

goria unívoca. Pelo contrário, como vimos há várias teorias formalistas no Direito em geral e no Direito Tributário em particular, de modo que devemos ter cuidado ao ingressar em generalizações neste campo. Ao afirmar que um determinado autor é formalista é importante esclarecer a razão de tal classificação, para que o leitor possa verificar se tal afirmação é ou não procedente. Por outro lado, deve-se ter redobrado cuidado ao fazer avaliações valorativas sobre teorias formalistas, uma vez que, se nem todo formalismo é bom, certamente nem todo formalismo é ruim.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E AS CLÁUSULAS PÉTREAS DA FORMA FEDERATIVA DE ESTADO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

“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 (*Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008)

1. FUNÇÕES DAS CLÁUSULAS PÉTREAS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O texto constitucional brasileiro de 1988 sofreu diversas alterações em matéria tributária e financeira. O elevado número de emendas constitucionais fez com que a doutrina brasileira abordasse o tema das cláusulas pétreas tributárias e financeiras diversas vezes.¹ 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.

1 CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 9, 1996, pp. 28-33; AMARO, Luciano. As cláusulas pétreas e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 21, 1997, pp. 71-78; CARRAZZA, Roque Antônio. A reforma tributária e as cláusulas pétreas. *Revista de Direito Tributário*, nº 67, 1997, pp. 252-257; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 92, 2003, pp. 40-46.

As cláusulas pétreas tributárias e financeiras tangenciam alguns dos temas mais relevantes da filosofia constitucional contemporânea: constitucionalismo, democracia, direitos fundamentais, federalismo e separação de poderes. A jurisdição constitucional brasileira, ao examinar a constitucionalidade de emendas, é chamada constantemente a elucidar quais as decisões políticas fundamentais em matéria tributária e financeira que compõem as cláusulas pétreas.

Estudos da ciência política brasileira comprovam que a matéria financeira e tributária tratada na Constituição efetivamente sofreu diversas alterações, o que se explica pelo fato de que a Carta de 1988 cuidou do sistema tributário e das finanças públicas de forma mais detalhada do que qualquer outra.² 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.

O texto de 1988 procurou promover verdadeira reconstrução do federalismo brasileiro que fora sensivelmente abalado 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.³ 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

2 SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados*: Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 51, n.º 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.

3 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.º 53, 2000, p. 109.

demais entes federativos (contribuições, como a CPMF).⁴ 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.⁵

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 previstas no art. 60, §4º, da Constituição. O Supremo Tribunal Federal foi chamado diversas vezes a julgar a constitucionalidade das emendas constitucionais tributárias e financeiras.⁶

A função primordial das cláusulas pétreas é impedir que as alterações promovidas pelo constituinte derivado possam 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 tendência de expansão do conteúdo das cláusulas pétreas ocasiona sério problema de ordem democrática. Tanto assim que a doutrina constitucionalista majoritária 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 maiorias democráticas de empreender modificações no texto constitucional, além de comprometer a própria capacidade de adaptação da Constituição

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

5 GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 254.

6 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.

para acompanhar a evolução social, estimulando desta forma ou o descumprimento sistemático da supremacia constitucional ou a necessidade de nova convocação do poder constituinte.

Nesta linha, a neutralidade política necessária da jurisdição constitucional pode ser justificada pelas noções desenvolvidas por John Rawls acerca do uso da razão pública pelo Tribunal Constitucional, pois a pluralidade de ideias no âmbito de uma sociedade política exige que sejam articuladas razões comuns que possam ser reconhecidas como razoáveis mesmo por pessoas que comunguem de doutrinas abrangentes diversas. 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.⁷

As cláusulas pétreas da Constituição brasileira cabem perfeitamente no conceito de elementos constitucionais essenciais de Rawls.⁸ 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.⁹ Assim, 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

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

8 Para a defesa explícita da interpretação do art. 60, §4º da CF à luz das considerações de Rawls, ver BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 217-225. No mesmo sentido, SIQUEIRA, Natércia Sampaio. As cláusulas pétreas na constituição brasileira: sua equivalência com a matéria constitucional na justice as fairness. *Novos Estudos Jurídicos* (Online), UNIVALI, v. 17, 2012, pp. 258-270.

9 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."

pessoais e proteções que não se voltem para o "núcleo do direito subjetivo tutelado", que ficam reservados à esfera da legislação."¹⁰

Acerca do tema, a Comissão de Veneza produziu, recentemente, documento¹¹ 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).

