

Acerca de Decisões Relevantes do STF sobre o Sistema Constitucional Tributário a Partir da Constituição de 1988

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Doutor em Direito (SMU – EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Mestre em Direito Internacional e Comparado (SMU, 2003), Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992), MBA em Administração Financeira (IBMEC – DF, 1996), Bacharel em Direito (UCB, 1993), Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília, Graduação, Especialização e Mestrado, Professor Convidado do IDP-DF, Instrutor da ESAF.

INTRODUÇÃO

Cuida este capítulo de matéria constitucional tributária após a entrada em vigor da Constituição Cidadã de 1988. Antes de apontar algumas decisões importantes e fazer uma análise daquela que se considera a mais relevante (uma escolha de extrema dificuldade, diga-se de passagem), convém fazer alguns comentários sobre a Constituição Tributária de 1988.

Em termos de sistema tributário, a Constituição de 1988 é uma das constituições mais analíticas de que se tem notícia, e não digo que é a mais analítica de todas porque não conheço todas¹. Porém, em termos de sistema de tributos, considerando a competência tributária em si, a Constituição de 1988 não introduziu profundas alterações estruturais ao sistema introduzido há 58 anos pela Emenda nº 18, de 1965, à Constituição de 1946 (que tiveram algumas alterações em virtude das Constituições de 1967 e 1969 e outras modificações de 1969 a 1988). Em termos de novas bases tributárias, a Constituição de 1988, na verdade, elencou o imposto sobre grandes fortunas (IGF, de competência da União) e o imposto sobre a venda a varejo de combustíveis (IVVC, de competência dos Municípios) e, além disto, desdobrou o imposto de renda autorizando os Estados a cobrarem um adicional do imposto de renda (AIR)². Ironicamente, o

1 Não é por outro motivo que cerca de 30% dos REs e ADIs que chegam ao STF versam sobre matéria tributária.
2 Antes de sua revogação em 1993, pela Emenda nº 3, de 1993, a cobrança do AIR foi afastada em diversos julgados do STF em virtude do entendimento de que sua cobrança careceria de norma geral (lei complementar)

IGF nunca foi instituído e os outros dois impostos foram extintos pela Emenda nº 3, de 1993. As outras alterações foram decorrentes de agrupamento de tributos (dos chamados impostos únicos no ICMS) e desdobramento e transferência da competência de impostos sem grande impacto estrutural.

A grande novidade da Constituição de 1988 foi a sistematização e ampliação das limitações ao poder de tributar, normas estruturais do sistema, que não definem a competência tributária em si, mas limitam o seu exercício, este sim o grande tema da Constituição Tributária de 1988 e que, não sem razão, fez crescer o número de ações constitucionais com temas tributários³.

Retomando o fio dos julgados importantes e a dificuldade em definir aquele que se considera o mais relevante, convém esclarecer que isto se deve ao fato de que, além da profusão de problemas constitucionais tributários que foram levados diretamente ao STF pela via do controle concentrado, diversos outros temas têm sido discutidos nos últimos anos pelos tribunais, sendo que praticamente todos eles acabaram por chegar ao Supremo Tribunal Federal por via do recuso extraordinário (RE). Embora o propósito aqui seja a complicada eleição do julgado mais relevante, e comentários pertinentes, não podemos deixar de citar algumas decisões, ainda que sinteticamente, dada a importância que elas têm no contexto do Direito Constitucional Tributário.

