessem fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CF e desde que não fossem cumulativas.

Assim, a Constituição Federal teria conferido aos contribuintes o direito individual de apenas estarem sujeitos a novas contribuições para a seguridade social se observados todos estes requisitos. De acordo com o autor, a EC 20/98 teria desrespeitado tal direito, incidindo desta forma em inconstitucionalidade por violação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV.²²¹

Não há notícia de que tais questionamentos em torno da constitucionalidade da EC 20/98 nesse ponto tenham chegado ao STF. Todavia, aqui também nos parece plenamente aplicável o raciocínio adotado pelo STF no julgamento ADI-MC no. 1497-8 (que cuidou da instituição da CPMF pela EC 12/96, mencionada acima), considerando a semelhança das hipóteses e os argumentos ventilados.

3.3.4. Possibilidade de instituição de tributo por emenda constitucional (EC no. 21/99)

Em razão do permissivo constante do art. 74 do ADCT, incluído pela EC 12/96, a CPMF foi exigida com base nas Leis nos. 9.311/96 e 9.359/97 até janeiro de 1999. A Emenda Constitucional no. 21/99 foi promulgada em 18 de março do mesmo ano e incluiu o art. 75 ao ADCT para considerar “*prorrogada, por trinta e seis meses, a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira de que trata o art. 74,*

²²⁰ “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

²²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 610: “O que houve com a Emenda Constitucional 20/1998? Houve que, por meio do exercício do poder constituinte derivado, possibilitou-se a criação de novas contribuições sociais para a Seguridade Social sem observância do aludido §4º. Com isto, atropelou-se direito constitucional subjetivo dos contribuintes, malferindo-se cláusula pétrea (art. 60, §4º, IV, da CF). Melhor explicitando, a Emenda Constitucional 20/1998 pretendeu atribuir à União a possibilidade de criar novas contribuições por meio de lei ordinária sem observância do princípio da não-cumulatividade, com eventuais hipóteses de incidência ou base de cálculo idênticas às dos impostos previstos nos arts. 153, 155 e 156 da Carta Magna e sem a repartição das receitas obtidas (como preconizado no art. 157, I, da CF).”

instituída pela Lei no. 9.311, de 24 de outubro de 1996, modificada pela Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997, cuja vigência é também prorrogada por idêntico prazo.”

Além de questionamentos relacionados a vícios formais no processo legislativo de edição da emenda, a EC 21/99 também foi questionada sob o ponto de vista material, especialmente com fulcro em violação ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), que constituiria cláusula pétrea (art. 60, §4º, IV) e teria sido violado pelo fato de que a emenda constitucional não poderia ter prorrogado a cobrança de tributo que já estaria extinto. Ademais, argumentou-se que não era tarefa de emenda constitucional a instituição de tributo, matéria que deveria ser tratada pelo legislador ordinário, inclusive como forma de possibilitar a participação do Presidente da República no processo de criação do tributo.²²²

O Supremo Tribunal Federal novamente foi chamado a decidir sobre a controvérsia por intermédio da Medida Cautelar na ADI no. 2031.²²³ Por maioria de votos, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão, o Tribunal reconheceu apenas a existência de vício formal na tramitação do processo legislativo do §3º do art. 75 do ADCT (incluído pela EC 21/99). Foi, todavia, expressamente rejeitada a alegação de violação de cláusula pétrea, restando assentada a inexistência de violação ao princípio da legalidade (art. 150, I, CF) e a possibilidade de criação de tributo por via de emenda constitucional.

A decisão adotada pelo STF nos parece correta. Não há violação do núcleo essencial do princípio da legalidade (protegido pelo art. 60, §4º, inciso IV da CF) o reconhecimento da possibilidade de instituição de tributo diretamente por intermédio de emenda constitucional. A legalidade tributária remete à noção de necessidade de *consentimento do Poder Legislativo* para a imposição de tributos, de modo que se tal consentimento é manifestado, de modo atípico, por meio do instrumento legislativo que exige o quorum mais qualificado de votos, ou seja, que exige participação de parlamentares em número mais expressivo do que a própria lei ordinária, não se consegue identificar como ocorreria violação ao núcleo essencial da legalidade tributária.

²²² TORRES, Heleno Taveira. Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional no. 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 47, p. 45-55. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 626.

²²³ Decisão de 29/9/1999, DJ 28/06/02

Vale ainda a menção da afirmativa do Ministro Moreira Alves, que aduziu: “a não ser assim, estaríamos diante de uma situação realmente delicada: a de admitir que medida provisória pode criar tributos, mas emenda constitucional não possa fazê-lo.”

3.3.5 Progressividade fiscal do IPTU (EC no. 29/00)

A Emenda Constitucional no. 29/00 alterou a redação do art. 156, §1º da Constituição para estabelecer explicitamente que o IPTU poderá ser “*progressivo em razão do valor venal do imóvel*” (inciso I). Cuida-se obviamente de típica correção legislativa da jurisprudência constitucional do STF, inaugurada no julgamento do RE 153.771,²²⁴ no qual restou assentada a tese de que ante a natureza de imposto real do IPTU, não seria admissível a progressividade fiscal do imposto com fulcro na capacidade contributiva prevista no art. 145, §1º da CF.

A matéria sempre foi objeto de intensa polêmica doutrinária. Alguns autores, como Ives Gandra da Silva Martins,²²⁵ Aires F. Barreto²²⁶ e José Eduardo Soares de Melo²²⁷ sustentavam que a progressividade do IPTU admitida pela Constituição seria apenas para atender à finalidade extrafiscal do art. 182, inadmitindo, portanto, a progressividade fiscal. A corrente amplamente majoritária da doutrina, contudo, admitia a progressividade fiscal do IPTU, sustentando inexistir qualquer incompatibilidade entre a técnica da progressividade e os impostos reais. Neste sentido, exemplificativamente, Geraldo Ataliba,²²⁸ Sacha Calmon Navarro Coêlho,²²⁹ Hugo de Brito Machado,²³⁰ Mizabel Derzi,²³¹ José Marcos Domingues,²³²

²²⁴ Rel para acórdão Min. Moreira Alves, Pleno, j. 20/11/96, DJ 05/09/97.

²²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, vol. 6, 1990, p. 551.

²²⁶ BARRETO, Aires F.. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 252.

²²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. IPTU – A função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 1, p. 41-56, 1995.

²²⁸ ATALIBA, Geraldo. IPTU-Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, v. 56, p. 79-83, 1991: “O IPTU, como todos os impostos, deve ser estruturado de modo a satisfazer às exigências do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º); pode e deve ser progressivo”.

²²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 256-257.

José Afonso da Silva,²³³ Roque Antônio Carrazza.²³⁴ Logicamente, a corrente doutrinária que já admitia a progressividade à luz do texto constitucional original de 1988, não vislumbrou qualquer violação de cláusula pétrea pela EC 29/00 na parte em que explicitou a possibilidade da progressividade fiscal do IPTU, ante o caráter meramente declaratório da emenda constitucional no ponto em exame.²³⁵

Todavia, corrente doutrinária minoritária apontou suposta inconstitucionalidade da emenda em razão de alegada violação à cláusula pétrea estabelecida no art. 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal. Em suma, tal doutrina sustenta que não se admitiria a progressividade fiscal do IPTU, pois constituiria suposto direito individual o alegado princípio de que apenas os impostos pessoais poderiam ser progressivos, não sendo o caso do IPTU, que seria imposto real.²³⁶

Não conseguimos vislumbrar qualquer violação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso IV, da CF 88, na hipótese descrita. Ainda que se admita a validade científica de tal classificação impostos reais dos impostos pessoais (bastante criticada pela doutrina tributária²³⁷) não haveria razão a justificar que a técnica da

²³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. A Progressividade do IPTU e a EC 29. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 81, 2002, p. 59: “Não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles.”

²³¹ DERZI, Misabel. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 253-255: “Na verdade, a progressividade (fiscal) em que as alíquotas sobem à medida que se eleva o valor venal do imóvel é a mais simples e justa das progressividades”.

²³² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direitos Fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias*. *Direito, Estado e Sociedade*, v. 9, n. 29, 2006, p. 230.

²³³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 663.

²³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.

²³⁵ CLÈVE, Clemerson Merlin; SEHN, Sólon. IPTU e Emenda Constitucional no. 29/2000 – legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, 2003, p. 139: “A Emenda Constitucional no. 29/2000 tem caráter declaratório e, antes de ofender, concretiza e realiza os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário.”

²³⁶ Neste sentido, BARRETO, Aires F.; MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas a progressividade prevista na Emenda no. 29/2000 é inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80, 2002; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 342/344.

²³⁷ “A classificação que distingue entre impostos reais e pessoais é de todo equivocada para fins jurídicos, e sua adoção decorre da nefasta prática decorrente da adoção de lições da Ciência das Finanças, sem a devida depuração atinente aos adequados critérios de seleção” (TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.

progressividade, que consiste na forma mais adequada de realização do princípio da capacidade contributiva, estivesse vedada aos impostos reais. O próprio texto do artigo (art. 145, § 1º) menciona expressamente que o “patrimônio” é um dos índices de riqueza possíveis de utilização pelo legislador para dar aplicação à capacidade contributiva

Ademais, à luz do princípio democrático, parece inquestionável a legitimidade de o constituinte derivado tornar clara a possibilidade de cobrança do IPTU por alíquotas progressivas, ainda mais se considerarmos, juntamente com boa parte da doutrina tributária, que a Emenda nº 29/2000 teve caráter meramente declaratório²³⁸, visto que já se admitia, sob a égide do texto original de 1988, a progressividade fiscal do IPTU.

Na hipótese, o alegado “*direito individual de não ser tributado de forma progressiva nos impostos reais*”, que consistiria a apontada cláusula pétrea, além de não encontrar previsão formal no texto constitucional, também não podia ser extraído do sistema tributário constitucional. Mesmo que admitíssemos que a questão em torno da aplicação da progressividade dos impostos reais pudesse ser classificada como controversa, a seara legislativa, ainda mais por maioria qualificada, seria a mais indicada para a resolução da questão, conforme entendimento explicitado acima.

Desta forma, o direito fundamental a ser tutelado pelo art. 60, § 4º, inc. IV é a capacidade contributiva, projeção tributária da igualdade. Se há divergência razoável em torno de qual técnica melhor concretiza o mencionado direito fundamental, não cabe ao Poder Judiciário no controle de constitucionalidade decidir tal aspecto, pois

80, 2002, p. 21). Também criticando a classificação, LÔBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da constituição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 89, 2004, p. 259-267.

²³⁸“A Emenda Constitucional nº 29/2000 tem caráter declaratório e, antes de ofender, concretiza e realiza os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário” (CLÊVE, Clemerson Merlin; SEHN, Sólon. IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000; legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 94, 2003, p. 139). “Noutros termos, a emenda constitucional em questão, dado seu caráter meramente declaratório, limitou-se a reforçar a ideia, consagrada em nosso sistema tributário, de que, para fins de IPTU, quanto maior o valor do imóvel, tanto maior haverá de ser sua alíquota” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 97). No mesmo sentido, ANDRADE, Valentino Aparecido de. Os impostos reais e a progressividade fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003, p. 106-115. Leonel Cesarino Pessôa também defende a constitucionalidade da EC 29/00, criticando o entendimento jurisprudencial adotado pelo STF no RE nº 153.771 (PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, progressividade e a EC 29/2000: o julgamento do STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 74, p. 209-215, 2007.

a matéria deve ser debatida nas instâncias democráticas. Do contrário, o Judiciário estaria adotando uma “doutrina particular abrangente” sobre o tema, em prejuízo das instâncias democráticas.

A viabilidade da progressividade nos impostos ditos “reais”, como o IPTU, explicitada pela EC 29/00, é conclusão que se pode atingir *sem que seja necessário sequer cogitar de aplicação, na hipótese, do princípio da proporcionalidade* para verificação de suposta violação ao núcleo essencial do direito individual consagrado no art. 60, §4º, inciso IV da CF 88. Isto porque a progressividade não pode ser encarada como uma medida que *restringe a capacidade contributiva*, pois constitui, em verdade, apenas uma das técnicas disponíveis (ao lado da proporcionalidade) para a concretização da igualdade na própria dimensão subjetiva da capacidade contributiva.

Acerca do tema, Joel Slemrod e Jon Bakija destacam que a adoção da proporcionalidade ou a progressividade envolve controvérsia sobre a concepção de justiça do sistema tributário, de modo que a ciência econômica não poderá fornecer a “resposta certa” a tal indagação.²³⁹ Trata-se de conclusão que reforça, a nosso ver, a tese de que tal decisão deve caber às instâncias políticas democraticamente eleitas, não havendo sentido em que o Judiciário procure adotar uma doutrina particular abrange que não encontra qualquer amparo na CF.

3.3.6. ICMS e a importação por pessoa física (EC no. 33/01)

A EC 33/01 também suscitou alegações relativas a violações de cláusulas pétreas foi relacionada à polêmica em torno da incidência do ICMS sobre a importação realizada por pessoa física. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário no. 203.075,²⁴⁰ firmou o entendimento de que o art. 155, §2º, inciso IX, “a” da Constituição Federal²⁴¹ não autorizava a incidência do ICMS sobre a

²³⁹ SLEMROD, Joel e BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen guide to the great debate over tax reform*. Cambridge: The Mit Press, 2008, cap. 3.

²⁴⁰ Relator para acórdão Min. Maurício Corrêa, Pleno, j. 05/08/98, DJ 29/10/99.

²⁴¹ “Art. 155, §2º - o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IX- incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”.

importação de bem realizado por pessoa física. A EC no. 33/01 alterou a redação do dispositivo em exame para claramente corrigir o entendimento jurisprudencial do STF, estabelecendo que o ICMS poderia incidir sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

A emenda constitucional foi plenamente justificável, pois o entendimento jurisprudencial do STF, apegado de forma excessiva aos aspectos semânticos do texto constitucional, ignorou outros aspectos que envolvem a questão da incidência dos impostos sobre o valor acrescido, tal como o ICMS na importação.

No Brasil e no âmbito internacional, há a prevalência do princípio do país de destino, que, inspirado na ideia de capacidade contributiva, estabelece que a tributação deva ser deixada para o país onde serão consumidos os bens. Nesta lógica, as exportações devem sofrer desonerações tributárias; já na importação, deve haver incidência do imposto compensatório capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao preço da mercadoria nacional.²⁴² Desta forma, a incidência do ICMS na importação mantém uma função equalizadora e vinculada à última etapa da circulação internacional da mercadoria, sendo indiferente a pessoa do destinatário do bem²⁴³.

Com base neste raciocínio, o entendimento do STF de reconhecer a não-incidência do ICMS na importação por pessoa física criava uma série de distorções: 1) implicava enriquecimento injustificável da pessoa física importadora, que iria apropriar-se do tributo do qual fora isento no país exportador, justamente em atenção ao princípio do país de destino; 2) criava distinção inconstitucional (art. 150, inc. II) entre os importadores brasileiros, privilegiando a pessoa física em detrimento de outros que pagavam o ICMS na importação; 3) trazia prejuízo injustificável à Fazenda Pública, pois, na hipótese inversa, de mercadorias exportadas para pessoa

²⁴²TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. IV, *cit.*, p. 319.

²⁴³TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II, *cit.*, p. 452. Em sentido semelhante, DERZI, Mizabel. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 120). No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho, ressaltando a necessidade da tributação para ocorrer igualdade de tratamento em relação às operações internas, sob pena de risco à atividade da indústria nacional (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 497).

física estrangeira, a mercadoria é desonerada do ICMS (art. 155, § 2º, inc. X, al. “a” da CF).²⁴⁴ Tais aspectos, contudo, não foram debatidos no precedente que originou o entendimento jurisprudencial do STF.

Houve diversas manifestações doutrinárias levantando dúvidas em relação à constitucionalidade da alteração realizada pela EC nº 33/2001. Neste sentido, Clélio Chiesa questiona a possibilidade da modificação em exame²⁴⁵, argumentando que a CF introduziu “regra de fechamento do sistema constitucional tributário brasileiro” por meio da combinação do art. 154, I, e dos arts. 155 e 156, estabelecendo que a instituição de novos impostos pela União só seria admissível se fossem não-cumulativos e não tivessem fato gerador ou base de cálculo própria dos impostos já discriminados na Constituição. Essa regra seria insuscetível de modificação mesmo por emenda, pois integraria o conjunto de direitos e garantias do cidadão em matéria tributária (art. 60, § 4º, IV). Desta forma, a nova redação trazida pela EC nº 33/2001, ao possibilitar a incidência do ICMS na importação realizada por pessoa física, teria feito incidir novo imposto, além do imposto de importação, na operação realizada²⁴⁶.

Não concordamos com a posição aludida, pois, com fulcro nas razões já mencionadas, entendemos que não houve criação de novo imposto, que poderia, em tese, atrair a incidência do art. 154, inciso I da CF. Ainda assim, parece questionável pretender que a regra contemple cláusula pétrea que configuraria direito individual, insuscetível de modificação pelo constituinte derivado, pois tal raciocínio poderia conferir excessivo grau de inalterabilidade ao sistema tributário, insustentável à luz de considerações relativas ao princípio democrático. A

²⁴⁴TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. IV, cit., p. 320.

²⁴⁵CHIESA, Clélio. EC 33: dois novos impostos rotulados de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 90, 2003, p. 37.

²⁴⁶“Com espeque nessa exegese, parece-nos que o legislador incorreu em inconstitucionalidade ao modificar a alínea a, inciso IX, § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, com a finalidade de alcançar, por meio do ICMS, o ato de importar realizado por pessoa física ou jurídica que não é contribuinte do ICMS, pois acutilou a garantia assegurada ao contribuinte de não ser tributado concomitantemente por dois impostos sobre uma mesma base econômica” (*Ibid.*, p. 36). Também sustentam a inconstitucionalidade da inovação, em linha semelhante, PEREIRA FILHO, Luiz Alberto; BRASIL JÚNIOR, Vicente. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações: análise da EC 33/2001. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 47, p. 149-160, 2002. Em sentido diverso, Gabriel Lacerda Troianelli, embora adotando tom crítico em relação à mudança efetuada pela EC nº 33/2001, não vislumbra nenhuma cláusula pétrea que pudesse impedir a alteração constitucional em exame (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Emenda Constitucional nº 33/01 e o ICMS incidente na importação de bens. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 77-92).

modificação introduzida pela EC nº 33/2001 não criou novo imposto, apenas corrigiu uma hipótese de não-incidência do ICMS reconhecida pela jurisprudência, mas incompatível com a sistemática da incidência do imposto considerando a circulação internacional de bens e mercadorias.

Outra linha de argumentação utilizada para questionar a constitucionalidade da alteração promovida pela EC nº 33/2001 é relativa à suposta violação do princípio da não-cumulatividade. Neste sentido, Paulo Nelson Lemos Basto Nascimento argumenta que, na hipótese de a importação do bem ser realizada por pessoa física, o princípio em exame não poderá ser aplicável, pois a pessoa não praticará operações posteriores de circulação da mercadoria que propiciará os procedimentos compensatórios típicos da não-cumulatividade. Ou seja, a pessoa física suportará sozinha a carga tributária do ICMS na operação de importação.²⁴⁷ Em sentido semelhante, Cristiano Maciel Carneiro Leão sustenta que a nova regra criada pela EC nº 33/2001 não seria inconstitucional em tese, desde que os legisladores estaduais adotem medidas que garantam a observância do princípio da não-cumulatividade. Caso tal circunstância não ocorra, a norma seria inconstitucional.²⁴⁸

Em sentido contrário, Mário Hermes Trigo de Loureiro Filho não vislumbra inconstitucionalidade na redação conferida pela EC nº 33/2001 ao art. 155, § 2º, inc. IX, “a” da CF, listando argumentos favoráveis à constitucionalidade da inovação: 1) não se pode falar em ofensa ao art. 154, inc. I, da CF, que cuida da competência residual da União, visto que, conforme já decidiu o STF na ADIN nº 939-7, se trata de regra destinada ao legislador ordinário, e não ao constituinte derivado; 2) não há violação ao art. 60, § 4º, inc. IV da CF em razão de suposta violação do princípio da

²⁴⁷ NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. ICMS: importação de bens para uso próprio e a emenda constitucional nº 33/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 86, 2002, p. 109. Em sentido semelhante, COSTA, Simone Rodrigues Duarte da. O direito de crédito do ICMS e sua incompatibilidade com a EC 33/2001. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 91, 2004, p. 273). E ainda: “Respaldados inclusive da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entendemos que a Emenda Constitucional 33/2001 é inconstitucional no que diz respeito à pretendida ampliação da sujeição passiva, vez que atingindo não-contribuintes não tem como respeitar o “Princípio da Não-Cumulatividade, sabidamente uma das cláusulas pétreas em matéria de ICMS e IPI” (SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 160 – grifo no original).

²⁴⁸ LEÃO, Cristiano Maciel Carneiro. *A Emenda Constitucional 33/01 e o “novo” ICMS – Importação: manutenção da “transferência de titularidade” como núcleo constitucional da materialidade do ICMS – Importação*. São Paulo: Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), 2007. Dissertação (Mestrado em Direito).

não-cumulatividade, pois se cuida de princípio que não é absoluto no sistema tributário pátrio, sendo mister ressaltar que, no julgamento da ADIN-MC nº 1.497/DF, o STF assentou que a não-cumulatividade não ostenta o *status* de cláusula pétrea. Ademais, na hipótese da incidência do ICMS na importação por pessoa física, tal incidência ocorre de maneira monofásica, não havendo sentido cogitar da não-cumulatividade.²⁴⁹

Não é necessário perquirir acerca da configuração, ou não, do princípio da não-cumulatividade como direito individual suscetível de proteção como cláusula pétrea²⁵⁰ para refutar a argumentação explicitada. *A incidência do ICMS na hipótese de importação por pessoa física, como destaca Ricardo Lobo Torres, deve ser compreendida como a última etapa da circulação internacional da mercadoria, em razão do princípio do país de destino.* Assim compreendida a operação, resta evidenciada a circunstância de que inexistente violação ao princípio da não-cumulatividade.

O Informativo STF nº 318 (agosto de 2003) noticiou a aprovação de diversas súmulas, entre elas a que posteriormente adotou o número 660, no sentido de que “*não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*”. No Informativo nº 331 (novembro de 2003) foi noticiado que o Tribunal teria deliberado, na sessão de 26 de novembro de 2003, alterar a Súmula nº 660 para constar “*Até a EC/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*”. Todavia, o Informativo nº 422 (abril de 2006) noticiou o seguinte:

Enunciado da Súmula 660 do STF: Republicação. Informamos que, em razão de o Tribunal, na sessão plenária de 26.11.2003, ter recusado a

²⁴⁹ LOUREIRO FILHO, Mário Hermes Trigo de. *Alteração de competência tributária e reforma constitucional: o ICMS na importação de bens e a EC 33/01*. São Paulo: Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), 2006. Dissertação (Mestrado em Direito). A defesa da constitucionalidade da EC nº 33/01 no ponto em exame também foi realizada por WEISS, Fernando Leme. *Justiça tributária: um enfoque sobre renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os códigos de defesa dos contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 100-108.

²⁵⁰ “O que cumpre ressaltar é que a ‘não-cumulatividade’ não é um dogma petrificado no texto supremo. E nem o é o dimensionamento das alíquotas à luz da quantificação de bases de cálculos. Se o constituinte resolver ofertar outras alternativas, com técnica de arrecadação diversa daquela consagrada em texto constitucional em dispositivo que não constitua cláusula pétrea – não sendo, portanto, imodificável –, e o fizer, por emenda constitucional, não restará ferido qualquer direito ou garantia individual” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breves considerações sobre os aspectos relativos ao ICMS introduzidos pela EC nº 33/2001*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114).

proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo nº 7, foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça dos dias 28.3.2006, 29.3.2006 e 30.3.2006, com o teor aprovado na sessão plenária de 24.9.2003: "Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto". Fica, portanto, substituída, nesses termos, a notícia veiculada pelo Informativo 331 quanto ao referido verbete.

A nova publicação do enunciado da Súmula nº 660, sem a ressalva referente à EC nº 33/2001, poderia ser entendida como reconhecimento implícito da suposta inconstitucionalidade da medida legislativa. Todavia, a questão não parece ainda ter sido definida no Tribunal. Diversos julgados posteriores que dão aplicação à Súmula, reconhecendo a não-incidência do ICMS, ressaltam expressamente a circunstância de que a questão examinada é anterior à EC nº 33/2001²⁵¹.

Danilo Monteiro de Castro sustentou o entendimento de que a tentativa frustrada de modificação do enunciado da Súmula nº 660, combinada com as considerações explicitadas pelo Ministro Eros Grau no Agravo Regimental no RE nº 401.552²⁵², teria o condão de conduzir à tese de que, mesmo após a edição da EC nº 33/2001, a exigência do ICMS não poderia ocorrer na espécie, visto que a regra constitucional da não-cumulatividade não foi excepcionada pela emenda constitucional. A exigência somente seria possível, em tese, se a legislação infraconstitucional estabelecesse mecanismos de creditamento aptos a garantirem a observância da não-cumulatividade na espécie²⁵³.

Como já mencionado, entendemos que o princípio da não-cumulatividade não é atingido pela inovação constitucional em tela, pois a importação do bem pela pessoa física deve ser compreendida como a última etapa da circulação internacional da mercadoria, em razão do princípio do país de destino. Todavia, de fato, no precedente citado, o voto do Ministro Eros Grau e a própria ementa fazem a seguinte referência:

²⁵¹Neste sentido, RE nº 318.719 AgR-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª T., julg. 06/12/2005, DJ 03/02/2006; RE nº 255.682 AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª T., julg. 29/11/2005, DJ 10/02/2006. Decisões monocráticas: AI nº 730.634, Rel. Min. Carlos Britto, julg. 13/11/2008, DJ 27/11/2008; RE nº 491.986, Rel. Min. Carlos Britto, julg. 12/12/2006, DJ 06/02/2007.

²⁵²RE 401552 AgR, Rel. Min. Eros Grau, 1ª T., julg. 21/09/2004, DJ 15/10/2004.