O raciocínio é importante quando se cogita da cláusula pétrea relacionada ao federalismo (art. 60, §4º, I da CF). É perfeitamente legítimo, nas discussões políticas e eleitorais, a disputa ideológica acerca da necessidade de maior ou menor descentralização da política tributária e financeira, sendo possível prever que tais disputas possam resultar na edição de emendas constitucionais. A decisão a ser tomada 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, que apesar de não concordarem com o rumo das decisões da política ordinária, estão sujeitas aos valores fundamentais da ordem constitucional inaugurada em 1988.

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 construção da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, III, da CF, a jurisdição constitucional pre-

10 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.

11 Estudo 469/2008 - Dezembro de 2009 (On constitutional amendment).

cisa adotar decisões no idioma da razão pública, mantendo a neutralidade política.

O raciocínio é reforçado pela consideração de que a democracia também deve significar comprometimento com a observância de decisões constituintes fundamentais, que devem ser objeto de proteção especial, de modo a dificultar que o processo político possa modificá-las com facilidade.¹² Mesmo autores da ciência política que criticam o movimento de “entrincheiramento” de questões no corpo das constituições, como Melissa Schwartzbergde,¹³ admitem que algumas matérias não obedeçam aos processos legislativos normais, como forma de garantir o regular desenvolvimento da democracia. Schwartzbergde aduz que o principal argumento favorável ao entrincheiramento 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 Schwartzbergde adote postura crítica em relação à compatibilidade do entrincheiramento 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.¹⁴

E qual seria a razão principal para que determinadas regras sejam “entrincheiradas” nas cláusulas pétreas? Waluchow¹⁵ destaca que há dois motivos principais que as justificam. O primeiro seria o consenso de que para o próprio desenvolvimento natural do

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

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

14 Ibid, p. 206.

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

processo democrático é necessário assegurar princípios estáveis, ligados à noção do Estado de Direito. O papel desses consensos seria criar regras básicas para 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.

David Robertson,¹⁶ citando a atual Constituição alemã e a sul-africana, bem como a de países do Leste Europeu como exemplos de 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. 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. 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 ressaltado por Habermas, a Constituição precisa ter “abertura para o futuro” e ser vista como verdadeiro projeto no qual as gerações posteriores possam se engajar na tarefa de delimitação do sistema de direitos estatuído.¹⁷ A Constituição não pode ser encarada como obstáculo que deve ser removido a fa-

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

17 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.

vor 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, no caso brasileiro) 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.¹⁸

Considerando tais constatações, outra relevante função que as cláusulas pétreas tributárias cumprem é fornecer ao Poder

18 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, 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.

Legislativo (e 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 tributária já sejam em alguma medida delimitados.

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.¹⁹

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 político²⁰ argumentos de grupos de oposição

19 Nesta linha, 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 antecipar 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*, nº 4, 2006, p. 12.

20 Exemplo concreto de como a interpretação da Constituição pelo STF pode influenciar o debate legislativo ocorreu nas discussões sobre a reforma tributária de 2003 (que resultaram na Emenda Constitucional nº 42/03), com a proposta de instituição explícita no texto constitucional da progressividade do ITBI, que chegou a ser aprovada na Câmara dos Deputados, mas foi rejeitada no Senado Federal. No parecer da Comissão de Consti-

que são articulados em forma de argumentos constitucionais contrários às inovações que o grupo majoritário pretende realizar.²¹

Sobre o tema da capacitação institucional do Congresso para a interpretação constitucional há ainda importante trabalho de Elizabeth Garret e Adrian Vermeule, que desenvolvem propostas de ideias 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.²²

tuição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados o relator, Deputado Osmar Serraglio, consignou que a modificação do texto constitucional atendida à circunstância do entendimento jurisprudencial do STF na época, *verbis*: "Quanto à progressividade proposta para o ITBI, não se vê óbice constitucional. Há evidente exagero nas suposições de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, mesmo porque operações de valor maior ou em lugares mais conspícuos induzem presunção de capacidade contributiva maior. As objeções envolvem estritas questões de mérito. É verdade que o ITBI não é imposto pessoal, nem é imposto patrimonial, funciona mais como um encargo sobre vendas imobiliárias, ou os chamados "direitos de registro". Mas se o constituinte derivado considerou constitucional, precedentemente, a introdução da progressividade no IPTU em razão do valor do imóvel, mesmo contrariando torrencial jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos termos de que a progressividade convém a impostos pessoais, mas não a impostos reais, então, aqui, também não há o que objetar."

