



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

ALUNO: TIAGO CAMARGO THOMÉ MAYA MONTEIRO

ORIENTADOR: ALEXANDRE BERNARDINO COSTA

**Os direitos fundamentais do contribuinte: a separação entre questões
políticas e jurídicas e os julgamentos tributários no Brasil**

Brasília, 29 de janeiro de 2009.

SUMÁRIO

Introdução

Capítulo 1 – A proteção dos direitos fundamentais do contribuinte

1.1 – Contextualização da proteção ao contribuinte e dos direitos fundamentais

1.2 – A proteção dos direitos fundamentais do contribuinte no Brasil

1.3 – O conceito de direitos fundamentais ou fortes, sua delimitação e eficácia

Capítulo 2 – As questões políticas e questões de direito ou de princípio

2.1 – A separação entre argumentos de política e de direito

2.2 – A separação entre questões de política e questões de direito no direito norte-americano - o *judicial review*

2.3 – Evolução da questão do controle de atos políticos no Brasil

2.4 - A ADPF nº 45 e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à sua posição política ou não enquanto Corte Suprema – Contradições e riscos

2.5 – A possibilidade de intervenção do judiciário no controle de atos políticos

Capítulo 3 – Os tributos com função extrafiscal - Normas pertinentes e seu julgamento por nossos tribunais – Direitos e garantias já existentes na constituição e não observados por nosso judiciário

3.1 – Análise da jurisprudência de nossos Tribunais Superiores

3.1.1 – Tributos e casos selecionados para análise

3.1.1.1 – O imposto de importação

3.1.1.2 – A compensação da perda de arrecadação com a queda da Contribuição provisória sobre movimentação financeira

3.1.1.3 – O caso da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS

4 - Conclusão

5 - Bibliografia

Introdução – Objetivo e limites do presente trabalho

Este trabalho tem como objetivo demonstrar que atualmente o julgamento de questões políticas tem sido feito de maneira inconstante e aleatória pelos tribunais brasileiros, em especial os superiores, que hora julgam de maneira a adentrar a esfera de outros poderes – do Legislativo, por exemplo – e hora deixam de analisar determinadas questões que deveriam passar por seu crivo, sob a justificativa de não interferir na esfera de competência dos outros poderes.

Dessa forma, entende-se que são constantes as violações a direitos constitucionalmente garantidos – *in casu*, dos direitos fundamentais dos contribuintes – visto que a regra geral é a da omissão judiciária em julgamentos tributários que envolvem questões políticas, e não meramente jurídicas, nos quais normalmente a preocupação com a separação dos poderes tem superado a preocupação com as limitações constitucionais ao poder de tributar e com os princípios que regem a tributação.

Para tanto, parte-se aqui da premissa de que a intervenção ou não pelo Judiciário em questões políticas não é a princípio certa e adequada nem errada e indesejável.

Defende-se que o judiciário – e especialmente o STF, enquanto Corte Constitucional e guardião da constituição – não pode deixar de apreciar questões, ainda que políticas, quando estas lesarem ou ameaçarem direitos dos contribuintes.

Por fim, sustenta-se que o rol de garantias – exclusivamente tributárias ou não – insculpido na constituição é mais que suficiente para garantir ao contribuinte proteção contra todos ou quase todos os abusos cometidos pelo Estado na cobrança de tributos.

Esse trabalho, como fruto das incomodações pessoais do autor, surgiu da observação de problemas recorrentes na jurisprudência tributária, que em seu entendimento, demonstram profundo descaso pelos direitos fundamentais em sua

acepção original e, porque não dizer, fundamental: a de direitos oponíveis pelo cidadão contra o Estado.

Assim, uma grande preocupação deste trabalho está no fato de que hoje há discussões calorosas e profundas sobre “terceiras, quartas, quintas e futuras” gerações de direitos fundamentais, sobre aplicação destes direitos nas relações privadas, sobre os acertos e erros das teorias de Habermas, Alexy, Dworkin, Luhmann e outros – ao mesmo tempo em que são constantes, no Brasil, os desrespeitos a garantias e regras básicas do direito constitucional: interpretação sistêmica e visão dos direitos fundamentais como – no mínimo – direitos e garantias que o cidadão ou indivíduo (contribuinte) possui “contra”¹ o Estado, ou frente ao Estado.

Embora alguém possa questionar a inclusão de uma ou outra garantia ou regra na Constituição Federal, ou a adequação de tal inclusão, ninguém seria capaz de negar que os direitos fundamentais – em sua origem, em sua “primeira geração” – surgiram como direitos do indivíduo oponíveis ao Estado, e que esse é o mais importante sentido da expressão “direitos fundamentais”². Igualmente, ninguém nos dias de hoje é capaz de afirmar que a Constituição pode ser interpretada de maneira isolada, olhando-se um dispositivo constitucional separadamente do resto da constituição.

Assim, parece no mínimo curioso que hoje se discuta sobre teorias maiores ou melhores, sobre textos jurídicos e direitos complexos, sobre novos direitos antes não discutidos, mas permita-se, sem barulho algum, que

¹ Contra, aqui colocado entre aspas, por estar no sentido de oponíveis e não necessariamente no sentido de interesses contrários

² Sem nos aprofundarmos no tema das gerações de direitos fundamentais, que não é objeto deste trabalho, não deixa de ser interessante notar que mesmo as novas gerações de direitos fundamentais, como descritas por seus propagadores ou “batizadores”, não deixam de ser de direitos oponíveis ao Estado, ainda que indiretamente. Até mesmo a aplicação dos direitos fundamentais nas relações privadas, por exemplo, não deixa de ser, para quem concorda com ela, e simplificadamente falando, um direito a uma afirmação, pelo Estado, de um direito que a princípio seria oponível contra ele, mas que agora o Estado deve aplicar contra um particular, a favor de outro – em uma decisão judicial, por exemplo. E se existe tal direito a uma aplicação do direito pelo Estado dessa forma, tal direito deve ser oponível ao Estado

compreensões e direitos básicos já não mais contestados teoricamente sejam desrespeitados e não observados diariamente.

É inegável a importância da discussão teórica aprofundada sobre teoria constitucional, na tentativa – sabidamente utópica, mas necessária – de antecipar os acontecimentos e necessidades sociais, e resolvê-los da melhor maneira. Igualmente, é necessário que haja pessoas muito mais dedicadas à teoria, e outras bem mais dedicadas à prática do direito.

Mas no meio acadêmico, parece importante que se dê mais valor à conciliação entre teoria e prática.

A regra em trabalhos de pós graduação em Direito é a valorização da teoria, da doutrina, e do conhecimento sobre os mais modernos teóricos, por vezes dissociada de observações/estudos sobre aplicação do direito e funcionamento real dos tribunais e outras realidades muitas vezes distintas das teorias vistas nos bancos acadêmicos.

Assim, no presente trabalho, em que se trata da análise de questões políticas por nossos tribunais, tenta-se evitar a dissociação entre teoria e prática, pela associação constante entre os julgamentos/casos analisados e as normas e teorias aplicáveis.

Por isto esta dissertação, apesar de tratar de direitos fundamentais, não tem longos capítulos discutindo o conceito ou os diversos entendimentos sobre tais direitos, nem expondo suas gerações e autores.

A idéia defendida neste trabalho é a de que, poucos entendem com profundidade adequada as diferenças, as convergências, os acertos e erros das teorias de Alexy, Habermas, Kelsen, Dworkin, e diversos outros teóricos relevantes. Porém, independentemente da corrente doutrinária adotada, ninguém será capaz de negar que os direitos fundamentais tem não só sua origem como sua importância maior no entendimento de que existe um núcleo inafastável de direitos que podem ser opostos inclusive frente ao Estado.

E para justificar o interesse em tratar de tema constitucional sob prisma aparentemente tão básico, toma-se a liberdade de citar o falecido professor Osiris Lopes Filho, que repetia constantemente, com muito acerto, que embora revoluções sejam tratadas na doutrina jurídica como momentos em que há uma quebra ou rompimento brusco de um *stablishment*, com inclusão de conquistas e garantias, no Brasil a verdadeira revolução é observar e cumprir as conquistas e garantias teoricamente já asseguradas – inclusive pela Constituição.

Assim, no primeiro capítulo, primeiro realiza-se uma contextualização histórica da proteção ao contribuinte e sua dos direitos fundamentais, demonstrando a relação umbilical entre a origem dos chamados direitos fundamentais e a proteção contra a tributação.

Posteriormente, trata-se da proteção aos direitos fundamentais do contribuinte no Brasil, com o intuito de demonstrar que as relações entre os direitos fundamentais e o direito tributário no Brasil são relegadas a segundo plano. Demonstra-se entretanto que o rol de garantias constitucionais brasileiro é um dos mais completos, se não o mais o mais completo do mundo em garantias tributárias – o que não assegura, por outro lado, a efetivação destes direitos.

Passa-se então ao conceito de direitos fundamentais adotado – resumidamente, direitos oponíveis contra o Estado, ou direitos fortes, na nomenclatura de Dworkin – e seus limites.

No segundo capítulo, expõe-se então a separação entre questões (argumentos) de política, que seriam aquelas sensíveis à escolha, que justificam uma decisão política demonstrando algum objetivo coletivo, e questões (argumentos) de direito, que seriam aqueles que justificam uma decisão política mostrando que esta respeita ou garante direitos.

Tendo em vista a forte influência norte-americana sobre o sistema judicial brasileiro, faz-se uma rápida exposição do controle de atos políticos pelo Judiciário nos EUA, para só depois demonstrar tal evolução no Brasil, comparando-

se ainda a visão das cortes constitucionais de cada país sobre sua atuação – política ou não.

Considerando os entendimentos já expostos dos tribunais sobre a questão do controle judicial de questões políticas, é feito então um estudo sobre a possibilidade e ou adequação da intervenção do judiciário no controle de atos políticos.

Por fim, no capítulo 03, faz-se, com base nos conceitos anteriormente expostos, uma análise de casos específicos em que em garantias constitucionais em matéria tributária são desrespeitadas no Brasil, expondo-se os equívocos nos posicionamentos que permitem a perpetuação dos desrespeitos e esclarecendo quais seriam as interpretações de tais normas que assegurariam os direitos do contribuinte, se possível conjungando-os com os interesses do Estado.

Conclui-se então, no capítulo 04, que apesar do vasto rol de garantias assegurado pela Carta Magna, ainda há no Brasil necessidade de mudanças radicais para concretizar as garantias e direitos fundamentais do contribuinte.

CAPÍTULO 1 – A PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

1.1 – Contextualização da proteção ao contribuinte e dos direitos fundamentais

Tanto a origem quanto a evolução da proteção dos Direitos Fundamentais sempre estiveram intimamente ligadas à proteção do contribuinte contra abusos na tributação e à busca de segurança jurídica no direito tributário.

A Magna Carta, datada de 1215, já determinava em seu item 12 que o Rei não poderia estabelecer tributo ou contribuição sem autorização de um conselho do reino. A *Petition of Rights* inglesa, de 1628, estabelecia que os cidadãos ingleses *não devem³ ser compelidos a contribuir com qualquer taxa, imposto, contribuição ou qualquer outra forma de cobrança não estabelecida de consenso comum, pelo Parlamento⁴*. Loewenstein aduz que a fase moderna do Constitucionalismo começaria com a Revolução Puritana, que haveria sido influenciada, entre outros fatores, pela exigência de participação (representação) na legislação financeira (tributária), por aqueles que suportavam a maior parte da carga tributária⁵.

A imposição de limites à tributação também foi objeto da doutrina dos grandes pensadores iluministas, como Locke⁶ e Montesquieu. Este último, aliás, dedicou um livro (capítulo) inteiro às *relações que a arrecadação dos tributos e o volume da receita pública possuem com a liberdade⁷*, observando que *não se deve*

³ No sentido de “não podem”, como se depreende da leitura integral do documento

⁴ Tradução livre. Extraído do inteiro teor da *Petition of Rights*.

⁵ LOEWENSTEIN, Karl. “Teoria de la constitución”. Publicado por University of Chicago Press 1957. Versão traduzida para o castelhano por Alfredo Gallego Anabitarte. Ediciones Ariel, Barcelona, 1964, pág. 159.

⁶ Segundo Locke, *o príncipe ou o senado, não obstante tenha poder para promulgar leis no sentido de regular a propriedade entre os súditos, uns em relação aos outros, nunca terá o poder de tomar para si, no todo ou em parte, a propriedade do súdito, sem o consentimento dele, pois se alguém pretende possuir o poder de lançar impostos sobre o povo, pela autoridade própria, sem estar por ele autorizado, invadirá a lei fundamental da propriedade e subverterá o objetivo do governo* (LOCKE, John. “Segundo tratado sobre o governo”. Coleção “os Pensadores”. Tradução de Anouar Aiex e E. Jacy Monteiro 3ª ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983, págs. 89 e 90.

⁷ Segundo Perez de Ayala, é surpreendente a pouca atenção que os tratadistas de direito tributário dispensam ao pensamento de Montesquieu. Assim, o mencionado autor dedicou a tal pensamento um livro inteiro, no qual se propõe a demonstrar que os aportes de Montesquieu à dogmática jurídico tributária, quanto aos fundamentos da imposição e ao princípio da reserva de lei tributária, são muito maiores do que se imagina (PÉREZ DE

*tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado*⁸. Para Montesquieu, os tributos devem ser tão fáceis de cobrar e tão claramente estabelecidos que não possam ser aumentados ou diminuídos por aqueles que os cobram⁹.