²⁵³CASTRO, Danilo Monteiro de. O ICMS e o IPI na importação por não-contribuintes, a não-cumulatividade, a Súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da própria jurisprudência da corte. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 147, p. 42-53, dez. 2007.

Hipótese anterior à promulgação EC 33/2001, que, embora tenha previsto a possibilidade de cobrança do ICMS na importação nas operações efetuadas por quem não seja contribuinte habitual do imposto, *não prescinde de integração legislativa para disciplinar a realização da compensação do tributo, de modo a conferir efetividade ao princípio constitucional da não-cumulatividade da exação.* Agravo regimental não provido. (grifo nosso)

Todavia, entendemos que a referência contida na ementa e no voto do Ministro acerca de possível necessidade, após edição da EC n° 33/2001, de a legislação tributária prever mecanismos para observância da não-cumulatividade pode ser entendida como um mero *obter dictum*²⁵⁴, pois, para a resolução do tema sob julgamento, que cuidava de hipótese anterior à EC n° 33/2001, como expressamente mencionaram a ementa e o voto do Ministro Eros Grau, não era necessário tal raciocínio, de forma que no atual momento não é possível definir com segurança a posição do STF sobre o tema.

O Informativo 569 (novembro de 2009) do Supremo Tribunal Federal noticia o voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento conjunto de dois recursos extraordinários que abordam a questão em exame, explicitando o entendimento no sentido da constitucionalidade da inovação trazida pela EC no. 33/2001. O julgamento foi interrompido em razão do pedido de vista do Ministro Dias Toffoli. O voto do Ministro Joaquim Barbosa salientou que a modificação atendeu ao princípio da isonomia e da livre concorrência, na linha do que restou explicitado anteriormente, inexistindo qualquer violação de cláusula pétrea pela ampliação da competência tributária para abarcar, no espectro do ICMS, a entrada de bens isoladamente considerados.

Vale conferir trecho contido no Informativo 569:

O Min. Joaquim Barbosa assentou que a tributação das operações de importação de bens pela incidência de ICMS também atenderia ao postulado de isonomia e adequada concorrência e que o ICMS é um tributo que deve gravar o consumo, atendidos os postulados da capacidade contributiva e da seletividade. Salientou que distinções fundadas na origem ou no destino dos bens necessitariam de firme autorização constitucional e que o imposto incidiria sobre as operações domésticas ou internas de circulação de mercadorias, independentemente da qualidade do adquirente, isto é, do destinatário da operação, não havendo razão apriorística para distinguir entre fornecedores estrangeiros e nacionais. Frisou, ainda, que a exoneração das operações de importação poderia impor relevante vantagem competitiva aos produtos estrangeiros, especialmente no caso de haver similar nacional.

²⁵⁴ Sobre *obter dictum*, ver SILVA, Celso de Albuquerque. *Do efeito vinculante*, cit., p. 184-186.

As razões explicitadas na parte final da manifestação do Ministro Joaquim Barbosa estão de acordo com a prevalência do princípio do país de destino no âmbito da tributação no comércio internacional, que preconiza que na importação deve haver incidência do imposto compensatório capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao preço da mercadoria nacional. Desta forma, a incidência do ICMS na importação possui uma função equalizadora.²⁵⁵

No Informativo 613 (dezembro de 2010) do Supremo Tribunal Federal, foi noticiada a retomada do julgamento da causa. O Ministro Dias Toffoli, em seu voto, embora tenha reconhecido a constitucionalidade da inovação empreendida pela Emenda Constitucional no. 33/01, divergiu do ministro Joaquim Barbosa apenas para considerar que a exigência da nova modalidade de exação somente se tornou possível com a edição da LC 114/02, que alterou a LC 87/96 para adequá-las aos termos da Emenda Constitucional.

²⁵⁵ Adilson Rodrigues Pires: “Os impostos sobre a importação têm por objetivo nivelar os preços interno e externo de bens similares, incidindo apenas na medida em que elimine a vantagem obtida em função da dispensa de tributos, pela exportação, no país de origem da mercadoria.” Não Discriminação. In: Ricardo Lobo Torres, Eduardo Takemi Kataoka, Flavio Galdino. (Org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 874.

4 FUNÇÕES DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O número significativamente elevado de emendas constitucionais em matéria tributária e financeira, aliada à circunstância de que quase a totalidade destas emendas teve sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal com fulcro em alegadas violações aos limites materiais do poder de reforma, torna imperiosa a tarefa de delimitação do conteúdo das cláusulas pétreas contidas no art. 60, §4º da Constituição em matéria financeira e tributária. Tal trabalho de delimitação possui o escopo principal (mas não único) de construir balizamentos teóricos que auxiliem o controle de constitucionalidade das emendas constitucionais na seara financeira e tributária.

De fato, a matéria tributária e financeira é destacadamente o campo de atuação preferido do constituinte derivado. Trata-se de dado objetivo, que pode ser comprovado por meios empíricos, conforme já ressaltado. Destarte, a pertinência da hipótese preliminar que inspira o presente projeto é passível de ser justificada, inicialmente, por um viés eminentemente objetivo. Ademais, outras razões relacionadas a peculiaridades da matéria fiscal, somadas à abordagem que a doutrina brasileira amplamente majoritária adota na interpretação do direito tributário e financeiro também reforçam de maneira significativa a importância do desenvolvimento da hipótese preliminar.

Como é cediço, em se tratando de constituições rígidas como a brasileira, as cláusulas pétreas cumprem o relevante papel de retirar das maiorias políticas eventuais determinadas decisões políticas e valores fundamentais que constituem o núcleo do projeto constitucional inaugurado pela manifestação do poder constituinte originário.²⁵⁶ Em outros termos, definir o que são cláusulas pétreas é definir quais matérias estão “excluídas do conflito político pacífico”.²⁵⁷

²⁵⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159.

²⁵⁷ A expressão é de SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, 2008, p. 795.

Não é difícil entender a retirada do poder de deliberação democrática (mesmo por intermédio de maioria qualificada) de algumas questões específicas. Poucos discordariam, por exemplo, de que há razões que justificam que determinados direitos individuais previstos no art. 5º da Constituição de 1988, que constituem claras projeções do núcleo essencial do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III), sejam protegidos pela imutabilidade da cláusula pétrea.²⁵⁸ Todavia, o mesmo consenso não é atingido se a retirada do poder de deliberação das maiorias eventuais tocar questões que são, por natureza, objeto de intensas controvérsias ideológicas e que navegam ao sabor de preferências políticas conjunturais. Parcela significativa das questões tratadas pela matéria tributária e financeira parece ser um bom exemplo de questões desta espécie.²⁵⁹

Como já mencionado, a Constituição de 1988, ao contrário da grande maioria das constituições de outros países, adotou o caminho de regular de forma extremamente detalhista a matéria financeira e tributária. Trouxe desta forma para a seara constitucional algumas questões que, na significativa maioria dos países democráticos, são decididas em âmbito infraconstitucional.

Ora, se a mera previsão de determinadas normas financeiras e tributárias em âmbito constitucional já cria grandes dificuldades para os governos democraticamente eleitos, que precisam obter maiorias qualificadas (conseguir o

²⁵⁸ Evidentemente, o princípio da dignidade da pessoa humana também está sujeito em certa medida ao campo da deliberação democrática. Há, contudo, um conteúdo essencial do princípio que deve estar acima das preferências políticas conjunturais. Neste sentido, BARCELLOS, Ana Paula. Normatividade dos princípios e o princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, n. 221, 2000, p. 178: “Ao lado do campo meramente político, uma fração do princípio da dignidade da pessoa humana, seu conteúdo mais essencial, está contido naquela esfera do consenso mínimo assegurada pela Constituição e transformada em terreno jurídico. É precisamente aqui que reside a normatividade do princípio constitucional.”

²⁵⁹ A estreita ligação entre a tributação e as decisões políticas adotadas pelos órgãos majoritários de governo de uma sociedade é destacada por RIBEIRO, Ricardo Lodi. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 149, 2008, p. 71: “Essa necessidade de o Poder Legislativo tomar as decisões fundamentais sobre o critério de partilha do ônus tributário pela sociedade é fruto do pluralismo político e social, incompatível com decisões obtidas por uma perspectiva unilateral da realidade, ainda que sua fonte seja democraticamente legitimada. Na sociedade de risco, sendo a relação fisco-contribuinte dotada de uma feição horizontal, onde os interesses de um segmento social se contrapõem muito mais aos interesses de outro grupo do que ao do Estado, é essencial que a decisão sobre a partilha dos ônus e riscos sociais seja negociada em assembleia, a fim de obter uma solução consensual e que seja justificada racionalmente ante a opinião pública.” grifo nosso

apoio da “ditadura dos 3/5”²⁶⁰) para implementação de sua política fiscal, a possibilidade de invalidação pelo Judiciário de emendas constitucionais é questão que deve despertar ainda mais questionamentos de ordem democrática²⁶¹ e reforça a necessidade do estabelecimento de parâmetros para o exercício de tal controle.²⁶²

É fato ainda que o grau de detalhamento que a Constituição de 1988 trouxe na matéria financeira e tributária não cria apenas problemas de natureza democrática. O excesso de normas fiscais na Constituição serve também para de alguma forma dificultar a tarefa do intérprete de conseguir visualizar, por exemplo, quais os verdadeiros direitos fundamentais ligados à tributação que possuem dignidade axiológica suficiente para figurarem no âmbito constitucional e receberem o atributo da imutabilidade mesmo em face de emenda constitucional.²⁶³

²⁶⁰ A expressão é de COUTO, Cláudio Gonçalves; ABRUCIO, Fernando. O segundo governo FHC: coalizões, agendas e instituições. *Tempo Social – USP*, v. 15, n.2, 2003, p. 269-301.

²⁶¹ A postura de auto-contenção que deve pautar em regra a jurisdição constitucional, especialmente ao analisar decisões adotadas após ampla discussão política na seara legislativa, não parece ter encontrar respaldo em experiência recente no Supremo Tribunal Federal. Como relata Oscar Vilhena Vieira, por ocasião do julgamento da ADIN 3510 (2008), que impugnava a chamada lei de biossegurança, o argumento levantado pelo advogado Luís Roberto Barroso de que a lei havia sido aprovada por ampla maioria, após significativa discussão no Congresso Nacional, não foi considerado relevante pelo Tribunal. VIEIRA, Oscar Vilhena. *Supremocracia. Revista de Direito do estado*, n.12, 2008, p. 68: “O que ficou claro é que o Supremo não se vê apenas como uma instituição que pode vetar decisões parlamentares claramente inconstitucionais, mas que pode comparar a qualidade constitucional das decisões parlamentares com as soluções que a própria Corte venha a imaginar, substituindo as decisões do parlamento caso entenda que as suas são melhores.”

²⁶² LEAL, Fernando Angelo Ribeiro. *Decidindo com normas vagas*. Estado de Direito, coerência e pragmatismo por uma teoria da decisão argumentativa e institucionalmente adequada. Dissertação (Mestrado em Direito Público)- Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2006, p. 244-245: “Os instrumentos metodológicos e o respeito às cargas de fundamentação derivadas do sistema jurídico representam um meio adequado para conter a vocação ampliada do constitucionalismo sobre a democracia, pois permitem maior controlabilidade das escolhas judiciais. Mas não são suficientes se não forem acompanhados de uma postura institucional de respeito às concretizações legislativas e da consciência das limitações cognitivas do Judiciário. *Ao contrário do que possa parecer, o respeito aos ônus de argumentação do sistema jurídico e a deferência às opções políticas do legislador compatíveis com a lei fundamental não são incompatíveis com um texto constitucional amplo, denso e que pretende dirigir uma democracia. É exatamente porque tais características implicam um natural protagonismo do Judiciário que se justificam posturas mais rígidas de auto-contenção.*” Grifo nosso. Acerca da doutrina da auto-contenção judicial, vale destacar o profundo exame efetuado por MELLO, Cláudio Ari. *Democracia constitucional e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

²⁶³ BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*. Limites e possibilidades da Constituição Brasileira. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 56: “Por oportunismo ou generosidade, é grave o equívoco e alto o preço da inclusão na Constituição de regras e sub-regras de ‘curto fôlego histórico’, que conduzem à prematura obsolescência do texto, condenando-o ao desprestígio e à breve decadência. Quando se dá a mesma dignidade ao principal e ao acessório, deprecia-se o que de fato é relevante.”

Em outros termos, embora seja lícito afirmar que a matéria tributária e financeira cuida em maior grau de questões que devam ser delegadas ao debate entre correntes adversárias no âmbito da política ordinária (tanto assim que tal matéria não costuma ser tratada em detalhes pelas Constituições de outros países democráticos), seria um *grave equívoco* deixar de reconhecer que certas questões relacionadas à matéria fiscal *precisam* ser alçadas à condição de normas materialmente constitucionais e até mesmo de cláusulas pétreas, em razão de sua intrínseca ligação com os direitos fundamentais (art. 60, §4º, inciso IV da CF) ou ainda em função do grau de relevância que possam desempenhar na manutenção de uma decisão fundamental adotada pelo constituinte originário, como a perenidade da forma federativa do Estado (art. 60, §4º, inciso I, da CF).

Nesta linha de raciocínio, as preocupações de ordem democrática oriundas do reconhecimento de que a Constituição de 1988 tratou de forma muito detalhada da matéria financeira e tributária não autorizam o intérprete a adotar, por simples sucessão lógica, uma postura de interpretação extremamente restritiva das cláusulas pétreas em matéria fiscal. Isto porque tal postura pode permitir o fácil amesquinamento pelo constituinte derivado de normas financeiras e tributárias que possuem estreita relação com as decisões políticas fundamentais que o constituinte originário optou por retirar do poder de reforma da Constituição.

Desta forma, o trabalho de delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras precisa ser exercido com verdadeira “precisão cirúrgica”, de maneira a evitar, de um lado, a retirada excessiva de espaços de poder decisório das maiorias políticas eventuais (pelo reconhecimento de que determinada norma ostenta o *status* de cláusula pétrea) e, de outro lado, evitar que emendas constitucionais possam corroer o projeto do constituinte originário pela violação das normas que compõem o seu núcleo de identidade.

Com efeito, embora a Assembléia Constituinte tenha sido convocada por intermédio de emenda constitucional à Carta autoritária de 1967/69 (Emenda n. 26/85), não se pode afirmar que a Constituição de 1988 foi proveniente de uma mera “reforma constitucional”. É inegável que a Constituição de 1988 constituiu verdadeira ruptura no sistema político vigente, sendo legítima manifestação do poder constituinte originário e constitui motivo de orgulho na história brasileira, pois

possibilitou a transição vitoriosa de um regime autoritário para um regime democrático, como observou Antônio Cavalcanti Maia²⁶⁴

Alessandro Pinzani²⁶⁵ destaca que os princípios constitucionais estabelecem uma continuidade com o passado que remonta à manifestação de constituinte originário, comprometido com as gerações precedentes dos membros da comunidade política, possibilitando aos membros atuais sentirem-se parte integrante de uma tradição. A possibilidade de eventuais modificações no texto constitucional é o resultado do reconhecimento da dimensão de abertura perante o presente e o futuro da comunidade política, que está sempre sujeita à crítica permanente pelas instituições democráticas.

Luís Henrique Baeta Funghi destaca ainda que, ao contrário dos que preconizam a reforma integral do texto constitucional de 1988, como forma de garantir a suposta governabilidade do país, inexistente a alegada contraposição entre Constituição e democracia, pois as propostas contidas no texto constitucional precisam ser desenvolvidas em contexto democrático; mas, de forma simétrica, as deliberações democráticas precisam ser tomadas em obediência aos limites constitucionais.²⁶⁶

Habermas destaca que a Constituição precisa ter “abertura para o futuro”, de modo que seja vista como verdadeiro projeto no qual as gerações posteriores possam se engajar na tarefa de delimitação do sistema de direitos estatuído pela carta constitucional.²⁶⁷ No caso brasileiro, em que os direitos fundamentais constituem cláusulas pétreas explicitamente previstas no art. 60, §4º, IV da Constituição, o trabalho de densificação dos direitos fundamentais se torna ainda mais relevante como forma de impor limites ao poder de reforma do texto constitucional.

²⁶⁴ MAIA, Antônio Cavalcanti. *Jürgen Habermas: filósofo do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 188.

²⁶⁵ PINZANI, Alessandro. Patriotismo e responsabilidade na época da globalização. *Civitas – Revista de Ciências sociais* Ano 2, nº 1, Porto Alegre, 2002, p. 211-228.

²⁶⁶ FUNGHI, Luís Henrique Baeta. Constituição e democracia: um exercício de patriotismo constitucional. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, v. 77, n. 4, 2010, p. 113-124.

²⁶⁷ HABERMAS, Jürgen. O Estado Democrático de Direito: uma amarração paradoxal de princípios contraditórios? In: *A era das transições*. Tradução de Flávio Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 165.

A Constituição (e principalmente as cláusulas pétreas) não pode ser encarada como obstáculo que deve ser removido a favor da governabilidade. Deve ser defendida como centro de mobilização e de integração política de uma sociedade democrática de forma que as correntes políticas divergentes e os movimentos sociais vejam nas normas constitucionais (especialmente as que compõem as cláusulas pétreas) um conjunto de parâmetros mínimos que devem ser respeitados por todas as correntes políticas, ainda que tenham ideologias diversas, por meio de uma postura de respeito recíproco umas com as outras. Nesta linha, Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira:

A noção de patriotismo constitucional assenta a adesão autônoma aos fundamentos de um regime constitucional-democrático não em substratos culturais pré-políticos de uma pretensa comunidade étnico-nacional, como numa visão nacionalista ou excessivamente comunitarista, mas sim nas condições jurídico-constitucionais de um processo deliberativo democrático capaz de estreitar a coesão entre os diversos grupos culturais e de consolidar uma cultura política de tolerância entre eles (...). Há, portanto, que se defender a Constituição como centro de mobilização ou de integração política de uma sociedade democrática, no sentido do desenvolvimento de um patriotismo constitucional.²⁶⁸

Nesta linha, outra relevante função que a delimitação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias poderia cumprir seria fornecer ao Poder Legislativo (e obviamente ao Poder Executivo, que é legitimado para deflagrar o processo de emenda à Constituição) um arcabouço teórico mínimo capaz de possibilitar que *no próprio processo legislativo* de emenda ao texto constitucional os limites de atuação do poder de reforma em matéria financeira e tributária já sejam em alguma medida delimitados.

²⁶⁸ OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni. A legitimidade democrática da Constituição da República Federativa do Brasil: uma reflexão sobre o projeto constituinte do estado democrático de direito no marco da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBJOIN, Gustavo. (Orgs.). *Vinte anos da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 245. Em linha semelhante, destaca Maria Eugênia Bunchaft que o respeito à diversidade dentro de um ambiente de sensibilidade constitucional inclusiva pode se valer do substrato teórico do princípio da dignidade da pessoa humana, que “ao instituir a cláusula geral de tutela da personalidade humana, está intimamente relacionado à concepção de patriotismo constitucional, porquanto pode potencializar uma sensibilidade constitucional inclusiva em relação à diversidade, suscitando uma cultura político-constitucional pluralista e integradora que conduz a formas não fundamentalistas de reconhecimento mútuo.” BUNCHAFT, Maria Eugênia. *O patriotismo constitucional na perspectiva de Jürgen Habermas*. A reconstrução da ideia de nação na filosofia política contemporânea. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 111.

Desta maneira, nos debates políticos em torno das alterações em matéria fiscal que as maiorias políticas eventuais buscam implementar, o tema da compatibilidade de tais alterações com os limites materiais ao poder de emenda (e a possível declaração de inconstitucionalidade das emendas em sede judicial) já poderia ser uma das componentes principais do conjunto de variáveis que poderiam influenciar na decisão política de emendar ou não o texto constitucional.²⁶⁹

É evidente que a consideração explicitada acima pressupõe que haja, no âmbito do Congresso Nacional brasileiro, uma disposição de verdadeiro engajamento por parte dos legisladores no trabalho de interpretação da Constituição e de análise dos limites ao poder de reforma do texto. Em outros termos, pressupõe a *capacitação institucional* do Legislativo para o trabalho de interpretação constitucional, como forma de impedir, por exemplo, a edição de emendas constitucionais flagrantemente violadoras dos limites materiais ao poder de reforma.

Nos Estados Unidos, a questão da capacitação institucional do Legislativo para o trabalho de interpretação constitucional é objeto de intenso interesse e debate. Mark Tushnet enfatiza que um dos principais incentivos que levam os membros do Legislativo e do próprio Executivo a incorporarem no debate político aspectos ligados à constitucionalidade das medidas legislativas que se pretendem adotar liga-se à circunstância de que é muito *comum surgir no seio do debate político argumentos de grupos de oposição que são articulados em forma de argumentos constitucionais* contrários às inovações que o grupo majoritário pretende realizar.²⁷⁰

Sobre o tema da capacitação institucional do Congresso para a interpretação constitucional há ainda importante trabalho de Elizabeth Garret e Adrian Vermeule,

²⁶⁹ Cumpre mencionar as seguintes considerações de Dieter Grimm: “Em contraste, os sistemas políticos dotados de controle judicial de constitucionalidade gozam, por meio da mera existência da corte com poderes para exercer a jurisdição constitucional, as vantagens de uma avaliação prévia e mais ou menos neutra acerca das provisões constitucionais. Num sistema como esses, os atores políticos são forçados a anteciper a opinião da corte para evitar derrotas. Enquanto argumentos como conveniência e inutilidade política frequentemente prevalecem num processo de tomada de decisão, eles são agora informados por argumentos de natureza legal.” GRIMM, Dieter. *Jurisdição constitucional e democracia*. *Revista de Direito do Estado*, n. 4, 2006, p. 12.

²⁷⁰ TUSHNET, Mark. Interpretation in legislatures and courts: incentives and institutional design. In: *The least examined branch: the role of legislatures in the constitutional state*. Bauman, Richard W.; Kahana, Tsvi. (ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 468-479. Em obra mais recente, Tushnet corrobora tais argumentos. *Weak courts, strong rights: judicial review and social welfare rights in comparative constitutional law*. Princeton: Princeton University Press, 2008, p. 98.

que desenvolvem propostas de idéias que possam melhorar o desempenho do Congresso no trabalho de interpretação constitucional e que possam ser aceitas independentemente do sentido da orientação política que se queira seguir. Algumas destas propostas são: o aperfeiçoamento do sistema de informações que possam municiar os congressistas e a formação de assessorias técnicas compostas por profissionais especializados no estudo de questões constitucionais.²⁷¹

É importante observar como o “apego aos valores constitucionais” que se faz presente mesmo no âmbito do Legislativo norte-americano possui estreita relação com a idéia de que os valores constitucionais devem ser valorizados no debate político democrático. Como destaca Antônio Maia, o próprio Habermas faz referências explícitas a denominada “religião cívica” que se desenvolveu na história norte-americana, que constitui exemplo de sociedade que, apesar de sua marcante heterogeneidade cultural, conseguiu admirável nível de estabilidade política em torno dos conceitos fundamentais explicitados na Constituição daquele país.²⁷²

Acerca do ponto em exame, como ressaltado por Carlos Ruiz Miguel,²⁷³ a Constituição de um país só será verdadeiramente efetiva, quando a noção de respeito aos consensos mínimos traçados pela Constituição estiver de tal forma disseminada que seja capaz até mesmo de prevenir os ataques à Constituição, de forma que os mecanismos de defesa da Constituição sejam cada vez menos utilizados.

Logo, se o Legislativo brasileiro, já no processo de deliberação de propostas de emendas constitucionais, mantivesse o respeito aos limites materiais ao poder de reforma, tais decisões políticas fundamentais estariam presente dentro do próprio debate das idéias políticas, qualificando o debate democrático, sem que haja a necessidade da intervenção judicial para reconhecer a inconstitucionalidade de emendas constitucionais.

²⁷¹ GARRETT, Elizabeth; VERMEULE, Adrian. Institutional design of a Thayerian Congress. *Duke Law Journal*, n. 50, 2001, p. 1277-1333. Na mesma linha, há outro importante estudo que destaca o papel das comissões legislativas do Congresso norte-americano no trabalho de interpretação constitucional. Whittington, Keith E.; Devins, Neal; Hicken, Hutch. The constitution and congressional committees. *The least examined branch: the role of legislatures in the constitutional state*. Bauman, Richard W.; Kahana, Tsvi. (ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 396-410.

²⁷² Jürgen Habermas: filósofo do direito. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.184/185.

²⁷³ MIGUEL, Carlos Ruiz. Patriotismo constitucional. *Cuadernos de pensamiento político*, 3, 2004, p. 81-92. FAES-Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid.

Em sentido semelhante, Paulo Murilo Calazans sustenta que a democracia deliberativa clama pelo discurso democrático aberto, multiforme e inclusivo. O intercâmbio permanente de informações entre os cidadãos representa a via mais adequada para a composição dos conflitos morais recorrentes na sociedade, até porque, neste modelo, a legitimidade perseguida em um ambiente democrático pressupõe a adesão dos cidadãos aos resultados atingidos no processo decisório *em virtude de seu comprometimento com as condições procedimentais previstas na Constituição.*²⁷⁴

É importante ainda destacar que o trabalho de busca dos conteúdos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras não possui apenas a relevância de examinar criticamente as emendas constitucionais e as decisões respectivas do Supremo Tribunal Federal ocorridas *até o presente momento*.

Não há razões políticas de ordem concreta que conduzam à crença de que haverá uma diminuição das emendas constitucionais e financeiras nos próximos anos. Além disso, cada vez há menos espaço para acreditar em uma reforma tributária utópica,²⁷⁵ que resolveria todos os problemas da tributação no Brasil.²⁷⁶ A tendência, destarte, é que haja novas emendas constitucionais financeiras e tributárias que modifiquem pontos específicos da matéria fiscal.