- 21 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, pp. 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.
- 22 GARRETT, Elizabeth; VERMEULE, Adrian. Institutional design of a Thayerian Congress. *Duke Law Journal*, nº 50, 2001, pp. 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 constitu-

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 ideia de que os valores constitucionais devem ser considerados no debate político democrático. Habermas faz referências explícitas à 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.²³ Como ressaltado por Carlos Ruiz Miguel,²⁴ 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, como a jurisdição constitucional, 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 presentes dentro do próprio debate das ideias políticas, qualificando o debate democrático, sem que haja a necessidade da intervenção judicial para reconhecer a inconstitucionalidade de emendas constitucionais.

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 vetores que devem orientar todo o trabalho de interpretação constitucional neste campo.

tion 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, pp. 396-410.

- 23 MAIA, Antônio Cavalcanti. *Jürgen Habermas: filósofo do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 184/185.
- 24 MIGUEL, Carlos Ruiz. Patriotismo constitucional. *Cuadernos de pensamiento político*, 3, 2004, pp. 81-92. FAES-Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid.

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."²⁵

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.²⁶

A título exemplificativo, reconhecer a anterioridade tributária como cláusula pétrea²⁷ evidencia uma decisão política fundamental adotada pelo constituinte na seara tributária. Tal reconhecimento precisa influenciar o Supremo Tribunal Federal na resolução de importantes questões relativas ao alcance da anterioridade tributária, como a superação da "sombria" Súmula 584²⁸ em relação à anterioridade no imposto sobre a renda, bem como na questão relativa à necessidade de observância da anterioridade na hipótese de revogação de norma de isenção.²⁹ Não se justifica

25 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.

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

27 ADIN 939-7 (DJ 18.3.94).

28 A expressão é de GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 91.

29 A doutrina amplamente majoritária sustenta a necessidade de observância

que uma regra constitucional seja considerada cláusula pétrea (oponível ao constituinte derivado), mas ao mesmo tempo possa ser relativizada com facilidade por manifestações do legislador ordinário, tal como nas duas situações mencionadas.

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.³⁰

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*

da anterioridade na hipótese. Por todos MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 254.

30 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, nº 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 frequentemente relativos a políticas públicas." COUTO, Cláudio Gonçalves; ARANTES, Rogério Bastos. *Constituição, governo e democracia no Brasil*. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 21, nº 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 maiorias democráticas) ocasiona no espaço político de deliberação. COUTO, Cláudio Gonçalves. *Constituição, competição e políticas públicas*. *Lua Nova*, nº 35, 2005, pp. 95-135.

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* 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.

O presente trabalho procura delinear como os limites do poder de reforma constitucional em matéria tributária e financeira, em relação à forma federativa de Estado e à separação de poderes, desafiam as decisões da jurisdição constitucional brasileira.

2. A CLÁUSULA PÉTREA DA "FORMA FEDERATIVA DE ESTADO" (ART. 60, §1º CF) NO DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Amílcar 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.³¹ Daí a conclusão do professor 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."³²

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.³³ Em outros termos, conforme evidencia Luís Roberto Barroso, é necessário garantir o "mínimo de auto-suficiência econômica e financeira que

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

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

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

permita aos estados dispor dos meios pecuniários suficientes à realização de suas funções específicas."³⁴

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. 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.³⁵ 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.³⁶

Também 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.³⁷ Roque Antônio Carrazza, ao comentar especificamente o art. 60, §4º, I,

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

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

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

37 DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, nº 75, 1999, p. 210.

da CF adverte que tal cláusula pétrea não pode ser violada mesmo de modo oblíquo, o que ocorreria pela retirada, por emenda constitucional, da competência tributária dos Estados.³⁸

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.³⁹ 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.⁴⁰

Tal divergência doutrinária projeta importantes consequências na definição das cláusulas pétreas 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,

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

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

40 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.

inciso I. Já para os que consideram 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 ideia, 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 prática transferir a competência tributária do principal imposto dos Estados para a União.⁴¹

41 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 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*, nº 61, 2008, pp. 57-64.

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.⁴² 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 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 tal extinção 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 federalis-

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

mo 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).

