

Observatório Constitucional: Sistema tributário exige atenção do STF



O sistema constitucional tributário disposto na Constituição Federal de 1988 tem

características bastante peculiares, que exigem protagonismo excepcional da jurisdição constitucional.

Com efeito, em nossa tradição, já a partir da Constituição de 1934, o texto constitucional atribui privativamente a cada ente da Federação, União, estados e municípios, tributos específicos e estabelece regras estritas para a criação de impostos novos.

Essa foi a primeira vez, em todo o mundo, que uma Constituição estruturou sistema tributário rígido e inflexível, limitando a margem de discricção e liberdade do legislador. A Constituição de 1934 estipulava a forma, o conteúdo, a qualidade e a quantidade de tributos que poderiam ser arrecadados pela União, pelos estados e municípios de maneira exaustiva e abrangente^[1].

A Constituição de 1937, por sua vez, manteve o sistema constitucional tributário rígido e inflexível, delegou aos estados a competência residual para criar novos impostos e vedou a bitributação (artigo 24, CF/1937). Na CF/1937, surgem também as competências tributárias negativas, tal como a imunidade recíproca (artigo 32, alínea “c”, CF/1937).

Na mesma linha, seguiram os textos constitucionais de 1946 (artigos 15; 19; 21; 29; e 30 da CF/1946); de 1967 (artigos 18; 19; 22; 23; 24; e 25 da CF/1967); e de 1969 (artigos 18; 21; 22; 23; e 24 da CF/1969), que sempre estipularam de forma enumerativa as competências tributárias dos entes políticos, discriminando os impostos e esgotando as formas e os meios em que os entes políticos poderiam instituir tributos.

A CF/1988 é herdeira, portanto, da longa tradição brasileira de sistemas constitucionais tributários rígidos, que especificam todos os tributos que podem ser exigidos e identificam cada imposto que União, estados e municípios podem instituir. Nesse sentido, a CF/1988 elenca rol taxativo de impostos (artigos 145, inciso I; 153; 154; 155; e 156 da CF/1988); taxas (artigo 145, inciso II, da CF/1988); contribuições de melhoria (artigo 145, inciso III, da CF/1988); contribuições (artigos 149; 149-A; e 195 da CF/1988) e empréstimos compulsórios (artigo 148 da CF/1988). A Carta Magna estipula regras estritas de competência residual para instituição de impostos e contribuições não nominadas expressamente no seu

texto (artigos 154, inciso I, e 195, parágrafo 4º, da CF/1988).

Recente pesquisa destacou esse caráter singular do sistema tributário brasileiro. Com efeito, enquanto alguns países limitam-se a expressar, em variados graus, o princípio da legalidade tributária — como Angola; Bélgica; Bulgária; Canadá; China; Cingapura; Colômbia; Estados Unidos; Grécia; Índia; Indonésia; Islândia; Israel; Japão; Peru; Portugal; Suíça; Tunísia; Turquia; e Venezuela —, outros garantem a legalidade apenas de forma genérica ou implícita — como África do Sul; Áustria; Chile; Dinamarca; Equador; Espanha; Holanda; Itália; México; Noruega; Suécia; e Ucrânia. Outros países sequer asseguram a legalidade tributária, como Argentina; Bolívia; Costa Rica; e Uruguai^[ii].

De fato, nenhum outro país possui rígido, inflexível e exaustivo sistema constitucional de competências tributárias como o Brasil.

Assim, entre as diversas características do sistema tributário na CF/1988, ganha relevo seu caráter *rígido*, porquanto só pode ser modificado por meio de emenda constitucional, cujo processo legislativo é mais solene e dificultoso do que o de edição de leis ordinárias. A rigidez do sistema constitucional tributário é reconhecida como princípio constitucional implícito que repercute diretamente sobre as competências tributárias tão amplamente detalhadas na CF/1988, não tendo o legislador ordinário liberdade para “desenhar qualquer traço fundamental” ^[iii].

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

Evidentemente, a detalhada repartição de competências tributárias prestigia o federalismo, especialmente considerando o processo centrífugo de formação do federalismo no Brasil, atendendo a antigo anseio de descentralização de recursos da União para os estados e municípios, e de recursos dos estados para os municípios^[v]. Em grande parte, esse anseio é atendido no Brasil por meio da repartição tanto de competências quanto de receitas dos impostos^[vi]

Na realidade, a CF/1988 predetermina o conteúdo material e define as hipóteses de incidência, estabelecendo cada espécie tributária e limitando, tanto formalmente quanto materialmente, os tributos que podem ser instituídos^[vii].

Além disso, a CF/1988 não foi detalhista apenas com relação às competências tributárias, mas também no pertinente a normas protetivas que moldam o poder de tributar e amparam direitos e garantias dos contribuintes, prevendo extenso rol de limitações constitucionais ao poder de tributar. Por isso, permanece válida ainda hoje a frase de Aliomar Baleeiro de que “nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários [*limitações constitucionais ao poder de tributar*]” ^[viii].