Com efeito, como destaca Gustavo Sampaio Telles Ferreira, embora a defesa de uma ampla reforma tributária tenha se tornado “veículo comum de propaganda política”, o que ocorreu na prática foi a substituição de tal ampla reforma por “mini-

²⁷⁴ CALAZANS, Paulo Murilo. Participação e deliberação democrática: acomodando diferenças e superando as dificuldades de efetivação dos princípios fundamentais. In: MAIA, Antônio Cavalcanti; MELO, Carolina de Campos; CITADINO, Gisele; POGREBINSCHI, Thamy (Orgs.). *Perspectivas atuais da filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 551-552.

²⁷⁵ MELO, Marcus André. *Reformas constitucionais no Brasil: instituições políticas e processo decisório*. Rio de Janeiro: Revan, 2002, p. 187-188.

²⁷⁶ Ricardo Lobo Torres critica a crença brasileira de que poderia haver uma reforma tributária ampla e geral que pudesse criar um sistema tributário ideal, pois cuida-se de idéia já abandonada em diversos países. TORRES, Ricardo Lobo. Reforma Constitucional Tributária. In: *A reforma tributária da Emenda Constitucional no. 42/2003. Aspectos polêmicos e controvertidos*. ROSA, Eugênio (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 203: “No plano teórico, principalmente no da Ciência das Finanças, entram em declínio também as utopias fiscais, até mesmo em razão de seu descompromisso com a realidade. Não pode haver um sistema totalmente pensado pela ciência, eis que nenhuma reforma tributária cria de novo ou do nada, globalmente, um sistema. A outra dificuldade decorre da circunstância de que qualquer sistema tributário ideal deve resultar da pesquisa multidisciplinar insuscetível de ser dominada por um só teórico ou uma só disciplina.”

reformas” voltadas a mudanças pontuais, sem que fosse promovida verdadeira mudança substancial especialmente em relação aos problemas federativos.²⁷⁷

O trabalho de construção mais precisa dos conteúdos das cláusulas pétreas financeiras e tributárias não possui importância apenas para auxiliar a jurisdição constitucional na definição dos limites legítimos de atuação do Congresso Nacional na edição de emendas constitucionais.

Embora seja inegável que o escopo mencionado seja importantíssimo, a definição do conteúdo das cláusulas pétreas fiscais também possui a relevante função de explicitar *quais são as decisões políticas fundamentais que o constituinte derivado adotou nesta seara. Tais decisões funcionarão como princípios fundamentais que devem orientar todo o trabalho de interpretação constitucional neste campo.* Ora, considerando o grande número de enunciados normativos financeiros e tributários que nossa Constituição possui, não é difícil concluir acerca da importância que tais princípios fundamentais podem exercer na construção da higidez e harmonia da matéria fiscal tratada no seio constitucional.

Sobre o ponto, Luís Roberto Barroso destaca que as cláusulas pétreas desempenham papel mais amplo do que o de simples contenção do poder de reforma constitucional. Justamente por materializarem as decisões políticas essenciais e os valores mais elevados de determinada ordem jurídica, funcionam como princípios fundamentais que orientam a interpretação constitucional, “dando unidade e harmonia ao sistema.”²⁷⁸

É relevante ainda notar a observação do professor de que os princípios fundamentais extraídos da interpretação das cláusulas pétreas podem dar conteúdo ao conceito de preceito fundamental para efeito de cabimento da ação de descumprimento de preceito fundamental prevista no art. 102, §1º, da Constituição e regulada pela Lei 9.882/01. Nesta *linha de raciocínio, seria plenamente legítimo definir o cabimento da ADPF em matéria tributária e financeira a partir da definição do conteúdo das cláusulas pétreas fiscais.*

²⁷⁷ FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. *Federalismo e poder local (ontem e hoje): das metrópoles nacionais e da reorganização político-administrativa a partir da cidade-estado.* Tese (Doutorado em Direito da Cidade)-Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2008, p. 203.

²⁷⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo.* Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159, nota de rodapé 63.

Humberto Ávila também destaca que a instituição das cláusulas pétreas apresenta importante repercussão, pois ao proibir a modificação de determinadas normas, a Constituição acaba atribuindo a elas uma importância maior, ou seja, uma verdadeira “preponderância axiológica” que influencia a própria interpretação do Direito, de modo que a interpretação dos princípios e das regras constitucionais deverá “gravitar” em torno dos princípios fundamentais.²⁷⁹

Ademais, é impossível ignorar os diversos trabalhos da ciência política brasileira que procuram entender de que forma os questionamentos de leis e de emendas constitucionais por intermédio de ADINs propostas no Supremo Tribunal Federal pela oposição política de momento podem ser entendidos do ponto de vista da estratégia política de judicialização de questões que foram objeto de debate na arena democrática.²⁸⁰

Em outros termos, como o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro permite o amplo acesso dos partidos políticos ao Supremo Tribunal Federal para o questionamento de constitucionalidade de atos legislativos (inclusive emendas constitucionais), em diversas situações o questionamento da constitucionalidade de emendas constitucionais no STF possui *nítido viés político de inconformidade de minorias legislativas* derrotadas no processo de elaboração de emendas.

Não raras vezes, portanto, o STF é chamado a desempenhar a difícil tarefa de *distinguir o que é mero inconformismo de minorias políticas legitimamente*

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 343.

²⁸⁰ Neste sentido, relevante trabalho de TAYLOR, Matthew M.; Ros, Luciano da. Os Partidos dentro e fora do poder: a judicialização como resultado contingente da estratégia política. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, 2008, p. 848. Rogério Bastos Arantes e Cláudio Gonçalves Couto desenvolveram importante estudo em que relevam a influência da constitucionalização excessiva de matéria tipicamente relacionadas com a política cotidiana no ambiente político e seus reflexos no Judiciário, concluindo que tal modelo “tende a causar impacto significativo sobre o funcionamento do sistema de justiça, na medida em que o Judiciário, e especialmente seu órgão de cúpula – o Supremo Tribunal Federal (STF) –, passa a ser mais acionado para controlar a constitucionalidade das leis e demais atos normativos, nem sempre relativos a princípios constitucionais fundamentais, mas freqüentemente relativos a políticas públicas.” COUTO, Cláudio Gonçalves; ARANTES, Rogério Bastos. Constituição, governo e democracia no Brasil. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 21, n. 61, 2006, p. 44. Cláudio Gonçalves Couto possui outro trabalho em que são discutidos os impactos que a constitucionalização de temas afetos a políticas públicas (que deveriam ser deixados à decisão de majorias democráticas) ocasiona no espaço político de deliberação. COUTO, Cláudio Gonçalves. Constituição, competição e políticas públicas. *Lua Nova*, n. 35, 2005, p. 95-135.

*vencidas na seara legislativa do que é efetiva violação de cláusulas pétreas que justificam a declaração de inconstitucionalidade de emendas pela violação dos consensos mínimos traçados na Constituição.*²⁸¹ Aqui temos destarte mais uma razão que justifica o trabalho de definição mais específica dos contornos das cláusulas pétreas tributárias e financeiras.

²⁸¹ BARCELLOS, Ana Paula. Separação de poderes, maioria democrática e legitimidade do controle de constitucionalidade. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, 2000, p. 103.

5 ESTUDO DE ALGUMAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS E ANÁLISE DE SUA CONSTITUCIONALIDADE À LUZ DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS

5.1 A anterioridade tributária como cláusula pétrea

O art. 2º da EC 3/93 estabeleceu a possibilidade de instituição pela União de Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF até 31 de dezembro de 1994. A Lei Complementar no. 77/93 instituiu o referido tributo, determinando sua exigência para aquele mesmo exercício financeiro. O §2º do art. 2º da EC 3/93 determinou que ao imposto previsto na emenda “*não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.*” Em outros termos, a emenda consignou que o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, “b”, da CF) bem como as imunidades tributárias (art. 150, VI, da CF) não precisariam ser respeitadas pela legislação que instituísse o novo tributo.

Chamado a decidir acerca da constitucionalidade de tal dispositivo, o Supremo Tribunal Federal proferiu um dos julgados mais relevantes em matéria tributária,²⁸² na ADIN 939-7 (DJ 18.3.94, Rel. Min. Sidney Sanches). No julgado restou reconhecido por maioria que o art. 2º da EC 3/93, na parte em que determinava a não aplicação do princípio da anterioridade ao novo imposto, seria inconstitucional em cotejo com a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV, da CF, visto que a anterioridade tributária consistiria em garantia individual do contribuinte, sendo insuscetível de supressão por obra do constituinte derivado.

As conclusões do Supremo Tribunal Federal no caso em questão foram amplamente aplaudidas pela maioria da doutrina tributária brasileira.²⁸³ Houve,

²⁸² A relevância do julgado transcende a matéria tributária, visto que conforme destaca Luís Roberto Barroso, trata-se de decisão verdadeiramente histórica, pois foi a primeira oportunidade em que o STF declarou a inconstitucionalidade de emenda constitucional. BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.* São Paulo: Saraiva, 2009, p. 176. No mesmo sentido, BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas.* Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 289.

²⁸³ Exemplificativamente, ver CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário.* São Paulo: Malheiros, 2009, p. 209-210. Na doutrina tributária, raros foram os autores que formularam críticas à decisão do Supremo Tribunal Federal no caso em exame, tais como SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A Constitucionalidade do IPMF. Cadernos de direito tributário e de finanças públicas*, n. 6, 1994, p. 58.

todavia, importantes vozes doutrinárias que já na época da decisão manifestavam sua discordância em relação ao reconhecimento da anterioridade tributária como cláusula pétrea oponível ao constituinte derivado.

Deve ser destacado o trabalho de Flávio Bauer Novelli, publicado pouco após a decisão do STF,²⁸⁴ que criticou a amplitude do conceito de cláusula pétrea construído pela maioria vencedora do Tribunal, visto que a restrição à anterioridade trazida pela emenda em questão não feria o núcleo essencial do direito individual em discussão.

Mais recentemente, importantes manifestações doutrinárias no âmbito da doutrina constitucionalista brasileira também adotaram um tom crítico em relação à decisão adotada pelo STF na ADIN 939, no que se refere à relação estabelecida entre a anterioridade tributária e a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV da CF.

Nesta linha, Cláudio Pereira de Souza Neto propõe uma interpretação conjugada do dispositivo com a idéia de democracia deliberativa, destacando a necessidade de se buscar fundamentar o limite da atuação do constituinte derivado em critérios materiais concernentes à teoria constitucional da democracia deliberativa, de forma que somente poderia ser considerada cláusula pétrea algum direito fundamental suscetível de ser caracterizado como uma “*condição para a cooperação na deliberação democrática*”.²⁸⁵ Nesta linha de raciocínio, o autor critica a decisão adotada pelo STF no julgamento da ADIN 939, visto que a anterioridade tributária não poderia ser considerada limite ao constituinte derivado.²⁸⁶

²⁸⁴ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional no. 3/93. *Revista Forense*, v. 330, 1995, pag. 63/89.

²⁸⁵ SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 237.

²⁸⁶ Ibid. p. 238: “Por esse motivo, foi excessiva, p. ex., a decisão do STF que declarou inconstitucional o §2º do art. 2º da EC no. 3/93. Segundo o dispositivo impugnado, para efeito de instituição do IPMF, o poder de tributar da União não poderia ser restringido pelo princípio da anterioridade tributária (150, III, b). Nesse caso, o STF apoiou sua decisão na fundamentalidade material do princípio mencionado, já que o mesmo não se encontra no interior do catálogo expresso, como permitido pelo §2º do art. 5º. Todavia, de acordo com os critérios democrático-deliberativos, o princípio da anterioridade tributária não seria materialmente fundamental. A cobrança de um tributo no mesmo exercício financeiro em que foi instituído não implica, efetivamente, uma violação das condições para a cooperação na deliberação democrática. Com efeito, além de não possuir fundamentalidade formal, por não se encontrar no Título II, o dispositivo tampouco goza de fundamentalidade material.”

Rodrigo Brandão, em linha semelhante, também critica a decisão adotada pelo STF no caso em exame, destacando que a anterioridade tributária constitui garantia e não direito fundamental, pois consubstancia instrumento destinado a promover a segurança jurídica, esta sim direito materialmente fundamental. Como a anterioridade não integra o núcleo essencial do direito fundamental à segurança (pois não seria lícito afirmar que sem a observância da anterioridade a segurança jurídica do contribuinte perderia seu sentido útil) a decisão do STF que considerou a anterioridade tributária como cláusula pétrea mostrou-se excessiva.²⁸⁷

Na doutrina tributária mais recente, Ricardo Lodi Ribeiro também demonstra sua discordância em relação à decisão adotada na ADIN 939 de reconhecer a anterioridade tributária como cláusula pétrea.²⁸⁸ Sua argumentação encontra-se baseada especialmente nos recentes aportes doutrinários da doutrina constitucionalista, que advoga a necessidade de que a interpretação das cláusulas pétreas seja conjugada com o princípio democrático, de forma a não retirar das maiorias democráticas o poder de decisão sobre direitos meramente secundários para a concretização de uma democracia substancial. Nesta linha, o autor sustenta que o princípio da anterioridade não constitui “*uma das garantias fundamentais para a manutenção do Estado Social e Democrático de Direito e dos compromissos materiais assumidos pelo Texto Maior de 1988*”.²⁸⁹

Mais recentemente, em fevereiro de 2011, o pleno do Supremo Tribunal Federal reafirmou que a anterioridade tributária constitui cláusula pétrea, ao decidir o RE 587.088 (DJ 6/2/2011). Na hipótese, foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 2º da Emenda Constitucional no. 10/96, por violação do mencionado princípio.

A Emenda Constitucional de Revisão no 1/94, que instituiu o Fundo Social de Emergência para os exercícios de 1994 e 1995, estabeleceu como uma das parcelas integrantes do fundo o produto da arrecadação que resultara da elevação

²⁸⁷ BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 292.

²⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da anterioridade tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 196: “De fato, a decisão do STF parece se apoiar numa tendência, muito difundida no Brasil após a promulgação da Constituição de 1988, de universalização das cláusulas pétreas a situações que não merecem ser protegidas contra a alteração do legislador futuro.”

²⁸⁹ *Ibid* p. 198.

da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para 30% para determinados contribuintes (ADCT, art. 72, III).

Em março de 1996, quando já havia expirado o prazo de vigência da mencionada elevação, foi editada a Emenda Constitucional 10/96. O art. 2º da referida emenda alterou a redação do art. 72, III, do ADCT para estender a cobrança da CSLL para “o período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997”.

Ao decidir o RE 587.088 (DJ 6/2/2011, Rel. Min. Dias Toffoli), o Pleno do Supremo Tribunal Federal reafirmou que a anterioridade tributária constitui cláusula pétrea, ao reconhecer a inconstitucionalidade do art. 2º da Emenda Constitucional no. 10/96. O Tribunal entendeu que, como ocorrera uma solução de continuidade entre o término do prazo de vigência da Emenda Constitucional de Revisão no 1/94 e a promulgação da Emenda Constitucional 10/96, esta constituiria novo texto, veiculador de norma tributária retroativa a janeiro de 1996, implicando em afronta à garantia da anterioridade.

O STF rejeitou explicitamente a tese articulada pela União federal de que o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º, CF) não se aplicaria ao poder constituinte derivado, pois a anterioridade nonagesimal configuraria uma garantia individual que não seria passível de supressão por emenda constitucional.

Mesmo no julgamento de importantes casos que não envolvia emenda constitucional e sim legislação infra-constitucional, o princípio da anterioridade também foi prestigiado pelo Supremo Tribunal Federal.

No julgamento do RE 232710,²⁹⁰ a Primeira Turma do STF analisou a constitucionalidade da Medida Provisória 812/94, de 31/12/94, que limitou a 30% a dedução de prejuízos fiscais na base de cálculo do Imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro. Considerou que não houve violação da anterioridade quanto à alteração relativa ao imposto de renda (sujeito à anterioridade de exercício financeiro). Todavia, no tocante à contribuição social sobre o lucro, sujeita à anterioridade nonagesimal (CF, art. 195, § 6º), considerou violada tal regra constitucional e determinou a observância do prazo de noventa dias para as modificações.

²⁹⁰ RE 232710, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 25/06/2004.

No julgamento da ADI MC 2.235²⁹¹ o Pleno do STF analisou modificações introduzidas pela LC 102/00 na LC 87/96, criando limitações ao creditamento relativo ao ICMS nas operações que envolviam o ativo permanente, energia elétrica e serviços de telecomunicação.

Antes da LC 102/00, o contribuinte poderia aproveitar imediatamente todos os créditos decorrentes da aquisição do ativo permanente, sendo que com o advento da referida lei apenas seria possível o aproveitamento na razão 1/48 por mês. Em relação a operações envolvendo energia elétrica e serviços de telecomunicações, antes da LC 102/00 era possível que todos os contribuintes exercessem o direito de crédito do imposto incidente na sua aquisição; com o advento da lei complementar apenas os contribuintes que desenvolviam atividades industriais foram autorizados.

A nova situação trazida pela LC 102/00 não implicou em aumento direto da carga tributária. Todavia, ao limitar a possibilidade de utilização de créditos relativos ao ICMS, era inegável que a medida havia indiretamente aumentado o valor total de imposto a pagar. Assim, em respeito ao princípio da anterioridade tributária, o Tribunal julgou procedente em parte a ADIN para determinar que as novas regras somente fossem aplicadas a partir do exercício de 2001.

A EC 33/01 trouxe duas modificações que suscitaram polêmica na doutrina tributária acerca de sua inconstitucionalidade em razão da violação de cláusulas pétreas. A primeira modificação consiste na regra que excepcionou a aplicação do princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”) na hipótese da incidência monofásica do ICMS sobre operações relacionadas a combustíveis e lubrificantes (art. 155, XII, “h” c/c §4º, inciso IV, “c”). Roque Carrazza, lembrando o precedente adotado pelo STF no caso do IPMF (ADIN 939-7), em que restou assentada a tese de que a anterioridade tributária seria direito individual insuscetível de modificação por emenda em razão da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV, da CF, já apontou a inconstitucionalidade da inovação trazida pela EC 33/01.²⁹² Ricardo Lobo Torres também ressaltou a duvidosa constitucionalidade da alteração.²⁹³

²⁹¹ ADI/MC 2325, DJ 6/10/2006.

²⁹² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 210.

²⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 259: “De observar, ainda, que é de duvidosa constitucionalidade a suspensão do princípio da anterioridade para o restabelecimento das alíquotas, tendo em vista a jurisprudência já firmada pelo STF no sentido de que a anterioridade é ‘garantia individual do

Outra exceção explícita ao princípio da anterioridade criada pela EC 33/01 diz respeito à contribuição de intervenção do domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, §4º, I, “b”). Aqui também Roque Carrazza apontou inconstitucionalidade da emenda por violação à cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, da CF, pelas mesmas razões relativas à hipótese mencionada acima.²⁹⁴ Ricardo Lobo Torres também considera de duvidosa constitucionalidade a exceção ao princípio da anterioridade trazida na hipótese, lembrando o precedente do STF na ADIN 939-7.²⁹⁵

Em sentido contrário, Marcus Abraham não vislumbrou inconstitucionalidade do novo dispositivo, visto que tal tributo possui caráter eminentemente regulatório, “razão pela qual a própria Constituição Federal os excepciona nas limitações impostas pelos princípios da legalidade e da anterioridade.”²⁹⁶

A nosso ver, a construção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal em relação ao princípio da anterioridade tributária, inclusive o reconhecimento de sua condição de cláusula pétrea protegida pelo art. 60, §4º, inciso IV da CF, está correta, apesar das manifestações em contrário de parcela da doutrina, como já mencionado.

Não nos parece possível afastar a condição de cláusula pétrea da anterioridade com base nas bem articuladas razões aduzidas por Flávio Bauer Novelli,²⁹⁷ de que a anterioridade constituiria mera garantia do contribuinte que não se poderia confundir com o próprio direito individual protegido pela cláusula pétrea, que seria a segurança jurídica. De acordo com o tal raciocínio, a Emenda n. 3/93, ao criar uma regra de *exceção temporária* ao disposto no art. 150, III, “b” da CF e

contribuinte”. Também afirmaram a inconstitucionalidade da EC 33/01 no ponto em questão: CHIESA, Clélio. EC 33 – Dois novos impostos rotulados de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 90, 2003, p. 21-48 e REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo. ICMS e a EC 33/01: Afronta ao princípio da anterioridade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 82, 2002, p. 53-62.

²⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 211.

²⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 637.

²⁹⁶ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 156.

²⁹⁷ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional no. 3/93. *Revista Forense*, v. 330, 1995, p. 63/89.

dirigida *apenas a tributo específico* (IPMF) não afetaria o conteúdo essencial do direito fundamental também por ela garantido, no caso, o direito à segurança jurídica.²⁹⁸

Já mencionamos no presente trabalho que o reconhecimento da condição de cláusula pétrea a determinado direito individual não depende de sua previsão formal no texto constitucional. Assim, a anterioridade tributária não pode ser considerada cláusula pétrea apenas em razão de sua previsão formal. Todavia, seu reconhecimento como verdadeira cláusula pétrea tributária decorre, a nosso ver, justamente do reconhecimento de que ela constitui uma das manifestações mais concretas da segurança jurídica.

Assim, apesar de reconhecer, como Flávio Novelli, que a segurança jurídica, valor tutelado pela anterioridade tributária, pode subsistir sem ela, por intermédio de outros instrumentos (como o princípio da anualidade tributária) entendemos que tal circunstância não implica no reconhecimento automático da possibilidade de o constituinte derivado excepcionar a anterioridade sem que ocorresse violação do núcleo essencial da segurança jurídica.

A nosso ver, é justamente a circunstância de a segurança jurídica consistir em direito individual de difícil concretização por mecanismos institucionais concretos que milita a favor da conclusão de que, quando o ordenamento jurídico consegue “capturar” em uma regra geral como a anterioridade tributária o escopo principal da segurança jurídica, que é garantir um mínimo de previsibilidade ao destinatário das normas jurídicas, emenda constitucional que pretenda flexibilizar tal regra possui presunção de inconstitucionalidade, por implicar em ameaça concreta ao núcleo essencial da própria segurança jurídica.

De igual modo, embora estejamos de acordo com Ricardo Lodi Ribeiro de que a imprevisibilidade do futuro evidenciada pela sociedade de risco torna a observância da anterioridade tributária insuficiente para assegurar a preservação da segurança jurídica,²⁹⁹ entendemos que tal constatação não traz como consequência necessária o reconhecimento de que a anterioridade tributária não seria cláusula pétrea, podendo em regra ser excepcionada por emenda constitucional. Ao

²⁹⁸ Ibid. p. 84.

²⁹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte* (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 221.

contrário, é justamente a constatação de que a anterioridade tributária representa um dos “últimos sopros” concretos da idéia nuclear de segurança jurídica (que busca assegurar um mínimo de previsibilidade) que conduz à conclusão de que emendas constitucionais que pretendam excepcionar tal manifestação concreta da segurança jurídica são suspeitas de violação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso IV.

Nesta linha, Humberto Ávila destaca que sendo a anterioridade instrumento de “calculabilidade do direito”, seu reconhecimento como cláusula pétrea “*funciona como uma forma de atribuir fundamentalidade direta aos regramentos da segurança jurídica estabelecidos pelo texto constitucional*”.³⁰⁰

Os argumentos manifestados principalmente pela doutrina constitucionalista de que o reconhecimento da condição de cláusula pétrea da anterioridade tributária representaria uma exacerbação dos limites materiais do poder de reforma constitucional em detrimento das vontades democráticas das majorias de cada momento histórico também não nos parecem convincentes. Isto porque a anterioridade tributária, entendida como manifestação da necessidade de um estado de previsibilidade mínima das mudanças no sistema tributário, pode ser enquadrada como elemento integrante da “razão pública tributária” suscetível de aceitação mesmo por doutrinas políticas abrangentes que mantenham posições políticas bem diversas.

Em outros termos, seja para implementar uma reforma do sistema tributário que avance de modo substancial na concretização da progressividade dos impostos sobre a renda e patrimônio (que constituiria bandeira política de um partido político denominado “progressista”), seja para a implementar uma reforma que implique em forte desoneração da carga tributária dos impostos sobre a renda e patrimônio (que poderia ser o projeto político de um partido denominado “conservador”), seria razoável exigir de ambas as correntes políticas divergentes que assegurassem a preservação de um nível mínimo de segurança jurídica a todos. Na hipótese, o instrumento constitucional que asseguraria esse “mínimo de previsibilidade” seria justamente a anterioridade tributária, que poderia ser tutelada pelo Supremo Tribunal Federal ao reconhecer a condição de cláusula pétrea a tal direito, *sem que se*

³⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 590.

pudesse cogitar de qualquer rompimento, no caso descrito, do parâmetro da neutralidade política da jurisdição constitucional.

5.2 Precatórios, Emendas Constitucionais 30/00 e 62/09 e a violação de cláusulas pétreas financeiras

O objetivo no momento é analisar a constitucionalidade das chamadas “moratórias dos precatórios”, que foram veiculadas por meio da EC 30/00 e EC 62/09, à luz das decisões fundamentais adotadas pelo constituinte de 1988 na seara do direito financeiro, que constituem cláusulas pétreas, de forma a investigar se os limites materiais ao poder de reforma restaram violados, autorizando o Supremo Tribunal Federal a reconhecer a inconstitucionalidade das mencionadas emendas.

A EC 30/00, em seu art. 2º, acrescentou o art. 78 ao ADCT, determinando, com algumas exceções, que *“os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.”*

A EC 62/09, por intermédio de seu art. 2º, acrescentou o art. 97 ao ADCT, instituindo o denominado regime especial de liquidação de precatórios aplicável a *“Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, na data de publicação desta Emenda Constitucional, estejam em mora na quitação de precatórios vencidos, relativos às suas administrações direta e indireta”*.

O denominado regime especial também incluiria os precatórios que fossem emitidos durante sua vigência. Tal regime, em apertada síntese, estabelece que a liquidação dos precatórios ocorreria em até quinze anos, por meio de depósitos mensais dos entes políticos de valores correspondentes a percentual de sua receita corrente líquida. A Emenda 62/09 possibilita ainda que a liquidação dos precatórios ocorra por intermédio de leilões, que poderiam adotar o critério do maior deságio, de forma que o credor do precatório que aceitasse diminuir mais o valor do crédito a ser recebido teria preferência para o pagamento pelo ente público.