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.⁴³

Outra limitação constitucional questionável imposta por emenda constitucional a tributo de competência municipal ocorreu com o escopo principal de combater a guerra fiscal entre os municípios. A EC nº 37/02 alterou o art. 156 da CF, estabelecendo que caberia à lei complementar fixar 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 mínima de dois por cento,⁴⁴ 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 emenda tendente a abolir a forma federativa de estado. Alexandre Bleggi

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

44 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.

Araujo,⁴⁵ Eduardo Fortunato Bim,⁴⁶ José Eduardo Soares de Melo,⁴⁷ Kiyoshi Harada⁴⁸ e Aires F. Barreto⁴⁹ sustentam que tais limitações impostas ao Município são inconstitucionais por violação da mencionada cláusula pétrea.

A consideração da explícita limitação ao poder de reforma constitucional, ainda que não seja capaz de provocar o juízo de inconstitucionalidade da Emenda 37/02 no ponto ressaltado, pode auxiliar a jurisdição constitucional no trabalho de construção de *interpretação conforme à constituição* para que a limitação da competência tributária municipal só seja admitida nas hipóteses de verdadeiro potencial de disputa entre Municípios da mesma base econômica (guerra fiscal). Assim, a limitação seria inaplicável nas hipóteses em que tal cenário não se verifica, como no caso da definição da competência tributária pelo local da prestação do serviço (incisos do art. 3º da LC 116/03).⁵⁰

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

45 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, pp. 7-24.

46 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, pp. 22-37.

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

48 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, nº 15, 2006, p. 86.

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

50 Nesta linha, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, nº 59, 2012, p. 147.

pelo constituinte originário em relação ao ICMS (art. 155, §3º) e ao ITCD (art. 155, §1º), o que torna questionável a possibilidade de conferir o mesmo poder de limitação da autonomia tributária estadual pelo constituinte derivado.

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 funcionará como verdadeiro árbitro da federação, e terá excelentes oportunidades para fomentar o debate em torno do federalismo fiscal. Na maioria das federações, o Judiciário, e em particular os tribunais superiores ou as cortes constitucionais, constitui a instância jurídica mais alta para a resolução de disputas envolvendo a Constituição,⁵¹ considerando a tendência atual de ampliação em demasia das denominadas normas centrais da Constituição ou de fixação de normas simétricas absolutas, favorecendo o Governo Central.⁵²

Os dados empíricos provenientes da ciência política brasileiro não militam 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."⁵³

Contudo, 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 ra-

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

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

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

teio de recursos do Fundo de Participação dos Estados (ADI 810, DJ 29/04/2010), reconhecendo sua vigência até 31/12/2012. Somente após a ampla repercussão na classe política, novos critérios de rateio do FPE foram adotados na Lei Complementar 143 de julho de 2013.

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 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 pétreia 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 pétreia em exame.

O exercício da jurisdição constitucional 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 jurisdição constitucional podem influenciar decisivamente a forma de elaboração das leis.⁵⁴

Para exemplificar tal afirmação, J. Mitchell 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

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

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 intensificados.⁵⁵

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.⁵⁶

Nesta linha, a construção da cláusula pétreia 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

55 *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.

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

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.⁵⁷

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 "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.⁵⁸ Já se 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.⁵⁹

Nesta linha, 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

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

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

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

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 viola princípio fundamental do federalismo que é a isonomia das unidades da federação, pois tal prerrogativa só cabe à União Federal.⁶⁰ Nesta linha, a doutrina advoga a necessidade de interpretação restritiva da regra do parágrafo único do art. 160 da CF, como única forma a compatibilizá-lo com os institutos do federalismo fiscal elaborados em 1988.⁶¹

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.⁶²

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

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

62 BARROSO, Luís Roberto. Parecer nº 01/2009. Sentido e alcance do parágrafo único do art. 160 da Constituição: parâmetros para a retenção de

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.

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.

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.⁶³ 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

receitas estaduais pela União Federal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 64, 2010.

63 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 43.

por diferentes esferas de governo pode "*limitar-lhe o exercício e garantir os direitos fundamentais*."⁶⁴

3. A CLÁUSULA PÉTREA DA SEPARAÇÃO DE PODERES (ART. 60, §4º, INCISO III) EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A tentativa de delimitação das cláusulas pétreas tributárias relacionadas ao art. 60, §4º, inciso III, da CF com fulcro em critérios meramente formais também será fatalmente frustrada.⁶⁵ Não cabe interpretar o dispositivo de modo a concluir no sentido da impossibilidade de modificações formais nos dispositivos que tratam da separação de poderes. Assim, a cláusula pétrea só será violada se o constituinte derivado atentar contra o *conteúdo essencial* do referido princípio.