Maquiavel, por sua vez, argumentou que o rei da França fez diversas guerras sem lançar tributo extraordinário sobre seus súditos somente porque sobrepôs sua parcimônia às despesas supérfluas e que, portanto, um príncipe deve gastar pouco e *não se deve incomodar de ser tido como miserável, para não ter de onerar demais os súditos, para poder defender-se e para não tornar-se pobre e desprezado, nem ser obrigado a ter uma conduta rapace*¹⁰.

Essas disposições tributárias dos documentos históricos e da obras dos pensadores clássicos sempre tiveram por objetivo maior, acima da proteção de qualquer princípio tributário específico, a busca da segurança jurídica indispensável à convivência social como forma de possibilitar a existência digna do indivíduo e do cidadão.

Atualmente, a proteção do contribuinte – ainda que com enfoque apenas na legalidade - é comum a várias constituições. Há previsões nesse sentido, por exemplo, nas Constituições de Portugal (arts. 103 e 104), Alemanha (arts. 105 e 106), Espanha (Arts. 133 e 134), França (art.34), Itália (arts. 53, 75, 81, 117).

Já no Brasil, segundo Hugo de Brito Machado, *desde o regime constitucional anterior tínhamos já a constituição mais rica*¹¹ *do mundo em normas pertinentes à tributação*¹². Quanto à proteção do contribuinte, além da inclusão do

AYALA, José Luis. “Montesquieu y el derecho tributário moderno”. Editorial Dykinson: Madrid, 2001, pág. 15)

⁸ Idem, pág. 15.

⁹ Idem, pág. 227

¹⁰ MAQUIAVEL, Nicolau. “O Príncipe”. Coleção *A obra prima de cada autor*. Tradução de Pietro Nasseti. São Paulo: Editora Martin Claret, 2004, pág. 99.

¹¹ Mais rica no sentido de ter o maior número de normas, sem juízo de valor quanto à qualidade das normas.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. “A supremacia constitucional como garantia do contribuinte”. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68. São Paulo: Editora Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, 2001, página 48

vasto catálogo de direitos e garantias fundamentais brasileiros logo nos primeiros capítulos da Constituição de 1988 - demonstrando a importância fundamental atribuída a esses direitos em nosso ordenamento – incluiu-se também na Suprema Carta, no título referente à tributação e ao orçamento, uma seção inteira dedicada somente às limitações constitucionais ao poder de tributar. Quanto à eficácia dos direitos e garantias fundamentais, estabelece o art. 5, § 1º, da Constituição que "as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata".

No entanto, apesar do vasto rol de direitos e garantias e das normas que pretendem assegurá-los, no Brasil os direitos fundamentais do contribuinte são muitas vezes completamente ignorados, tanto pelos poderes legislativo e executivo, quanto pelo poder judiciário, que os ignora solenemente no momento do controle judicial da tributação. Dessa forma, muitas vezes o cidadão tem sua capacidade contributiva de tal forma prejudicada que até mesmo direitos humanos básicos e constitucionalmente garantidos como alimentação e acesso à moradia podem ficar irremediavelmente prejudicados.

Nesse sentido, como bem salienta o Prof. Menelick de Carvalho Netto:

“...por um lado, os direitos humanos em abstrato nada significam, pois precisam da densificação da ética e da efetividade que tanto o Direito quanto a política precisam lhes emprestar (...) A política e o Direito, por outro lado, na modernidade, precisam do insumo de legitimidade que somente os direitos fundamentais podem lhes fornecer¹³”.

No entanto, em nossa doutrina jurídica, essa busca de efetividade e legitimidade, no que toca à proteção do contribuinte, tem sido relegada a segundo plano. Apesar dos direitos fundamentais serem hoje um tema que está em voga, a produção doutrinária sobre a relação entre direitos fundamentais e tributação no Brasil é ínfima. Ao fazer uma pesquisa sobre tal assunto em bibliotecas e livrarias, o mais comum é encontrar coletâneas de textos esparsos sobre o tema, sem uma abordagem sistêmica e devidamente aprofundada do assunto; ou então, obras que

¹³ CARVALHO NETTO, Menelick de. “A hermenêutica constitucional e os desafios postos aos direitos fundamentais”. In *Jurisdição constitucional e direitos fundamentais*. Coordenador: José Adércio Leite Sampaio. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, pág. 146.

mencionam o tema de forma aleatória e meramente subsidiária, e sem a profundidade adequada. Fala-se rapidamente dos direitos fundamentais do contribuinte em um capítulo, mas escreve-se o resto da obra sem levá-los em consideração.

O mais curioso é que, enquanto se discutem novas “gerações” de direitos fundamentais, aplicação de direitos fundamentais nas relações privadas, e outras, os direitos básicos já assegurados são desrespeitados, e pouco ou nada se comenta a respeito.

1.2 – A proteção dos direitos fundamentais do contribuinte no Brasil

A proteção efetiva dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte carece de uma análise mais ampla, sistemática e aprofundada de seus limites. Antes de mais nada, a proteção do contribuinte é uma questão de interpretação do sistema de direitos e garantias de nossa Constituição e de conhecimento de seus limites. Somente com o conhecimento destes horizontes limitadores é que os direitos fundamentais – e, *in casu*, os direitos fundamentais do contribuinte, especificamente – poderão atingir sua efetividade máxima¹⁴. Logo, faz-se indispensável a construção e/ou utilização de formas de interpretação que possam garantir a esse núcleo de direitos uma maior eficácia – ou, em alguns casos, alguma eficácia.

Contudo, uma análise jurídica adequada das restrições à tributação não pode se limitar à proteção do contribuinte enquanto indivíduo, devendo sim equilibrá-la com as finalidades da tributação. Se a proteção dos indivíduos, por um lado, é essencial, por outro lado não se pode ignorar que os tributos, como um todo, não são meros instrumentos de arrecadação. Além da obtenção de recursos para o Estado, os tributos podem ser usados para fomentar o desenvolvimento industrial, regular o comércio exterior e a balança comercial, entre outras funções. Acima disso, a tributação, adequadamente utilizada, é um dos mais fortes instrumentos do Estado

¹⁴ ALONSO GARCÍA, Enrique. *La interpretación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales; 1984, p. 362

para promover a redistribuição de renda – hipótese em que as cobranças tributárias serão não abusos, mas reforços à proteção do contribuinte/indivíduo.

Portanto, para o estudo dos direitos e garantias fundamentais relacionados com a proteção do contribuinte, adotou-se como corte a análise dos chamados impostos “extrafiscais”, pois estes permitem uma visualização mais fácil e direta das funções tributárias além da arrecadação. Segundo Roque Carrazza¹⁵, ocorre “extrafiscalidade” quando o legislador, *em nome do interesse coletivo, aumenta e/ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa*. De maneira mais ampla, hoje a doutrina aceita como extrafiscalidade todo uso da tributação para fim diverso da arrecadação.

A Constituição de 1988 estabelece em seu art. 153, § 1º, que é *facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de Importação (II), Exportação (IE), Produtos Industrializados (IPI) e do imposto sobre Operações Financeiras (IOF), todos eles com função extrafiscal por essência*. Diversos outros tributos são por vezes utilizados de forma a estimular ou coibir condutas, revelando assim função claramente extrafiscal: é o que ocorre, por exemplo, quando um município aumenta consideravelmente o IPTU de terrenos não utilizados, com o fim de evitar a especulação imobiliária. O imposto de renda, por sua vez, acumula, em doses praticamente idênticas, a função fiscal e a extrafiscal: é ao mesmo tempo fonte de grande arrecadação e um dos instrumentos mais poderosos do governo para permitir a redistribuição de renda.

Porém, o fenômeno da extrafiscalidade não se limita às cobranças ou aumentos. A extrafiscalidade também se manifesta em imunidades, isenções e outras vantagens tributárias permitidas em nosso ordenamento. Quando, por exemplo, o art. 150, VI, “d”, da CF/88 confere imunidade a *livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão*, sua intenção é a de estimular a cultura, a

¹⁵ CARRAZA, Roque Antônio. “Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 96

educação e o acesso à informação, função muito distante da arrecadação. Também quando um determinado ente da federação oferece vantagens tributárias a uma empresa que pretenda se instalar em determinado local, objetiva-se a geração de emprego e o desenvolvimento econômico, que se acredita compensarem a perda de arrecadação em razão das vantagens concedidas.

Embora haja inegáveis razões para o uso de tributos com função extrafiscal – primária ou não – o fato é que, como observa Sainz de Bujanda, eles *provocam uma profunda alteração nos critérios de repartição impositiva*¹⁶, eximindo muitas vezes de tributação justamente as formas de riqueza que teriam maior idoneidade para serem gravadas, do ponto de vista da justiça tributária¹⁷. A exação – ou a vantagem concedida – deixaria, então, de ser um instrumento de justiça fiscal para se tornar um instrumento, nem sempre utilizado de forma adequada, de política social ou econômica¹⁸.

1.3 – O conceito de direitos fundamentais ou fortes, sua delimitação e eficácia

O problema, então, está na delimitação mais precisa dos controles impostos ou impositivos pelo Direito – e pelos direitos fundamentais, ou “fortes”¹⁹, na descrição de Dworkin – às opções realizadas pelo Legislativo ou pelo Executivo na tomada de atitudes na esfera tributária, notadamente quanto à função extrafiscal dos tributos. Ou, na expressão de Ronald Dworkin²⁰, na delimitação de até que ponto as questões políticas – ou, como ele as chama, *questões de política*, as sensíveis à escolha – estão ou devem estar sujeitas as questões de direito – a que Dworkin chama *questões de princípio*, não sujeitas a opção ou escolha.

¹⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Hacienda e Derecho”. Parte 2. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Madrid. Pág 418

¹⁷ Idem, pág. 419

¹⁸ Idem, ibidem.

¹⁹ Em “Levando os direitos a sério”, Dworkin trata os direitos que chamamos de fundamentais, como direitos “fortes” – *strong rights* – no sentido de que seriam mais fortes que outros direitos e seriam oponíveis inclusive ao Estado

²⁰ DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes; 2005, pág. 281.

A descrição de questões políticas e de princípio em Dworkin encontra equivalente na descrição por ele realizada de argumentos de política e de princípio, em que o autor observa que os primeiros *justificam uma decisão política, mostrando que a decisão fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo*²¹, enquanto os argumentos de princípio *justificam uma decisão política, mostrando que a decisão respeita ou garante um direito de um indivíduo ou de um grupo*²².

Aplicando-se os conceitos acima ao estudo dos limites à tributação, pode-se dizer que enquanto as questões ou argumentos de política diriam respeito às razões das decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo no momento de criação ou cobrança de determinada exação ou vantagem tributária, as questões ou argumentos de direito, ou de princípio, diriam respeito aos fundamentos e aos limites postos pelo Direito – *in casu*, pelos direitos fundamentais – à atuação dos dois poderes anteriormente mencionados.

A separação entre os dois tipos de questões, na prática, gera diversos questionamentos. Até que ponto a escolha política de um ente ao dar determinadas vantagens tributárias a uma empresa é utilizada de maneira razoável para obter os resultados pretendidos - mantendo-se assim na esfera lícita de discricionariedade dos concedentes da vantagem? A partir de que ponto tais vantagens geram danos a outro(s) ente(s) ou a setores econômicos diversos do próprio ente concedente das vantagens? Até que ponto a isenção concedida a um determinado setor não acaba por onerar além do permitido ou aceitável outro(s) setor(es), que acaba(m) arcando com a perda de arrecadação pela isenção concedida? Há limites jurídicos para a escolha do(s) setor(es) que deva(m) ser favorecido(s)? Em que medida a interpretação restritiva dos princípios pertinentes à tributação - como os do não-confisco, da legalidade e/ou da anterioridade - na alteração de alíquotas ou da base de cálculo de determinado tributo afeta a segurança e a previsibilidade que a Constituição pretende proteger nas relações jurídicas? A partir de que momento é justificável uma intervenção do Judiciário em atos dos poderes legislativo e executivo

²¹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes; 2002, pág. 129

para proteger direitos fundamentais dos lesados pelo uso inadequado ou excessivo da função extrafiscal de determinado tributo?

²² Idem, ibidem.

Capítulo 2 – As questões políticas e as questões de direito ou de princípio

2.1 – A separação entre argumentos de política e de direito

Como exposto no capítulo anterior, a questão central do presente trabalho está na delimitação de até que ponto as questões políticas – ou, como Dworkin as chama, *questões de política*, as sensíveis à escolha – estão ou devem estar sujeitas as questões de direito – a que Dworkin chama *questões de princípio*, não sujeitas a opção ou escolha.

Mas o que são essas questões políticas?

A simples menção de “visão das questões políticas pelos órgãos do poder judiciário”, ou qualquer expressão similar, nos remetem logicamente à existência de uma separação entre “questões políticas” e “questões jurídicas” – afinal, estas últimas são aquelas essencial e necessariamente analisadas pelo judiciário, motivo pelo qual não faria sentido discutir o entendimento dos tribunais sobre esse tipo de questões, senão sobre determinados assuntos específicos dentro delas.

Como observa Antônio Umberto de Souza Júnior, a divisão entre “questões políticas” e “questões jurídicas” não é fácil²³. Nesse sentido, aduz tal autor que todos os órgãos essenciais do Estado são políticos, inclusive o Poder Judiciário, ao passo que, uma vez existentes devido à organização estatal de uma constituição, são todos ao mesmo tempo órgãos jurídicos – enquanto originados de uma base jurídica²⁴. Portanto, chega a questionar Antônio Umberto se seria possível dividir questões políticas e jurídicas, e se os conteúdos dessas questões seriam obrigatoriamente distintos²⁵.