Sem adentrarmos o exame detalhado de cada uma das complexas regras trazidas pela Emendas 30/00 e 62/09, o ponto principal que permeia as discussões envolvendo ambas as emendas e pretendemos responder é o seguinte: pode o constituinte derivado estabelecer critérios para o pagamento de precatórios que impliquem na dilação do prazo (parcelamento) para sua integral satisfação pela Fazenda Pública? E, no que refere ao disposto no art. 97 do ADCT, acrescentado pela EC 62/09, pode o constituinte derivado possibilitar que os precatórios pendentes na data de promulgação da emenda, sejam supostamente pagos pelo “regime especial” formado por “conta especial” que será formada por meio de depósitos mensais de valores correspondentes somente a percentual da receita corrente líquida dos entes políticos?

São bem conhecidos os principais argumentos que embasam a tese da inconstitucionalidade de tais “moratórias” introduzidas pelas emendas constitucionais: violação ao princípio da separação de poderes (art. 60, §4º, III, da CF), pois retira da decisão judicial o atributo de dar efetividade ao direito do administrado reconhecido em face da Fazenda Pública; violação a direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, IV) como a propriedade, devido processo legal, duração razoável do processo, respeito à coisa julgada.

Como nosso objetivo é delimitar o conteúdo das cláusulas pétreas financeiras, a opção adotada será promover um corte metodológico que investigue a questão dos precatórios e o tratamento que vem sendo dispensado aos mesmos pelas emendas constitucionais *sob a ótica do sistema de finanças públicas adotado pela Constituição de 1988*.

Não desconhecemos que o estudo do precatório (e seu descumprimento) é fenômeno multidisciplinar. É perfeitamente lícito concluir que o tratamento conferido aos precatórios pelas emendas constitucionais viola a cláusula pétrea da coisa julgada, que constitui um dos mais relevantes direitos individuais na seara processual. Tal tipo de investigação não será, contudo, o objetivo do presente trabalho, que pretende investir no delineamento das questões envolvendo o precatório à luz das cláusulas pétreas financeiras.

Desta forma, partimos da constatação óbvia, mas relevante, de que o precatório judicial constitui, sob a ótica da Fazenda Pública devedora, uma *despesa*

pública. O princípio da legalidade da despesa pública³⁰¹ exige prévia autorização legal para a realização da despesa (que, de ordinário, é prevista na lei orçamentária anual). O que fez a Constituição de 1988, desde a redação originária do art. 100, foi estabelecer um *procedimento* especial para a inclusão do precatório judicial na lei orçamentária, diverso de outras despesas públicas. Houve apenas a previsão de procedimento especial, o que não excepcionou a regra de que não há despesa pública sem prévia autorização legal (na lei orçamentária ou em lei de créditos adicionais).

O sistemático descumprimento pelos entes políticos da obrigação de efetivo pagamento de despesa pública constante dos precatórios observados nos últimos anos, criou uma espécie de “orçamento paralelo”, constituído por despesas públicas supostamente facultativas, que poderiam ser cumpridas ou não de acordo com a disponibilidade de receitas orçamentárias efetivas verificadas ao longo da execução orçamentária.

A formação deste “orçamento paralelo” foi facilitada pelo baixíssimo índice de cultura orçamentária do povo brasileiro. Se não existe sequer enraizado em nosso povo a noção de necessidade de avaliação do controle do custo-benefício das despesas correntes, que afetam diariamente a vida de toda a coletividade (qualidade dos serviços públicos e das atividades de poder de polícia), não é de estranhar que não tivesse ocorrido um clamor popular generalizado de reação ao descumprimento pelos entes políticos dos precatórios, que interessam, diretamente, apenas seus beneficiários (ao menos aparentemente).

Nesse ponto, é notável a diferença do Brasil com a experiência norte-americana, na qual questões relativas a finanças públicas (especialmente o tamanho das despesas públicas) fazem parte do cotidiano das discussões nacionais e são sempre um dos temas centrais nas campanhas para a Presidência da República, nas quais os democratas costumam propugnar no sentido da elevação de despesas

³⁰¹ São diversos os dispositivos constitucionais que consagram a noção de que não pode haver despesa pública sem prévia autorização legal, tais como art. 167, incisos I, II, V, e VI da CF. O clássico conceito de despesa pública formulado por Aliomar Baleeiro já deixava evidenciada a circunstância de que legalidade e despesa pública caminham juntas, ao definir que despesa pública é “aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competentes, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo.” *Uma introdução à ciência das finanças*, atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 84.

de cunho social (e conseqüente aumento do nível de tributação) e os republicanos defendem o corte de despesas públicas e a diminuição da carga tributária.

O debate em torno dessas questões já começa a ganhar maior atenção da própria filosofia política, sendo importante ressaltar que Ronald Dworkin, em recente livro, em que revisita diversos conceitos elaborados ao longo de sua trajetória filosófica, aponta em diversas passagens que a questão acerca de qual deve ser o perfil das finanças públicas (relação entre tributação e despesas públicas) é uma das mais emblemáticas a indicar a diferença de pensamentos no cenário norte-americano. É significativa a passagem em que Dworkin afirma que *a liberdade é valor que todos os políticos prometem preservar; porém os mesmos divergem acerca de qual o seu verdadeiro conteúdo, pois uns entendem que a tributação destrói a liberdade enquanto outros acreditam que a tributação é justamente o meio do Estado garantir que as pessoas desfrutem de verdadeiras condições de liberdade.*³⁰²

Soma-se a isso a noção consagrada de que a lei orçamentária, tal como interpretada atualmente no Brasil, possui caráter autorizativo, permitindo que o Chefe do Executivo possa deixar de realizar despesas que seriam apenas autorizadas pelo Legislativo.³⁰³ Embora seja evidente que a questão do orçamento autorizativo só diga respeito às despesas discricionárias (não se aplicando no caso de despesas obrigatórias – como são evidentemente os precatórios), o fato do Executivo não ser obrigado a cumprir integralmente o plano de despesas previsto na LOA contribuiu para a criação de certo clima de “normalidade” na falta de pagamento de despesas públicas consubstanciadas em precatórios.

O “orçamento paralelo” de precatórios inadimplidos foi ainda alimentado pela circunstância de que constitui despesa pública cuja decisão não teve a participação do Poder Legislativo. Assim, a mobilização dos membros desse poder para garantir, na própria elaboração da lei orçamentária, receitas que sejam capazes de suportar o dispêndio do ente com precatórios não desperta o mesmo nível de comprometimento que determinado despesa pública relativa à obra pública ou

³⁰² *Justice for Hedgehogs*. Harvard University Press, 2011, Cap. 17.

³⁰³ Acerca da polêmica envolvendo as noções de orçamento autorizativo e orçamento impositivo, ver Eduardo Mendonça. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil*: devido processo orçamentário e democracia. Renovar, 2010, especialmente p. 257 e seguintes.

mesmo aumento de despesa com pessoal possa significar no cálculo de benefício político que o parlamentar pode esperar.³⁰⁴

Despesas públicas que são criadas (por emendas ao orçamento) ou apoiadas pelo membro do Legislativo despertam muito mais atenção dos parlamentares, seja no momento da elaboração da lei orçamentária (buscando viabilização de receita que possa custear aquela despesa), mas também, e principalmente, no momento da execução orçamentária, de forma a assegurar que o Executivo efetivamente irá realizar aquela despesa pública, considerando o caráter autorizativo do orçamento no Brasil.

Já no que se refere ao precatório, que constitui despesa pública “imposta” pelo Poder Judiciário, há pouco interesse dos parlamentares na garantia de fontes de receitas para sua satisfação; muito menos há mobilização do Legislativo para que o Executivo, no momento da execução orçamentária, possa satisfazer a obrigação contida no precatório. Embora tal postura fosse a de se esperar de qualquer membro do Legislativo, como forma de demonstração de seu comprometimento com a normalidade das instituições, os poucos parlamentares que possam adotar tal postura acabam obscurecidos pela maioria.

A postura de descaso adotada por diversos governos com relação às dívidas de precatórios viola de forma flagrante o princípio da sinceridade do processo orçamentário, apontado por Marco Antônio Ferreira Macedo como um dos principais pilares necessários para a “reconstrução republicana do orçamento”.³⁰⁵ No caso brasileiro, a forma pouco responsável como diversos governos trataram a questão

³⁰⁴ Tal circunstância é bem ressaltada por Nelson Nascimento Diz, *Precatórios: o calote do executivo, a cumplicidade do legislativo e a visão formalista do judiciário*, *Revista de Direito do Estado*, v. 16, editorial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009: “O Executivo prefere usar os recursos públicos de forma a obter benefícios eleitorais imediatos, como aumentar as despesas de custeio com o funcionalismo ou promover obras com maior visibilidade. O pagamento de precatórios não gera eleitores (mesmo os que os recebem devem sentir-se mais amargurados pela luta que tiveram de travar e pelo tempo que tiveram de esperar, que felizes e gratos ao devedor fugidio).”

³⁰⁵ “Como é de conhecimento geral, o Legislativo reavalia as estimativas de receita e a fixação de despesas (com o decorrente poder de emendar, de acordo com as prescrições constitucionais) na fase de formação da lei orçamentária. No decorrente processo de tomada de decisões acerca dessa temática, que constitui o cerne da autorização orçamentária acordada pelo Legislativo, não deve ser surpresa a incidência do princípio da sinceridade, circunstância que atribui ao Parlamento um dever idêntico ao do Executivo: o da observância da realidade.” MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *A reconstrução republicana do orçamento: uma análise crítico-deliberativa das instituições democráticas no processo orçamentário*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2008, p. 329.

dos precatórios pode ser encarada como um exemplo eloqüente de como a idéia da sinceridade orçamentária precisaria realmente ser levada a sério em nosso país.³⁰⁶

Na mesma linha, o tratamento conferido aos precatórios, ao longo dos últimos anos de sistemático descumprimento das obrigações correspondentes, viola ainda o princípio da universalidade orçamentária, que preconiza que a todas das receitas e despesas públicas precisam estar previstas na lei orçamentária. Trata-se de princípio fundamental para que o orçamento possa cumprir sua finalidade de previsão e racionalização da atividade financeira do Estado. Como destacada Fritz Neumark, a violação do princípio da universalidade torna impossível à representação popular possuir conhecimento total das verdadeiras forças e limites da atividade financeira estatal.³⁰⁷

Rui Barbosa, como Ministro da Fazenda, participando de debates com parlamentares acerca da organização das finanças republicanas, em 1890, já alertava para a circunstância de que o orçamento é composto de algumas despesas “necessárias, sagradas e fatais” e que é dever do Governo encontrar caminhos no campo da receita capaz de custeá-las. Vale mencionar trecho de seu pronunciamento:

Há despesas necessárias, sagradas, fatais no orçamento das nações; e é só depois de ter avaliado a importância desses sacrifícios inevitáveis, que o legislador vai fixar a receita. As nações não podem eximir-se a encargos, quando as necessidades de sua existência lhos impõem. Sua condição não é idêntica à do pai de família, à do indivíduo previdente e morigerado, que pode até reduzir-se à fome, para manter a sua honra e satisfazer os seus compromissos.³⁰⁸

³⁰⁶ “Por óbvio, considerações e práticas políticas enraizadas nas instituições também contribuem para dificultar a tarefa de legitimação pragmática da sinceridade orçamentária entre nós. A propósito, esse tema é crucial em termos de fundamentação da sinceridade em qualquer cenário decisório das atuais democracias constitucionais. Não é mais novidade que a política é o terreno das razões estratégicas que se movem ao sabor dos interesses e preferências individuais e dos grupos de interesse, circunstância real que se reflete na arena de políticas públicas, e, como consectário lógico, no instrumento orçamentário e seu processo de tomada de decisão.” *Idid.* p. 339.

³⁰⁷ NEUMARK, Fritz. Teoria y practica de la tecnica presupostuaria. *Tratado de Finanzas*, tomo I, Gerloff, Wilhem e Neumark, Fritz (org.). Buenos Aires: El ateneo, 1961, p. 298, apud SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Contribuições e vinculação de sua receita. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8, Rocha, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 30.

³⁰⁸ BARBOSA, Rui. *Obras completas*, v. 17, t. I. Ministério da Educação: 1890, p. 178.

O art. 60, §4º, III, da CF institui a separação de poderes como cláusula pétrea. Na seara das finanças públicas, a lei orçamentária é a manifestação mais eloqüente da noção de separação de poderes no Estado de Direito.³⁰⁹ É por seu intermédio que Legislativo e Executivo decidem acerca do destino das receitas públicas (compostas especialmente pelos tributos). Não por outra razão, a participação do Legislativo no poder de decisão acerca do destino dos recursos públicos já era motivo de preocupação de Montesquieu,³¹⁰ o que prova que finanças públicas e separação de poderes são idéias que sempre caminharam juntas, desde o advento do Estado de Direito.

A separação de poderes, em matéria orçamentária, implica o dever constitucional de que Executivo e Legislativo decidam acerca da realização de *todas* as despesas públicas. A função desses poderes não se limita, é claro, à definição da forma de custeio e execução das despesas públicas de “maior visibilidade popular” (obras públicas, pagamento de servidores públicos que prestam serviços à população). O ente político, no Estado de Direito, possui deveres que precisam ser cumpridos em respeito à legalidade a que está submetido. Isso inclui também as despesas públicas que poderíamos chamar de “despesas de menor visibilidade popular”, como os serviços da dívida pública e os precatórios.

O orçamento, na feliz definição de Martinez Lago, deve ser verdadeiro “ato compartilhado”,³¹¹ não sendo o resultado do exercício exclusivo de nenhum dos poderes. É o momento apropriado para que Executivo e Legislativo discutam em conjunto, de forma séria, de que forma serão custeadas as despesas necessárias. Emblemático nesse sentido é o texto da Constituição dos Estados Unidos, que, em seu art.1º, seção 8º, declara que o Congresso possui o poder de lançar tributos e também “**pagar dívidas** e promover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos.”

³⁰⁹ “A Constituição Orçamentária ‘constitui’ o Estado Orçamentário, que é a particular dimensão do Estado de Direito apoiado nas receitas, especialmente a fiscal, como instrumento de realização das despesas.” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 10.

³¹⁰ “Se o poder legislativo estatui, não de ano em ano, mas para sempre, sobre a arrecadação dos dinheiros públicos, corre o risco de perder sua liberdade, porque o poder executivo não dependerá mais dele (...)” Montesquieu – *O Espírito das Leis*. Livro XI, cap. VI. São Paulo: Saraiva, 2008.

³¹¹ LAGO, Miguel Ángel Martínez. *Ley de presupuestos y Constitución: sobre las singularidades de la reserva de la ley en materia presupuestaria*. Madrid: Trotta, 1998, p. 155.

A CF também possui dispositivo explícito que reforça a noção, óbvia, de que é papel da lei orçamentária anual dispor acerca de todas as despesas públicas, *inclusive despesas públicas de menor visibilidade popular*. É eloqüente, nesse sentido, a regra disposta no art. 166, §3º, III, que veda emendas parlamentares ao orçamento que incidam sobre “serviços da dívida”. O objetivo é claro: impedir que o Legislativo pretenda incluir despesa pública, ainda que meritória (ex. obra pública importante) em detrimento de uma despesa pública que precisa ser honrada pelo ente político em decorrência de sua vinculação à legalidade (cumprimento de obrigações provenientes da dívida pública). A mensagem que o constituinte quis nos legar foi clara: na elaboração da lei orçamentária, é preciso haver responsabilidade.

Ora, a regra do art. 100 da CF 88, em sua redação original, ao dispor que “*é obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos constantes de precatórios judiciais*” também procurou designar a obviedade de que Executivo e Legislativo deveriam, na elaboração da lei orçamentária, decidir acerca dos recursos públicos que devem custear tais despesas.

E, na hipótese do precatório, há um componente que reforça a responsabilidade do Executivo e Legislativo no trato desse tema – a circunstância importante de que se trata de despesa pública cristalizada por intermédio de ato do Poder Judiciário. Afinal, *como destacava com argúcia Edgard Allix, os impostos servem não apenas para custear os serviços do Estado, mas também para pagar pelos seus erros.*³¹²

É certo que a doutrina tradicional do direito financeiro destaca o caráter essencialmente político da despesa pública, de forma que cabe aos poderes eleitos a decisão de gastar os recursos arrecadados.³¹³ Mais recentemente, contudo, a doutrina destaca que o caráter político da despesa pública deve ser compatibilizado

³¹² *Traité élémentaire de sciences des finances et de législation financière française*. Paris, 1932, p. 450, *apud* BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 88.

³¹³ SAINZ DE BUJANDA. Organización política e derecho financeiro. Em *Hacienda e Derecho*, vol. I, IEP, Madrid, 1975, p. 327. Na doutrina brasileira, Aliomar Baleeiro: “Em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas idéias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrelaço dos grupos detentores do poder.” *Uma introdução à ciência das finanças*, atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 88.

com as diretrizes constitucionais, que estabelecem parâmetros obrigatórios para determinadas decisões acerca do gasto público.

Nesta linha, como sustenta Cristina Chulvi,³¹⁴ a decisão do gasto público está submetida aos preceitos constitucionais, de forma que já não se pode dizer que obedece apenas a parâmetros políticos. Sendo assim, abre-se a possibilidade para que o Tribunal Constitucional possa reconhecer não só a inconstitucionalidade de leis que manifestem gastos que contrariam proibições constitucionais como também que seja reconhecida a inconstitucionalidade por omissão do legislador na medida em que deixa de alocar recursos públicos para despesas que são obrigatórias de acordo com a Constituição.

No Direito Financeiro, a separação de poderes representa verdadeiro princípio estrutural do orçamento. É verdade que a construção do conteúdo mínimo da separação de poderes que representa cláusula pétrea para efeito do art. 60, §4º, III, da CF não pode ser guiada por modelos ideais, pois é cediço que o princípio encontra peculiaridades que variam de acordo com a época e o país. O trabalho de definição da cláusula pétrea financeira prevista no art. 60, §4º, III, da CF, deve passar, portanto, pela definição do grau de restrição das competências típicas e da independência orgânica de cada poder que as emendas constitucionais podem acarretar sem ferir o núcleo essencial da noção de separação de poderes.

Assim sendo, *será lícito questionar a constitucionalidade na seara financeira de emenda constitucional que procure esvaziar completamente a função típica exercida pelo Judiciário*. Na hipótese, em exame, as emendas constitucionais em análise limitam de forma intensa a eficácia da autoridade da coisa julgada proferida na ação judicial, pois retiram o seu principal atributo prático para o beneficiário do precatório, que é a disponibilidade financeira da quantia em dinheiro a que foi condenada a Fazenda Pública.³¹⁵

³¹⁴ CHULVI, Pauner Cristina. *El Deber Constitucional de Contribuir al Sosteenimiento de los Gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 200.

³¹⁵ VAZ, Isabel. “Os valores retidos pelos Estados e Municípios representam bens – dinheiro, moeda corrente – que são suporte de direitos de propriedade e aos quais fizeram jus, por decisão de um dos Poderes da República, o Poder Judiciário, os titulares dos precatórios. Retidos indevidamente, esses bens, retirados de circulação e subtraídos à administração de seus legítimos titulares, resta prejudicada, também, a livre iniciativa, que depende de financiamento para se viabilizar.” (O estado de direito e a questão dos precatórios, In: *Precatórios: problemas e soluções* Vaz, Orlando (coord.) – Belo Horizonte: Del Rey; Centro Jurídico Brasileiro, 2005, p. 177.

No “regime especial” de pagamento de precatórios, instituído pela EC 62/09, a decisão judicial transitada em julgado será atendida apenas nos limites estipulados pelos critérios preconizados, relativos aos percentuais da receita corrente líquida do ente público. Os valores das condenações podem ainda sofrer significativa diminuição por meio dos leilões ou dos acordos diretos celebrados entre o beneficiário do precatório e o ente político.

Em outros termos, o efetivo *cumprimento da autoridade integral da despesa pública formada a partir do processo judicial (manifestação típica do Judiciário)* passa a depender em grande medida da decisão política adotada pelo Executivo, concentrando neste o poder de adotar meios de reduzir a eficácia integral da decisão judicial.³¹⁶ Tal concentração de poder é incompatível com o núcleo básico da idéia de separação de poderes, cujo escopo principal é justamente evitar a concentração de poder.³¹⁷

Mas a separação de poderes não é violada somente do ponto de vista da retirada da eficácia prática de competência típica do Judiciário. Ao instituir regime “alternativo” para a quitação de dívidas provenientes de precatórios, o Poder Legislativo está abdicando de um dever que é irrenunciável, qual seja, o de construir, em conjunto com o Executivo, a solução para o adimplemento de parcelas das dívidas estatais, que precisam ser equacionadas por meio do procedimento orçamentário.

Além disso, o trabalho de densificação da cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso III, da CF, na seara tributária e financeira, não pode ser limitado à análise da dimensão mais tradicional do princípio da separação de poderes, que é a negativa, ligada à noção da necessidade de impedir o arbítrio de um dos poderes. Deve ser abordada ainda a faceta positiva que o mencionado princípio experimenta no direito contemporâneo, que advoga a adoção de uma postura de cooperação recíproca entre os três poderes para a manutenção do Estado democrático de direito. E, nesse

³¹⁶ A petição inicial do Conselho Federal da Ordem dos Advogados na ADIN 4357 proposta contra a Emenda Constitucional 62/09 destaca com propriedade que a instituição de tais “leilões” consiste em verdadeira afronta à autoridade do Poder Judiciário: “Com todo respeito, é a instituição oficial da ‘pechincha’ da sentença judicial, em verdadeira banca de negociata e absoluto amesquiamento da autoridade do comando judicial.”

³¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 402: “A significação histórica do princípio chamado ‘separação de poderes’ encontra-se precisamente no fato de que ele opera antes contra uma concentração que a favor de uma separação de poderes.”

ponto, é lícito concluir que o esvaziamento da força das decisões judiciais manifestadas nos precatórios viola a própria noção de Estado de Direito, como será explicitado.

Como afirma Sainz de Bujanda, a atividade financeira do estado é regida pelo Estado de Direito, de forma que toda atividade administrativa deve encontrar subordinação ao ordenamento jurídico.³¹⁸ A forma como o poder reformador tratou da questão dos precatórios viola o Estado de Direito. Não se nega que o conceito é extremamente controvertido na filosofia política contemporânea. Mas, no caso em exame, o abuso do Poder Legislativo é tão evidente que dispensa o trabalho de definição dos contornos mais exatos do que seja Estado de Direito. Basta observar os contornos mais gerais do conceito.

Tom Bingham, embora reconheça a dificuldade de definir todos os aspectos que podem caracterizar o Estado de Direito, sugere que ao menos deve ser reconhecido, no núcleo do conceito, a noção de que *todas as personas públicas e privadas que existem em um país estejam submetidas aos ditames de uma lei publicamente elaborada e que estejam submetidas à decisão do Poder Judiciário.*³¹⁹

Para Brian Z. Tamanaha, a idéia do Estado de Direito deve ser alimentada pelo reconhecimento de que é *necessário assegurar que o Poder Judiciário detenha um grau de independência em relação aos demais poderes do Estado suficiente para que estes possam ser responsabilizados por seus atos, a partir das decisões judiciais que sejam efetivamente respeitadas, por serem adotadas com base na lei do país.*³²⁰

Em linha semelhante, a Comissão de Veneza produziu recentemente documento³²¹ que elenca algumas características que precisam ser verificadas para que determinado regime possa ser considerado como Estado de Direito. Algumas conclusões refletem consensos que já se tornaram triviais. Mas é exatamente porque os ataques ao Estado de Direito não cessam, tais consensos precisam ser

³¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e derecho*. Introducción ao derecho financiero de nuestro tiempo. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, v. II, p. 154/156.

³¹⁹ BINGHAM, Tom. *The rule of law*. London: Penguin Books, 2011, p. 8.

³²⁰ TAMANAHA, Brian Z. *On the rule of law: history, politics, theory*. Cambridge University Press, 2004, p. 117.

³²¹ Estudo 512/2009 – 28 de março de 2011 (On the rule of law). Disponível em www.venice.coe.int

exaustivamente repetidos e fundamentados, para subsidiar decisões que impeçam o Legislador e o Executivo de tentar subvertê-los.

O documento produzido pela Comissão de Veneza preconiza que o Estado, a exemplo de todo cidadão, precisa respeitar o princípio da legalidade. O Estado possui o dever de aplicar a lei de forma consistente e constante. (item 43). Julgamentos finais proferidos pelas cortes de Justiça precisam ser respeitados e cumpridos (item 45). Decisões judiciais precisam ser efetivamente implementadas (item 58).

Qual o reflexo dessas conclusões no campo das finanças públicas? Decisões proferidas pelo Judiciário que impliquem em condenações pecuniárias contra a Fazenda Pública precisam ser adimplidas. E a maneira que o Estado de Direito adotou para a solução das questões envolvendo o equacionamento entre a receita e despesa pública é a lei orçamentária.

Os poderes eleitos deverão definir a forma de custeio dessas despesas. Será por meio de aumento da receita, com elevação de tributos? Corte de despesas? O ente político deve se valer de empréstimos, por meio dos diversos mecanismos de operações de crédito e emissão de títulos públicos? Caberá ao Judiciário definir qual o caminho a seguir para resolver essa questão? Evidente que não é seu papel. O seu papel, no caso, é acusar a violação, pelo Legislativo, de decisão política fundamental que constitui cláusula pétrea financeira e devolver a matéria ao Legislativo para que seja encontrada uma solução, que deverá necessariamente partir da premissa da necessidade de respeito ao conteúdo constitucional fundamental que foi violado.

O esvaziamento prático da plena eficácia dos comandos que emergem das decisões judiciais, perpetrado pelas emendas constitucionais, afeta também a seara dos direitos e garantias individuais. Há diversos direitos fundamentais que são violados na hipótese.