Embora a técnica da especialização funcional possa sugerir que cada um dos poderes desenvolva de modo isolado sua função típica, de forma que a interferência de um poder sobre outro deveria ser rejeitada, essa ideia não se sustenta à luz das experiências contemporâneas. O Legislativo pode, por exemplo, optar por delegar conscientemente ao intérprete (agente judicial ou administrativo) certa liberdade na definição de alguns aspectos da questão à luz das especificidades do caso concreto. Assim, é inegável que a linha divisória entre os campos de atuação de legisladores, administradores e juízes tornou-se bastante cinzenta.⁶⁶ Na ciência política brasileira, é possível vislumbrar conclusão semelhante em Matthew M. Taylor, ao aduzir que "embora o conceito da separação dos poderes conduza a três instituições claramente distintas, as funções judiciais, legislativas e executivas dessas instituições

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

65 OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 48, 2010, pp. 127-146.

66 KAGAN, Robert A. American courts and the policy dialogue: the role of adversarial legalism. In: MILLER, Mark C.; _____ (Eds.). *Making policy, making law: an interbranch perspective*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2004, p. 13.

não são caprichosamente separadas em nítidas caixas institucionais como às vezes supomos.”⁶⁷

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). A lição de Ricardo Lobo Torres é precisa:

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.⁶⁸

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 sem ferir o núcleo essencial da separação de poderes, seja em sua dimensão negativa, ligada à noção da necessidade de impedir o arbítrio de um dos poderes, ou ainda em sua faceta positiva, que advoga a adoção de uma postura de cooperação recíproca entre os três poderes para a manutenção do Estado Democrático.

Assim, no campo tributário, 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, é questionável a possibilidade de emenda constitucional que procure retirar a função

67 TAYLOR, Matthew M. O Judiciário e as políticas públicas no Brasil. *Dados: Revista de Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (IUPERJ), v. 50, 2007, p. 249.

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

típica do Judiciário de definição acerca da constitucionalidade de tributos à luz do ordenamento constitucional vigente à época.

É fato que são comuns na seara tributária emendas constitucionais editadas com nítido viés de correção legislativa da jurisprudência. O 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.

Em verdade, 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, especialmente o parágrafo quarto que abriga as cláusulas pétreas.⁶⁹ Caso a questão tratada pela emenda constitucional que pretenda superar entendimento jurisprudencial consolidado não suscite violação de cláusula pétrea, não há motivo legítimo para que o Tribunal invalide a emenda constitucional. Entendimento contrário conferiria ao já extenso texto constitucional de 1988 um grau de rigidez bastante elevado, retirando das maiorias democráticas o poder de decisão sobre diversas matérias, o que comprometeria de forma significativa o desempenho da democracia.⁷⁰

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 li-

69 OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Niterói: Impetus, 2013.

70 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. 190.

mites 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 para julgar em definitivo a validade de determinado tributo.

Um exemplo prático pode explicar o raciocínio. 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.⁷¹ Isto porque ao emendar o texto constitucional o Legislativo exerceu de forma legítima sua função típica que é *legislar sobre tributos*.

Todavia, não pode ser 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 revisitar a questão e *ele próprio* 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

71 Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 139.

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 a interpretação do 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.⁷²

3.1. A inconstitucionalidade do art. 4º da EC 42/03

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* no campo da tributação.

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.*"

A LC 111/01 instituiu o fundo em nível federal e não dispôs acerca da definição 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 pro-

72 BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 119.

dutos 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:⁷³

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.

Assim, norma emanada do constituinte derivado, embora reconhecendo a inconstitucionalidade dos adicionais de ICMS criados pelos Estados em desacordo com os critérios da EC 31/00, reconheceu a sua vigência até o ano de 2010 (prazo previsto no art. 79 do ADCT, prorrogado por tempo indeterminado pela EC 67/10). Deste modo 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.

É de se notar que 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

73 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.”

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 ainda estabeleça prazo para a sua cobrança.

Note-se que a lógica defendida nesse raciocínio *não opera somente a favor do contribuinte*, mas também pode operar a favor do Fisco em outras situações. 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.