Essas singularidades do sistema constitucional brasileiro procuram eliminar a dupla tributação interna e

proteger eficientemente o contribuinte. Elas têm como efeito, ainda, transformar o Supremo Tribunal Federal, guardião das disposições constitucionais, no garante de quase todo o sistema tributário.

Não é por mera coincidência, então, que o primeiro caso em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de dispositivo constitucional tenha sido em matéria tributária. No julgamento da ADI 939/DF, de relatoria do ministro Sydney Sanches, publicado em 17 de dezembro de 1993, reconheceu-se a natureza de cláusulas pétreas dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, inclusive quanto ao princípio da anterioridade e às imunidades, principalmente no que se refere à imunidade recíproca.

Por outro lado, tampouco é fruto do acaso que a mesma emenda constitucional, no caso a Emenda Constitucional 3/1993, que fez reforma tributária, também tenha instituído instrumentos de fortalecimento da jurisdição constitucional, como a ação declaratória de constitucionalidade e expansão do efeito vinculante.

Na realidade, o rígido e analítico sistema constitucional tributário impõe não só a edição de emenda constitucional para qualquer reforma substancial, como determina formas céleres e eficazes de pacificação de controvérsias tributárias pelo STF.

O STF torna-se, portanto, o arrimo, ao mesmo tempo, de intrincadas questões federativas (a exemplo da guerra fiscal) e de garantias fundamentais do contribuinte (como a segurança jurídica do contribuinte, v.g. RE 587.008/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJ 6.5.2011), como também de detalhes da mecânica do ICMS e do IPI. É corriqueiro que importantes questões quanto aos sujeitos passivos, base material de incidência e de alíquotas, necessitem de definição do STF para sua pacificação.

Nesse sentido, é grande a responsabilidade da corte de manter hígida e coerente a aplicação do sistema constitucional tributário, a fim de evitar a tardia declaração de inconstitucionalidade de tributos. Por exemplo, o reconhecimento da inconstitucionalidade de algumas questões relacionadas ao Funrural só ocorreu quase 20 anos de sua instituição e cobrança (RE 363852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 23.4.2010 e RE 596177/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 29.8.2011). Além disso, permanecem indefinidas questões relevantes, como a incidência do ICMS na base de cálculo da Cofins, ainda pendente de apreciação na ADC 18, de relatoria do ministro Celso de Mello e no RE 240.785/MG, de relatoria do ministro Marco Aurélio, Pleno, que cuida de ação declaratória ajuizada em 1992, a qual subiu como recurso extraordinário ao STF em 1998 e ainda não teve seu julgamento concluído.

Nesse âmbito, a demora na solução gera novas dificuldades que a repetição de indébito de tributos inconstitucionais e a modulação de efeitos das respectivas declarações de inconstitucionalidades não têm resolvido adequadamente.

Novos instrumentos, como a repercussão geral e a expansão do controle abstrato de constitucionalidade, têm permitido que a jurisdição constitucional exercida pelo Supremo Tribunal Federal dê respostas cada vez mais adequadas para as inúmeras controvérsias tributárias de natureza constitucional.

No entanto, é importante ressaltar que o próprio dever de harmonização das normas constitucionais torne difícil para o STF abdicar de questões tributárias pontuais. Exemplo marcante desse dilema foi a questão

da alíquota de imposto de renda aplicável aos rendimentos pagos acumuladamente. Num primeiro momento, o STF entendeu como ausente a repercussão geral da questão nos autos do RE 592.211/RJ, de relatoria do ministro Menezes Direito, julgada pelo Pleno, com decisão publicada no dia 21 de novembro de 2008. Posteriormente, no entanto, o TRF da 4ª região entendeu inconstitucional a aplicação da alíquota integral do IR sobre os rendimentos acumulados, causando disparidade com os contribuintes submetidos às demais regiões do país. Daí que, também não por mera coincidência, o STF tenha pela primeira reconsiderado sua decisão para *reconhecer a repercussão geral* da questão constitucional nos autos do RE 614.232-AgR-QO-RG, de relatoria da ministra Ellen Gracie, julgado pelo Pleno, com decisão publicada em 4 de março de 2011, por unanimidade.

Em síntese, o rígido e analítico sistema constitucional tributário impõe grande responsabilidade à jurisdição constitucional em geral e ao STF, em particular para controlar cada passo do legislador federal, estadual e municipal em matéria tributária. Todavia, esse sistema demanda também instrumentos que possibilitem ao STF respostas rápidas e eficazes para pacificar as diversas controvérsias constitucionais tributárias.

Esta coluna é produzida pelos membros do Conselho Editorial do Observatório da Jurisdição Constitucional (OJC), do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Clique [aqui](#) para acessar o portal do OJC.

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

[ii] TÔRRES, Heleno Taveira *et alli*. “Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado” in TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21-76.

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

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

[v] LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo do Brasil*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997, p. .

[vi] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. “A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009” in Texto para Discussão do IPEA, n. 1469, Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), jan. 2010. p. 1-57. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf. Acesso em: jun. 2012.

[vii] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 110.

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

Date Created

08/12/2012