De forma exemplificativa, é lícito dizer que o direito ao devido processo legal (art. 5º, LV) é nitidamente afetado, pois o beneficiário da sentença judicial, mesmo depois de percorrer todos os procedimentos legais para atingir a coisa julgada, vê a eficácia prática da sentença judicial ser mitigada absurdamente. Tal situação também viola o direito fundamental à segurança jurídica (art. 5º, caput), pois no estado de direito constitui expectativa legítima de todo cidadão a certeza de que, ao

submeter uma demanda ao Judiciário, a decisão adotada será cumprida.³²² O próprio direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF 88) pode ser tido como violado, pois a decisão judicial transitada em julgado que determina o pagamento ao beneficiário do precatório é equivalente ao reconhecimento de que tal quantia já deve integrar o patrimônio da pessoa beneficiada. A coisa julgada, que também possui a faceta de direito individual (art. 5º, XXXVI, CF), também é violada.

Cabe notar que a violação à citada cláusula pétrea efetuada pelas emendas constitucionais não se dá apenas pela violação do direito do beneficiário que deixa de receber o precatório. Não é apenas o aspecto do direito individual como direito de defesa em face da ação/omissão estatal que está sendo violado. Como aduz Gilmar Mendes, há direitos que dependem da atuação do legislador para regular os procedimentos que irão concretizar o gozo do direito pelo titular, o que se denomina como direito à organização e ao procedimento.³²³

Também há nítida violação à própria dimensão objetiva dos direitos fundamentais mencionados. Os direitos fundamentais não asseguram apenas posições jurídicas subjetivas dos indivíduos em relação ao Estado, mas também veiculam verdadeira ordem objetiva de valores que deve orientar a ação de todos os poderes públicos em prol de sua concretização.³²⁴ A dimensão objetiva dos direitos fundamentais constitui uma das idéias que dão suporte teórico ao próprio dever de proteção estatal de adotar medidas que impeçam a violação dos direitos fundamentais por parte de terceiros, inclusive particulares.³²⁵

Se a proteção dos direitos fundamentais chegou ao ponto de atingir até mesmo as entidades não estatais, como admitir a possibilidade de que o próprio

³²² “Essa certeza inspira um relevante sentimento nos cidadãos, qual seja, a convicção de que, se ocorrerem conflitos, eles serão resolvidos segundo o disposto na lei previamente aprovada e publicada. O cidadão possui a convicção de que a lei produzida (cuja norma descreve situações e, ante a ocorrência dessas, prescreve efeitos – direitos e deveres) será o instrumento utilizado pelo órgão competente – Poder Judiciário – como critério para a solução dos conflitos. Eis a *previsibilidade jurídica*.” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Aplicabilidade do princípio da irretroatividade à jurisprudência dos tribunais. In: *Congresso do IBET, III. Interpretação e Estado de Direito* / Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 476).

³²³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica Constitucional e direitos fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 205/206.

³²⁴ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 458.

³²⁵ SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 161.

Estado, na qualidade de devedor dos precatórios, possa adotar as criativas alternativas veiculadas nas emendas constitucionais que pretenderam “equacionar” o tema dos precatórios inadimplidos?

Como já exposto, de acordo com a doutrina constitucionalista majoritária, não é suficiente, para o reconhecimento da inconstitucionalidade de emenda constitucional com fulcro na violação do limite material do art. 60, §4º, IV da CF, que o ato do constituinte derivado tenha tangenciado direitos fundamentais. É mister perquirir acerca do *grau de restrição* que a emenda constitucional acarretou ao suposto direito violado. É razoavelmente pacífico na doutrina constitucional o entendimento de que as cláusulas pétreas não impedem que o constituinte derivado *incursione* nas matérias descritas no art. 60, §4º. O que se busca retirar do constituinte derivado não é o poder de *tratar* das matérias ventiladas no dispositivo, mas somente que as alterações promovidas pela emenda constitucional não venham a ferir o *núcleo essencial* dos princípios e institutos neles versados.

Tal conclusão gera o reconhecimento de que *além deste núcleo há um espaço de conformação no qual deve ser privilegiada a atuação do legislador*. Tal doutrina encontra respaldo na jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, como já restou assentado. Assim, é preciso *investigar se o grau de restrição que a emenda constitucional produziu nos direitos chegou ao ponto de atingir o núcleo essencial dos mesmos, ou violou o princípio da proporcionalidade, a ponto de ser possível concluir que houve efetiva violação de cláusula pétrea*.

Em resumo, o cenário que cumpre investigar é o seguinte. O beneficiário do precatório, após submeter-se aos trâmites normais de um processo (direito ao devido processo legal) obteve do Judiciário decisão definitiva (direito de observância da coisa julgada) que obriga o Estado a pagar determinada quantia em dinheiro que deve ingressar em seu patrimônio (direito de propriedade). Para que fosse possível dizer que os direitos fundamentais que estão conjugados nesse cenário foram plenamente eficazes, a providência de que deveria exigir do Estado é uma só: a realização de despesa pública de cunho obrigatório que satisfaça a obrigação de pagar a quantia em dinheiro ao beneficiário do precatório de forma integral.

As emendas constitucionais 30/00 e 62/09 foram editadas com a justificativa de que, diante do cenário de inadimplemento generalizado de vários entes políticos no pagamento de precatórios, a quitação integral do estoque de precatórios

inadimplidos era impossível de ser realizada, sob pena de o ente político deixar de cumprir outras obrigações de natureza constitucional (aplicação de recursos em saúde e educação, pagamento de servidores públicos, etc.).

Logo, os mecanismos de parcelamento e de dilação de prazos de pagamento dos precatórios foram apresentados como o caminho para que *pudesse ser atingida a finalidade de equacionar, ainda de que de forma paulatina, o saldo devedor de precatórios*. Esta é, portanto, a finalidade alegadamente perseguida pelo constituinte derivado e que justificaria a restrição aos direitos fundamentais dos titulares de precatórios. Resta saber, portanto, se tais restrições obedeceram à lógica da proporcionalidade.

A primeira dimensão da proporcionalidade é conhecida como o subprincípio da idoneidade ou adequação. Significa que o fim almejado pelo legislador (no caso, o equacionamento das dívidas com precatórios) que editou a norma restritiva de direito não seja constitucionalmente vedado e que seja instrumentalmente adequado para atingir o fim buscado.

Apesar de algumas vozes discordantes, prevalece na doutrina a idéia de que a idoneidade deve ser analisada a partir de uma “concepção débil”, ou seja, a medida legislativa que promove a restrição do direito fundamental será considerada idônea se contribuir de alguma forma para o atendimento do fim almejado, *ainda que o fim seja implementado apenas de forma parcial*. Trata-se de noção que deságua em uma faceta negativa do supríncipio da idoneidade, no sentido de que o Judiciário só pode julgar inidôneos meios que se relevem completamente inócuos para o atingimento do fim almejado pelo legislador.

As emendas constitucionais 30 e 62 foram editadas com a finalidade de buscar a resolução do problema relativo à falta de pagamento de precatórios por alguns entes da federação. O parcelamento em dez anos regulado pela EC 30/00 e o “regime especial” instituído pela EC 62/09 (pagamento gradativo de acordo com depósitos de percentuais da receita corrente líquida) contribuem para o atingimento do fim preconizado? A resposta parece ser afirmativa. Diante do cenário inusitado de descumprimento generalizado dos precatórios, nos quais os entes públicos simplesmente deixavam de pagar *qualquer valor* referente a tais dívidas, as providências ventiladas pelo constituinte derivado procuram assegurar que as dívidas dos entes públicos sejam quitadas, ainda que de *forma gradativa*.

No que se refere à segunda dimensão da proporcionalidade, que é o subprincípio da necessidade, cumpre verificar se as medidas adotadas pelas emendas constitucionais configuraram a forma menos lesiva aos direitos fundamentais que seria apta a atingir o fim colimado. Como destaca a doutrina, o referido exame exige que o intérprete aponte meios alternativos para atingir a finalidade perseguida pela lei restritiva que sejam dotados de idoneidade equivalente ou superior daqueles efetivamente empregados pelo legislador da norma restritiva e que sejam ao mesmo tempo menos onerosos e lesivos aos direitos fundamentais atingidos.³²⁶

Aqui também é preciso assegurar margem de discricionariedade razoável ao legislador democrático (especialmente, no caso de emendas constitucionais, aprovadas por maiorias qualificadas), pois será sempre possível imaginar variados meios capazes de atingir o fim colimado. Em atenção ao princípio democrático, a lógica que deve imperar, também nesse caso, é baseada em juízo de evidência, de modo que invalidade da emenda constitucional só poderá ser reconhecida quando for possível vislumbrar meios manifestamente menos onerosos aos direitos fundamentais do que aqueles adotados pelo Legislador.³²⁷

No caso dos precatórios inadimplidos, a questão demanda ainda mais cautela no que se refere ao exame de necessidade, visto que se está diante de um problema em que a finalidade perseguida pela lei restritiva dos direitos fundamentais (pagamento do estoque de dívidas pretéritas) somente será atingida plenamente mediante a existência de recursos financeiros públicos disponíveis.

Em resumo, diante da existência de valor considerável de dívidas inadimplidas, o constituinte derivado optou por utilizar os meios mais costumeiros que são usados pelos devedores comuns para suportar o pagamento de dívidas: alongamento do prazo, parcelamento, e, no caso da EC 62/09, até a negociação direta com o credor para a redução do valor da dívida. Mas não há dúvida de que nesses casos há inegável restrição aos direitos fundamentais dos credores de precatórios. É possível imaginar, nessa hipótese, meios alternativos com idoneidade equivalente ou superior para atingir a mesma finalidade?

³²⁶ PEREIRA, Jane Reis Golçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 340.

³²⁷ SANCHÍS, Luis Prieto. *El juicio de ponderación constitucional*, p. 101.

Em se tratando de finanças públicas, o leque de opções é vasto, pois a obtenção de disponibilidade financeira pelo Estado para saldar dívidas pode ocorrer de variadas formas: emissão de moeda, corte de gastos públicos, aumento de tributos, assunção de novas dívidas, com prazo de amortização alongado, para pagamento imediato de obrigações pretéritas, etc. E é indubitável que, atingida a disponibilidade financeira por intermédio da adoção de uma dessas medidas, capaz de suportar o pagamento dos precatórios, seria possível dizer que tais medidas constituiriam meios alternativos que implicariam em grau de restrição dos direitos fundamentais dos credores de precatórios bem menor do que o verificado por meio das emendas constitucionais promulgadas. Seria lícito concluir, nesta linha, que o subprincípio da necessidade teria sido violado?

Embora a resposta positiva a tal pergunta seja a mais tentadora, não se pode negar que tal posicionamento gera questionamentos de difícil solução. Em um estado democrático, as decisões fundamentais acerca da atividade financeira do Estado (envolvendo questões de receita, despesa e crédito público) devem ser reservadas precipuamente às instâncias políticas eleitas. É evidente que não se trata de seara completamente infensa (como nenhuma outra pode ser) à intervenção judicial. Mas nesse campo, a intervenção judicial que invalide medidas adotadas pelo legislador ao argumento de que haveria medidas menos restritivas aos direitos fundamentais afetados não pode ser a regra.

Aqui não basta que o juiz constitucional aponte medidas alternativas que poderiam solucionar o problema dos precatórios sem atentar para a efetividade e viabilidade das medidas e as conseqüências sistêmicas que tais medidas poderiam gerar, pois é cediço que ambivalência das decisões estatais, especialmente em matéria de finanças públicas, é elemento marcante do estado da sociedade de risco.

Nesta linha, o juiz constitucional poderia invocar o subprincípio da necessidade para apontar que a solução para as dívidas dos precatórios seria a emissão de moeda, meio menos restritivo para os direitos fundamentais dos credores, quando a ciência das finanças e a economia apontam que tal medida alimenta a espiral inflacionária do país, que acaba afetando toda a sociedade? Além disso, a emissão de moeda é privativa da União Federal, de sorte que sequer se poderia cogitar de tal alternativa em relação aos estados e municípios, que são os maiores devedores de precatórios do país.

O juiz constitucional poderia apontar no sentido de que as medidas adotadas pelas emendas constitucionais ofenderiam a proporcionalidade (na dimensão da necessidade), pois a solução menos gravosa aos direitos fundamentais dos credores de precatórios seria o corte de algumas despesas públicas? A pergunta que viria em seguida seria: quais despesas, considerando que a própria Constituição Federal obriga os entes políticos a garantir a aplicação de recursos mínimos em áreas como saúde e educação?

De modo semelhante, se o juiz constitucional cogitasse que o aumento dos tributos seria o meio menos gravoso para os direitos fundamentais dos credores de precatórios, tal afirmativa seria acompanhada de diversos questionamentos difíceis de solução. Haveria espaço, no Brasil atual, para o aumento da carga tributária, considerando que há razoável consenso em torno da idéia de que a tributação possui um limite que, ultrapassado, inviabiliza ou torna muito difícil o desenvolvimento da economia?³²⁸ Que tributos seriam aumentados ou criados?

Hoje é inegável que a carga tributária está concentrada em grande parte no Governo Federal, que também possui exclusividade para o exercício da competência tributária residual (art. 154, I, CF). Mas a União Federal não se encontra na situação de insolvência com os precatórios, pois tal realidade atinge apenas alguns estados e municípios. Os estados da federação são os maiores devedores de precatórios, mas seu principal imposto de relevância arrecadatória – o ICMS – sofre diversas restrições estabelecidas na própria Constituição Federal e em leis complementares, de forma que há muito pouco espaço concebível para a utilização de tal tributo com a finalidade de aumento de arrecadação.

E que dizer da alternativa do crédito público? Isto é, se o juiz constitucional cogitasse que o meio menos gravoso para os direitos fundamentais dos credores de precatórios seria a contratação de operações de crédito ou a emissão de títulos públicos por parte dos entes políticos devedores? Também nessa hipótese, considerando que estados e municípios são os devedores dos precatórios, cogitar

³²⁸ Marcelo Guerra Martins, defendendo a idéia da menor inibição possível da atividade econômica legal como um dos fundamentos da democracia fiscal, ressalta que o exagero da tributação pode chegar ao ponto de desestimular a continuidade dos negócios legais, de forma que a arrecadação tributária possa cair de forma severa como resultado do aumento da sonegação fiscal, de acordo com a lógica da chamada “curva de Laffer”. MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 232.

de tal alternativa seria problemática, visto que, em matéria de crédito público, estados e municípios precisam observar os rigorosos limites e condições impostos pelo Senado Federal, que recebeu tal atribuição da Constituição Federal.³²⁹

É no terceiro subprincípio da proporcionalidade – a proporcionalidade em sentido estrito - que as restrições aos direitos fundamentais implementadas pelas emendas constitucionais em exame parecem não encontrar justificativa.

Nesta linha, precatório judicial que não é pago em prazo razoável equivale a descumprimento de ordem emanada do Poder Judiciário por parte dos poderes Executivo e Legislativo. Como sabemos, a história política do Brasil é marcada por diversos episódios em que decisões judiciais não tiveram o condão de conter os atos de vontade dos governantes, mesmo em detrimento de direitos fundamentais. O movimento de redemocratização brasileira, marcado pela promulgação do texto constitucional de 1988, foi acompanhado nos últimos anos de uma crescente participação do Poder Judiciário como ator principal do cumprimento das normas constitucionais, especialmente relacionadas aos direitos fundamentais.

Não deixa de ser uma *contradição constrangedora* o fato de que, atualmente no Brasil, uma decisão adotada por meio de *antecipação de tutela* que determine que o Poder Público forneça imediatamente determinado medicamento tenha mais eficácia prática do que determinação constante de título executivo judicial com *decisão transitada em julgado*.

Em um país com o histórico de desrespeito à independência do Judiciário, qualquer medida legislativa (mesmo emenda constitucional) que implique em extrema limitação da eficácia de decisões judiciais precisa ser acompanhada de *justificativas bastante reforçadas* para que se possa concluir a favor de sua legitimidade. Ora, o primeiro fator que se pode exigir de uma medida legislativa para concluir no sentido de sua legitimidade é verificar a *estreita coerência entre seu conteúdo e a justificativa que foi ventilada para sua adoção*. As duas emendas constitucionais em exame não preenchem tal requisito.

Tal circunstância fica evidenciada pela constatação de que as duas emendas constitucionais não se limitaram a dispor apenas acerca dos precatórios inadimplidos

³²⁹ Art. 52, V, VI, VII, VIII, IX. A matéria está tratada atualmente pela Resolução no. 40/2001 do Senado Federal, no que se refere à dívida consolidada e pela Resolução 43/20011, em relação à dívida mobiliária. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) também cuida do tema no art. 30 e seguintes.

na data de suas respectivas promulgações. Foram além, pretendendo regular também a situação dos *precatórios que seriam emitidos no futuro.*

A EC 30/00, que acrescentou o art. 78 ao ADCT, disciplinou que “os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999” seriam pagos de forma parcelada no prazo de dez anos. A EC 62/09, ao acrescentar o art. 97 ao ADCT para instituir o chamado “regime especial” de liquidação dos precatórios, também dispôs que as regras de tal regime não seriam limitadas aos precatórios pendentes de pagamento na publicação da emenda, abrangendo também “os emitidos durante o período de vigência do regime especial instituído por este artigo”.

Ocorre que a justificativa principal que foi alardeada pelo constituinte derivado para a promulgação das duas emendas foi a necessidade de buscar alguma solução que tentasse equacionar o descumprimento das obrigações constantes dos precatórios inadimplidos, diante da impossibilidade material de cumprimento integral destas obrigações, sem prejuízo da preservação de recursos públicos para custear outras despesas públicas relevantes. O que se pretendeu foi estabelecer uma espécie de “estado de emergência orçamentário” no tocante às dívidas com precatórios acumuladas pelos entes públicos ao longo dos anos.

Se tal era o objetivo do Congresso Nacional, como explicar o fato que as emendas pretenderam regular a forma de pagamento dos precatórios futuros? Diante de um cenário de acúmulo de dívidas pretéritas que se tornaram impossíveis de serem adimplidas pelas regras normais do processo orçamentário, a adoção de medidas emergenciais para relativizar algumas regras orçamentárias por determinado período de tempo até poderia ser justificada em tese.

Não se consegue vislumbrar justificativa plausível que possa explicar a tentativa de regular o pagamento de precatórios futuros por regras diversas que não sejam as adotadas pelo procedimento orçamentário regular. Não há justificativa, mas há uma explicação, que por si só torna ilegítimas as emendas em exame: o Legislativo, presumindo que os governantes do futuro também não tratarão a questão dos precatórios com a seriedade que a Constituição impõe ao regular o procedimento previsto no art. 100, desde logo já procura encontrar “soluções” para tais “inconstitucionalidades futuras”.

O raciocínio desenvolvido acima é semelhante ao teor do voto da Ministra Ellen Gracie, por ocasião do julgamento da constitucionalidade da moratória instituída pelo art. 2º da EC 30/00, que acrescentou o art. 76 ao ADCT, na ADIN 2362 (DJ 19/05/2011). Como será destacado abaixo, a maioria do Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade na íntegra do art. 76, abrangendo 1) os precatórios pendentes na data de publicação da emenda constitucional e 2) os precatórios futuros que seriam decorrentes de ações iniciadas até 31 de dezembro de 1999. A Min. Ellen Gracie considerou que, embora não houvesse inconstitucionalidade em relação ao parcelamento dos precatórios pendentes (considerando o cenário de acúmulo de dívidas verificadas na data de promulgação da emenda), não obedecia ao princípio da proporcionalidade a aplicação do regime aos precatórios futuros.³³⁰

Ainda no âmbito da proporcionalidade em sentido estrito, há outros fatores que militam no sentido de que as restrições aos direitos fundamentais dos credores dos precatórios e a relativização da eficácia da decisão judicial não são compensadas pelos eventuais benefícios que as emendas constitucionais poderiam significar. O dado histórico de como a matéria está sendo regulada desde a promulgação da Constituição de 1988 precisa contribuir para a decisão acerca da inexistência de proporcionalidade em sentido estrito. E a sequência dos fatos releva que sucessivos parcelamentos não foram capazes de resolver o problema do estoque de dívidas de precatórios.

De fato, não se pode esquecer que o texto constitucional originário de 1988 já havia previsto, no art. 33 do ADCT, a possibilidade do parcelamento em oito anos dos precatórios pendentes na data de promulgação da Constituição, possibilitando ainda a emissão de títulos da dívida pública com tal escopo.³³¹ Em 1996, o Senado

³³⁰ Vale mencionar trecho do voto: “É que esta solução, como visto, tem o intuito de dar resposta ao **atual e concreto** desequilíbrio financeiro-orçamentário dos entes públicos devedores, levados em consideração a grande monta pecuniária representada pelos precatórios já expedidos e ainda não pagos pelo Estado genericamente considerado. Fora disso, esta carta branca, de uso eventual e futuro, conferida aos entes públicos, apenas traduz regra que traz maior conveniência ou comodidade ao Estado, que terá, se e quando definitivamente condenado, nas ações iniciais ajuizadas até o final de 1999, a facilidade do pagamento parcelado dos respectivos precatórios.” Grifo original

³³¹ “Art. 33. Ressalvados os créditos de natureza alimentar, o valor dos precatórios judiciais pendentes de pagamento na data da promulgação da Constituição, incluído o remanescente de juros e correção monetária, poderá ser pago em moeda corrente, com atualização, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de oito anos, a partir de 1º de julho de 1989, por decisão editada pelo Poder Executivo até cento e oitenta dias da promulgação da Constituição. Parágrafo

Federal instalou Comissão Parlamentar de Inquérito destinada a apurar irregularidades relacionadas à autorização, emissão e negociação de títulos públicos, estaduais e municipais, emitidos para o suposto pagamento de precatórios. O Relatório Final da CPI, de 1997, apontou que houve hipóteses em que falso precatórios foram instituídos com o propósito de permitir a emissão de títulos públicos (DOU de 27/08/97).

Em 2000, sobreveio a EC 30/00, possibilitando o parcelamento dos precatórios em dez anos, tendo sido apresentada, na época, como a solução possível para equacionar o grave problema. Ora, uma das provas mais contundentes da ineficácia do modelo de dilação de prazo para pagamento da dívida dos entes federativos é a própria promulgação da EC 62/09, que só foi editada, obviamente, porque o problema persistiu mesmo após a EC 30/00.

Diante desses dados históricos, fica muito difícil sustentar que as severas restrições que foram impostas pelas emendas constitucionais a direitos fundamentais e ao conteúdo mínimo da noção de separação de poderes possam ser justificadas, em um juízo de custo-benefício, em prol de medidas que, embora teoricamente poderiam contribuir para a solução paulatina do problema, mostraram-se na prática politicamente ineficazes ao longo de duas décadas.³³²

único. Poderão as entidades devedoras, para o cumprimento do disposto neste artigo, emitir, em cada ano, no exato montante do dispêndio, títulos de dívida pública não computáveis para efeito do limite global de endividamento.”

³³² OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 600: “Muitos precatórios que não foram pagos no escalonamento de dívidas feito pelo art. 33 do ADCT, passaram pela EC 30 (tempo em que promulgada também a EC 62/2009) e até agora não foram quitados. Não foram pagos nem aqueles precatórios, nem parte dos emitidos na década retrasada. Esse precedente demonstra claramente qual o prognóstico verdadeiro para o novo parcelamento de dívidas judiciais.” SCAFF, Fernando Facury; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas. A dívida pública com precatórios após 10 anos da LRF ou como a Resolução 40/2001 do Senado caloteou a república. In: *Lei de responsabilidade fiscal: 10 anos de vigência, questões atuais*. CONTI, José Maurício e SCAFF, Fernando Facury (org.). Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 72: “Ora, se até hoje, em pleno ano de 2010, após a recente promulgação de outra EC que trata de reparcelamento de precatórios (EC 62), ainda existem valores pendentes de pagamento anteriores a 05.05.2000, é porque as normas que trataram do tema (inclusive a EC 30/2000) não produziram os efeitos positivos buscados. A inadimplência pré-EC 30/2000 permanece. E com isso perdem os credores judiciais do Poder Público, pois não recebem os valores que a Justiça lhes atribuiu; e perde o Poder Judiciário, que vê suas decisões achincalhadas pela inadimplência permanente.”

Não se pode ainda ignorar os graves reflexos econômicos que a consolidação, ao longo dos anos, desse sistema de falta de seriedade no tratamento dos precatórios podem ocasionar.³³³

A constitucionalidade da EC 30/00 foi questionada por meio da ADIN 2362, proposta em 2000 e que teve o julgamento da medida cautelar respectiva concluído recentemente pelo Pleno do STF, em acórdão publicado no DJ de 19/05/2011. Por maioria, foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 2º da EC 30/00, que acrescentou o art. 78 ao ADCT, estipulando o parcelamento dos precatórios em dez anos.

A maioria vencedora foi inicialmente formada pelo Ministro Néri da Silveira, relator originário do feito. Em seu voto, o Ministro ressaltou que a EC 30/00, ao pretender dispor acerca da forma de pagamento dos precatórios pendentes na data de promulgação da emenda constitucional, teria ofendido a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV, da CF, pois violou o disposto no art. 5º, XXXVI, que assegura a proteção do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. Considerou o Ministro que a Emenda Constitucional teria retirado parcela significativa da eficácia da decisão judicial transitada em julgado, bem como maculado o direito do credor do precatório expedido de ver satisfeita de forma integral a obrigação no prazo estipulado no art. 100 da CF, ou seja, até o final do exercício financeiro seguinte à data da expedição do precatório. Teria ocorrido ainda ofensa à independência do Poder Judiciário, especialmente da prerrogativa de fazer cumprir efetivamente suas decisões.