De fato, embora a fronteira que separa questões jurídicas de questões políticas seja muitas vezes tênue, negar, ainda que sutilmente, a existência de uma diferenciação entre direito e política – ou entre “questões jurídicas” e “questões

²³ SOUZA JÚNIOR, Antônio Umberto de. *O Supremo Tribunal Federal e as questões jurídicas: o dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas*. Porto Alegre; Síntese, 2004, pág. 62.

²⁴ Idem, *ibidem*.

políticas” – parece-nos equivaler a negar a essência mesma da Constituição e do constitucionalismo.

Nesse sentido, interessante notar a posição de Niklas Luhmann, afirmando que “nenhuma aquisição da civilização moderna é tanto o resultado de um planejamento intencional quanto as Constituições de que se dotaram os Estados modernos a partir do final do século XVIII”²⁶, conclui, após uma exposição sobre a evolução da palavra Constituição e seu conceito ao longo do tempo, que “a Constituição constitui e ao mesmo tempo torna invisível o acoplamento estrutural entre direito e política”²⁷.

O simples fato da teoria constitucional discutir as diferenças e/ou as semelhanças e/ou as interrelações (ou acoplamentos) entre direito e política – ou mesmo a dificuldade de separá-los – já evidencia, por uma razão lógica, que, independente de quais diferenciações e limites se adote com existentes entre o direito e política, o fato é que a diferenciação existe.

Assim, partindo da premissa de que existe uma separação/diferenciação entre direito e política, ou entre questões jurídicas e questões políticas, pergunta-se: quais as consequências de tal separação/diferenciação e quais os limites que ela impõe ao Judiciário? Em que medida o cunho político de uma questão pode impedir sua apreciação pelo Judiciário?

Na visão de Ronald Dworkin, as questões políticas são questões sensíveis à escolha, enquanto as questões de direito – que em Dworkin equivaleriam às questões de princípio – não o são. Porém, o próprio Dworkin observa que algumas matérias políticas são insensíveis à escolha, embora seja possível que pessoas diferentes discordem sobre que matérias são essas²⁸.

²⁵ Idem, pág. 63.

²⁶ (LUHMANN, 1990, p. 01)

²⁷ (LUHMANN, 1990, p. 16)

²⁸ DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes; 2005, pág. 281.

Dworkin observa que argumentos de política²⁹ “justificam uma decisão política, mostrando que a decisão fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo”³⁰, enquanto os argumentos de princípio “justificam uma decisão política, mostrando que a decisão respeita ou garante um direito um direito de um indivíduo ou de um grupo”³¹. Exemplifica Dworkin que o argumento que defende subsídios para a indústria aeronáutica, sob a justificativa de que tal facilidade gerará ganho para a defesa nacional, é um argumento de política³². De outro lado, o argumento favorável a leis contra a discriminação, sob o fundamento do direito das minorias à igualdade de consideração e respeito, é um argumento de princípio³³.

Porém, voltando ao exemplo da indústria aeronáutica, observa Dworkin que se um determinado fabricante de aviões entra com medida judicial para, com base em previsão legal, receber o subsídio a que tem direito, trata-se de um argumento de princípio. Isso porque a lei que instituiu tal subsídio transformou o argumento de política – sobre o ganho à defesa nacional – em argumento de princípio, legalmente embasado, até porque seu direito ao subsídio não depende da correção da opção política pela adoção de tal lei³⁴.

Feita essa distinção de questões políticas e jurídicas – ou de princípio, para Dworkin – pode-se retornar ao objetivo deste trabalho: a análise do controle judicial de questões políticas.

Tratando das relações entre decisões judiciais e argumentos de direito e de princípio, Dworkin observa que em certos casos “*uma ação judicial específica*

²⁹ A descrição de questões políticas e de princípio de Dworkin, constante de seu livro “A virtude soberana”, encontra equivalente na descrição de argumentos de política e de princípio, realizada anteriormente por ele em sua obra “Levando os direitos a sério”.

³⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes; 2002, pág. 129

³¹ Idem, ibidem.

³² Idem, ibidem.

³³ Idem, págs. 129 e 130.

³⁴ Idem, pág. 131.

*não pode ser submetida a uma regra de direito clara, estabelecida de antemão pelo juiz*³⁵. Tais casos são o que o professor de Harvard chama de “casos difíceis”.

Dworkin aduz então que nos casos difíceis pode parecer que os uma decisão apropriada possa ser gerada tanto por princípios quanto por políticas³⁶. Porém, defende o autor, em sua “tese dos direitos”, que mesmo nos casos difíceis as decisões judiciais são e devem ser geradas por princípios, e não políticas³⁷.

Os casos de controle judicial de questões políticas – escopo deste trabalho – enquadram-se na descrição de casos difíceis de Dworkin. Diante de determinadas questões, os poderes judiciários – tanto no Brasil, quanto nos EUA ou na Europa – se vêem em encruzilhada na qual devem optar por intervir em determinada situação, para proteção de determinado(s) direito(s), ou julgar pela impossibilidade de controle para evitar uma intervenção no âmbito de atuação de outro(s) poder(es). Se por um lado o próprio Dworkin reconhece que não cabe ao judiciário analisar políticas públicas quaisquer quanto à conveniência destas, eis que isto seria adentrar nas esferas de outros poderes, por outro lado muitas vezes é extremamente tênue a fronteira que separa os limites da atuação de um determinado poder do ponto em que essa atuação passa a prejudicar direitos individuais ou coletivos que merecem proteção do judiciário.

Tal dilema do judiciário – no tocante ao Supremo Tribunal Federal - é aquilo a que Antônio Umberto de Souza Júnior denomina de “dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas”³⁸.

De fato, o poder de controle atribuído ao Judiciário na maior parte dos países ocidentais não abrange todos os atos praticados pelos demais poderes – até

³⁵ Idem, pág. 127.

³⁶ Idem, pág. 131

³⁷ Idem, pág. 132

³⁸ SOUZA JÚNIOR, Antônio Umberto de. *O Supremo Tribunal Federal e as questões jurídicas: o dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas*. Porto Alegre; Síntese, 2004 (Referida obra é a publicação da dissertação de Mestrado de tal autor, apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília sob o título “Entre o Medo e a Utopia - O dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas”).

porque o poder (ou cada poder), enquanto tal, conta sempre com “uma região de absoluta autonomia - uma coleção de atribuições exclusivas”³⁹. Assim, na definição do autor, a princípio, as questões jurídicas (judiciárias, jurisdicionáveis ou, ainda, justiciáveis) seriam as sujeitas a controle judicial, enquanto questões políticas seriam aquelas não sujeitas a revisão judicial.

Portanto, as visões de Dworkin e Antônio Umberto de Souza Júnior sobre as questões políticas, embora contenham pequenas diferenças, e uma descrição terminologicamente bem diferente, são iguais em essência: os argumentos de política que “justificam uma decisão política, mostrando que a decisão fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo”⁴⁰ em Dworkin nada mais são do que as “questões meramente políticas” qualificadas pela “insindicabilidade judicial”⁴¹ – como deixa evidente o exemplo de Dworkin da política de subsídios à aviação, anteriormente mencionado. Portanto, esta essência comum acima descrita será adotada deste ponto em diante como a referência de questões políticas para o desenvolvimento deste trabalho⁴².

2.2 – A separação entre questões de política e questões de direito no direito norte-americano - o *judicial review*

Como observa Antônio Umberto de Souza Júnior, a discussão sobre questões políticas nasceu e se desenvolveu com mais vigor nos Estados Unidos,

³⁹ Idem, pág. 65.

⁴⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes; 2002, pág. 129

⁴¹ SOUZA JÚNIOR, Antônio Umberto de. *O Supremo Tribunal Federal e as questões jurídicas: o dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas*. Porto Alegre; Síntese, 2004, pág. 62

⁴² Importante notar que além da coincidência quanto à idéia de questões políticas enquanto não sujeitas, por si, a controle judicial, ambos autores concordam também quanto ao fato de que essas questões podem e devem ser sujeitas ao controle judicial desde que tal controle não se dê sobre a conveniência ou oportunidade política destas, mas somente sobre direitos eventualmente afetados por estas, ou mesmo direitos por estas garantidos mas não observados na prática (nesta segunda hipótese, a rigor, ou a princípio, não estará ocorrendo revisão dessas questões políticas)

país do qual o Brasil retirou o molde de sua instituição judicial ⁴³ e ⁴⁴, motivo pelo qual se faz conveniente iniciar o estudo do tema por aquele país.

Importante então, que analisemos as origens do *judicial review*, que não seria outra coisa senão:

“1. O poder de um tribunal revisar as ações de outros poderes ou níveis do governo; especialmente, o poder do do tribunal invalidar ações legislativas e executivas como sendo inconstitucionais. 2. A doutrina constitucional que justifica esse poder. 3. A revisão por um tribunal de fundamentos de fato ou de direito de uma corte inferior ou corpo administrativo”⁴⁵.

Portanto, nos EUA, para análise dos limites ao controle das questões políticas é essencial o estudo da doutrina do *judicial review*, na qual se discute justamente – entre outras coisas - a possibilidade de controle, pelo judiciário, de atos de outros poderes. Como observa Gordon Wood⁴⁶, atribui-se à decisão do juiz John Marshall em *Marbury vs Madison* a criação da prática do *judicial review*. Entretanto, o mesmo autor observa que diversos estudiosos aduzem que tal decisão não criou a prática moderna do *judicial review*, cujas origens estariam nos anos seguintes ao tribunal de Marshall⁴⁷.

Curiosamente, no Brasil, Rui Barbosa argumentava, em seu “atos inconstitucionais”, que a função de controle judicial dos atos de outros poderes era comum antes mesmo da decisão em *Marbury vs. Madison*, que se deu em 1803. Segundo Rui:

⁴³ Interessante citar, sobre a herança americana em nosso judiciário, o art. 386 do Decreto nº 848 de 1890, cujo texto preceituava que “os estatutos dos povos cultos e especialmente os que regem as relações jurídicas na República dos Estados Unidos da América do Norte, os casos de *common law* e *equity*, serão também subsidiários da jurisprudência e processo federal”.

⁴⁴ SOUZA JÚNIOR, Antônio Umberto de. *O Supremo Tribunal Federal e as questões jurídicas: o dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas*. Porto Alegre; Síntese, 2004, pág. 67

⁴⁵ Tradução livre de *Black's Law Dictionary*. Abridged Eighth Edition. GARNER, Bryan A., Editor in chief. West Publishing CO.; 2004, pág. 705.

⁴⁶ WOOD, Gordon S. *The Origins of Judicial Review Revisited, or how the Marshall Court Made More out of Less*. Washington and Lee Law Review. Summer 1999; 56,3; Academic Research Library, pág. 788

⁴⁷ Idem, *ibidem*.

“Já desde os tempos coloniais a jurisprudência americana se detinha ante essa questão, e várias vezes a resolvia, atribuindo esse poder, como função privativa, aos tribunais. Em 1780, no Supremo Tribunal de New Jersey, o chief justice Brearley declarava acordarem os membros da corte em que a justiça tinha o direito de sentenciar sobre a constitucionalidade das leis. A magistratura da Virgínia, em 1782, increpava de nulo, como antagônico ao pensamento da Constituição, um ato da assembléia do Estado, que, dois anos antes, avocara à legislatura prerrogativa de agraciar. E, sustentando Edmund Randolph que, conforme, ou contrária, à Constituição, a lei era igualmente obrigatória para os juízes, o presidente do tribunal redargüiu-lhe nestas palavras memoráveis: ‘Ainda quando a legislatura inteira tente saltar os limites, que o povo lhe traçou, eu, administrando a justiça pública do país, concentrarei a autoridade investida nesta cadeira, e, apontando a Constituição, direi aos legisladores: ‘aqui estão os confins de vosso poder: daqui não passareis’ ”^{48, 49 e 50}.

Porém, a despeito das observações de Rui Barbosa, o fato é que, como denota Wood, é inquestionável que, ainda que Marshall possa não ter criado sozinho a revisão judicial, ele sem dúvida teve forte participação no início e crescimento de tal doutrina – e uma poderosa influência na criação da autoridade da Suprema Corte⁵¹”.

Nesse sentido, o próprio Rui Barbosa, apesar de negar *Marbury vs Madison* como o primeiro caso de *judicial review*, aduz que “ao gênio de Marshall coube a honra, no seu aresto histórico sobre o caso *Marbury vs. Madison*, de ‘estabelecer para sempre a necessidade lógica desse poder sob uma Constituição limitada, comprovando a insensatez de qualquer outra teoria’ ”⁵².

Para tanto, um dos grandes feitos da corte de Marshall foi iniciar um processo de transformação da revisão judicial em algo menos solene e

⁴⁸ BARBOSA, Rui. *Atos inconstitucionais*. 2ª Ed. Campinas: Russel Editores, 2004, pág. 47.

⁴⁹ Rui Barbosa cita ainda, na mesma obra, diversas outras decisões anteriores a 1800, de anos como 1776, 1786, 1787 e 1788.

⁵⁰ Wood também faz menção a decisões de controle judicial de atos legislativos antes de 1800, nas décadas de 1780 e 1790, porém realça que tais decisões não podem explicar totalmente as origens da revisão judicial, como nem mesmo *Marbury vs. Madison* pode fazê-lo.