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).⁷⁴

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 intranspo-

74 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.

nível da violação que a disciplina legal estadual perpetrrou ao princípio da legalidade, que constitui cláusula pétrea, de acordo com o art. 60, §4º, IV, CF.⁷⁵

Leonardo Pietro Antonelli também aduziu que “a prevalecer esta possibilidade, nunca mais teremos inconstitucionalidades no Direito brasileiro, pois sempre haverá a possibilidade de o Congresso Nacional convalidar normas inconstitucionais (...)”.⁷⁶ 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.⁷⁷ Marcelo Leonardo Cristiano também promoveu defesa contundente a favor da inconstitucionalidade do art. 4º da EC 42/03.⁷⁸

O Supremo Tribunal Federal teve que enfrentar o tema ao julgar a ADIN 2869, proposta em 2003 na vigência da EC 31/01, mas antes da promulgação da EC 42/03, que 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*,⁷⁹ que se incli-

75 Ibid. p. 171.

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

77 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, pp. 201-210.

78 CRISTIANO, Marcelo Leonardo. Breve análise do artigo 4º da Reforma Tributária. *Gazeta Mercantil* de 13.01.2004.

79 Sobre *obter dictum*, MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 125/126.

nam 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 logo depois 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 reconheceu a inconstitucionalidade da lei fluminense em razão da inexistência de lei federal que definisse os produtos e serviços supérfluos.

A Primeira Turma do STF no RE 606127 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 42/03.⁸⁰

Na mesma linha, a Segunda Turma no RE 571968 (DJU 05-06-2012) considerou que “o art. 4º da EC 42/2003 validou os adicionais instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal para financiar os Fundos de Combate à Pobreza. Precedentes”.

Todavia, o voto do relator na ADI 2869 contém trecho importante, pelo qual se pode extrair a noção de que para o desfecho da demanda 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

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

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 nº 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].

Ocorre que as leis estaduais editadas antes da EC 42/03 também não poderiam fundamentar a exigência do adicional de ICMS mesmo em relação a fatos geradores posteriores à EC 42/03, visto que as normas estaduais ao tempo de sua edição já nasceram inconstitucionais, sendo incabível considerar que a EC 42/03 teria o condão de *constitucionalizar normas inconstitucionais*.

Com efeito, ao se deparar com a questão da modificação da base de cálculo da COFINS efetuada por lei ordinária, antes das alterações realizadas 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 por intermédio de emenda constitucional (RE 346.084-6, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 1/09/2006). Trata-se de precedente que nos parece plenamente aplicável na hipótese presente, como argumento adicional em favor da inconstitucionalidade da norma instituída pela EC 42/2003.

Infelizmente, em 26 de novembro de 2013, foi noticiado no site do STF que a Primeira Turma manteve por maioria decisão do ministro Ricardo Lewandowski que, em fevereiro de 2010, proveu o Recurso Extraordinário (RE) 508993, sobre a constitucionalidade da Lei Estado do Rio de Janeiro que instituiu o adicional de ICMS. Em sessão realizada na tarde desta terça-feira (26), por maioria de votos, a Turma negou provimento a agravo regimental interposto pelo contribuinte. O ministro Luiz Fux ficou vencido, pois havia se manifestado pela existência da repercussão geral e propôs a remessa do processo ao Plenário Virtual da Corte.

Na decisão monocrática, o relator citou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2869, na qual o Tribunal teria fixado que o artigo 4º da Emenda Constitucional 42/2003 validou os adicionais criados pelos estados e pelo Distrito Federal, *"ainda que estes estivessem em desacordo com o previsto na Emenda Constitucional 31/2000"*.

3.1. EC 20/98 e a execução de contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho

A EC 20/98 incluiu parágrafo terceiro ao artigo 114 da CF, determinando que compete 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"*. A EC 45/2004 reafirmou a competência ao conferir nova redação ao inciso VIII do referido artigo. Tal alteração teve sua constitucionalidade questionada por parcela significativa da doutrina, pois a exigência de contribuições previdenciárias no âmbito do processo 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, 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 contri-

buições previdenciárias restaria comprometida a própria imparcialidade judicial.⁸¹

Novamente chamado a decidir acerca da modificação empreendida pela emenda constitucional, o Supremo Tribunal Federal afirmou, de modo incidental, a constitucionalidade de tal inovação por ocasião do julgamento do RE 569.056-3,⁸² com reconhecimento da repercussão geral.