No que se refere aos precatórios resultantes de “ações judiciais iniciadas até 31 de dezembro de 1999”, considerou o Ministro Néri da Silveira que não se poderia falar no caso em ofensa a situação jurídica definitivamente constituída ou violação da coisa julgada, pois o precatório não teria ainda sido expedido na data da

³³³ “Em relação à estrutura de incentivos, as piores coisas que se podem apresentar para o mercado são: 1) descumprimento das regras; 2) quebras de contrato; 3) incerteza normativa. Se o próprio Estado não cumpre as decisões judiciais, ninguém vai sentir-se seguro contratando. Isso explica, em parte, por que o Estado precisa pagar preços mais elevados para adquirir os produtos e os serviços de que necessita. As empresas, quando transacionam com o Estado, embutem no preço o risco da inadimplência. Explica também, pelo menos em parte, o porquê de termos taxas de juros tão elevadas. Se o Estado, que é o maior tomador de crédito no mercado financeiro nacional, precisa pagar altas taxas de juros (porque os agentes temem a inadimplência e temem ainda mais os precatórios), os demais tomadores (consumidores, por exemplo), para concorrer aos créditos disponíveis, acabam precisando também pagar altas taxas de juros.” (FLORENZANO, Vincenzo Demetrio. A emenda constitucional n. 30, de 13.9.200, sob a perspectiva da análise econômica do direito. In: *Precatórios: problemas e soluções*. Orlando Vaz (coord.) Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 232)

promulgação da EC 30/00. Em relação a tais precatórios, considerou o Ministro que teria havido violação do princípio da isonomia, visto que não haveria motivo legítimo para a criação de regimes distintos de pagamento de precatórios com base no critério da data de ajuizamento da ação judicial.

A posição adotada pelo Ministro Néri da Silveira foi acompanhada, com fulcro em argumentos semelhantes, pelos ministros Cezar Peluso, Ayres Britto, Carmen Lúcia, Marco Aurélio e Celso de Mello. A ministra Ellen Gracie divergiu parcialmente, para reconhecer a inconstitucionalidade apenas da expressão “*ações judiciais iniciadas até 31 de dezembro de 1999*”, contida no art. 78 do ADCT (acrescentado pelo art. 2º da EC 30/00). Os ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski e Dias Toffoli votaram no sentido de indeferir a medida cautelar.

No que se refere à EC 62/09, logo após a promulgação, foram propostas diversas ADINs (4357, 4372, 4400 e 4425) questionando sua constitucionalidade. Em junho de 2011, o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento conjunto de tais medidas. O Informativo 643 do STF, de outubro de 2011, noticiou o voto do Relator dos feitos, Ministro Ayres Britto, que reconheceu a inconstitucionalidade da emenda constitucional. Especialmente no que se refere ao denominado “regime especial” de pagamento, o Ministro considerou que “*os preceitos impugnados subverteriam os valores do Estado de Direito, do devido processo legal, do livre e eficaz acesso ao Poder Judiciário e da razoável duração do processo. Frisou que esses artigos ampliariam, por mais 15 anos, o cumprimento de sentenças judiciais com trânsito em julgado e desfavoráveis ao Poder Público, cujo prazo já teria sido, outrora, prorrogado por 10 anos pela Emenda Constitucional 30/2000.*”

Ademais, o voto do Ministro observou que “*na maioria dos entes federados, não faltaria dinheiro para o adimplemento dos precatórios, mas sim compromisso dos governantes quanto ao cumprimento de decisões judiciais. Nesse contexto, observou que o pagamento de precatórios não se contraporía, de forma inconciliável, à prestação de serviços públicos. Além disso, arrematou que configuraria atentado à razoabilidade e à proporcionalidade impor aos credores a sobrecarga de novo alongamento temporal do perfil das dívidas estatais em causa, inclusive mediante leilões, deságios e outros embaraços.*” Após o voto do Ministro Ayres Britto, pediu vista o Min. Luiz Fux.

Por fim, cabe perguntar se, considerando as críticas atuais da filosofia política à legitimidade do exercício de controle judicial de constitucionalidade das leis, a decisão do STF de invalidar as moratórias constitucionais, com base na ofensa a cláusulas pétreas financeiras, manteria o tribunal na situação de neutralidade política.

Como destaca Konrad Hesse, a adoção de um modelo de constituição que consagra limites ao poder de reforma constitucional significa que as correntes políticas que debatem suas idéias na seara legislativa, representando a noção de soberania popular, encontram limites nas decisões fundamentais que o próprio constituinte optou por resguardar da possibilidade de mudanças. Neste sentido, é possível dizer que o núcleo imodificável da constituição possui primazia sobre a soberania popular.³³⁴

A Constituição não deve pretender, como destaca Sanchís, regular de forma exhaustiva toda a vida social, o que seria prejudicial ao próprio ideal democrático, mas também não pode ser vista como simples repositório de limites procedimentais. Representa, no mínimo, um projeto, em que cabem diversos programas, mas não todos.³³⁵ E o papel do Tribunal Constitucional não é propriamente investigar qual a solução mais adequada que o legislador deveria adotar a partir da construção dos preceitos constitucionais e sim bloquear as soluções legislativas que se apresentem manifestamente contrárias aos princípios constitucionais, o que faz lembrar a célebre recomendação de J. B. Thayer em estudo de 1893.³³⁶ A diferença entre tais atitudes é manifesta e produz conseqüências de relevância no que se refere à proteção da discricionariedade do Legislativo.

O caso em análise parece ser perfeitamente aplicável a tais noções presente. O STF, ao reconhecer a inconstitucionalidade das moratórias constitucionais em matéria de precatórios, não está construindo uma solução alternativa daquela adotada pelo Congresso Nacional para o grave problema da dívida e a impondo como única solução compatível com a Constituição.

³³⁴ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991, p. 28.

³³⁵ SANCHÍS, Luis Prieto. *El juicio de ponderación constitucional*, p. 110.

³³⁶ O estudo referido por Sanchís de J. B. Thayer é o conhecido trabalho, "The Origin and Scope of the American Doctrine of Constitutional Law".

Seria verdadeiramente teratológico que o STF reconhecesse a inconstitucionalidade das emendas e determinasse o imediato pagamento de todas as dívidas com precatórios de todos os entes do país no prazo de alguns dias a partir da publicação do acórdão. O que se pode esperar do STF é a declaração de que a alternativa articulada nas emendas constitucionais é manifestamente contrária a preceitos constitucionais fundamentais e não pode ser aceita, pois não atende ao princípio da proporcionalidade em matéria de direitos fundamentais, assim como viola a separação de poderes.

Em resumo, o STF não dá a solução ao problema, que deve ser equacionado pelas instâncias democráticas. Apenas reconhece que o primeiro caminho adotado pelo Legislativo não pode ser aceito e que novas alternativas devem ser construídas no espaço político democrático.

O reconhecimento da inconstitucionalidade das emendas constitucionais em exame pode ainda ser fundamentado pelo entendimento tradicional de que o Poder Judiciário seria o mais adequado para a proteção dos direitos fundamentais em face das maiorias políticas conjunturais. A noção principal que permeia tal raciocínio é a de que somente uma instituição externa ao processo político ordinário teria possibilidade de garantir a proteção dos direitos fundamentais contra os excessos de tal processo.

A obra de Ronald Dworkin é exemplo emblemático de tal doutrina. Dworkin rejeita a noção de que a democracia deve ser compreendida apenas em razão da premissa majoritária, ou seja, a premissa de que as decisões políticas a serem respeitadas devem ser as adotadas pela maioria dos cidadãos. O filósofo norte-americano defende uma concepção de democracia que chamou de “concepção constitucional de democracia”, pela qual as decisões coletivas sejam tomadas por instituições políticas que dediquem a todos os membros da comunidade, enquanto indivíduos, a mesma consideração e respeito.³³⁷

Dworkin admite que as decisões coletivas de rotina possam ser adotadas por agentes políticos escolhidos em eleições populares, mas seu conceito de democracia não se opõe a que, em determinadas ocasiões especiais, sejam empregados procedimentos não-majoritários, que se revelem mais eficazes para a

³³⁷ *Ibid.*, p. 26.

proteção dos direitos fundamentais necessários à promoção do postulado da igual consideração e respeito.³³⁸

Com base nessas premissas, Dworkin rejeita as críticas de que a supremacia judicial decorrente do controle da constitucionalidade das leis seria antidemocrática, pois, pelo menos em relação a questões ligadas à proteção de direitos fundamentais que promovessem igual consideração e respeito a todos os cidadãos, o Judiciário seria mais adequado para tutelar esses valores do que o Legislativo, e, desta forma, seria competente para invalidar decisões adotadas pelas maiorias eventuais que rompessem com o defendido conceito constitucional de democracia.³³⁹

Até mesmo com base em teorias da jurisdição constitucional que defendem um papel bastante restritivo do Judiciário no controle de normas emanadas do Legislativo, seria possível justificar a invalidade das emendas constitucionais em exame. Nesta linha, mesmo a teoria da jurisdição constitucional de John Hart Ely,³⁴⁰ cuja obra exerceu e continua exercendo enorme influência na discussão do tema da legitimidade da *judicial review*, poderia ser utilizada.

Em breve síntese, a teoria de Ely preconiza que, a partir da leitura da Constituição norte-americana, que traz em sua maioria regras de procedimentos e não escolhas substantivas, não é papel da jurisdição constitucional decidir acerca de valores substantivos, o que deve ser deixado para a apreciação dos órgãos democráticos. O exercício pleno da *judicial review* somente é justificado com o escopo de proteger e assegurar a plena participação das pessoas nos processos de deliberação democrática, especialmente a das minorias não representadas no espaço político majoritário.

Na teoria de Ely, seria possível dizer que os canais deliberativos na seara democrática para a decisão acerca do problema estão claramente obstruídos e os

³³⁸ *Ibid.*, p. 92. A propósito, comenta Will Kymlicka: “A sugestão de Dworkin é a de que a idéia de que cada pessoa tem importância igual está na essência de todas as teorias políticas plausíveis” (KYMICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 7).

³³⁹ “Ronald Dworkin objetiva demonstrar que as questões morais impostas pelas cláusulas constitucionais são mais bem resolvidas quando retiradas da política e transferidas para a corte judicial, cujas decisões são fundadas em princípios e não pelo critério da maioria política de ocasião” (STAMATO, Bianca. *Jurisdição constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 136).

³⁴⁰ ELY, John Hart. *Democracy and distrust: a theory of judicial review*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1980, p. 70-72.

detentores de precatórios poderiam ser encarados como *verdadeira minoria que não encontra espaço no seio político*.

O Poder Executivo dos entes da federação devedores dos precatórios são os mais interessados em que o tema permaneça sendo tratado com a pouca responsabilidade verificada. Inexiste ainda qualquer disposição da esmagadora maioria parlamentar (seja dos Legislativos locais ou do Congresso Nacional) de buscar uma solução razoável para tal dívida, pois despesas com precatórios não são populares. Nem se pode dizer que a posição em relação a dívidas dos precatórios envolve contornos de cunho político-ideológico, pois a cultura do inadimplemento imperou e ainda impera em estados e municípios da federação que são ou foram governados por diferentes partidos políticos.

Declarar a inconstitucionalidade das emendas em exame significa assegurar a observância do que John Rawls denominou elementos constitucionais essenciais. A forma encontrada para o constituinte derivado para disciplinar o tema do precatório consegue violar ao mesmo tempo as duas categorias de elementos constitucionais mencionadas por Rawls: a) viola a estrutura geral do Estado ao retirar de um dos poderes – o Judiciário – a prerrogativa fundamental de produzir decisões realmente eficazes; b) viola os “direitos e liberdades fundamentais e iguais de cidadania que as maiorias legislativas devem respeitar”, inclusive a garantia do império da lei.³⁴¹

Como destaca Rawls, diante de mudanças constitucionais, muitas vezes será papel da corte constitucional obrigar que as instâncias políticas a adotar uma forma baseada em princípios, para tratar valores constitucionais de acordo com os parâmetros da razão pública, o que possui o efeito pedagógico de que a discussão pública seja mais do que simples disputa por poder ou cargos. Isso educa o cidadão para o uso da razão pública.³⁴²

Outro ponto que legitima a atuação do STF de invalidar as moratórias instituídas pelas emendas constitucionais é ligado ao tema do federalismo fiscal brasileiro. Como sabemos, a União Federal não está inadimplente com os precatórios de sua responsabilidade. Trata-se de fenômeno que atinge somente alguns Estados e Municípios. A circunstância de que são os Estados os principais

³⁴¹ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000, p. 277.

³⁴² Ibid. p. 290.

devedores de precatórios não é mera coincidência e decorre de uma série de acontecimentos ocorridos nos últimos anos que debilitaram as finanças estaduais e municipais e que tiveram participação da União Federal.³⁴³

Não se quer, é claro, retirar de forma alguma a *significativa parcela de responsabilidade que os próprios governos estaduais e municipais tiveram no quadro atual* em razão de notórios abusos ocorridos no passado. E a prova mais contundente dessa constatação é o fato de que o fenômeno não atinge a todos os estados e municípios de maneira uniforme, havendo hipóteses de municípios e estados que estão regulares com o adimplemento de seus precatórios. Trata-se de circunstância importante e que *deve obrigatoriamente* ser levada em conta na hipótese de o Congresso Nacional precisar voltar a regular o tema (após a declaração de inconstitucionalidade das emendas constitucionais em exame). Se a nova solução construída no seio político importar na participação de recursos da União Federal para o pagamento do gigantesco passivo de precatórios de alguns estados e municípios, *é essencial que tal medida não traga ônus para os entes políticos que estão em dia com o pagamento de precatórios, sob pena de prejudicar o ente político que agiu com responsabilidade.*

O fato objetivo, contudo, é que diante do cenário atual de verdadeira *calamidade orçamentária* formado pelas dívidas de precatórios de alguns estados e municípios, não se pode esperar que a União Federal adote uma postura passiva, como se o problema não fosse de seu interesse. Por todos os motivos que já foram expostos, a falta de pagamento de precatórios pelos entes públicos é questão que envolve elementos fundamentais do estado de direito, como o respeito às decisões judiciais e à independência do Poder Judiciário, bem como o atendimento e garantia de direitos fundamentais. E diante do modelo atual de centralidade normativa e de recursos de nosso federalismo fiscal atual,³⁴⁴ fica muito difícil imaginar alguma possibilidade de êxito na questão relativa aos precatórios inadimplidos sem que ocorra a participação efetiva da União Federal, inclusive com recursos financeiros, para buscar construir a solução do problema.

³⁴³ BARROSO, Luís Roberto. Parecer no. 01/2009. Sentido e alcance do parágrafo único do art. 160 da Constituição: parâmetros para a retenção de receitas estaduais pela União Federal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 64, 2010.

³⁴⁴ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 184.

Vale notar que a própria EC 62/09, na parte em que modifica o art. 100 da CFRB, já sinaliza a favor de tal possibilidade, ao acrescentar o parágrafo dezesseis, estabelecendo que *“a seu critério exclusivo e na forma de lei, a União poderá assumir débitos, oriundos de precatórios, de Estados, Distrito Federal e Municípios, refinanciando-os diretamente.”*

Deve-se ainda afastar a alegação de que a declaração de inconstitucionalidade das moratórias constitucionais instituídas pela EC 30/00 e EC 62/09 para o problema dos precatórios produziria conseqüências desastrosas, pois o tema ficaria sem regra e os credores dos precatórios ficariam em situação ainda pior do que a que se encontram hoje. Não é isso que ocorrerá. Declarada a inconstitucionalidade, sua conseqüência não será por óbvio a obrigação de que todos os entes devedores paguem seus precatórios em “48 horas”, o que seria impossível. O caos representado pela inadimplência generalizada dos precatórios que já havia antes da EC 62/09 continuará, e o Legislativo e Executivo terão que construir novas soluções que possam buscar resolver de forma criteriosa e responsável tal questão, por intermédio do procedimento constitucional destinado a tal fim: o processo orçamentário.

Os argumentos de ordem prática levantados pelas Fazendas Públicas devedoras, de que os recursos são escassos e que é preciso assegurar a garantia de recursos para outras áreas essenciais como saúde e educação não convencem. Não se nega tal realidade. Ocorre que o Estado moderno e a CF instituiu o sistema de finanças públicas, permeado pela noção do planejamento, criando três leis orçamentárias (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual) justamente para lidar com as difíceis escolhas envolvendo os temas financeiros.

É claro que o processo orçamentário é dotado de complexidade, sujeito a inúmeros equívocos, mas ainda não conseguimos inventar na modernidade nenhum instrumento que atenda melhor a finalidade de compor os diversos fatores envolvendo as questões financeiras estatais.

Se mesmo na hipótese de guerra externa (talvez a situação que mais possa fugir à normalidade), a própria Constituição criou mecanismos próprios para atender essas emergências (empréstimos compulsórios – art. 148, I e impostos extraordinários - art. 154, II, CF), ou seja, se mesmo na hipótese de guerra externa a

CF não abriu mão do procedimento orçamentário, por qual razão seria admissível que emenda constitucional pudesse, no tema dos precatórios, ladear os pilares do Estado Orçamentário?

Não se nega a gravidade do problema financeiro formado pelo monumental saldo de precatórios inadimplidos. Em qual campo da atividade financeira do Estado – despesa, receita e crédito – poderia estar a solução? Talvez na combinação racional de medidas nos três campos, por meio de estratégia a ser construída no espaço político.³⁴⁵ Todavia, como o corte de despesas públicas é sempre problemático em face das imensas obrigações que nosso modelo estatal possui e o aumento da receita por meio de elevação da carga tributária seja difícil, vale fazer uma reflexão acerca da possibilidade de utilização do crédito público para contribuir no sentido da solução do problema.

Nesse campo, o art. 167, III, da CF estabelece a chamada “regra de ouro”, pela qual, de ordinário, os recursos provenientes de operações de crédito devem ser utilizados para o custeio de despesas de capital.³⁴⁶ O princípio ético que inspira tal preceito é o da equidade das gerações.³⁴⁷ A idéia básica consiste em que os recursos captados pelo Estado por meio de empréstimos, como significam onerar também as gerações futuras que arcarão com serviços da dívida respectivos, precisam gerar benefícios que possam ser usufruídos não apenas pelos membros

³⁴⁵ São diversas as soluções que foram ventiladas ao longo dos últimos anos para buscar a solução do grave problema dos precatórios em mora. Evidentemente, não há espaço no presente trabalho para examinar todas estas soluções. De forma exemplificativa, podemos mencionar a proposta ventilada pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), denominada “Precatórios: uma solução definitiva”, divulgada em novembro de 2009. A solução ventilada contaria com a participação da União Federal na qualidade de “fiadora” de uma grande reestruturação das dívidas, onde os papéis dos precatórios seriam trocados voluntariamente pelos credores por títulos de dívida negociáveis no mercado financeiro, com vencimento para 20 ou 30 anos, de forma que estados e municípios devedores teriam tal prazo longo para pagamento do principal e juros reduzidos. Disponível em www.fiesp.com.br/deconcoic/.../precatório_para_internet_12_11_2009.pdf. Acesso em 20 de julho de 2011.

³⁴⁶ “Art. 167. São vedados: III - a *realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital*, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.”

³⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 309: “Mas é inegável que o endividamento excessivo repercute sobre o futuro, transferindo a carga fiscal para outra geração, motivo por que o art. 167, III, limitou, em homenagem à equidade, os empréstimos ao montante das despesas de capital, que também são realizadas com vista ao futuro.”

atuais, mas também pela geração futura.³⁴⁸ Em geral, o exemplo que se dá para exemplificar tal princípio é o de que seria legítimo o Estado contrair empréstimos para a construção de grandiosa obra pública que vai significar melhoria direta da qualidade de vida da atual e das futuras gerações (por exemplo, intervenções em matéria de saneamento básico).

Partindo desse raciocínio, seria legítimo utilizar o crédito público como principal solução para o enorme passivo de estados e municípios com precatórios? Em uma primeira abordagem, a resposta poderia ser negativa, pois se estaria onerando gerações futuras pelos erros e abusos cometidos por administrações ineficientes do passado. Todavia, em exame mais profundo, é possível justificar até mesmo pela via da ética a legitimidade desse caminho. Por tudo o que já se expôs até o momento, o inadimplemento de precatórios judiciais não é uma questão puramente financeira, pois toca questões constitucionais essenciais, como a separação de poderes, o respeito às decisões judiciais e direitos fundamentais.

Nessa ótica, a utilização de recursos provenientes do crédito público nos parece plenamente justificável, mesmo à luz do princípio da equidade entre as gerações, visto que o que se estará garantindo é, em última análise, a observância e a perenidade desses elementos constitucionais essenciais. E dessa forma, seria possível apresentar, ao integrante da geração futura, o justo motivo pelo qual parcela dos recursos arrecadados pelo Governo Federal estaria sendo destinada ao pagamento de encargos da dívida pública originados do pagamento de precatórios pretéritos: “trata-se do preço que nós, no passado, precisamos pagar, para que elementos basilares do estado de direito não fossem corroídos”, poderia dizer um integrante da geração anterior ao jovem interlocutor.

E assim, da mesma forma que uma obra de saneamento básico feita com recursos de crédito público é justificável para assegurar a saúde física das gerações futuras, a utilização do crédito público como alternativa que possa ajudar a equacionar a grave questão dos precatórios inadimplidos seria justificável para

³⁴⁸ John Rawls já destacava a importância da questão da justiça entre as gerações e o compromisso da geração atual de defender e promover as instituições justas: “A geração atual não pode fazer o que bem entender, mas é obrigada, por princípios que seriam escolhidos na posição original, a definir a justiça entre as pessoas que vivem em épocas diferentes. Além disso, os homens têm o dever natural de defender e promover o crescimento das instituições justas, e para isso a melhoria da civilização até um certo nível é exigida.” *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 314.

garantir a higidez de elementos nucleares para a “saúde” do estado de direito brasileiro.

5.3 Imunidade das exportações como cláusula pétrea tributária

Há muito tempo prevalece amplamente no comércio internacional o princípio do país de destino, segundo o qual a tributação deve ser deixada para o país onde os bens serão consumidos. Logo, as exportações sofrem desonerações tributárias, mas nas importações deve haver incidência do imposto compensatório capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao preço da mercadoria nacional. Desta forma, a incidência de impostos na importação detém uma função equalizadora, vinculada à última etapa da circulação internacional da mercadoria, como destaca com propriedade Adilson Rodrigues Pires.³⁴⁹

A desoneração tributária das exportações é especialmente importante em países como o Brasil, que concentram a maior parte de sua tributação nos impostos sobre o consumo.³⁵⁰ O fenômeno da progressiva globalização dos mercados torna inviável a possibilidade de os países tributarem suas exportações, de forma que é regra praticamente universal a eliminação integral do ônus tributário que possa afetar a competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional.

Aliomar Baleeiro já aduzia ser muito antiga a constatação de que a tributação da exportação seria “irracional e antieconômica”, de modo que “*desenvolvimento e industrialização dificilmente se conciliariam com impostos internos que*

³⁴⁹ PIRES, Adilson Rodrigues: Não Discriminação. In: Ricardo Lobo Torres, Eduardo Takemi Kataoka, Flavio Galdino. (Org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 874. No mesmo sentido, DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional no. 42/03. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 339/355, p. 348.

³⁵⁰ Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além: “Quando os tributos indiretos representam, basicamente, impostos sobre o valor adicionado, a competição entre os produtos de um país A e de outro B tende a ser feita em bases tributáveis similares, no sentido de que cada país taxa os produtos importados assim como os nacionais, ao mesmo tempo que desonera as exportações do peso desses tributos. Em contraste com isso, quando um país tem, como o Brasil, uma estrutura tributária com forte presença de impostos cumulativos, não passíveis de desoneração plena, ele sofre um duplo problema, ao fabricar bens cujo preço está “inchado” por esses tributos, contrariamente ao que ocorre nos demais países. Primeiro, o produto nacional torna-se caro em face do similar importado. E segundo, esse mesmo produto, no mercado externo, enfrenta a concorrência de produtos sem essa carga tributária – em outras palavras, o país taxa as suas exportações.”. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 265.

sobrecarregam os preços dos produtos industrializados nos mercados internacionais disputados por nações já desenvolvidas".³⁵¹

Baleeiro já indicava que o STF rechaçou o argumento levantado por alguns Estados de que, de acordo com o art. 24, §5º da CF de 67, os produtos industrializados e outros (os não industrializados) deveriam ser definidos por lei. Em relação aos produtos industrializados, a imunidade era objetiva e não dependia de regulamentação. A lei somente seria exigida para assegurar a não-incidência em relação aos outros produtos. O raciocínio foi consagrado na Súmula 536 do Tribunal.

Misabel Derzi, em nota de atualização à obra³⁵² do mestre da UERJ, destaca que o Ministro Aliomar Baleeiro liderou diversos julgados no STF defendendo a interpretação de que deveria ser adotado o conceito largo de industrialização, tal como definia o CTN no art. 46 para caracterização do IPI, para reconhecer os produtos que estariam imunes do ICM nas exportações. Em seus votos, Baleeiro deixava evidenciado que a disposição contida na CF de 67/69 fora concebida "*no interesse de incentivar as exportações, armar o país na competição internacional e defender-lhe o equilíbrio do balanço de pagamentos, suporte do esforço nacional para a estabilização da moeda*".³⁵³

O texto original da CF de 1988 estabeleceu a exoneração tributária total apenas em relação ao IPI.³⁵⁴ Em relação ao ICMS, estabeleceu a não-incidência sobre produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar. A LC 87/96 ampliou a imunidade para todos os produtos primários e

³⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, atualização de Misabel Derzi, p. 779/780. Baleeiro menciona representação feita pelo tesoureiro-mor do Erário do Rio de Janeiro, José Caetano Gomes, que endereçou ao Regente (futuro D. João VI) sugerindo a extinção do imposto de exportação: "É um tributo estabelecido contra todos os princípios da Economia Política, e que as nações mais esclarecidas e que conhecem seus verdadeiros interesses não têm; antes animam a exportação com prêmio...Parecerá talvez estranho que o tesoureiro-mor de um Erário, que conhece a grande dívida do Estado, fale em se abolirem impostos: porém, Senhor, quando estes são gravosos e desanimam a indústria, é preciso praticar esse ato, não só de justiça, mas de interesse (Viveiros de Castro, A.O. História tributária do Brasil. In: Revista do Instituto Histórico, t. 78, p.34)

³⁵² *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, atualização de Misabel Derzi, p. 779/780. Também destacando a liderança de Baleeiro no STF acerca do tema: MORAES, José V. Pasquali de. Imunidade de ICMS e IPI nas operações destinadas à exportação. In: *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 154.

³⁵³ RE 70.213, DJ 18/12/1970.