1 JULGADOS RELEVANTES

O mais relevante julgado constitucional-tributário pós 1988, em nossa opinião, é a ADI 939-DF (cautelar julgada em 15.09.1993 e decisão definitiva em 15.12.1993), que foi o primeiro caso de controle concentrado de emenda constitucional pelo STF. Não decorre apenas daí sua relevância, mas também, e principalmente, em virtude da matéria contida no julgado. Pela primeira vez uma regra constitucional tributária⁴ foi tratada como princípio constitucional com *status* de norma inalterável, considerada parte integrante do rol dos direitos fundamentais adstrito ao rigor imutabilizante do § 4º do art. 60 do Texto Magno brasileiro. Adiante voltaremos a este julgado. Cabe agora apontar, ainda que rapidamente, algumas decisões de alta relevância para o Direito Tributário Constitucional pós 1988 que foram adotadas pelo STF⁵.

para disciplinar possíveis conflitos de competência, antes que os Estados pudessem editar leis instituindo o tributo, ou seja, para este fim os Estados não poderiam usar de sua competência suplementar (art. 24, §§ 2º e 3º, da Constituição). Tal lei complementar nunca foi editada.

3 Não se pode olvidar que o crescente aumento da carga tributária nos últimos vinte anos também estimulou a reação à cobrança de tributos, o que muitas vezes se dá por via da ação judicial.

4 Não vamos aqui adentrar na discussão da distinção de regras e princípios constitucionais e seus efeitos, consideração que vem sendo utilizada cada vez mais pelo STF.

5 Digo aqui STF, mas o STJ tem também decidido temas constitucionais tributários de alta relevância, tendo, inclusive, decisões suas revertidas pelo STF; é que há casos em que existe dúvida se a matéria é ou não constitucional.

Primeiramente mencionamos a decisão em que se discutiu se lei ordinária poderia alterar lei complementar tributária quando esta não versasse sobre matéria reservada à lei complementar. Como é sabido, a Constituição estabelece matérias que só podem ser veiculadas por via de lei complementar (a Constituição de 1988 aumentou o rol dessas matérias em relação à Carta de 1967, quando a lei complementar, tipo de disciplina peculiar ao Direito Tributário brasileiro, se iniciou, e que partir daí foi inflando). Na decisão da ADC 1, em 01.12.1993 (que discutiu a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 1991), o Ministro Moreira Alves, Relator do Acórdão, *obter dicta* lembrou que só se exige lei complementar para matéria cuja disciplina a Constituição expressamente a exige, e que, portanto, o dispositivo de lei complementar que não seja sobre matéria reservada deve ser tido como lei ordinária (é lei materialmente ordinária), e que este entendimento já era o prevalente sob a égide da Emenda nº 1/1969⁶. Contudo, esta discussão ainda reverbera em diversas ações, especialmente em relação à LC 70/1991 quando alterada por lei ordinária (como no caso do RE 377457-PR, de 17.09.2008, Rel. Min. Gilmar Mendes)⁷.

Outro julgado que se reputa importante é a decisão que parametrizou a aplicação do princípio do não-confisco⁸, no sentido de que a análise da violação confiscatória deve ser feita considerando a carga tributária total do contribuinte cobrada por cada entidade tributante (ADI-MC 2010/DF, de 30.10.1999, Relator o Min. Celso de Mello)⁹.

O terceiro é a Súmula nº 8 do STF, a qual expressa o entendimento de que matéria relacionada à prescrição e decadência, seja por circunstâncias ou

6 Ementário do STF 1791-1, p. 123-124.

7 Este recente julgado do STF reverteu a Súmula 276 do STJ, que se baseava na impossibilidade de lei ordinária alterar lei complementar tributária, ainda que esta última versasse sobre matéria de lei ordinária, quando o STF decidiu que é legítima a revogação da isenção da Cofins sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, prevista no art. 6º, II, da LC 70/91, pelo art. 56 da Lei 9.430/96.

8 Diz o art. 150, inciso IV, da Constituição que é vedado aos poderes tributantes utilizarem tributo com efeito de confisco.

9 Está assentado no julgado da ADI-MC 2010-DF (30/10/1999) que: “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”. Ementário STF 20624-1, p. 91-92. Observe-se que existe um precedente em termos de análise do princípio do não-confisco, mas a análise se restringiu a verificar a extrapolação da razoabilidade por multa excessiva (ADI-MC 1075-DF, 17.06.1998).

prazo a elas relacionados, são todas reservadas à lei complementar, tornando-se incompatíveis com a Constituição de serem veiculadas por via de lei ordinária. Ou seja, no sentido da Súmula nº 8 e dos julgados que a informaram, toda matéria relacionada à prescrição e decadência há que ser disciplinada por lei complementar, não se tratando a matéria reservada apenas ao disciplinamento das circunstâncias em que ocorre o evento¹⁰.