81 MACHADO, Schubert Farias. O juiz do trabalho e o lançamento das contribuições para o INSS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 8, 2004, pp. 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*, nº 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*, nº 89, 2003, pp. 21-34. 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*, nº 84, 2002, p. 42; 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, pp. 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*, nº 89, 2003, pp. 58-70.

82 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.

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.

CONCLUSÕES

A Constituição de 1988, ao contrário 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. 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 apoio da "ditadura dos 3/5")⁸³ 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 democrática e reforça a necessidade do estabelecimento de parâmetros para o exercício de tal controle.

Desta forma, o trabalho de delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras realizado pelo Supremo Tribunal Federal 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.

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.

Critérios meramente formais são insuficientes para a definição das cláusulas pétreas tributárias, o que obriga o intérprete a investir em critérios materiais, 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 constituio-

83 A expressão é de COUTO, Cláudio Gonçalves; ABRUCIO, Fernando. O segundo governo FHC: coalizões, agendas e instituições. *Tempo Social - USP*, v. 15, nº 2, 2003, pp. 269-301.

nal, da abertura da interpretação constitucional aos valores e à interdisciplinariedade.

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.

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. 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). 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.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- AMARO, Luciano. As Cláusulas pétreas e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 21, pp. 71-78, 1997.

- ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.
- ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Custo Brasil – soluções para o desenvolvimento*. Junho/julho 2007, ano 2, nº 9, pp. 66-70.
- 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, pp. 7-24.
- 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, nº 24, 2005, pp. 69-85.
- ASSUMPÇÃO, Letícia Franco Maculan. A nova proposta de reforma tributária e o pacto federativo. *Revista de Estudos Tributários*, nº 61, 2008, pp. 57-64.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARCELLOS, Ana Paula de. Separação de poderes, maioria democrática e legitimidade do controle de constitucionalidade. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 53, 2000, pp. 78-106.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. *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*, nº 53, 2000, pp. 107-113.
- _____. 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*, nº 64, 2010.
- _____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. *Federação e federalismo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- BIM, Eduardo Fortunato. Inconstitucionalidade da Execução das Contribuições Previdenciárias pela Justiça do Trabalho: EC nº 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 89, 2003, pp. 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, pp. 22-37.
- BRANDÃO, Rodrigo. *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, pp. 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.
- CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 9, 1996, pp. 28-33.

- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. A reforma tributária e as cláusulas pétreas. *Revista de Direito Tributário*, nº 67, 1997, pp. 252-257.
- 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*, nº 89, 2003, pp. 58-70.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- COUTO, Cláudio Gonçalves; ABRUCIO, Fernando. O segundo governo FHC: coalizões, agendas e instituições. *Tempo Social – USP*, vol.15, nº2, 2003, pp. 269-301.
- COUTO, Cláudio Gonçalves. Constituição, competição e políticas públicas. *Lua Nova*, nº 35, 2005, pp. 95-135.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COUTO, Cláudio Gonçalves; ARANTES, Rogério Bastos. Constituição, governo e democracia no Brasil. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 21, nº 61, 2006, pp. 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.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, nº 75, 1999, pp. 197-218.
- _____. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: *Grandes questões atuais do di-*

- reito tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2004, pp. 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, nº 1, 2005, pp. 333-369.
- ELIALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- _____. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Finanças, 1965.
- FARIAS, José Fernando de Castro. *Ética, política e direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- FERRARI, Sérgio. *Constituição estadual e federação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- GARRETT, Elizabeth; VERMEULE, Adrian. Institutional design of a Thayerian Congress. *Duke Law Journal*, nº 50, 2001, pp. 1277-1333.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.
- GRIMM, Dieter. Jurisdição constitucional e democracia. *Revista de Direito do Estado*, nº 4, pp. 3-22, 2006.
- 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, nº 15, 2006.
- HABERMAS, Jürgen. O Estado Democrático de Direito: uma amaração paradoxal de princípios contraditórios? In: *A era das*

- transições*. Tradução de Flávio Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.
- LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.
- MACHADO, Schubert Farias. O juiz do trabalho e o lançamento das contribuições para o INSS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 8, 2004, pp. 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.
- MAZZILLO, Leonardo. Inconstitucionalidade da Execução Fiscal Ex Officio Promovida pelos Juizes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 88, 2003, pp. 52-60.
- MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- MELLO, Rafael Munhoz de. Aspectos essenciais do federalismo. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, nº 41, 2002, pp. 125-155.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da revisão: cláusulas pétreas ou garantias de eternidade: possibilidade jurídica de sua superação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 2, 1994, pp. 15-19.
- MIGUEL, Carlos Ruiz. Patriotismo constitucional. *Cuadernos de pensamiento político*, 3, 2004, pp. 81-92. FAES-Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid.
- NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista Forense*, v. 330, 1995, pp. 63/89.

- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 48, 2010, pp. 127-146.
- _____. A teoria do diálogo constitucional e a correção legislativa da jurisprudência no direito tributário brasileiro. *RDE. Revista de Direito do Estado* v. 17-18, pp. 343-390, 2011.
- _____. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Niterói: Impetus, 2013.
- 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.
- OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Poder Judiciário: árbitro dos conflitos constitucionais entre Estados e União. *Lua Nova*, v. 78, 2009, pp. 223-250.
- PERRY, Michael J. *Constitutional Rights, Moral Controversy, and the Supreme Court*, Cambridge University Press, 1999.
- PICKERILL, J. Mitchell. *Constitutional deliberation in congress*. Duke: Duke University Press, 2004.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 92, 2003, pp. 40-46.
- PINZANI, Alessandro. Patriotismo e responsabilidade na época da globalização. *Civitas - Revista de Ciências sociais* Ano 2, nº 1, Porto Alegre, 2002, pp. 211-228.
- 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.
- RAGHIAN 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, pp. 178-201.

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

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *A segurança jurídica do contribuinte* (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, nº 59, 2012, p. 147.

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

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. As cláusulas pétreas na constituição brasileira: sua equivalência com a matéria constitucional na justice as fairness. *Novos Estudos Jurídicos* (Online), UNIVALI, v. 17, 2012, pp. 258-270.

SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, nº 4, 2008, pp. 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. pp. 181-203.

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

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*, nº 84, 2002, pp. 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, nº 4, 2008, pp. 825-864.

TORRES, Ricardo Lobo. A nova ordem tributária e a descentralização fiscal. *Revista de Direito Tributário*, nº 75, 1999, pp. 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.

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, pp. 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, pp. 07-133.

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

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, pp. 396-410.

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

**SEGURANÇA JURÍDICA E MUDANÇAS
NORMATIVAS INTERPRETATIVAS:
CONCEITO DE FATURAMENTO NA
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL E ANÁLISE DE CASO (RE 346.084/
PR) SEGUNDO CRITÉRIOS DE JUSTIFICATIVA
PROPOSTOS POR ALEXY¹**

Agostinho do Nascimento Netto

RESUMO: Este trabalho examina a Teoria da Argumentação Jurídica de Robert Alexy. Apresenta, como estudo de caso, a partir do conceito estabelecido de receita bruta e faturamento, julgamentos (RE nº 150.755 e RE nº 346.084) pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente decisão incidental proferida.

ABSTRACT: This paper examines the Theory of Legal Argumentation Robert Alexy. Presents, as a case study, from the established concepts of gross income and billing (receita bruta e faturamento), judgments (RE 150755 and RE 346084) by the Supreme Court (Supremo Tribunal Federal), especially from incidental decision.

I. NOTAS INTRODUTÓRIAS

I.1. Segurança jurídica

Cobrem-se de rigorosa razão os que afirmam que o tema da segurança jurídica ergue-se constitucionalmente e que a segurança jurídica deriva principiologicamente da noção de Estado

¹ Texto desenvolvido para o Grupo de Pesquisa Institucional: Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica – Coordenação: Prof. Luís Cesar Souza de Queiroz – Programa de Pós-Graduação em Direito – UERJ – Centro de Ciências Sociais – Faculdade de Direito – Doutorado – Área De Concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional – Linha De Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Organizadores
LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ
GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA

**TRIBUTAÇÃO
CONSTITUCIONAL,
JUSTIÇA FISCAL E
SEGURANÇA JURÍDICA**

Autores
AGOSTINHO DO NASCIMENTO NETTO • GUSTAVO DA
GAMA VITAL DE OLIVEIRA • LUÍS CESAR
SOUZA DE QUEIROZ • SERGIO ANDRÉ ROCHA

GZ
EDITORA

Rio de Janeiro
2014