³⁵⁴ Art. 153, §3º, III, CF.

semi-elaborados, o que restou ratificado pela EC 42/03, que reconheceu a ampla imunidade do ICMS.³⁵⁵ A EC 33/01 estabeleceu a imunidade das receitas decorrentes de exportações em relação às contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.³⁵⁶ A EC 3/93 estabeleceu que caberia à Lei Complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior.³⁵⁷

Luís Eduardo Schoueri classifica as imunidades em tela como de natureza técnica, não vislumbrando a proteção de liberdade fundamental como sua justificativa, embora reconheça que a adoção praticamente universal do critério da tributação no destino torne inviável a opção pela tributação por critério diverso.³⁵⁸ Ricardo Lodi Ribeiro expressamente admite a possibilidade de supressão da imunidade de contribuições para as receitas de exportação (art. 149, §2º, I, CF), pois não considera que esteja baseada em direito fundamental e sim em “interesses econômicos conjunturais levados à Constituição em nome de certa estabilidade normativa.”³⁵⁹

Em sentido diverso, Ricardo Lobo Torres sustenta que *tais imunidades encontram ligação com a proteção de direitos fundamentais*, como forma de assegurar plenamente a liberdade de comércio internacional.

O art. 3º da CF estabelece como objetivo fundamental “garantir o desenvolvimento nacional”. Já no art. 4º, que elenca os princípios que regem a relação do Brasil com outros países, estabelece o princípio da “igualdade entre os Estados”. A “busca do pleno emprego” constitui um dos princípios gerais da ordem econômica, elencados no art. 170 da CF.

Pensamos que a conjugação desses dispositivos constitucionais com os dados da realidade do comércio internacional permite o reconhecimento das seguintes conclusões que consagram a imunidade das exportações como cláusula

³⁵⁵ Art. 155, X, “a”, CF.

³⁵⁶ Art. 149, §2º, I, CF.

³⁵⁷ Art. 156, §3º, CF.

³⁵⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 405.

³⁵⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 15.

pétrea: o fomento às exportações constitui uma das formas mais usadas para possibilitar o desenvolvimento nacional, de modo que auxilia diretamente o alcance do objetivo do pleno emprego. Como o princípio do país de destino é utilizado por praticamente todos os países que competem no mercado internacional, o Brasil, para se tornar “igual” aos demais Estados nesse campo, não pode deixar de adotar tal princípio.

A ligação de tal imunidade com os direitos fundamentais tocados pelo atributo da imutabilidade (art. 60, §4º, IV) não se torna difícil de evidenciar se constatarmos que o conceito contemporâneo da liberdade vai muito além de sua dimensão como mera proteção às agressões estatais. O dever de proteção da liberdade impõe também ao Estado que não embarace o desenvolvimento das diversas potencialidades que as pessoas podem desenvolver, incluindo o que Amartya Sen qualificou como *facilidades econômicas*. Estas seriam oportunidades para que as pessoas possam utilizar recursos econômicos para o consumo, produção ou troca, por mecanismos de mercado que permitam a livre circulação de pessoas e produtos na economia.³⁶⁰

Ora, em matéria de comércio exterior, a única possibilidade de o Estado assegurar facilidade econômica que possibilite de modo efetivo e equânime a livre circulação de produtos entre os países é adotar sistema tributário moldado pelo respeito ao princípio do país de destino, de modo que os produtos exportados não sofram a incidência de tributos que inviabilizem a competitividade no mercado externo.³⁶¹

O princípio do país de destino busca evitar distorções na concorrência de forma que a mesma transação de consumo seja tributada uma vez, de modo que as mercadorias estrangeiras tenham o mesmo ônus fiscal que as mercadorias

³⁶⁰ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 136. “Mas o argumento mais imediato em favor da liberdade de transações de mercado baseia-se na importância fundamental da própria liberdade. Temos boas razões para comprar e vender, para trocar e para buscar um tipo de vida que possa prosperar com base nas transações. Negar essa liberdade seria, sem si, uma grande falha da sociedade.”

³⁶¹ RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 283: “Com isso, a Constituição teria criado as condições jurídicas fundamentais para a adoção do desenvolvimento autocentrado, nacional e popular, que, não sendo sinônimo de isolamento e ou autarquização econômica, possibilitaria marchar para um sistema econômico desenvolvido, em que a burguesia local e seu Estado tenham domínio da reprodução da força de trabalho, da centralização do excedente de produção, do mercado e a capacidade de competir no mercado mundial, dos recursos naturais e, enfim, da tecnologia.”

nacionais.³⁶² Neste sentido se pode dizer que o princípio do país de destino (conjugado com o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, configura princípio-chave, ao lado da nação não favorecida, do sistema multilateral do comércio.³⁶³

Ademais, é preciso ressaltar que a desoneração das exportações que embasa a imunidade examinada não se encontra em conflito com as normas da Organização Mundial do Comércio. Não é possível enquadrá-la no conceito de “subsídio”, tal como definido na Rodada Uruguai, como destaca Luís Eduardo Schoueri.³⁶⁴

Alguém poderia aduzir que o raciocínio aqui desenvolvido, para conferir à imunidade das exportações o *status* de cláusula pétrea tributária, também conduziria à necessidade de reconhecimento de que todas as intributabilidades constitucionais relacionadas ao *fomento* da atividade empresarial, na medida em que também contribuem para o desenvolvimento econômico e a criação de empregos, seriam cláusulas pétreas. Nesta linha, a título de exemplo, a não-incidência do ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, assim como a não-incidência do imposto sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (com as exceções constitucionais), também seriam consideradas cláusulas pétreas?

As situações descritas são, a nosso ver, incomparáveis. O reconhecimento da condição de cláusula pétrea da imunidade das exportações ocorre pela configuração atual do comércio internacional que torna *impossível* que mercadorias de qualquer país possam competir no mercado internacional sem a desoneração tributária das exportações. Em outros termos, em matéria de comércio exterior, a observância do princípio do país de destino pelo Brasil (e outros países) *não é simples fator de*

³⁶² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 265.

³⁶³ BEVILACQUA, Lucas. Auxílios do Estado em face da Organização Mundial do Comércio. In: *Direito Tributário Atual*. n. 24. COSTA, Alcides Jorge et al (org.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 332/334, p. 340.

³⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 213: “Merece nota, nos exemplos arrolados acima, que eles cuidam de excluir do conceito de subsídios os casos de restituição de tributos indiretos, ainda que cumulativos e incidentes em etapas anteriores à exportação. Trata-se de autorização de aplicação do princípio do destino, segundo o qual os produtos exportados se tributam apenas no país de destino, isentando-os de tributação na origem.”

fomento, mas elemento condicionante da possibilidade de o país conquistar mercados no exterior.

Já o reconhecimento de intributabilidades pontuais no texto constitucionais, que buscam o fomento da atividade empresarial, tal como a relativa ao ITBI, podem ser consideradas decisões conjunturais que podem ser relativizadas pelas maiorias democráticas de cada momento histórico, pois não dependem, de modo tão direto, da configuração do comércio internacional entre os países, como a hipótese da imunidade das exportações.

É preciso ainda deixar evidenciado que o que se pode reconhecer como cláusula pétrea tributária não é propriamente o afastamento da incidência do imposto A, B ou C, mas o princípio subjacente a tais normas de não-incidência: a impossibilidade de tributação dos produtos destinados à exportação. Logo, as normas de não-incidência pontuais devem ser reconhecidas como manifestações específicas do princípio da imunidade das exportações (este sim cláusula pétrea). *Pode causar surpresa o fato de se defender que normas constitucionais veiculadas por emendas constitucionais poderiam ser consideradas cláusulas pétreas, mas tal constatação guarda coerência com o afirmado anteriormente de que é possível reconhecer como cláusula pétrea mesmo uma norma que não esteja expressamente prevista na Constituição.*

Trata-se de conclusão que guarda coerência com o fato de que cláusulas pétreas precisam ser dotadas do elemento perenidade ou vocação de permanência. Ora, o princípio da imunidade das exportações é dotado desse elemento. Já uma manifestação pontual do princípio – a não-incidência do tributo A - pode ser temporária em virtude da configuração específica do sistema tributário em cada momento. Em outros termos, se ocorrer a reformulação tributária de modo que outros tributos sejam criados em substituição ao tributo A, o princípio da imunidade das exportações exigirá que o constituinte derivado mantenha a desoneração das exportações.

Mas como considerar cláusula pétrea a imunidade das exportações se o próprio texto original de 1988 não atendia plenamente tal princípio? De fato, textualmente, pela dicção de 1988, apenas o IPI e o ICMS (excluídos os semi-elaborados) não incidiriam nas exportações. A não-incidência total do ICMS, do ISS

e das contribuições incidentes sobre as receitas de exportações só vieram por emenda constitucional. Onde estariam as cláusulas pétreas?

Duas soluções podem ser cogitadas. Podemos considerar o critério formal para reconhecer que apenas as não-incidências originárias do texto de 1988 seriam tocadas pelo atributo de cláusula pétrea. Assim, as intributabilidades instituídas por emendas não seriam cláusulas pétreas também pelo critério formal. Outro caminho é considerar que todas as intributabilidades ligadas à exportação, mesmo as que foram inseridas por emendas, não seriam cláusulas pétreas, pois não guardariam relação com a proteção dos direitos de liberdade.

Para quem sustenta que a imunidade das exportações não possui ligação com os direitos fundamentais, parece ser mais coerente sustentar que todas as situações de não-incidência tributária (provenientes do texto original ou por emendas) são passíveis de modificação por emenda constitucional, pois não seriam, por definição, cláusulas pétreas.

Todavia, para os que, na linha do que se defende no presente estudo, entendem existir uma ligação estreita entre a imunidade das exportações e os direitos fundamentais, de modo a considerar que tais imunidades ostentam a condição de cláusulas pétreas, não parece coerente adotar o critério formal para definir que apenas as intributabilidades do texto original de 1988 seriam cláusulas pétreas. Como tal raciocínio está pautado na consideração de que *cláusula pétrea é o princípio subjacente a cada uma daquelas normas que afastam a tributação das exportações* (ou seja, o princípio da tributação no país de destino, adotado por praticamente todos os países do mundo, como único caminho para assegurar a possibilidade de competição dos produtos nacionais no comércio exterior) a circunstância de haver previsão formal da impossibilidade de tributação pelo tributo A ou B, ou mesmo o reconhecimento de que tal norma é do texto original de 1988 ou foi incluída por emenda não se torna relevante.

Por evidente que tal teoria só faz sentido se estivermos filiados ao pensamento de Ricardo Lobo Torres, que considera as normas de imunidade tributária como pré-constitucionais, limitações implícitas ao poder de tributar, impossibilidade de o Estado embaraçar por meio de tributos o pleno exercício dos direitos da liberdade. Assim, a imunidade das exportações representa limitação ao poder de tributar que não depende de consagração expressa nas normas

constitucionais, pois é limitação que decorre da configuração do sistema de tributação no comércio exterior que há várias décadas consagra o princípio do país de destino.

Apoiados em tal critério material, não se torna incoerente dizer que mesmo as normas constitucionais de imunidade das exportações estabelecidas por emendas constitucionais, por serem meras explicitações textuais do princípio da imunidade, também são tocadas pelo atributo da imutabilidade, tal como as normas do texto original de 1988 que consagram a não-incidência tributária em tais hipóteses.

Ademais, do ponto de vista prático, a consideração de que o critério puramente formal (previsão no texto de 1988 da hipótese de imunidade) para a definição de cláusula pétrea tributária não produz resultados satisfatórios para a efetividade do direito que se busca proteger com a imunidade é confirmada.

Ora, a principal forma de desoneração das exportações brasileira veio justamente pela via da Emenda Constitucional no. 33, que estabeleceu a não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação. O efeito danoso que a incidência de contribuições como PIS, COFINS e CPMF causavam nas exportações brasileiras era assunto freqüente na década de 90. Nesta linha, considerar que a imunidade das exportações em relação ao IPI seria cláusula pétrea (por constar do texto do constituinte de 88), mas a imunidade das receitas decorrentes de exportação não estaria tocada pelo mesmo atributo não colabora para a proteção do direito.

Aliás, o motivo pelo qual o constituinte de 88 não previu explicitamente a imunidade em relação às contribuições das receitas decorrentes de exportação é claro: não era possível imaginar naquele momento histórico o gigantismo que as contribuições iriam ocupar em nosso sistema, fato que só foi consolidado anos depois da promulgação da Constituição.

Esse é um dado que reforça a tese de que as *cláusulas pétreas tributárias precisam ser delineadas por meio de critérios materiais que guardem certa autonomia dos enunciados semânticos constitucionais*. Tivesse as contribuições o papel que hoje desempenham no nosso sistema em 1988, seria certa a previsão textual da imunidade das exportações, em obediência ao princípio do país de destino na tributação do comércio exterior, que deve ser observado independente do nome que se dá a cada um dos tributos que oneram a circulação de bens em dado

momento. *É justamente a pretensão de perenidade do conteúdo de tal princípio que o torna suscetível de ser elevado ao status de cláusula pétrea*, que, no sistema alemão, são denominadas, de modo coerente com tal raciocínio, de “cláusulas de eternidade”.

A análise das propostas de emendas constitucionais em curso no Congresso revela que as mudanças cogitadas no sistema tributário levam em consideração a necessidade de desoneração das exportações.

Nesta linha, a PEC 233/2008, encaminhada pelo Poder Executivo, que estabelece a previsão da criação do chamado IVA-federal (imposto sobre operações com bens e prestações de serviços), é fiel ao princípio do país de destino, determinando a incidência nas importações bem como a não-incidência nas exportações, “*garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*” (nova redação proposta ao art. 153 da CF). Em relação ao novo ICMS, mantido na competência estadual, a proposta também manteve a incidência na importação e a não-incidência nas exportações (inclusão do art. 155-A). A última versão da PEC 31/2007 (Deputado Virgílio Guimarães) que passou a centralizar diversas outras propostas de modificação do sistema tributário, também manteve a desoneração das exportações.

A imunidade das exportações, baseada no princípio do país de destino, já se tornou verdadeiro axioma na tributação do comércio exterior. Assim, é bastante improvável que seja aprovada (ou mesmo cogitada) qualquer emenda constitucional que procure diminuir o alcance da imunidade das exportações. Sendo assim, qual a relevância prática de reconhecer sua condição de cláusula pétrea? Se o papel das cláusulas pétreas em nosso sistema fosse exclusivamente limitar o poder de reforma constitucional, o esforço desenvolvido no presente estudo até poderia ser classificado como de pouca relevância.

Porém, como já afirmado, a cláusula pétrea possui outra função de grande relevância, que é evidenciar uma decisão política fundamental que o constituinte adotou em cada um dos campos de regulação constitucional, inclusive a tributação. Tais decisões funcionarão como princípios fundamentais que devem orientar todo o trabalho de interpretação constitucional no campo identificado.

Definir que a imunidade das exportações configura cláusula pétrea implica no reconhecimento de que os diversos temas tributários que giram em torno da matéria

precisam ser interpretados de acordo com tal princípio fundamental, especialmente pelo Judiciário.

Não são poucos os problemas relacionados ao direito à imunidade tributária nas exportações que chegam ao Judiciário. A legislação infraconstitucional que regula o tema precisa ser interpretada à luz da consideração de que a imunidade tributária das exportações é princípio nuclear do sistema tributário, verdadeira condição para que as exportações brasileiras tenham condições de competir em mercados cada vez mais disputados.

Assim, a lei infraconstitucional precisa ser interpretada de modo a assegurar a concretização em grau máximo do fundamento da imunidade, que pode ser resumido na conhecida expressão: nenhum país “exporta tributos”. Logo, não se pode interpretar a legislação ordinária como se a imunidade em exame fosse um favor legal cujo alcance depende da boa vontade do legislador de ocasião. O raciocínio deve ser inverso: a imunidade das exportações é decisão política fundamental do sistema tributário brasileiro que deve ser observada obrigatoriamente pelo legislador ordinário. Suas atitudes ou omissões que menosprezem tal decisão devem ser combatidas pelos diversos mecanismos do controle de constitucionalidade.

Nesta linha, é relevante destacar a lição de Ricardo Lobo Torres, advogando a necessidade de que a interpretação da imunidade das exportações no Brasil seja feita com largueza de perspectiva, para que *“se recupere o tempo perdido, adotando-se interpretação que fortaleça a liberdade de comércio que contribua para a afirmação dos direitos humanos, tudo o que trará reflexos econômicos positivos para o País.”*³⁶⁵

O Superior Tribunal de Justiça possui alguns precedentes importantes no sentido de conferir à interpretação da legislação infraconstitucional o alcance necessário para que o escopo constitucional de desoneração das exportações não se transforme em um ideal simbólico.

Nesta linha, cabe destacar as diversas decisões das turmas de direito público no sentido de que o art. 14 da Lei nº 10.637/2002 deve ser lido à luz da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação,

³⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 153.

norma que deve ser interpretada extensivamente, de modo a afastar a incidência do PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas.³⁶⁶

O Superior Tribunal de Justiça, na mesma linha de assegurar a efetividade da imunidade das exportações, também consolidou entendimento de que a previsão do art. 25, §1º, da Lei Complementar n. 87/96, que possibilita a transferência de crédito acumulado de ICMS a contribuintes do mesmo Estado de créditos oriundos de operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias não depende de norma de lei estadual regulamentadora, pois se trata de norma de eficácia plena. Ante a autoaplicabilidade do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, o legislador estadual não pode impor a vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS.³⁶⁷

Adilson Rodrigues Pires já registrava em 1994 a dificuldade de o Brasil conquistar mercados externos:

A industrialização abriu caminho para o comércio com outros países. Todavia, o superávit obtido ainda não era suficiente para que o país mantivesse o ritmo de desenvolvimento econômico necessário à satisfação das necessidades de consumo e bem-estar geral. É ingenuidade pensar que a exportação de produtos excedentes, por si só, forneceria ao erário os recursos de que este carecia. A conquista de mercado externo não se faz de uma hora para outra. No Brasil, algo em torno de 70% das nossas exportações advém da iniciativa de compradores no exterior, o que demonstra a fragilidade de nosso poder de conquista de mercados.”³⁶⁸

Boa parte dessa dificuldade aduzida pelo professor pode ser creditada à demora na consolidação entre nós no texto constitucional do princípio do país de destino na tributação do comércio exterior.

O reconhecimento de que temos na hipótese verdadeira cláusula pétrea tributária contribuirá para a que o país caminhe no sentido de tornar possível que as empresas brasileiras possam competir com chances reais de vitórias em mercados cada vez mais complexos e disputados.

³⁶⁶ REsp 1.059.041/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008. No mesmo sentido, na Primeira Turma, o AgRg no REsp 1.143.779/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 25/11/10.

³⁶⁷ REsp 1252683/MA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2011.

³⁶⁸ *Contradições no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 65.

CONCLUSÃO

A delimitação mais precisa dos contornos gerais das cláusulas pétreas tributárias e financeiras desempenha a relevante função de estabelecer parâmetros para a jurisdição constitucional no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais financeiras e tributárias, delimitando o campo de atuação legítima do constituinte derivado. Ademais, tal tarefa produz a relevante função de identificar quais as decisões políticas fundamentais em matéria tributária e financeira, a partir da análise do quadro axiológico subjacente ao texto de 1988. A delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras também fornece parâmetros gerais que podem guiar os trabalhos do Poder Legislativo e do Poder Executivo no processo legislativo de iniciativa do poder de reforma constitucional.

A interpretação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras precisa sofrer os influxos da doutrina constitucionalista brasileira, que advoga a necessidade de consideração do princípio democrático no controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, sob pena de acarretar injustificada rigidez constitucional excessiva da matéria tributária e financeira já extensamente tratada no texto constitucional de 1988.

As preocupações de ordem democrática oriundas do reconhecimento de que a Constituição de 1988 tratou de forma muito detalhada da matéria financeira e tributária não autorizam o intérprete a adotar postura de interpretação extremamente restritiva das cláusulas pétreas em matéria fiscal. Isto porque tal postura pode permitir o fácil amesquinamento pelo constituinte derivado de normas financeiras e tributárias que possuem estreita relação com as decisões políticas fundamentais que o constituinte originário optou por retirar do poder de livre reforma da Constituição, como o federalismo, a separação de poderes e os direitos e garantias individuais.

Especialmente em relação à definição da face tributária e financeira do art. 60, §4º, inciso IV, da CF, é imperiosa a utilização do moderno instrumental da teoria geral dos direitos fundamentais, especialmente as lições acerca dos limites das restrições legislativas na matéria, com a utilização dos postulados do princípio da proporcionalidade em suas três dimensões (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) e a proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Critérios meramente formais são insuficientes para o trabalho de lapidação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras, o que obriga o intérprete a investir em critérios materiais para o cumprimento de tal objetivo, com os aportes da filosofia constitucional e da filosofia política contemporânea, além de contribuições da ciência política e da economia, bem como pelo reconhecimento da necessária neutralidade política da jurisdição constitucional, da abertura da interpretação constitucional aos valores e à interdisciplinariedade.

A matéria tributária e financeira compõe parcela significativa do *núcleo essencial* da federação por meio da garantia de que os entes federados autônomos precisam dispor de recursos financeiros para o desempenho de suas funções próprias. O problema consiste em definir de que forma será assegurada tal autonomia financeira dos entes federados. Há corrente doutrinária que defende a necessidade de que a autonomia financeira dos entes federados precisa ser assegurada de forma a garantir um mínimo de *competências tributárias próprias*. A segunda corrente doutrinária sustenta que a autonomia financeira dos entes federados pode ser atingida exclusivamente por meio de participação nas transferências e repartições das rendas tributárias. Tal divergência doutrinária projeta importantes consequências no trabalho de definição das cláusulas pétreas tributárias e financeiras relacionadas à questão federativa.

Ao exercer o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais em face da limitação material do princípio federativo (art. 60, §4º, I, CF), o Supremo Tribunal Federal exercerá a relevante função de árbitro da federação, e terá excelentes oportunidades para fomentar o debate em torno de nosso federalismo fiscal, de modo a obrigar que a questão federativa seja mantida na agenda política das instâncias democráticas e que soluções sejam construídas a partir de parâmetros que respeitem as decisões fundamentais da ordem constitucional inaugurada em 1988. O reforço da cláusula pétrea do federalismo em matéria tributária também encontra respaldo na tradição da doutrina brasileira tributária de associar o federalismo ao fortalecimento dos próprios direitos fundamentais e do princípio republicano, considerando a história brasileira.

A tentativa de delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras relacionadas ao art. 60, §4º, inciso III, da CF com fulcro em critérios meramente

formais será fatalmente frustrada, pois não cabe interpretar o dispositivo de modo a concluir no sentido da impossibilidade de modificações formais nos dispositivos que tratam da separação de poderes. A cláusula pétrea em exame só será violada se emenda constitucional atentar contra o *conteúdo essencial* do referido princípio.

As regras que asseguram a participação do Legislativo, Judiciário e Ministério Público na elaboração da proposta orçamentária, que surgiram com o texto original de 1988, constituem cláusulas pétreas protegidas pelo art. 60, §4º, inciso III, pois são projeções naturais da autonomia de tais órgãos políticos no sistema orçamentário. Também constitui cláusula pétrea a regra essencial subjacente ao art. 168 da CF, de que, na execução orçamentária, a entrega das dotações destinadas aos órgãos autônomos não podem ficar na dependência do juízo de discricionariedade do Chefe do Executivo.

Também será cabível, no campo financeiro, a alegação de violação da cláusula pétrea em exame na hipótese de emenda constitucional que procure restringir de forma excessiva a função típica do Executivo de desempenhar a execução orçamentária.

No campo da tributação, que representa a principal fonte de receita pública, a separação de poderes projeta relevantes efeitos, pois materializa a distribuição do poder tributário estatal entre o Executivo (poder de administrar tributos), Legislativo (poder de legislar sobre tributos) e Judiciário (controle jurisdicional sobre tributos). Logo será lícito questionar a constitucionalidade de emenda constitucional que procure esvaziar completamente a função típica do Executivo de praticar atos ligados à administração tributária. Da mesma forma, será questionável a possibilidade de emenda constitucional que procure retirar a função típica do Judiciário de definição acerca da constitucionalidade de tributos à luz do ordenamento constitucional vigente à época.

No que se refere ao limite material ao poder de reforma previsto no art. 60, §4º, inciso IV, da CF, a definição de quais direitos fundamentais na seara financeira e tributária são suscetíveis de serem elevados à condição de cláusula pétrea não poderá ocorrer de forma satisfatória com base em critérios formais, de forma que a simples previsão formal no texto constitucional de determinada norma protegendo algum interesse do contribuinte não implica no seu automático reconhecimento como direito fundamental suscetível de ser oponível ao constituinte derivado, pois será

necessário perquirir se aquele interesse possui ou não uma ligação intrínseca com algum direito materialmente fundamental. De forma simétrica, também é lícito afirmar que a simples ausência formal no texto constitucional de determinado direito que possa ser considerado materialmente fundamental não autoriza seu aniquilamento ou restrição ilegítima pelo constituinte derivado, sendo exemplo de tal situação o reconhecimento do direito ao mínimo existencial como cláusula pétrea.

O trabalho de delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras precisa ser exercido com cuidado pela Jurisdição Constitucional, de maneira a evitar, de um lado, a retirada excessiva de espaços de poder decisório das maiorias políticas eventuais e, de outro lado, evitar que emendas constitucionais possam corroer o projeto do constituinte originário pela violação das normas que compõem o seu núcleo de identidade.

A delimitação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias cumpre importante papel de fornecer ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo instrumentos teóricos que possibilitam que, no próprio processo legislativo de emenda ao texto constitucional, os limites de atuação do poder de reforma em matéria financeira e tributária já sejam em alguma medida considerados. Desta maneira, nos debates políticos em torno das alterações em matéria fiscal que as maiorias políticas eventuais buscam implementar, o tema da compatibilidade de tais alterações com os limites materiais ao poder de emenda já seria uma das componentes principais do conjunto de variáveis que poderiam influenciar na decisão política de emendar ou não o texto constitucional.