⁵¹ Op. cit., pág 789.

⁵² Op. cit., pág. 49.

extraordinário, evidenciando que o *judicial review* deveria tornar-se menos ameaçador e virar parte normal e regular da atuação judicial⁵³. Outro ponto importante das atitudes de Marshall era sua habilidade na conciliação de interesses- como quando, por exemplo, Marshall, sem se mover na direção de aumentar diretamente o poder federal e a supremacia da nação, o fez por via indireta, por meio da declaração de inconstitucionalidade de diversas leis e interpretações judiciais estaduais, aumentando assim o poder federal com o apoio até mesmo daqueles que, em tese, se oporiam a isto^{54 e 55}. Marshall, ao tornar questões de direitos individuais como assuntos exclusivamente judiciais, agregou enorme autoridade aos tribunais⁵⁶. E por fim, Marshall teria uma retórica extraordinária, que lhe permitiu fazer com que tudo que dissesse parecesse natural e inevitável, permitindo assim os avanços por ele proporcionados⁵⁷.

Após o caso Marshall, segundo a própria Suprema Corte⁵⁸, a segunda e a terceira vez que aquele Tribunal julgou um lei inconstitucional, respectivamente, foram em *Dred Scott v. Sandford*, em 1857 – na qual se decidiu que o Congresso não tinha poderes para banir a escravidão nos territórios – e em *Hepburn vs Griswold*, de 1870 - na qual se negou ao Congresso poder para emitir papel-moeda. Ambos os casos, tidos pela Suprema-Corte como feridas que ela causou nela mesma (ver nota 33). Essa duas decisões foram posteriormente alteradas: o caso *Dred Scott vs Sandford*, pela 14ª Emenda, e o caso Hepburn pela própria Corte, em 1871.

⁵³ Op. cit., pág. 799.

⁵⁴ WOOD, Gordon. Op. cit., pág. 805

⁵⁵ De acordo com Robert G. McCloskey, a decisão de Marshall em *Marbury vs Madison* teria sido uma obra-prima da desorientação (dos outros), um exemplo brilhante da capacidade de Marshall de se afastar do perigo enquanto parecia enfrentá-lo, e de avançar em uma direção enquanto seus oponentes estavam olhando para outra (in *THE SUPREME COURT – Justice and the Law*. Third Edition. Washington D.C., Congressional Quarterly Inc., 1983, pág. 46)

⁵⁶ Op. cit., pág. 806.

⁵⁷ Op. cit., pág. 806

⁵⁸ Na obra "*THE SUPREME COURT – Justice and the Law*. Third Edition. Washington D.C., Congressional Quarterly Inc", editada pela própria Suprema Corte Americana, de acordo com seus próprios dados e pontos de vista.

A Suprema Corte Americana (ver nota 33) descreve entre as situações mais relevantes do exercício do poder de revisão judicial, até a década de 1980, os seguintes casos⁵⁹:

- 1- o aumento de impostos após a guerra civil americana (Pollock v. Farmer's Loan and Trust Co.), em 1895, em que uma lei foi declarada inconstitucional por não observar a divisão de impostos proporcional à população dos estados (decisão esta alterada 18 anos depois pela 16ª Emenda, que afastou a obrigação de proporcionalidade na divisão);
- 2- a declaração de inconstitucionalidade de 32 atos entre 1920 e 1936, afastando normas que, na visão da Suprema Corte, infringiam as normas relativas aos direitos dos cidadãos à propriedade;
- 3- a declaração de inconstitucionalidade, após 1950, de diversos atos do Congresso que se entendia desrespeitosos aos direitos civis individuais, afastando dessa forma a aplicação de diversas leis aprovadas durante a guerra fria, a pretexto de controlar atividades subversivas (afastou-se, por exemplo, a possibilidade de o governo demitir funcionários considerados riscos à segurança, a não ser que estes estivessem em funções “sensíveis”, ou estratégicas).

Porém, no tocante não à revisão judicial em sentido amplo, mas à análise, pela própria Suprema Corte Americana, de suas limitações ao julgar questões políticas, pode-se descrever como a decisão mais importante (ou uma das mais importantes)⁶⁰ o julgamento do caso *Baker vs. Carr*, de 1962, em que se obrigou o legislativo do estado do Tennessee a se reorganizar de forma que a representação passasse a ser proporcional à população de cada localidade⁶¹.

Dessa forma, para utilizar as palavras de Antônio Umberto de Souza Júnior, “quebrou-se o dogma da intangibilidade dos conteúdos normativos dos atos normativos politicamente sensíveis”⁶², e gravou-se a última marca característica da

⁵⁹ Fonte: *THE SUPREME COURT – Justice and the Law*. Third Edition. Washington D.C., Congressional Quarterly Inc. págs. 46 a 50”

⁶⁰ Não se tem a pretensão, neste trabalho, de se realizar uma pesquisa completa dos precedentes da Suprema Corte Norte-Americana. Entretanto, apenas entre 1789 até 1983, aquele tribunal julgou 110 atos inconstitucionais, o que torna impossível a análise de todos eles em trabalho como este, gerando assim a necessidade de se filtrar os casos que se acredita mais relevantes

⁶¹ Fonte: www.supremecourtus.gov (site oficial da Suprema Corte norte-americana)

⁶² Op. cit, pág. 73.

revisão judicial norte-americana, que seria “o último refúgio para a coreção de toda injustiça ou desigualdade, sem importar sua natureza ou fonte”⁶³.

Até então, tradicionalmente, especialmente no Sul, a população de áreas rurais era super-representada se levada em consideração a proporção das populações de áreas urbanas e suburbanas e sua representação no legislativo.

Tal decisão teve grande importância, e aponta-se como um marco na análise americana de questões políticas, entre outros motivos, porque 16 anos antes, em 1946, a Suprema Corte havia dito, em *Colegrove vs. Green*, justamente que a proporcionalidade de representação era uma questão política, na qual o judiciário não deveria se intrometer. O Juiz-Presidente da Suprema Corte Earl Warren descreveu o caso *Baker vs. Carr* como o caso mais importante após sua indicação para aquele tribunal (vide nota 36).

Posteriormente, o caso *Baker vs. Carr* foi inclusive citado como precedente em *Reynolds vs. Sims*, em 64, em que se julgou que as duas casas da legislatura bicameral deveriam respeitar a proporção com a população representada (vide nota 36).

2. 3 – Evolução da questão do controle de atos políticos no Brasil

No Brasil, sob a já citada influência norte-americana – de onde o Brasil retirou o molde de sua instituição judicial, inclusive com relação a diversos aspectos do controle de constitucionalidade – praticamente previu-se, já na Constituição de 1891, a possibilidade de revisão judicial, de modo difuso, distribuindo sua competência entre o Supremo Tribunal e os juízes e tribunais federais.

Desde então, o Supremo já declarou diversos atos inconstitucionais. Entretanto, talvez pela menor relevância dada aos precedentes por nossos tribunais – nos quais não se adota, por exemplo, a doutrina do *stare decisis* – é difícil indicar

⁶³ Op. cit., pág. 75

um ou dois casos que sejam considerados de forma unânime, pela doutrina ou pela jurisprudência, como os primeiros ou os mais importantes casos na demonstração da visão, por nosso Supremo Tribunal, das questões políticas. A inexistência de paradigmas equivalentes no Brasil a *Baker vs. Carr* para os americanos pode também ser justificada, em acréscimo, pela menor idade e tradição de nossa Suprema Corte, e pelos sucessivos golpes à autonomia do STF, como na era Vargas e durante o regime militar na segunda metade do século, por exemplo⁶⁴.

De qualquer forma, apesar da falta de julgados específicos que permitam uma afirmação sobre a origem jurisprudencial do controle de questões políticas no Brasil ou uma visão mais clara do posicionamento de nosso judiciário, é interessante notar que o tema hoje tem inquestionável relevância e é alvo de constantes discussões. O professor Inocêncio Mártires Coelho chega a observar que “é crescente o reconhecimento de que a interpretação da Constituição tornou-se o problema central do *judicial review* e que nas discussões sobre a sua legitimidade, as controvérsias em torno da origem desse poder cederam lugar aos debates sobre o método - é jurídico ou político? - de que se utiliza a jurisdição constitucional para dar a última palavra sobre o sentido da Constituição”⁶⁵.

Mas, se de um lado não temos julgados que se tornaram tão paradigmáticos sobre o tema como nos EUA, por outro existem, sim, alguns casos que podem ser considerados *leading cases* no STF. No entanto, nenhum desses se refere, de forma ampla e profunda à questão do controle judicial de questões políticas em si. É o que ocorre, por exemplo, no MS 20257/DF⁶⁶, em que, vencido o relator, com base nos argumentos do Ministro Moreira Alves, consolidou-se o entendimento de que é possível o controle do processo legislativo pelo judiciário. No entanto, na jurisprudência do STF, esse é considerado um *leading case* apenas para questões relativas a controle de processo legislativo – praticamente as únicas

⁶⁴ SOUZA JÚNIOR, Antônio Umberto de. *O Supremo Tribunal Federal e as questões jurídicas: o dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas*. Porto Alegre; Síntese, 2004, págs. 91 s 98.

⁶⁵ (COELHO, 2000, págs. 21 e 22) Palestra proferida na Universidade Gama Filho-RJ, em 01/06/00, por ocasião do VII GAMAJUR.

⁶⁶ STF, pleno, MS 20257/DF, Rel. Min. Décio Miranda, DJ de 27/02/1981

hipóteses em que ele é mencionado. Nesse sentido, não há no Brasil um ou dois casos específicos que sejam utilizados como argumento, diversas vezes ou quase sempre, em diferentes situações de controle judicial, para justificar o controle de questões políticas pelo Judiciário.

Nesse sentido, diferimos da Suprema Corte Americana, em que o caso *Baker vs. Carr*, que partiu⁶⁷ também de uma situação específica- de representatividade – e gerou um precedente regularmente citado nas mais diversas discussões judiciais sobre controle de questões políticas, como as acima citadas, ainda que em nada relacionadas à representatividade.

Além disso, não há ainda um posicionamento firme de nossa corte suprema quanto à questão do controle de atos políticos. Portanto, neste estudo restringiu-se à análise de alguns precedentes do STF que se acredita suficientes para demonstrar a orientação deste tribunal, já que não seria possível, em razão da limitação de espaço nesta monografia, analisar-se todos os casos em que se tratou do assunto estudado.

Pesquisando-se por “questões políticas” e expressões similares (questão política etc.) na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, aparecem apenas 4 ocorrências. A mais antiga delas, datada de 1951, está assim ementada:

“QUESTÃO POLITICA. QUANDO NÃO ESCAPA AO CONHECIMENTO DO PODER JUDICIARIO. As medidas políticas são discricionárias apenas no sentido de que pertencem a discricção do congresso ou do governo os aspetos de sua conveniência ou oportunidade, a apreciação das circunstancias que possam autoriza-las. Mas a discricção legislativa ou administrativa não pode exercitar-se fora dos limites constitucionais ou legais. O antigo critério jurisprudencial norte-americano (*merely, purely, exclusively political questions*) foi superado. Conceito do countrymen. Evolução do pensamento de Ruy Barbosa sobre a matéria⁶⁸. Reforço da opinião de Ruy, em

⁶⁷ Obviamente, em razão do sistema americano de controle – que, sem entrar no mérito do valor da divisão teórica entre controle concentrado ou difuso etc – que é *in concretu*

⁶⁸ Como se observa mais à frente, Ruy Barbosa defendia que, sendo o Legislativo e o Executivo políticos por essência, com funções políticas, entender-se que as questões políticas não estão sujeitas a nenhuma forma de controle judiciário poderia levar ao

face da constituição de 1946. Extinção, em 31 de janeiro de 1951, do mandato da câmara federal, eleita em 2 de dezembro de 1945. Por ser transitória, uma disposição constitucional não perde este caráter e, emanada do mesmo poder constituinte, deve prevalecer para o caso especial a que visou, ainda que diversa seja a norma permanente estabelecida para a generalidade dos casos. De outro modo, as disposições constitucionais transitórias seriam inúteis. O mandado de segurança não comporta julgamento meramente declaratório. A sessão legislativa ordinária se inicia a 15 de março (constituição, art. 39). Possibilidade de convocação extraordinária entre 1 de fevereiro e 15 de março” (STF, Pleno, MS 1423/DF, Rel. Min. Luiz Gallotti, D.J. de 14.06.2001).

Como se vê, tal decisão de um denota entendimento do STF no sentido de que as questões políticas estão sujeitas a controle, desde que não respeitem o limite constitucionalmente estabelecido. Reforça, entretanto, que a análise será da legalidade/constitucionalidade do ato, posto que não caberia ao tribunal a análise da conveniência ou oportunidade da medida atacada.

Quatro anos depois, o mesmo ministro Gallotti julgaria novamente questão *a priori* totalmente política, justificando tal ato não só pelos motivos anteriormente expostos, mas reforçando-os com o argumento de que a constituição não pode excluir da apreciação do judiciário qualquer lesão a direito individual:

“MANDADO DE SEGURANÇA.