Existem diversos outros julgados relevantes, que são difíceis de se classificar em termos de importância, o que seria tema de um livro, e não de um pequeno estudo como este. Há, porém, alguns julgados que entendemos serem dignos de nota, entre eles: a) declaração de inconstitucionalidade das leis que criaram o AIR, em virtude de ausência de lei complementar, por se tratar de matéria insuscetível do exercício da competência suplementar dos Estados (RE 161428/SP e RE 149955/SP, de 19.08.1993, ambos relatados pelo Ministro Celso de Mello); b) elevação da regra da não-cumulatividade do IPI ao *status* de princípio, gerando por via da interpretação econômica do fenômeno da repercussão tributária na não-cumulatividade à concessão de crédito do IPI em operações isentas (RE 212484/RS, de 05.03.1998, Relator p/ Acórdão Min. Nélson Jobim); c) reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária de servidores na forma da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, (ADI 3128-DF, de 18.08.2004, Relator Min. César Peluso); e d) expansão da imunidade recíproca para a ECT (empresa pública) (RE 407099/RS, de 22.06.2004, Relator Min. Carlos Velloso).

2 A ADI Nº 979-DF E AS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS: UM JULGADO CRUCIAL

A ADI 979-DF foi proposta pela Federação Nacional dos Trabalhadores no Comércio (CNTC) com o objetivo de questionar a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, e da Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, com pedido de medida cautelar. A Emenda nº 3/1993 autorizava a criação do Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IMPF, precursor da CPMF) e sua instituição por lei complementar (no caso, a própria LC 77/1993, também objeto da mesma ADI), com cobrança no mesmo exercício em que foi instituído o Imposto. Os aspectos questionados nas mencionadas EC e LC eram a violação à anterioridade tributária (art. 150, III, *b*) e a exceção às imunidades previstas no art. 150, VI¹¹.

10 Diz a Súmula Vinculante STF nº 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

11 Na petição inicial da CNTC, a imunidade referida se dirige apenas à alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição, em que estão contempladas as entidades sindicais de trabalhadores.

Admitida a ADI 979-DF, foi julgada em sede cautelar¹² e depois, no mérito, em caráter definitivo¹³. O pedido liminar foi calcado na violação ao princípio da anterioridade. O chamado princípio da anterioridade foi elevado ao *status* de cláusula pétrea na decisão cautelar, o que foi depois confirmado na decisão de mérito. Desta forma, a anterioridade passou a estar sob o manto de proteção da cláusula de imutabilidade constitucional do art. 60, § 4º. Isto porque tal princípio estaria inserido no rol das garantias individuais por força do art. 5º e seu § 2º. Tal aspecto foi mantido, quando da decisão do mérito, nos seguintes termos do voto do Relator Ministro Sidney Sanches:

“11. Agora, já ao ensejo do julgamento do mérito, não estou convencido do contrário, sobretudo, depois da leitura dos votos dos eminentes Ministros Ilmar Galvão,

- 12 A ementa da decisão da medida cautelar da ADI-MC 939/DF, de 15/09/1993, Relator Min. Sidney Sanches tem a seguinte dicção:

Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar). I.P.M.F. (Imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira). Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993 (art. 2., par. 2.). Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993. Art. 60, § 4º, inciso IV, c/c arts. 5º, § 2º e 150, III, b, da Constituição. Preliminar de inépcia da inicial. Legitimidade ativa (art. 103, IX, da Constituição Federal). Legitimidade passiva. 1. Se do texto completo da inicial se verifica que impugna a Emenda Constitucional que permitiu a criação do imposto, e a Lei Complementar que o instituiu, torna-se irrelevante o fato de, ao final, referir-se apenas, inadvertidamente, a inconstitucionalidade da lei. 2. Sendo a CNTC uma Confederação Sindical, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade (art. 103, IX, da Constituição Federal). 3. Nessa espécie de ação, a União não é parte e nem se pode deduzir, contra ela, pretensão a restituição de tributos, o que só se admite em ação de outra natureza e no foro competente. 4. Estando caracterizada a plausibilidade jurídica da ação (“fumus boni iuris”), ao menos quanto a alegação de violação do disposto no artigo 60, § 4º, inciso IV, c/c arts. 5º, § 2º, e 150, III, b, todos da Constituição, e de se deferir medida cautelar para suspensão da eficácia do art. 2º e seus parágrafos da Emenda Constitucional nº 3/1993, que autorizou a criação do IPMF, bem como de toda a Lei Complementar nº 77/1993, que efetivamente o instituiu. 5. Hipótese em que a suspensão deve vigorar até 31.12.1993, reservando-se o Tribunal para, antes do início do recesso judiciário (19.12.1993), examinar se a estendera (a suspensão) ao exercício de 1994, apreciando, inclusive, os demais fundamentos da ação, caso até essa data não tenha sido ela julgada, pelo mérito.

- 13 A ementa da decisão de mérito da ADI 939/DF, de 15.12.1993, Rel. Min. Sidney Sanches tem a redação seguinte:

“Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade de emenda constitucional e de lei complementar. IPMF Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F arts. 5º, § 2º, 60, § 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c e d, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: ‘b’): templos de qualquer culto; ‘c’): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e ‘d’): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, LC n. 77/1993). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello, Paulo Brossard e Néri da Silveira, que, mesmo para efeito de medida cautelar de suspensão da cobrança do tributo, em 1993, não deixaram de vislumbrar, desde logo, a violação, quanto a esse ponto, princípio da garantia individual do contribuinte, que nem pó Emenda Constitucional se pode afrontar, ainda que temporariamente, em face dos referidos § 2º do art. 5º, arts. 150, III, *b*, e 60, parágrafos 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

12. Nem me parece que, além das exceções ao princípio da anterioridade, previstas expressamente no § 1º do art. 150, pela Constituição originária, outras pudessem ser estabelecidas por emenda constitucional, ou seja, pela Constituição derivada.

13. Se não se entender assim, o princípio e a garantia individual tributária, que ele encerra, ficariam esvaziados, mediante novas e sucessivas emendas constitucionais, alargando as exceções, seja para impostos previstos no texto originário, seja para os não previstos.”¹⁴

No que diz respeito às imunidades a decisão de mérito foi no sentido de que todos os dispositivos da Emenda nº 3/1993 e da LC 77/1993 que contrariavam as imunidades previstas no inciso VI, do art. 150, eram inconstitucionais. Embora haja grande relevância nesse aspecto, há de se reconhecer que os dispositivos das alíneas *a*, *b* e *d* do inciso VI do art. 150, remetem a cláusulas pétreas constantes expressamente no art. 1º (princípio federativo) e 5º (liberdade religiosa e liberdade de expressão). O inciso *c* é que poderia encontrar óbices, pois contempla pessoas que estão ao abrigo da imunidade por questão de técnica financeira, porém foi também referendado na mesma decisão. Contudo, não há espaço para aqui adentrar nesta discussão.

O aspecto inovador é que a decisão, não-unânime, da ADI 939-DF, erigiu a cláusula constitucional da anterioridade tributária à condição de cláusula pétrea. Relevante notar que no julgamento do mérito, os Ministros Sepúlveda Pertence e Octávio Gallotti não acataram a tese, estando ausentes os Ministros Moreira Alves e Francisco Rezek, que, votando no julgamento da liminar, também não a acataram.