A definição do conteúdo das cláusulas pétreas fiscais também possui a relevante função de explicitar quais são as decisões políticas fundamentais que o constituinte derivado adotou nesta seara. Tais decisões funcionarão como princípios fundamentais que devem orientar todo o trabalho de interpretação constitucional neste campo. Considerando o grande número de enunciados normativos financeiros e tributários que nossa Constituição possui, não é difícil concluir acerca da importância que tais princípios fundamentais podem exercer na construção da higidez e harmonia da matéria fiscal tratada no seio constitucional.

A construção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal em relação ao princípio da anterioridade tributária, inclusive o reconhecimento de sua condição de

cláusula pétrea protegida pelo art. 60, §4º, inciso IV da CF, está correta, apesar das manifestações em contrário de parcela da doutrina, como já mencionado.

São inconstitucionalidade das chamadas “emendas das moratórias dos precatórios”, que foram veiculadas por meio da EC 30/00 e EC 62/09, à luz das decisões fundamentais adotadas pelo constituinte de 1988 na seara do direito financeiro, que constituem cláusulas pétreas, o que autoriza o Supremo Tribunal Federal a reconhecer a inconstitucionalidade das mencionadas emendas.

A imunidade da incidência de tributos na exportação, tal como configurada atualmente na CF de 1988, pode ser reconhecida como verdadeira cláusula pétrea em nosso sistema, insuscetível de supressões efetuadas por emendas constitucionais, pois em matéria de comércio exterior, a única possibilidade de o Estado assegurar facilidade econômica que possibilite de modo efetivo e equânime a livre circulação de produtos entre os países é adotar sistema tributário moldado pelo respeito ao princípio do país de destino, de modo que os produtos exportados não sofram a incidência de tributos que inviabilizem a competitividade no mercado externo.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *O Planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 42-67, 2005.

AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo e reforma tributária: na visão do economista. *Direito Público*, Brasília, n.8, p. 164-172, 2005.

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

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 29-40, 2005.

ALVES, Alex Neyves Mariani. *O ajuste do sistema constitucional tributário brasileiro após 1988 no contexto do processo de globalização*. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-graduação em Economia do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), João Pessoa, 2004.

ALVES, Fernanda Maia Salomão. Competência reformadora do Congresso Nacional, em matéria tributária, em face do princípio federativo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 149, p. 141-152, 2001.

AMARAL FILHO, Jair do. O Quadrilátero do federalismo: uma contribuição para a compreensão do federalismo imperfeito no Brasil. *Revista Econômica do Nordeste*, Fortaleza, v. 30, n. especial, p.876-895, 1999.

AMARO, Luciano. As Cláusulas pétreas e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 21, p. 71-78, 1997.

ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Custo Brasil – soluções para o desenvolvimento*. *Conjur*, São Paulo, ano 2, n. 9, p. 66-70, jun./ jul. 2007.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. O controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal à luz da teoria dos poderes neutrais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 45, p. 237-248, 2003.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Federalismo em Crise: aspectos constitucionais dos contratos de empréstimo entre entes federativos. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, n. 22, p. 75-88, 2008.

_____. Legalidade e regulamentos administrativos no Direito Contemporâneo. Uma análise doutrinária e jurisprudencial. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 41, p. 285-309, 2002.

ARAUJO, Alexandre Bleggi. Imposto sobre serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 91, p. 7-24, 2003.

ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa. *Jurisdição constitucional e federação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 69-85, 2005.

ASSUMPÇÃO, Letícia Franco Maculan. A nova proposta de reforma tributária e o pacto federativo. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 61, p. 57-64, 2008.

ATALIBA, Geraldo. IPTU-progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 56, p. 79-83, 1991.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Normatividade dos princípios e o princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 221, p. 159-188, 2000.

_____. Papéis do Direito Constitucional no fomento do controle social democrático: algumas propostas sobre o tema da informação. *Revista de Direito do Estado*, São Paulo, n. 12, p. 77-105, 2008.

_____. Separação de poderes, maioria democrática e legitimidade do controle de constitucionalidade. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 53, p. 78-106, 2000.

BARBOSA, Rui. Obras completas, Ministério da Educação, 1890. V. 17.

BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires F.; MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas a progressividade prevista na emenda no. 29/2000 é inconstitucional, *Revista Dialética de Direito Tributário*, Brasília, n. 80, p. 105-126, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: *Temas de Direito Constitucional*, v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 3-59.

_____. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *O Controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*. Limites e possibilidades da Constituição Brasileira. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. A derrota da federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 53, p. 107-113, 2000.

_____. Parecer no. 01/2009. Sentido e alcance do parágrafo único do art. 160 da Constituição: parâmetros para a retenção de receitas estaduais pela União Federal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 64, 2010.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. *Seleções Jurídicas Advocacia Dinâmica*, São Paulo, n. 2, p. 34-40, 2009.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 9, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 7 dez. 2007.

_____. A americanização do Direito Constitucional e seus paradoxos: teoria e jurisprudência constitucional no mundo contemporâneo. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 309-345.

_____. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 3-46. V.2.

_____. Disciplina legal dos direitos do acionista minoritário e do preferencialista. Constituição e espaços de atuação legítima do Legislativo e do Judiciário. In: *Temas de direito constitucional*, v.3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 303-340.

BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. *Federação e federalismo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

BEVILACQUA, Lucas. Auxílios do Estado em face da Organização Mundial do Comércio. In: *Direito Tributário Atual*. n. 24. COSTA, Alcides Jorge et al (org.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 332/334.

BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, p. 189-30, 2008.

BIM, Eduardo Fortunato. Inconstitucionalidade da Execução das Contribuições Previdenciárias pela Justiça do Trabalho: EC nº 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, 2003, p. 21-34.

_____. A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 94, 2003, p. 22-37.

BINGHAM, Tom. *The rule of law*. London: Penguin Books, 2011.

BORGES, José Souto Maior. IPTU-progressividade. *Revista de Direito Tributário*, n. 59, 1994, p. 73-94.

BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, cláusulas pétreas e democracia: uma proposta de justificação e de aplicação do art. 60, §4º, IV, da CF/88*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, n. 10, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 15 dez. 2007.

_____. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro: Emenda Constitucional no. 42/2003: reflexos da chamada “reforma tributária” na incidência do ICMS, do IPI e outras mudanças. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de pontes (org.). *Reforma Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 201-210.

BUNCHAFT, Maria Eugênia. *O patriotismo constitucional na perspectiva de Jurgen Habermas*. A reconstrução da ideia de nação na filosofia política contemporânea. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BURRIEZA, Angela Figueruelo. Nuevas tendencias del derecho constitucional em Europa. In: *Os atuais desafios da jurisdição constitucional*. Paula Arruda (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p.10/53.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. *Direito Tributário*. Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALAZANS, Paulo Murilo. Participação e deliberação democrática: acomodando diferenças e superando as dificuldades de efetivação dos princípios fundamentais. In: MAIA, Antônio Cavalcanti; MELO, Carolina de Campos; CITADINO, Gisele; POGREBINSCHI, Thamy (Orgs.). *Perspectivas atuais da filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

CARBONELL, Miguel. Nuevas formas de proteger los derechos fundamentales In: *El principio de proporcionalidad y la protection de los derechos fundamentales*. Carbonell, Miguel (coord.). Comisión nacional de de los derechos humanos. Cidade do México, 2008.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e progressividade*. Curitiba: Juruá, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. A reforma tributária e as cláusulas pétreas. *Revista de Direito Tributário*, n. 67, 1997, p. 252-257.

CARVALHO, Ernani Rodrigues de. Em busca da judicialização da política no Brasil: apontamentos para uma nova abordagem. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 23, 2004, p. 115-126.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTILHO, Paulo Cesar Bária de. Crédito tributário sem lançamento e execução de ofício da contribuição previdenciária pela justiça do trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, 2003, p. 58-70.

Castro, Danilo Monteiro de. O ICMS e o IPI na importação por não-contribuintes, a não-cumulatividade, a Súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da própria jurisprudência da corte. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 147, p. 42-53, dez. 2007.

CHIESA, Clélio. EC 33 – Dois novos impostos rotulados de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 90, 2003, p. 21-48.

CHULVI, Pauner Cristina. *El Deber Constitucional de Contribuir al Sosteenimiento de los Gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Estado constitucional, neoconstitucionalismo e tributação. *Revista de Direito Tributário*, n. 92, 2005, p. 228-239.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Sólón. IPTU e emenda constitucional no. 29/2000 – legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, 2003, p. 133-139.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. O direito tributário na Constituição. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, v. 1, 2007, p. 48-69.

CONTI, José Maurício. *A autonomia financeira do Poder Judiciário*. São Paulo: MP Editora, 2006.

COUTO, Cláudio Gonçalves; ABRUCIO, Fernando. O segundo governo FHC: coalizões, agendas e instituições. *Tempo Social – USP*, vol.15, n.2, 2003, p. 269-301.

COUTO, Cláudio Gonçalves. Constituição, competição e políticas públicas. *Lua Nova*, n. 35, 2005, p. 95-135.

COSTA, Alcides Jorge. IPTU-progressividade. *Revista de Direito Tributário*, n. 93, 1991, p. 240-248.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Imunidades tributárias*. Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2008.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte da. O direito de crédito do ICMS e sua incompatibilidade com a EC 33/2001. *Revista de Direito Tributário*, n. 91, 2004, p. 262-276.

COUTO, Cláudio Gonçalves; ARANTES, Rogério Bastos. Constituição, governo e democracia no Brasil. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 21, n. 61, 2006, p. 42-62.

CRISTIANO, Marcelo Leonardo. Breve análise do artigo 4º da Reforma Tributária. *Gazeta Mercantil* de 13.01.2004.

CRUZ JÚNIOR, Ademar Seabra da. *Justiça como equidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CURI, Bruno Maurício Macedo. *Limitações ao poder de tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública*. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas e Sociais)-Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2007.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: *Tributos e Direitos Fundamentais*. FISCHER, Octávio Campos (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p. 197-218. _____. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional no. 42/03. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 339/355.

DINIZ, Simone. Interações entre os Poderes Executivo e Legislativo no processo decisório: avaliando sucesso e fracasso presidencial. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, v. 48, n. 1, 2005, p. 333-369.

DIZ, Nelson Nascimento. Precatórios: o calote do executivo, a cumplicidade do legislativo e a visão formalista do judiciário, *Revista de Direito do Estado*, v. 16, editorial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

DORIA, A.R. Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: J. Bushatsky, 1972.

DUARTE, Fernanda; MOURA, Francisco; MASTRODI NETO, Josué; TSUBONE, Rubens Takashi. Ainda há supremacia do judiciário? In: *Teoria da Mudança Constitucional*. Sua trajetória nos Estados Unidos e na Europa. DUARTE, Fernanda; VIEIRA, José Ribas. (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 43-104.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n.18, 2002, p. 95-107.

DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. United Kingdom: Princeton University Press, 2006.

_____. *A virtude soberana*. A teoria e a prática da igualdade. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *O direito da liberdade: a leitura moral da Constituição norte-americana*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. *Justice for Hedgehogs*. Harvard University Press, 2011.

_____. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ELIALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

ELY, John Hart. *Democracy and distrust: a theory of judicial review*. Crambridge: Harvard University Press, 1980.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FARIAS, José Fernando de Castro. *Ética, política e direito*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías. La ley del más débil*. Madrid: Trotta, 2004.

FERRARI, Sérgio. *Constituição estadual e federação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. *Federalismo e poder local (ontem e hoje): das metrópoles nacionais e da reorganização político-administrativa a partir da cidade-estado*. Tese (Doutorado em Direito da Cidade)-Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2008.

FLORENZANO, Vincenzo Demetrio. A emenda constitucional n. 30, de 13.9.200, sob a perspectiva da análise econômica do direito. In: *Precatórios: problemas e soluções*. Orlando Vaz (coord.) Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 217/238

FUNGHI, Luís Henrique Baeta. Constituição e democracia: um exercício de patriotismo constitucional. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, v. 77, n. 4, 2010, p. 113-124.

FURLAN, Valéria. Análise jurídica da progressividade fiscal do IPTU. *Interesse Público*, n. 18, 2003, p. 101-108.

GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia em los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GARRETT, Elizabeth; VERMEULE, Adrian. Institutional design of a Thayerian Congress. *Duke Law Journal*, n. 50, 2001, p. 1277-1333.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 15, p. 81-110, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

GRIMM, Dieter. Jurisdição constitucional e democracia. *Revista de Direito do Estado*, n. 4, p. 3-22, 2006.

GRUNPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: *Tributos e Direitos Fundamentais*. FISCHER, Octávio Campos (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17.

HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre Serviços: polêmica sobre alíquotas máximas e mínimas. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*, v. 10, n. 15, 2006.

HABERMAS, Jürgen. O Estado Democrático de Direito: uma amarração paradoxal de princípios contraditórios? In: *A era das transições*. Tradução de Flávio Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista Interesse Público*, n. 2, 1999, p. 78-92.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAGO, Miguel Ángel Martínez. *Ley de presupuestos y Constitución: sobre las singularidades de la reserva de la ley en materia presupuestaria*, Madrid: Trotta, 1998.

LEAL, Fernando Angelo Ribeiro. *Decidindo com normas vagas*. Estado de Direito, coerência e pragmatismo por uma teoria da decisão argumentativa e institucionalmente adequada. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006.

LEÃO, Cristiano Maciel Carneiro. *A Emenda Constitucional 33/01 e o “novo” ICMS-Importação: manutenção da “transferência de titularidade” como núcleo constitucional da materialidade do ICMS-Importação*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

LOUREIRO FILHO, Mário Hermes Trigo de. *Alteração de competência tributária e reforma constitucional: o ICMS na importação de bens e a EC 33/01*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *A reconstrução republicana do orçamento: uma análise crítico-deliberativa das instituições democráticas no processo orçamentário*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. A Progressividade do IPTU e a EC 29. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 81, 2002, p. 56-79.

_____. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 87, 2002, p. 55-80.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Raquel Cavalcanti. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro in: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, p.269-307.

MACHADO, Schubert Farias. O juiz do trabalho e o lançamento das contribuições para o INSS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 8, 2004, p. 33-48.

MAIA, Antônio Cavalcanti. *Jürgen Habermas: filósofo do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio federativo e mudança constitucional*. Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: LTR, 1998.

MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MAZZILLO, Leonardo. Inconstitucionalidade da Execução Fiscal Ex Officio Promovida pelos Juizes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 88, 2003, p. 52-60.

MELO, José Eduardo Soares de. IPTU – A função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 1, 1995, p. 41-56.

_____. Questões Atuais do ISS. *Revista de Estudos Tributários*, no. 31, 2003, p. 135-136.

_____. Substituição tributária progressiva e Emenda Constitucional 3/93. *Revista de Direito Tributário*, n. 63, 1993, p. 253-263.

MELO, Marcus André. Crise federativa, guerra fiscal e “hobbesianismo municipal”: efeitos perversos da descentralização? *São Paulo em perspectiva*, v. 10, n. 3, 1996, p. 11-20.

_____. *Reformas constitucionais no Brasil: instituições políticas e processo decisório*. Rio de Janeiro: Revan, 2002.

_____. O leviatã brasileiro e a esfinge argentina: os determinantes institucionais da política tributária. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 20, n. 58, 2005, 91-128.

MELLO, Cláudio Ari. *Democracia constitucional e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MELLO, Rafael Munhoz de. Aspectos essenciais do federalismo. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, n. 41, 2002, p. 125-155.

MENDES, Conrado Hubner. *Controle de constitucionalidade e democracia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

_____. *Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da revisão: cláusulas pétreas ou garantias de eternidade: possibilidade jurídica de sua superação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 2, 1994, p. 15-19.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009

_____. *Hermenêutica Constitucional e direitos fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Renovar, 2010.

MIGUEL, Carlos Ruiz. Patriotismo constitucional. *Cuadernos de pensamiento político*, 3, 2004, p. 81-92. FAES-Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid.

MORAES, José V. Pasquali de. Imunidade de ICMS e IPI nas operações destinadas à exportação. In: *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 149/164.

MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. São Paulo: Saraiva, 2008.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. Taxes, redistribution and public provision. *Philosophy & Public Affairs*, v. 30, n. 2001, p. 53-71.

MURPHY, Liam. Institutions and the demands of justice. *Philosophy & Public Affairs*, v. 27, n. 4, 1999, p. 251-291.

NAGEL, Thomas. Comments: individual versus collective responsibility. *Fordham Law Review*, v. 72, 2004, p. 215-220.

NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. ICMS – importação de bens para uso próprio e a emenda constitucional no. 33/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 86, 2002, p. 103-110.

NEVES, Marcelo. *Entre têmis e leviatã: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional no. 3/93. *Revista Forense*, v. 330, 1995, p. 63/89.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A teoria do diálogo constitucional e a correção legislativa da jurisprudência no direito tributário brasileiro. RDE. *Revista de Direito do Estado* v. 17-18, p. 343-390, 2011.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. A chamada contribuição de iluminação pública (emenda constitucional no. 39 de 2003). *Revista de Direito Administrativo*, n. 233, 2003, p. 295-310.

_____. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, no. 4, 2004, p. 197-212.

_____. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. *Direito, Estado e Sociedade*. Rio de Janeiro: Departamento de *Direito* da PUC-Rio, v. 9, n. 29, 2006, p. 222-232.

_____. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação de receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. Legalidade tributária, o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Org.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 55-70.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni. A legitimidade democrática da Constituição da República Federativa do Brasil: uma reflexão sobre o projeto constituinte do estado democrático de direito no marco da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENJOIN, Gustavo. (Orgs.). *Vinte anos da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Poder Judiciário: árbitro dos conflitos constitucionais entre Estados e União. *Lua Nova*, v. 78, 2009, p. 223-250.

PEREIRA, Carlos e MUELLER, Bernardo. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, v. 45, n. 2, 2002, p. 265-301.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PERRY, Michael J. *Constitutional Rights, Moral Controversy, and the Supreme Court*, Cambridge University Press, 1999.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. Dignidade da pessoa humana, mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

PICKERILL, J. Mitchell. *Constitutional deliberation in congress*. Duke: Duke University Press, 2004.

PINZANI, Alessandro. Patriotismo e responsabilidade na época da globalização. *Civitas – Revista de Ciências sociais* Ano 2, nº 1, Porto Alegre, 2002, p. 211-228.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. O Fato Gerador Presumido e a ADIN 1851-4 AL. In: Marcelo Magalhães Peixoto. (Org.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 13-34.

_____. Não Discriminação. In: Ricardo Lobo Torres, Eduardo Takemi Kataoka, Flavio Galdino. (Org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 868-876.

PISCITELLI, Roberto B., Estudo Analítico dos Novos Dispositivos Constitucionais Tributários. In: PISCITELLI, Roberto B. (org.). *O Sistema Tributário na Nova Constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. Brasília: Editora da UnB, 1989.

POHLMANN, Marcelo Coletto; INDÍCIBUS, Sérgio de. *Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar*. São Paulo: Atlas, 2006.

PORTO, Éderson Garin. *Estado de direito e direito tributário*. Norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Aplicabilidade do princípio da irretroatividade à jurisprudência dos tribunais. In: *Congresso do IBET, III. Interpretação e Estado de Direito* / Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 425/486.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RAGHIANT NETO, Ary. O poder reformador e seus limites (análise crítica do §3º do art. 114 da CF/1988 acrescentado pela EC 20 de 15.12.1988). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 58, 2004, p. 178-201.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000, p. 284.

REIS, Elcio Fonseca. O imposto de renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana: intributabilidade do mínimo existencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, 2001, p. 33-40.

REZENDE, Fernando. Federalismo fiscal no Brasil. *Revista de Economia Política*, v. 15, n. 3, 1995, p. 5-17.

_____. *A reforma tributária e a federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício e ARAUJO, Erika (orgs.). *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Conceitos indeterminados, discricionariedade e tributação. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 105-127.

_____. A Constitucionalização do direito tributário. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1-23.

_____. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

_____. O Princípio da capacidade contributiva. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 203-234.

_____. O princípio da anterioridade tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 198.

_____. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 149, 2008, p. 63-78.

_____. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: *Temas de interpretação do direito tributário*. Torres, Ricardo Lobo (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 261-330.

_____. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

_____. *A segurança jurídica do contribuinte* (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ROBERTSON, David. *The judge as a political theorist: contemporary constitutional review*. Princeton University Press, 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: *Solidariedade Social e tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano SEABRA de (org.). São Paulo: Dialética, 2005.

SANCHIS, Luis Prieto. In: *El principio de proporcionalidad y la protection de los derechos fundamentales*. Carbonell, Miguel (coord.). Comission nacional de de los derechos humanos. Cidade do México, 2008, p. 101, p. 77-115.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e derecho*. Introducion ao derecho financiero de nuestro tiempo. Instituto de Estudos Políticos, Madrid, 1962, v. 2. _____ . Organizacion política e derecho financeiro. Em *Hacienda e Derecho*, vol. 1, IEP, Madrid, 1975.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Constitucionalidade do IPMF. *Cadernos de direito tributário e de finanças públicas*, n. 6, 1994.

SARLET, Ingo. A problemática dos direitos fundamentais sociais como limites materiais ao poder de reforma da constituição. In: Sarlet, Ingo.(org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SARMENTO, Daniel. Direito Adquirido, emenda constitucional, democracia e a Reforma da Previdência. In: *A reforma da previdência social*. Temas polêmicos e aspectos controvertidos. TAVARES, Marcelo Leonardo (org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 1-48.

_____. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*, n.9, 2009, p. 95-131.

_____. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. In: *Livre e Iguais*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 167-205, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 4, 2006, p. 97-110.

SCAFF, Fernando Facury; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas. A dívida pública com precatórios após 10 anos da LRF ou como a Resolução 40/2001 do Senado caloteou a república. In: *Lei de responsabilidade fiscal: 10 anos de vigência, questões atuais*. CONTI, José Maurício e SCAFF, Fernando Facury (org.). Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

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

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUCH, Luiz Felipe Siegert. *O acesso à justiça e autonomia financeira do poder judiciário: a quarta onda?* Curitiba: Juruá, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Contribuições e vinculação de sua receita. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8, Rocha, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 28/44.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SLEMROD, Joel e BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen guide to the great debate over tax reform*. Cambridge: The Mit Press, 2008, cap. 3.

SILVA, Anabelle Macedo. *Concretizando a Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1996.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, n. 4, 2006, p. 23-51.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.117-137.

SOTO, Francisco J. Panigua; PASCUAL, Reyes Navarro. *Hacienda Pública I. Teoría del presupuesto y gasto público*. Madrid: Pearson educacion, 2010.

SOUZA, Celina. Federalismo e Descentralização na Constituição de 1988: Processo Decisório, Conflitos e Alianças. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, Vol. 44, n. 3, 2001, p. 513-560.

_____. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, 2005, p. 105-121.

_____. Federalismo e Conflitos Distributivos: Disputa dos Estados por Recursos Orçamentários Federais. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, Vol. 46, n. 2, 2003, p. 345-384.

_____. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, 2008, p. 791-823.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira. SOUZA NETO, Cláudio Pereira. Consenso constitucional, neutralidade política e razão pública: elementos de teoria da constituição em Rawls. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio. (Org.). *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 181-203.

_____. Deliberação pública, constitucionalismo e cooperação democrática. In: *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Sarmento, Daniel (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 79-112, 2009.

_____. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Teoria da Constituição, democracia e igualdade. In: *Teoria da Constituição. Estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 1-7.

_____. A teoria constitucional e seus lugares específicos: notas sobre o aporte reconstrutivo. *Revista de Direito do Estado*, n. 1, 2006, p. 89-104.

STAMATO, Bianca. *Jurisdição Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SCHWARTZBERGDE, Melissa. *Democracy and Legal Change*. Cambridge University Press, 2007.

TAMANAH, Brian Z. *On the rule of law: history, politics, theory*. Cambridge University Press, 2004.

TAVARES, Alexandre Macedo; MUGNAINI, Marcus Vinícius Mendes. As Impropriedades da Execução Ex Officio de Contribuições à Seguridade Social Emergentes de Decisões da Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84, 2002, p. 33-46.

TAYLOR, Matthew M.; ROS, Luciano da. Os Partidos dentro e fora do poder: a judicialização como resultado contingente da estratégia política. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, 2008, p. 825-864.

TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80, 2002, p. 20-23.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. (Tradução da 18ª edição alemã por Luiz Dória Furquim). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 59, p. 95-112, 2000.

_____. A nova ordem tributária e a descentralização fiscal. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p. 262-267.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. 4. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Reforma Constitucional Tributária. In: *A reforma tributária da Emenda Constitucional no. 42/2003*. Aspectos polêmicos e controvertidos. Rosa, Eugênio (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 201-217.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no Direito do Estado*. Tese (Doutorado em Direito Público) - Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional no. 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, no. 49, 1999, p. 45-55.

TUSHNET, Mark. Interpretation in legislatures and courts: incentives and institutional design. In: *The least examined branch: the role of legislatures in the constitutional state*. BAUMAN, Richard W.; KAHANA, Tsvi. (ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 468-479.

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

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição de 1988. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa, v. 413, 2004, p. 07-133.

VAZ, Isabel. O estado de direito e a questão dos precatórios, In: *Precatórios: problemas e soluções*. Vaz, Orlando (coord.) – Belo Horizonte: Del Rey; Centro Jurídico Brasileiro, 2005, p. 167-178.

VIANNA, Luís Werneck (org.). *A democracia e os três poderes no Brasil*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *A Constituição e sua reserva de justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Supremocracia. *Revista de Direito do Estado*, n.12, 2008, p. 55-75.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

WALUCHOW, W.J. *A common law theory of judicial review. The living tree*. Cambridge University Press, 2007.

WEISS, Fernando Leme. *Justiça Tributária*. Um enfoque sobre renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os códigos de defesa dos contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro”). Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 100-108.

WHITTINGTON, Keith E. DEVINS, Neal; HICKEN, Hutch. The Constitution and congressional committees. In: BAUMAN, Richard W.; KAHANA, Tsvi (Eds.). *The least examined branch: the role of legislatures in the constitutional state*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 396-410.

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