Não exclui o seu cabimento o só fato de também caber a representação do procurador geral da república, prevista no art. 8 parágrafo único da constituição. Esta representação compete privativamente ao chefe do ministério público federal, que assim, será livre de exercê-la, ou não. **Não será possível, pois, suprimir ao titular do direito, que se diz violado, a faculdade de pleitear em juízo o seu reconhecimento.** A tese de que as questões políticas escapam à apreciação judiciária tem de ser aceita em termos. Já na vigência das constituições anteriores se fixara o entendimento de que o que se exclui do conhecimento do judiciário são os espetos de conveniência e oportunidade do ato, não os seus pressupostos constitucionais ou legais. A constituição vigente reforçou essa doutrina, ao dispor que a lei não poderá excluir da apreciação do poder judiciário qualquer lesão de direito individual (art. 141 parágrafo 4.)” (STF, 1ª Turma, RMS 2779, Rel. M. Luiz Gallotti, DJ de 31.08.1955).

entendimento extremo e equivocado de que nenhum ato desses poderes estaria sujeito a controle.

Note-se que decisão acima não só assegura a possibilidade de apreciação judiciária de questões políticas, como afirma categoricamente que, gerando a questão política qualquer lesão a direito individual, sua apreciação pelo judiciário não só será possível como também obrigatória – em observação à garantia constitucional, já existente à época, de que a lei não poderá excluir da apreciação do judiciário qualquer lesão a direito individual. Em outras palavras, tal decisão afirma que, ainda que a conveniência e oportunidade de atos políticos não estejam sujeitas a controle, as conseqüências possivelmente danosas desses atos para direitos individuais terão que ser necessariamente apreciadas pelo Judiciário.

Após o acórdão supramencionado, evidencia-se nos resultados da pesquisa um lapso temporal⁶⁹, eis que o próximo *decisum*, em ordem cronológica crescente, é datado de 1997:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. MEDIDA PROVISÓRIA: URGÊNCIA E RELEVÂNCIA: APRECIÇÃO PELO JUDICIÁRIO. REEDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NÃO REJEITADA EXPRESSAMENTE. CF, art. 62. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO: CÂMARA DE EDUCAÇÃO BÁSICA. Medida Provisória 661, de 18.10.94. Lei 9.131, de 24.11.95. I. - Reedição de medida provisória não rejeitada expressamente pelo Congresso Nacional: possibilidade. Precedentes do STF: ADIn 295-DF e ADIn 1516-RO. II. - **Requisitos de urgência e relevância: caráter político: em princípio, a sua apreciação fica por conta dos Poderes Executivo e Legislativo, a menos que a relevância ou a urgência evidenciar-se improcedente.** No sentido de que urgência e relevância são questões políticas, que o Judiciário não aprecia: RE 62.739-SP, Baleeiro, Plenário, RTJ 44/54; RDP 5/223. III. - Pedido de suspensão cautelar da alínea c, do § 1º do art. 9º da Lei 4.024/61, com a redação da Lei 9.131/95, bem assim das alíneas d, e, f e g do mesmo artigo: indeferimento. IV. - Medida cautelar indeferida” (STF, Pleno, ADI 1397MC/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 27.06.1997).

Em tal acórdão, verifica-se a demonstração da possibilidade – em tese - de controle dos requisitos de urgência e relevância de medidas provisórias, apesar da existência de opiniões, muito antigas, em sentido contrário. Entretanto, o STF, na realidade, não analisa o requisito de relevância sob o argumento – político, ainda que não intencional – de que não cabe ao judiciário julgar os critérios de relevância

⁶⁹ Se considerado o universo da pesquisa por “Questões políticas”

adotados na edição da medida⁷⁰. Dessa forma, até hoje as medidas provisórias julgadas inconstitucionais quase sempre o foram com base no requisito de urgência, que o STF trata como se mais jurídico fosse – ou como, ao menos, mais objetivo⁷¹.

Entretanto, parece que o aspecto mais interessante do acórdão supra é o questionável entendimento por ele revelado de que os requisitos de urgência e relevância tem caráter político, ficando sua apreciação por conta dos poderes Executivo e Legislativo, a menos que tais requisitos evidenciem-se improcedentes.

A urgência e a relevância são requisitos constitucionais previstos no art. 62 da Carta Magna para a edição de medidas provisórias. E as expressões “urgência” e “relevância” tem uma carga semântica que deve ser necessariamente observada. Logo, qualquer hipótese em que se adote como “urgente” ou “relevante” questão que não possa ser considerada como tal, juridicamente, constituirá desrespeito à Constituição – e terá que ser necessariamente apreciada pelo Judiciário.

Portanto, o entendimento de que somente caso tais requisitos evidenciem-se improcedentes o judiciário deve apreciá-los parece equivocado. Ademais, tal entendimento é absolutamente contraditório, posto que para saber se tais requisitos são improcedentes será necessário apreciá-los anteriormente, sendo portanto impossível realizar qualquer filtro anterior ao julgamento com base na procedência/improcedência dos requisitos mencionados.

Por fim, no precedente mais recente indicado pela pesquisa por “questões políticas”, na ADI 2.262MC/MA, relator o ministro Nelson Jobim, decidiu-se, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não cabe ao STF, fora dos casos previstos na Constituição, dar solução a questão política, qual seja, a da conveniência, ou

⁷⁰ Embora já tenha consolidado o STF o entendimento de que “se uma ou outra, relevância ou urgência, evidenciar-se improcedente, no controle judicial, o Tribunal deverá decidir pela ilegitimidade constitucional da medida provisória” (nesse sentido, RE 217162 / DF, ADIn 162-DF; ADIn 1.397-DF, ADIn 1.135-DF

⁷¹ Nesse sentido, ADI-1130-MC, ADI-1135-MC (RTJ-162/492), ADI-1576-MC, ADI-1753-MC (RTJ-172/32), ADI 1910 MC / DF.

não, da reeleição, dentro da mesma legislatura, dos membros da mesa de assembléia estadual.

No entanto, fazendo-se pesquisas por outros termos – como separação de poderes ou controle de atos do legislativo, por exemplo – nota-se que além de algumas restrições ainda existentes, como as já mencionadas quanto à análise de medidas provisórias, a jurisprudência brasileira é bem oscilante quanto à análise ou não de questões políticas.

Em 1999, no julgamento do MS 23452/ RJ, relator o Min. Celso de Mello, defendeu o STF, corretamente, ao analisar a possibilidade de limitação por aquele Tribunal da atuação de uma CPI, quanto aos poderes investigativos desta, observou que “o Poder Judiciário, quando intervém para assegurar as franquias constitucionais e para garantir a integridade e a supremacia da Constituição, desempenha, de maneira plenamente legítima, as atribuições que lhe conferiu a própria Carta da República”. E conclui: “o regular exercício da função jurisdição, desde que pautado pelo respeito à Constituição, não transgride a separação de poderes”.

Porém, o mesmo tribunal, no RMS 23.543/DF, se omitiu completamente, sob o argumento de não analisar questões de conveniência e oportunidade, de analisar caso em que se dava ao Ministro da Fazenda plena liberdade para controle de preços de um determinado setor, pois a política econômica caberia a este ministro. Porém, se por um lado é evidente que este tipo de discricionariedade é essencial à função do ministro, por outro lado é necessário atentar-se para o fato de que, no caso concreto, o ministro pode abusar de suas prerrogativas, ou utilizar-se delas imotivadamente, e/ou desarrazoadamente, hipóteses em que o caso deveria ser analisado não em razão da possibilidade de se atribuir ou não ao Ministro da Fazenda tal competência, mas em razão das consequências práticas destes para o(s) indivíduo(s).

Situação semelhante se dá no MS 20.999/DF, em que o STF se omite completamente de analisar MS movido contra sanção disciplinar sob os argumentos da conveniência e da oportunidade. Ainda que a autoridade sancionadora tenha

esse poder, esse fato isoladamente não garante que não esteja havendo algum abuso, e portanto não pode justificar sozinho o afastamento da questão sem análise.

Em suma, o fato é que a jurisprudência do STF, analisando diversos temas, oscila entre os argumentos acima expostos, e deixa evidente que se por um lado há evoluções quanto ao entendimento da revisão judicial de atos políticos, por outro fica patente que ainda há grande relutância em fazê-lo, de forma geral. Não foi possível concluir, de qualquer forma, se tal relutância se deve a argumentos realmente ideológicos, ou se tratava de restrições que o próprio STF se impôs, como uma política de boa vizinhança com outros poderes, como faz a suprema corte americana⁷². Tal impossibilidade se deve, entre outras coisas, à ausência de comentários do STF sobre o seu próprio posicionamento político, por assim dizer, quanto ao controle de questões políticas. O STF muitas vezes julga de forma a permitir uma compreensão, pelo contexto, de alguma opinião sobre os motivos políticos de determinada decisão – mas sempre o faz de maneira implícita, sem expor clara ou abertamente tais motivos . Entretanto, em nossa jurisprudência e nos comentários de nossos tribunais não se encontra determinações explícitas dos motivos – políticos – pelos quais uma outra posição é adotada, de acordo com o próprio STF.

2.4 - A ADPF nº 45 e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à sua posição política ou não enquanto Corte Suprema – Contradições e riscos

Apesar de não haver, como demonstrado acima, constância nos argumentos utilizados pelo STF para julgar ou não questões políticas – ou ao menos posicionamentos claros o suficiente para que se possa apontar, em cada caso, a verdadeira razão daquele tribunal optar ou não pelo julgamento da questão – é interessante notar que em julgamento relativamente recente, do ano de 2004, o STF se assumiu como uma corte política, o que indica, senão um posicionamento claro, ao menos uma tendência.

No julgamento da ADPF nº 45, o STF decidiu que:

“É certo que não se inclui, ordinariamente, no âmbito das funções institucionais do Poder Judiciário - e nas desta Suprema Corte, em especial - a atribuição de formular e de implementar políticas públicas (JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, "Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976", p. 207, item n. 05, 1987, Almedina, Coimbra), pois, nesse domínio, o encargo reside, primariamente, nos Poderes Legislativo e Executivo. Tal incumbência, no entanto, embora em bases excepcionais, poderá atribuir-se ao Poder Judiciário, se e quando os órgãos estatais competentes, por descumprirem os encargos político-jurídicos que sobre eles incidem, vierem a comprometer, com tal comportamento, a eficácia e a integridade de direitos individuais e/ou coletivos impregnados de estatura constitucional, ainda que derivados de cláusulas revestidas de conteúdo programático (...) parece-nos cada vez mais necessária a revisão do vetusto dogma da Separação dos Poderes em relação ao controle dos gastos públicos e da prestação dos serviços básicos no Estado Social, visto que os Poderes Legislativo e Executivo no Brasil se mostraram incapazes de garantir um cumprimento racional dos respectivos preceitos constitucionais. A eficácia dos Direitos Fundamentais Sociais a prestações materiais depende, naturalmente, dos recursos públicos disponíveis; normalmente, há uma delegação constitucional para o legislador concretizar o conteúdo desses direitos. Muitos autores entendem que seria ilegítima a conformação desse conteúdo pelo Poder Judiciário, por atentar contra o princípio da Separação dos Poderes (...).”

O interessante em tal julgamento é justamente que, em meio à inconstância de fundamentos e razões nos julgamentos ou não de questões políticas, ele indica uma tendência – ou uma certeza – quanto ao posicionamento do STF: a de que a Suprema Corte nacional entende-se como um tribunal político.

Note-se que ao falar da “revisão do vetusto dogma da separação de poderes e do controle de gastos públicos e da prestação de serviços”, o STF indica, no mínimo, que a idéia de separação de poderes em três compartimentos estanques e intocáveis um pelo outro está ultrapassada. Ou seja, a separação de poderes existe, mas há áreas nas quais a inadequação da ação de um deles (Legislativo ou Executivo) pode justificar a ação do outro (o Judiciário). Afirma o STF assim que,

⁷² ROSSUM, Ralph A. e TARR, G. Alan. *American Constitutional Law – Cases ad Interpretation*. New York, St. Martin's Press, 1983, pág. 54.

para garantir a “eficácia dos direitos fundamentais”, será possível ao judiciário implementar políticas públicas.

Ao assumir a posição de órgão com poder de implementar políticas públicas – ainda que apenas em caso de omissão do Executivo e do Legislativo em fazê-lo - deixa transparecer o perigo de uma tendência, hoje mundial, de atribuir aos tribunais constitucionais o papel de um verdadeiro substituto do poder constituinte.⁷³

Nas palavras de Gilberto Bercovici:

“A supremacia dos tribunais constitucionais sobre os demais poderes caracteriza-se pelo fato de os tribunais pretenderem ser o “cume da soberania”, da qual disporiam pela sua competência para decidir em última instância com caráter vinculante. Desta forma, o tribunal constitucional transforma-se em substituto do poder constituinte soberano”.

Ingeborg Maus, por sua vez, observa que ao transferir a solução de seus problemas mais complexos para uma corte constitucional, a sociedade transforma essa corte em seu “superego”, alertando assim que tal transformação é perigosa, posto que se “a justiça ascende ela própria à condição de mais alta instância moral da sociedade, passa a escapar de qualquer mecanismo de controle social”⁷⁴.

Porém, a idéia do tribunal constitucional atuar como substituto – ainda que temporário – do poder legislativo e/ou do executivo não parece apenas um risco⁷⁵, nem uma atitude necessariamente equivocada. Afinal, é perfeitamente possível a existência de situações de fato em que seja plenamente justificável, do ponto de vista Constitucional, o Judiciário, para proteger determinados direitos, individuais ou coletivos, “implementar”, ainda que em caráter precário, medidas que supram necessidades urgentes não atendidas por omissão do Executivo e/ou do Legislativo, e cuja demora no atendimento torne o dano irreversível aos não atendidos. E tal medida não necessariamente resulta em desrespeito à separação de poderes.