Aqui a controvérsia desdobra para um campo que reputo fundamental e diz respeito ao grau de imutabilidade do nosso sistema constitucional tributário. Na ADI 939-DF o STF caminhou no sentido da cristalização do sistema. Não cabe aqui discutir os aspectos da decisão em relação à imutabilidade do art. 150, inciso III, “*b*” (anterioridade), pois esta discussão se estenderia por centenas de páginas, como foi o próprio julgado da ADI 939-DF. Porém, faz-se necessário trazer à colação as palavras do Ministro Francisco Rezek, em voto vencido, quando da discussão da liminar:

“Não estou encontrando nesta regra – que decisivamente não chamo de princípio – algo da estatura os verdadeiros princípios a que, em momento como o atual, é sempre possível que a Corte deva garantir força bastante para que resistam a determinados empreendimentos mudancistas. ... [e adiante prossegue]

14 Ementário do ST 1737-02, p. 239-230.

Assim, nenhum de nós está livre de ser legitimamente cobrado, na primeira semana do mês de janeiro, de um tributo que se tenha inventado na última semana de dezembro. Santo Deus!, isso não é garantia para ninguém. O que há aí é mera regra de comodidade orçamentária, para que as empresas se organizem, para que o Erário se organize em função do ano civil. Não vejo aí regra que realmente vise a estabelecer intervalo cronológico, justo e razoável, entre o momento em que institui o tributo e o momento em que se cobra o tributo. Não vejo, por isso, como dizer que a emenda constitucional ora em exame viola um princípio concebido para dar segurança aos cidadãos.”¹⁵

O ponto específico que se traz ao debate neste estudo refere-se ao limite do grau de enrijecimento do sistema constitucional tributário. Não devemos nos esquecer de que o sistema tributário é dirigido à incidência sobre bases econômicas. É consensual que a economia, *i.e.*, o sistema econômico é uma base mutante, no sentido de ser altamente dinâmica. Assim, tem-se a decisão do STF apontando para um endurecimento da superestrutura normativa que incide sobre uma estrutura econômica que é altamente dinâmica. A probabilidade de um descolamento e de um colapso cresce à medida que tal disparidade de sistemas (constituição tributária ultrarrígida e economia altamente dinâmica) avança no tempo. Claro está que alguns princípios são de caráter inafastável, como é o caso da legalidade e da irretroatividade tributária. Porém elevar regras tributárias ao *status* de cláusula pétrea pode levar ao colapso do sistema no futuro. Lembro aqui as palavras de advertência do Ministro Octávio Gallotti no julgamento da ADI 939-DF:

“Considero que a aplicação exacerbada dessa garantia [cláusulas pétreas] tende a contrariar aquilo que é, precisamente, a finalidade do dispositivo, ou seja, a estabilidade da Constituição, estimulando, ao invés, a sua ruptura integral.”¹⁶

Outro problema a ser avaliado no porvir é se chamada noventena tributária, introduzida pela Emenda nº 42 de 19/12/2003, que acrescentou a alínea “c” inciso III, do art. 150, também seria considerada cláusula imutável: tudo indica que sim. Em decisão relativa à CPMF, questionando a Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002, quando excluía a prorrogação da CPMF do cumprimento da noventena (mas aqui a do § 6º do art. 195 – própria das contribuições sociais), esta limitação foi reconhecida como cláusula pétrea (ADI 2666-DF, de 03/10/2002, Rel. Min. Ellen Gracie)¹⁷. Porém, no mesmo julgado, o STF admitiu que, num contexto de prorrogação de tributação com prazo certo, não haveria a norma prorrogada que cumprir a noventena – sinalizando no sentido de relativizar a aplicação da referida norma constitucional.

15 Ementário do ST n. 1730-10, p. 1977 e 1988.

16 Confirmação de voto do Ministro Octávio Gallotti no mérito da ADI 939-DF, Ementário do STF nº 1737-2, p. 310.

17 Lê-se na ementa da ADI 2666-DF: “Proibida, assim, estaria a deliberação de emenda que se destinasse a suprimir do texto constitucional o § 6º do art. 195, ou que excluísse a aplicação desse preceito a uma hipótese em que, pela vontade do constituinte originário, devesse ele ser aplicado”.