⁷³ (MAIA, 2005, pág. 19)

⁷⁴ Ingeborg Maus. Judiciário como superego da sociedade: o papel da atividade jurisprudencial na “sociedade órfã”. *Revista Novos Estudos CEBRAP*. São Paulo, n. 58, p. 183-202, nov. 2002, p. 186-187

De acordo com Germana de Oliveira Moraes:

“Como idéia central e conclusiva deste estudo, sustenta-se que, no Direito Brasileiro, os princípios da inafastabilidade da tutela jurisdicional e da separação dos poderes são compatíveis entre si, pois quando, da atividade não vinculada da Administração Pública, desdobrável em discricionariedade e valoração administrativa dos conceitos verdadeiramente indeterminados, resultar lesão ou ameaça a direito, é sempre cabível o controle jurisdicional, seja de legalidade (artigo 37, caput, da Constituição Federal Brasileira), seja de juridicidade (...).”⁷⁶

O que não se pode é confundir a necessidade urgente de, em alguns casos, proteger situações de fato que merecem guarida do Judiciário, seja por que razão for, com o entendimento de que o Judiciário pode a seu bel prazer suprir como achar melhor toda e qualquer omissão, por mais irrelevante que seja.

Se de fato a omissão gera dano a um ou mais indivíduos, com ofensa a garantias fundamentais destes, é não só justificável, como mesmo necessário que o Judiciário se pronuncie, de maneira ativa se necessário, sob pena de desconsideração do sistema constitucional de garantias e de esquecimento da garantia constitucional de inafastabilidade da apreciação judicial de lesão ou ameaça a direito. Com bem observa o professor Marcus Faro de Castro, da Universidade de Brasília:

(...) é muito fácil argumentar, por exemplo, que o reparo judicial a uma medida de política econômica pode ter o efeito de contribuir para uma queda da receita, ou para o desencadeamento de um fluxo financeiro inesperado. Não obstante, por outro lado, é também verdade que decisões tomadas por autoridades do executivo podem causar injustiças extremas, ainda que tais decisões respeitem uma determinada interpretação de textos constitucionais relevantes.⁷⁷

⁷⁵ Risco, aqui, entendido com uma carga semântica negativa, como uma coisa ruim, um perigo

⁷⁶ (MORAES, 2004, p. 196).

⁷⁷ (CASTRO, 2002, p. 191)

A decisão sobre a conveniência ou não do julgamento de questões políticas pelo tribunal - ou da tomada, por este, de posturas “ativas” quanto a políticas públicas - depende, assim, da análise do caso concreto. Afinal, trata-se de um caso difícil, como Dworkin o conceituaria. Logo, a análise do caso concreto seria a forma de se chegar o mais perto possível daquilo que Dworkin chamou de “única resposta certa para questões complexas de direito e moralidade política”⁷⁸, tendo sempre em vista que tal “única resposta” não pressupõe uma única leitura possível de determinado trecho legal, mas sim uma resposta mais adequada que as demais para as possíveis interpretações de determinada situação num contexto específico.

Nesse ponto, aparece a segunda questão relativa ao julgamento da ADPF, que nos parece ainda mais crítica: a tendência apontada pelas incompatibilidades nos julgamentos da Suprema Corte.

Afinal, com pode o mesmo Tribunal que declara que, para evitar danos, pode inclusive implementar políticas públicas em caso de omissão dos demais poderes – na ADPF – omitir-se de julgar poderes concedidos ao Ministro da Fazenda, sem ao menos analisar as consequências destes, sob o simples argumento de não analisar questões de conveniência e oportunidade, já que a “política econômica” caberia a este ministro?

Ou seja: se a política econômica cabe ao ministro, ele pode fazer o que quiser com essa política, independentemente dos danos gerados e de eventuais desrespeitos a direitos constitucionalmente garantidos dos cidadãos⁷⁹? Mas

⁷⁸ (DWORKIN, 2002, pág. 429)

⁷⁹ Importante lembrar, com relação à possibilidade de controle de ato/poder “discricionário” do Ministro da Fazenda, os ensinamentos de Germana de Moraes, para quem “urge abandonar a antiga concepção de discricionariedade, plasmada sob a égide do “direito por regras”, em função do princípio da legalidade administrativa, e redefini-la, de acordo com os postulados do constitucionalismo da fase pós-positivista, a partir a nova noção do princípio da juridicidade e à luz da concepção filosófica contemporânea do “direito por princípios”. In MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 43

havendo omissão dos outros poderes que o STF entenda danosa, poderá este “legislar” ou “executar” o que quiser?

A incompatibilidade entre julgamentos como os citados já é suficientemente preocupante, e gera uma instabilidade totalmente contraproducente para o sistema jurídico. Mas pior ainda parece ser a tendência que isso aponta: observados julgamentos como esses, com tais argumentos e tamanha inconstância (e inconsistência), o STF parece na verdade querer não apenas querer substituir o poder constituinte, mas tornar-se cada vez mais um supra-poder, legitimado como se constituinte fosse, agindo ou deixando de agir conforme sua mera vontade ou conveniência.

Assim, em vista do exposto fenômeno de “jurisprudencialização” da Constituição, a teoria de Dworkin – que, inspirada no Common Law, tem os precedentes como ponto relevantíssimo – torna-se ainda mais adequada à análise e à crítica da discussão em tela⁸⁰. Afinal, a simples visão do direito como um romance em cadeia já seria mais que suficiente para mostrar incongruências e incompatibilidades na jurisprudência de nossa Corte Suprema – inconsistências essas potencializadas se estudadas à luz de nosso ordenamento constitucional e do constitucionalismo moderno.

Ademais, para Dworkin, entender o direito a partir de uma teoria significa conferir-lhe coerência e integridade como garantia do ideal de igualdade e de outros princípios que lhe conferem densificação – coerência e integridade estas que parecem não estar sendo observadas na jurisprudência pátria.

2.5 – A possibilidade de intervenção do judiciário no controle de atos políticos

⁸⁰ Levando-se sempre em conta, claro, as diferenças entre o direito continental e o Common Law. Nesse sentido, é extremamente proveitosa a leitura de Gustavo Zagrebelski, autor italiano que observa uma série de dificuldades e fatores a serem observados na utilização do pensamento em países adeptos do direito continental – como por exemplo, a inafastabilidade, nos sistemas continentais, de princípios sociais que o Common Law não reconhece ainda (Cf. ZAGREBELSKY, Gustavo. *Ronald Dworkin's principle-based constitutionalism: An Italian point of view*. In: *International Journal of Constitutional Law*. v. 1. n. 4. Out. 2003)

Como já corretamente assentado no direito americano – e em alguns casos de nossa oscilante jurisprudência⁸¹ - não parece viável, atualmente, negar-se o judiciário a analisar questões políticas, ainda que se entenda, de forma bem restrita, que estas só possam ser analisadas quando ferirem de alguma forma direitos individuais ou coletivos que se deva proteger.

Afinal, como Rui Barbosa já observava, há décadas, sendo o legislativo e o executivo órgãos políticos do regime, cujas funções seriam todas políticas, a levar-se ao extremo o entendimento da insindicabilidade de decisões políticas, esses órgãos estariam fora de qualquer forma de controle pelo judiciário, quanto a qualquer ato⁸².

Além disso, aduz Ruy Barbosa, com inteira correção, que:

“De um lado, estão os grandes poderes do Estado, com suas atribuições determinadas em textos formais. Do outro, os direitos do indivíduo, com suas garantias expressas em disposições taxativas. Em meio a uma e outra parte, a Constituição, para evitar entre os poderes os direitos e os poderes as colisões possíveis. Quando, portanto, o poder exercido não cabe no texto invocado, quando o interesse ferido por esse poder se apóia num direito prescrito, a oportunidade de intervenção judiciária é incontestável”⁸³.

Nesse sentido, conclui Ruy Barbosa que o Poder Judiciário só não poderá conhecer a inconstitucionalidade de atos quando estes forem políticos, estiverem dentro dos limites constitucionais, e não afetarem garantias individuais⁸⁴.

Importante notar, a respeito das questões e argumentos políticos ou não, que muitas vezes – ou quase sempre - o mesmo ato pode ser visto sob mais de um ângulo, que poderá gerar sobre ele uma impressão de que é político ou de que é

⁸¹ Que, embora oscilante, mostra uma crescente tendência à aceitação da análise de questões políticas pelo Judiciário – nesse sentido, ver acórdãos analisados nos tópicos 2.3 e 2.4 acima

⁸² BARBOSA, Ruy. Op. cit., pág. 105.

⁸³ Op. cit., pág. 106

⁸⁴ Op. cit., pág. 110

jurídico. O que não se pode é analisar o ato – ainda que ele seja essencial ou originalmente político - de forma a afastar seus aspectos jurídicos, quando houver, sejam estes aspectos jurídicos concernentes aos limites constitucionais de determinado poder ou às garantias individuais.

Hoje, como observa Antônio Umberto de Souza Júnior, o fato é que a análise de questões políticas pelos tribunais tem sido crescente, queiram eles ou não. Seria interessante que houvesse então o que nas palavras dele se chamou de judicialização da política, no sentido de que o Judiciário se envolva mais nas questões políticas⁸⁵. Até porque as questões políticas, de uma forma ou de outra, acabam afetando questões jurídicas – ainda que não o suficiente, em alguns casos, para justificar sua proibição/declaração de inconstitucionalidade. Sem dúvida, não é em todo caso que a questão política deve ser julgada inconstitucional. Mas também não se pode, em qualquer caso, afastar completamente a análise de um ato – ou analisá-lo superficialmente – sob o argumento único de que se trata de ato político.

O que parece problemático e nada recomendável é a politização do Judiciário, no sentido de que este esqueça do discurso/sistema jurídico, para justificar seus atos com finalidades políticas ou mesmo usurpar competências do executivo e do legislativo sem uma justificativa jurídica para isso.

Como bem observa Habermas, analisando – e citando – a teoria de Dworkin:

“A prestação jurisdicional é talhada para a aplicação de normas jurídicas estabilizadoras de expectativas de comportamento; ela considera o conjunto de finalidades ou de políticas legais (legislative Zielsetzungen) à luz de princípios, pois "os argumentos de princípio justificam uma decisão política pela demonstração de que essa decisão respeita ou assegura algum direito individual ou de grupo." Naturalmente que, via de regra, também as políticas públicas, já são justificadas mediante princípios e direitos; mas só os argumentos de princípio podem preservar a conexão interna entre a decisão sobre

⁸⁵ Op. cit, pág. 102

um caso individual e a substância normativa da ordem jurídica como um todo⁸⁶.

⁸⁶ HABERMAS, Jürgen. *Faticidade e Validade*. Tradução para fins acadêmicos de Menelick de Carvalho Netto, s/d, capítulo 05, página 10

Capítulo 3 – Os tributos com função extrafiscal - Normas pertinentes e seu julgamento por nossos tribunais – Direitos e garantias já existentes na constituição e não observados

3.1 – Forma de análise da jurisprudência de nossos Tribunais Superiores

Pretende-se analisar, à luz da Constituição e dos direitos fundamentais, as jurisprudências tributárias do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal sobre tributos com função extrafiscal, ainda que secundária, determinando-se, com base nas disposições constitucionais, os limites impostos à cobrança dessas exações.

Em outras palavras, busca-se estudar criticamente os posicionamentos hoje existentes no Brasil – especialmente na jurisprudência dos tribunais superiores – sobre o assunto, para que, identificados os equívocos e abusos, se possa chegar a uma interpretação coerente do sistema constitucional de garantias que permita que o Estado possa se utilizar do recurso da extrafiscalidade como forma de atingir seus objetivos político/econômicos, sem que com isso se despreste direitos fundamentais do contribuinte.

Para tanto, estuda-se os precedentes na forma preceituada por Ronald Dworkin, adequada em razão desta ser baseada no Common Law, em que o peso atribuído à jurisprudência é normalmente superior ao do Brasil. Vale lembrar que nos Estados Unidos, o *stare decisis*, se não impõe de maneira inafastável que se decida de maneira idêntica um caso semelhante a um já decidido, por outro exige que o julgamento posterior deixe claro as razões que diferenciam aquela decisão da anterior, e as razões pelas quais se entende que o caso anterior é diferente, ou as razões dele inaplicáveis ao novo caso.

Resumidamente, observa Dworkin que o direito como integridade requer que o juiz atue como um autor na cadeia de direito formada pelos precedentes. O juiz teria conhecimento de casos que, apesar de não serem idênticos ao caso por ele analisado, cuidam de problemas afins. Então, para Dworkin, esse juiz deveria considerar as decisões anteriores sobre problemas afins como os capítulos anteriores de uma história que cabe a ele interpretar e continuar, acrescentando seu próprio capítulo, de acordo com suas convicções acerca do melhor andamento que pode ser dado para o caso. Esse capítulo próprio, por sua

vez, deve dialogar com os capítulos anteriores, realizando o direito no caso prático de forma que se adapte aos fatos anteriores e os justifique, ao mesmo tempo. Ou seja, para os casos futuros, o juiz não estará imobilizado pelos casos já julgados – por ele ou por outros – mas estará sempre limitado pela necessidade de atribuir coerência entre seus julgamentos e os anteriores, deixando sempre claras razões pelas quais casos aparentemente iguais sejam diferentes e comportem julgamentos distintos.

In casu, os precedentes selecionados do STJ e do STF serão analisados criticamente, buscando-se dar ao texto, aos dados, ou às tradições interpretadas um propósito, e não simplesmente contextualizá-los num determinado momento histórico. Os argumentos dados em cada precedente serão, dessa forma, comparados com os argumentos surgidos posteriormente ou anteriormente na própria jurisprudência e comentados à luz das disposições constitucionais.

Também quanto aos direitos fundamentais adota-se como pano de fundo a teoria de Ronald Dworkin, autor que se propõe, em suas próprias palavras, *não a defender a tese de que os cidadãos têm direitos contra seus governos*⁸⁷, *mas sim a explorar as implicações dessa tese para aqueles que afirmam aceitá-la*⁸⁸. Dworkin observa que embora o sistema constitucional acrescente algo à proteção contra o governo, ele está longe de garantir esses direitos (à proteção contra o governo), ou estabelecer quais são eles⁸⁹.

Na situação em análise, o difícil equilíbrio da relação entre a função do tributo extrafiscal e sua importância, de um lado, e a proteção do indivíduo/contribuinte, de outro, permite que se enquadre tal situação naquilo que Dworkin chama de *caso difícil*, ou seja, o caso em que *uma ação judicial específica não pode ser submetida a uma regra de direito clara, estabelecida de antemão pelo juiz*⁹⁰.

⁸⁷ Os direitos fundamentais propriamente ditos, em sua concepção original, como direitos individuais frente aos quais o Estado não poderia, em regra, se opor.

⁸⁸ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pág. 284.

⁸⁹ *Idem*, pág. 286.

⁹⁰ *Idem*, pág. 127.

Dessa forma, partindo da visão de Dworkin - para quem entender o direito a partir de uma teoria significa conferir-lhe coerência e integridade como garantia do ideal de igualdade e de outros princípios que lhe conferem densificação - busca-se uma interpretação que permita a delimitação dos direitos fundamentais - ou *fortes*⁹¹ - dos contribuintes, para chegar o mais perto possível daquilo que ele chamou de “única resposta certa para questões complexas de direito e moralidade política”⁹², tendo sempre em vista que tal “única resposta” não pressupõe uma única leitura possível de determinado trecho legal, mas sim uma resposta mais adequada que as demais para as possíveis interpretações de determinada situação num contexto específico.

O uso de Dworkin como marco teórico justifica-se ainda, entre outros motivos, por sua análise da relação entre direito e política, sobre a influência de aspectos políticos nas atitudes do legislativo, do executivo e do judiciário, e principalmente sobre argumentos de princípio e argumentos políticos, que se revela adequada a uma análise jurídica – sempre com foco nos princípios⁹³ - de tributos cujo caráter político (e econômico) não pode ser negado, como é o caso das mencionadas exações com função extrafiscal. Tal preocupação de Dworkin com fatores políticos⁹⁴ facilita ainda a correlação entre a evolução histórica da proteção do contribuinte, frente aos contextos histórico-políticos em que surgiram cada um dos elementos de proteção, facilitando assim a melhor compreensão dos princípios envolvidos.

Assim, na medida do possível⁹⁵, tentaremos analisar o tema abordado, nos colocando na posição de Hércules, o juiz metafórico e ideal criado por Dworkin,

⁹¹ Idem., pág. 286

⁹² Idem., pág. 429.

⁹³ Dworkin aduz que nos casos difíceis – como os analisados neste trabalho – pode parecer que os uma decisão apropriada possa ser gerada tanto por princípios quanto por políticas. Porém defende tal autor, em sua “tese dos direitos”, que mesmo nos casos difíceis as decisões judiciais são e devem ser geradas por princípios, e não políticas.

⁹⁴ A preocupação de Dworkin com a influência política é tamanha que, entre outras análises pertinentes, ele chega a questionar especificamente as influências da indicação política dos membros da Suprema Corte Americana nos posicionamentos daquele tribunal.

⁹⁵ Sabe-se que no Brasil, a doutrina e a lei se articulam com a jurisprudência de forma diferente da que ocorre nos EUA, e assim os precedentes não têm aqui a mesma relevância

procurando nortear a análise de cada caso pelos princípios a ele aplicáveis, e analisando as decisões e posicionamentos a respeito – os precedentes⁹⁶ - levando em consideração, com relação a eles, os argumentos de princípio que os justificam.

3.1.1 – Tributos e casos selecionados para análise

Não é possível, no trabalho em tela, analisar todos os tributos com função extrafiscal, e muito menos analisar toda a jurisprudência de nossos tribunais com relação a tributos. Assim, optou-se por analisar neste trabalho alguns aspectos específicos de determinados tributos, que podem ser considerados como casos emblemáticos de desrespeitos a garantias fundamentais.

Trata-se de casos em que, observando um aspecto específico ou uma autorização legal ou constitucional qualquer, isoladamente considerados, são aceitos como legais – ou pior, constitucionais – condutas que desrespeitam claramente direitos constitucionais, e que são incompatíveis com nosso sistema constitucional tributário ou de garantias fundamentais. Ou seja, casos em que os tribunais olham a árvore, e não o bosque, e com isso aceitam distorções que não seriam aceitas numa visão sistêmica e mais cuidadosa.

Ou então, casos nos quais os mais céticos ou realistas tendem a creditar a uma decisão inteiramente política – e/ou a uma “política de boa vizinhança” entre poderes – algumas fundamentações jurídicas pobres utilizadas ou aceitas pelos tribunais para justificar julgamentos às vezes estapafúrdios. Fala-se aqui em decisão inteiramente política ou “política de boa vizinhança” para descrever aqueles casos em que as decisões judiciais não possam aparentemente ser justificadas por razões de direito.

No caso brasileiro, essas decisões “políticas” dos tribunais são constantes, mas não é possível encontrar-se, como já exposto, uma só decisão em

que lá. Entretanto, se tentará utilizar a forma de estudo proposta por Dworkin – e seus conceitos quanto aos direitos fundamentais e demais noções sobre o direito - porém tendo em vista a relevância dada em nosso país a cada um dos fatores acima mencionados: doutrina, lei e jurisprudência.

que o teor político da decisão esteja explícito. Há diversos casos em que os tribunais tomam decisões contrárias aos contribuintes por razões juridicamente inconsistentes, fato este atribuído, por exemplo, às conseqüências financeiras de tais casos para o Estado – como ocorre, por exemplo, quando do julgamento de questões tributárias repetitivas, em que o julgamento favorável a um contribuinte pode gerar uma série de novas ações, com enormes conseqüências financeiras.

Embora seja possível, em alguns desses casos, deduzir-se que o julgamento contrário ao contribuinte deve-se à preocupação com a saúde financeira do Estado, não é possível afirmar-se tal razão, por esta nunca ser explicitada em voto algum.

É o que ocorre, por exemplo, no caso – estudado mais à frente – da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Trata-se de caso em que em que é extremamente difícil justificar o posicionamento jurídico até hoje adotado, de que se pode tributar um ônus tributário. Por outro lado, a revisão de tal posicionamento gera uma evidente e imensa perda de arrecadação – que pode ser imensamente agravada pela extensão do raciocínio de que não se tributa ônus a outros casos, como o do ISS, hoje em situação similar à do ICMS quanto as contribuições para a seguridade social.

O fato é que, se por um lado é necessário que o STF leve em consideração questões políticas – e inclusive preocupações financeiras com o Estado – por outro lado não se pode justificar decisões inconstitucionais e claramente danosas aos contribuintes por razões exclusivamente políticas como as apontadas. Medidas como a modulação no tempo dos efeitos das decisões sobre constitucionalidade podem ser válidas, úteis, e até mesmo necessárias. Entretanto, a utilização de argumentos políticos em detrimento de garantias do contribuinte é danosa não só ao próprio contribuinte afetado, mas à sociedade como um todo, posto que, ao proteger-se o Estado por exação irregular por este instituída, em razão de necessidade de arrecadação, retira-se a eficácia das garantias.

⁹⁶ Idem, pág. 175.

Ademais, levado à última instância o raciocínio de que a necessidade de arrecadação possa justificar desrespeitos às normas constitucionais tributárias, abre-se caminho para a interpretação de que o Estado pode instituir e aumentar cobranças a seu bel prazer, pois é evidente a necessidade de aumento de arrecadação – e a deficiência financeira de certos setores governamentais.

Por fim, a proteção da arrecadação irregular acaba ainda por camuflar e estimular a ineficiência do próprio Estado na arrecadação e utilização dos recursos financeiros de que dispõe. Por que razão o Estado se empenhará na melhoria da fiscalização tributária e do sistema de cobrança de tributos de inadimplentes, se pode simplesmente extrapolar seus limites e aumentar sua arrecadação irregularmente, por um ato normativo qualquer?

Portanto, parece evidente o descabimento da justificação totalmente política – ainda que não explícita – de julgamentos em matéria tributária.

3.1.1.1 – A alteração das alíquotas do imposto de importação

Como primeiro exemplo de tributo cobrado em desacordo com a constituição, opta-se por analisar o caso da alteração de alíquotas do imposto de importação, que nos parece um caso inequívoco de desrespeito a garantias constitucionais.

Parece pertinente, portanto, iniciar nossa análise a partir do estudo das normas referentes ao imposto de importação. Assim, dispõe o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, que:

“Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

(...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Assim, é conferida ao executivo a possibilidade de alterar as alíquotas de tal imposto em razão de sua função extrafiscal. O governo, de fato, precisa de

agilidade para alterar tal imposto, inclusive em razão de seu impacto na balança comercial –argumento de política que não só pode como tem que ser considerado quando se trata de tal tributo. Não por outro motivo, determina o Código Tributário Nacional, de 1966, que:

“Artigo 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”.

Entretanto, como bem observa Hugo de Brito Machado, a recepção do artigo 21 do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988 foi apenas parcial, pois de acordo com a redação do CF/88 o Executivo só pode alterar as alíquotas do imposto de importação, ao passo que o CTN autorizava até mesmo a alteração pelo executivo das bases de cálculo de tal tributo.⁹⁷

Mas além de restringir a alteração às alíquotas, a Carta Magna também faz referência necessidade de limites legais para realizar tais alterações. Resta então a dúvida sobre tais limites legais devem constar de lei ordinária ou de lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, pacificou entendimento segundo o qual tais limites devem ser impostos por lei ordinária.

Assim, importante observar que, com o advento da Lei nº 8.085/1990, passou-se a permitir expressamente que Ministros de Estado recebessem do Presidente da República competência para praticar os atos de alteração das alíquotas do imposto de importação:

“Art. 1º O Poder Executivo poderá, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, modificada pelos Decretos-Leis nºs 63, de 21 de novembro de 1966, e 2.162, de 19 de setembro de 1984, alterar as alíquotas do imposto de importação.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003, p. 299.

Parágrafo único. O Presidente da República poderá outorgar competência ao Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento para a prática dos atos previstos neste artigo”.

Referida norma foi alterada pela Medida Provisória nº 2.458-35/2001, que assim dispôs:

Artigo 52. O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:
“Parágrafo único. O Presidente da República poderá outorgar competência à CAMEX para a prática dos atos previstos neste artigo”.

Com isso, criou-se a possibilidade de o Poder Executivo transferir à CAMEX – Câmara de Comércio Exterior, a competência para a fixação das alíquotas do imposto de importação. Tal competência da CAMEX foi reiterada pelo Decreto nº 3.981/2001, cujo artigo 2º determina que:

“Artigo 2º. Compete à CAMEX, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos da política de comércio exterior:
(...)
XIII – fixar as alíquotas do imposto de importação, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, no Decreto-lei nº 63, de 21 de novembro de 1966, e no Decreto-lei nº 2.162, de 19 de setembro de 1984”.

Além das normas acima mencionadas, diversos acordos internacionais aos quais o Brasil aderiu também trazem comandos referentes às alíquotas do imposto de importação – acordos que no Brasil, como se sabe, são recebidos com status de lei ordinária. Essas normas estabelecem regras, objetivos comuns dos países aderentes e limites a alterações para evitar protecionismo injustificável .

Entretanto, para a análise pretendida neste trabalho, um texto merece particular atenção – o art. 19 do CTN:

“Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

É que, com base em tal dispositivo, os Tribunais têm aceitado como válida, para fim de pagamento do tributo, a alíquota vigente na data da entrada da mercadoria no país.

De fato, se analisado isoladamente, tal dispositivo autorizaria esse entendimento. Porém, o art. 19 do CTN não pode ser analisado isoladamente, especialmente quando hoje está vigente uma constituição que traz aos contribuintes garantias explícitas que podem ser ofendidas por uma aplicação equivocada do art. 19 do CTN, embora não sejam de todo incompatíveis com ele.

Hoje, de acordo com o entendimento adotado pelo governo – e aceito pelo judiciário – alguém que importe uma mercadoria qualquer ficará sujeito à alíquota do imposto de importação vigente na data da entrada da mercadoria em território nacional, como dispõe o CTN. Pensando-se em uma mercadoria pequena, trazida de avião, a probabilidade de que tal entendimento crie problemas, embora existente, é mínima.

Entretanto, pensando por exemplo num carregamento de veículos ou qualquer outra mercadoria pesada, em grande escala, transportada por navio, têm-se um problema grave. Dependendo da mercadoria e da rota adotada, entre a encomenda da mercadoria e a chegada desta ao país podem transcorrer meses, e o importador, nesses casos, fica sujeito ao risco de ser surpreendido com um aumento – muitas vezes enorme - da alíquota do imposto de importação por ato do executivo praticado após a encomenda, mas antes da chegada da mercadoria. Então pergunta-se: essa imprevisibilidade da alíquota do Imposto de Importação é compatível com as garantias constitucionais do contribuinte, notadamente aquelas relativas à anterioridade, legalidade, capacidade contributiva e segurança jurídica, entre outros?

Parece óbvio que não.

Interessante, para tanto, fazer uma análise dos princípios tributários pertinentes.

O princípio da irretroatividade da lei sempre foi entendido como consequência do princípio relativo à segurança jurídica, inscrito nas garantias e direitos do cidadão – “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI, da C.F.). De qualquer forma, a atual Constituição inseriu o princípio da irretroatividade da lei expressamente em seu art. 150, III, “a”, ao estabelecer que é vedado “cobrar tributo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Por essa formulação, o que fica vedado é a aplicação da lei nova que agrave a situação do contribuinte. Assim, como a norma do CTN fala que o fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria no país, a princípio tal entendimento não afetaria o princípio da irretroatividade. Afinal, a alteração da alíquota se dá antes da entrada da mercadoria no país, apesar de ocorrer depois do contrato de compra e importação da mesma.

Raciocínio idêntico pode ser aplicado ao princípio da anterioridade da lei, segundo qual o tributo cuja lei de criação ou elevação tenha sido publicada em um ano, só terá eficácia para ser cobrado, no exercício financeiro seguinte (no ano seguinte).

Entretanto, os princípios da legalidade e da anterioridade não se encerram em suas conceituações gerais, comportando princípios nele implícitos que asseguram sua observação plena. Entre garantias implícitas no princípio da anterioridade da lei, pode-se citar, por exemplo, a da não surpresa⁹⁸.

Nesse sentido, preceitua Hugo de Brito Machado que *a lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se*

⁹⁸ Não se pretende aqui entrar aqui na discussão sobre a classificação de certas garantias como princípios ou como meros raciocínios decorrentes de princípios como o da anterioridade. Embora diversos autores erijam a “não-surpresa” ao status de princípio, o fato é que aqueles que não o fazem prevêem que entre as garantias decorrentes da legalidade e da anterioridade está a não-surpresa, ou a previsibilidade.

*possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado*⁹⁹

Afinal, o princípio da anterioridade destina-se a proteger o contribuinte contra a sua imediata elevação. Assim, considera-se como implícita na sua formulação a idéia de que o contribuinte não pode ser surpreendido. Em realidade, na estrutura da anterioridade presume-se um aviso ao contribuinte do aumento do valor total da tributação, que produzirá efeitos no futuro. Esse aviso serve para garantir que o contribuinte não será pego desprevenido, evitando a surpresa diante de novos encargos tributários que virão, por força dessa lei instituidora ou majoradora de tributo.

Roque Carraza é explícito nesse sentido:

“De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras”¹⁰⁰.

A idéia de previsibilidade implícita nos princípios da anterioridade e legalidade tem como objetivo garantir ao contribuinte a possibilidade de programação. Afinal, uma vez avisado o contribuinte do aumento da carga tributária, passa a ser possível a ele prever as conseqüências da tributação para o seu patrimônio e recursos, de forma a programar-se para enfrentar o novo encargo tributário, cujas conseqüências não serão imediatas. Daí a possibilidade de se programar para suportar o ônus criado, para o futuro. Segundo Sacha Calmon:

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 19ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pág. 77

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª Edição, Malheiros Editores, 2002, p. 30

“O princípio da anterioridade expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades”¹⁰¹

A garantia da possibilidade de programação, no sentido de permitir o cálculo e antecipação das conseqüências tributárias de um ato qualquer, é essencial tanto para pessoas físicas como para empresas, pois permite a programação gastos futuros com mercadorias e/ou insumos que se pretenda adquirir, permite a poupança prévia com o intuito de arcar com gastos tributários elevados que se pretenda assumir etc.

Como se vê, todo o sistema constitucional tributário é feito para dar previsibilidade à tributação, permitindo àquele que estará sujeito ao tributo que possa prever exatamente as conseqüências – financeiro-tributárias ou não – do ato que inicia. Vale lembrar que, Montesquieu, em trecho já citado, aduzia, há séculos, que *os tributos devem ser tão fáceis de cobrar e tão claramente estabelecidos que não possam ser aumentados ou diminuídos por aqueles que os cobram*¹⁰².

Não por outro motivo, a Emenda Constitucional n.º 42/2003 introduziu a alínea “c”, ao inciso III, do artigo 150, da C.F, introduzindo a noventena, por exemplo.

É que as limitações constitucionais ao poder de tributar têm o objetivo de proteger o contribuinte, permitindo a ele medir antecipadamente as conseqüências de seus atos, decidir por realizá-los ou não, e programar-se para fazê-los, se for o caso. Somente dessa forma restará observado o princípio da segurança jurídica, que irá abranger a legalidade, a anterioridade, a não-surpresa, e todas as demais garantias aqui mencionadas¹⁰³.

¹⁰¹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Comentários à Constituição 1988 – Sistema Tributário, 8ª Edição, Editora Forense, 1999, p.186

¹⁰² Idem, pág. 227

¹⁰³ Quando se fala aqui em princípios, princípios implícitos e metaprincípios, bem como quando se enumera princípios como o da não surpresa, não se pretende entrar na infundável discussão sobre aquilo que se pode ou deve chamar princípios, mas apenas mencionar

Mas por que atribuir-se tamanha importância à segurança jurídica, erigindo-a como linha mestra para delimitar o conteúdo dos direitos fundamentais do contribuinte?

Talvez porque conforme observa César Garcia Novoa, *a segurança é uma das principais aspirações humanas*¹⁰⁴. *E como característica da condição humana, a segurança deve ser entendida como o desejo de saber-se a que um homem deve se limitar/prender em suas relações com os demais. E quando chamamos essa segurança de “jurídica”, estamos pensando na idoneidade do Direito para estabelecer a que nos limitarmos/prendermos*¹⁰⁵.

Em segundo lugar, porque, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, este princípio é *da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo*¹⁰⁶.

A segurança jurídica, assim, como direito à certeza sobre o conteúdo das normas, sua racionalidade e o sistema de garantias contra suas arbitrariedades¹⁰⁷, acaba por englobar uma série de princípios constitucionais, como a isonomia, a razoabilidade e a proporcionalidade, mas, particularmente, a legalidade e a anterioridade, pois um dos elementos fundamentais de um sistema jurídico-tributário ou não – é justamente a previsibilidade¹⁰⁸, fator decisivo para criar

garantias não-explícitas, de conteúdo mais ou menos aberto, que acreditamos existentes na Constituição

¹⁰⁴ A constante busca do homem pela segurança e a estabilidade, e meios de assegurá-la, é conseqüência da tendência à instabilidade. A estabilidade e a segurança podem de certa forma ser entendida como utopias, cujos instrumentos de garantia são tentativas de redução de instabilidade, pois seria pretensioso demais numa sociedade complexa pretender a completa eliminação de qualquer insegurança ou instabilidade. Assim, a tensão segurança-insegurança será sempre uma constante, pois a própria e constante busca de segurança nada mais é do que um resultado da predominância da insegurança, ou ao menos da tendência a ela.

¹⁰⁵ NOVOA, César Garcia. “Seguridad jurídica y derecho tributário”. In *Direito Tributário – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 1*. Organizador: Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, 1997. Tradução livre.

¹⁰⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., pág. 112

¹⁰⁷ SAINZ DE BUJANDA. Op. Cit., pág. 378

¹⁰⁸ SAINZ DE BUJANDA. Op cit., pág. 378; NOVOA, César Garcia. Op. cit., pág. 71

na sociedade um clima de confiança adequado ao desenvolvimento econômico e à manutenção do Estado, de um lado, e à efetividade dos direitos fundamentais, de outro.

Assim, no dizer de Sainz de Bujanda¹⁰⁹, o princípio da segurança jurídica deve *servir de cimento ao novo direito tributário que esperamos, e a garantia de legalidade não poderá tampouco estar ausente dele*.

E que se segurança existe, no caso da alíquota do imposto de importação, se ao importar uma mercadoria o importador não tem certeza de quanto de imposto irá pagar?

É importante notar, nesse sentido, que o mais interessante seria a alteração do dispositivo para que o importador pagasse o imposto de acordo com a alíquota vigente na data do registro da importação na repartição competente. Hoje, é assim que acontece na maioria dos países mais evoluídos industrial/comercialmente: o importador, ao realizar a compra da mercadoria, inicia o procedimento de importação e faz o registro da mesma na repartição competente; com base na alíquota vigente na data desse registro, o importador calcula e recolhe o imposto devido. Com tal medida, seria possível não só garantir a previsibilidade do valor do tributo – respeitando assim os direitos fundamentais do contribuinte e os princípios inerentes à tributação – como também haveria ganho imediato para o Estado, que poderia recolher antecipadamente o valor do tributo, antecipando assim quantias que hoje só entram na disponibilidade financeira do Estado quando chegam as mercadorias importadas.

Entretanto, ainda que não se altere a lei, é perfeitamente possível fazer uma “interpretação conforme”¹¹⁰ que permita a utilização do art. 19 de maneira

¹⁰⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. cit., pág. 362

¹¹⁰ Toda interpretação é conforme, e toda lei deve ser interpretada de acordo com a Constituição. Entretanto, aqui utiliza-se a expressão “interpretação conforme” de acordo com o sentido a ela aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, quando este chama de “interpretações conformes” as interpretações de dada norma que seriam compatíveis com a constituição, quando tal norma tem

compatível com os princípios e garantias fundamentais inerentes às limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, uma aplicação possível do dispositivo seria autorizar ao importador que calculasse o valor do imposto de importação pela data do fechamento do contrato de compra ou do registro deste em repartição competente no Brasil, mas com tal imposto tornando-se devido somente na data da entrada da mercadoria em território nacional.

Com tal interpretação, mantém-se o fato gerador ocorrente na data da entrada da mercadoria, mas compatibilizando-se tal previsão legal com a garantia de legalidade, anterioridade, previsibilidade, não-surpresa, programação ou qualquer outra garantia inerente à proteção do contribuinte que seja assegurada por nosso sistema tributário.

Entretanto, o judiciário, observando isoladamente o comando do art. 19 do CTN, preferiu utilizar a interpretação literal do dispositivo que já usava antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, e continuou usando após a CF/88. De acordo com o STF:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. 1. Entrada de mercadoria importada no território nacional em data posterior à vigência do Decreto nº 1.427, de 29 de março de 1995. **Incidência do imposto com a alíquota majorada, tendo em vista o fato gerador do tributo. 2. Constitucionalidade do diploma legal editado pelo Poder Executivo Federal.** Matéria dirimida pelo Pleno deste Tribunal. Agravo regimental não provido.

(STF, RE 252008 AgR, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 08/08/2000, DJ 16-02-2001 PP-00137 EMENT VOL-02019-04 PP-00676)

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO.

possíveis interpretações inconstitucionais ou mesmo quando esta aparentemente nada possui de constitucional. A “interpretação conforme”, nestes termos, refere-se à delimitação de interpretações constitucionais de uma norma, pelo STF, permitindo assim a chamada “declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto”, dado que a retirada de texto deve ser evitada ao máximo, de acordo com a Suprema Corte.

MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a e art. 153, § 1º. I. - Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. II. - A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. III. - **Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo T.F.R..** IV. - **O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação.** V. - R.E. conhecido e provido.

(RE 225602, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/1998, DJ 06-04-2001 PP-00101 EMENT VOL-02026-06 PP-01306 RTJ VOL-00178-01 PP-00428)

O STJ, por sua vez, segue a mesma linha, inclusive com relação à distinção com base na destinação da mercadoria importada para consumo ou como insumo, seguindo os ditames do Decreto-Lei 37/66:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. COMPATIBILIDADE DO ARTIGO 19 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COM O ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 37/66. BENS DE CAPITAL. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. ENTRADA. TERRITÓRIO NACIONAL.

1. A regra geral prevista nos artigos 19 do Código Tributário Nacional e 1º do Decreto-Lei nº 37/66 dispõem que o imposto de importação tem como fato gerador a entrada da mercadoria de procedência estrangeira no território nacional.

2. Quando se tratar de mercadoria destinada ao consumo considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de importação a data da do registro na repartição aduaneira da declaração feita para fins de desembaraço aduaneiro, consoante o disposto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/66, o qual é compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional. Precedentes.

3. Prevalece a regra geral insculpida no artigo 19 do Código Tributário Nacional na importação de bens de capital - o fato gerador do imposto de importação ocorre na entrada dos produtos estrangeiros no território nacional.

4. Recurso especial improvido.

(REsp 328.835/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/11/2005, DJ 14/11/2005 p. 236)

TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - VEÍCULOS - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA - DECRETOS 1.427 E 1.471, DE 1995 - LEGALIDADE - FATO GERADOR - ACÓRDÃO SINTONIZADO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO STF - PRECEDENTES - SÚMULA 83/STJ.

- **O fato gerador do tributo incidente sobre mercadorias importadas do exterior ocorre quando da sua entrada no território nacional** e, na hipótese de ser destinada a consumo, da data do registro da declaração de importação na repartição aduaneira, sendo irrelevante o regime fiscal vigente à data da emissão da guia de importação.

- Não padecem de ilegalidade os Decretos 1.427, 1.471 e 1.490, de 1995.

- Acórdão em harmonia com a jurisprudência dominante do STJ.

Aplicação de entendimento sumulado da Corte.

- Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 470.904/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/03/2006, DJ 09/05/2006 p. 201)

Portanto, fica evidente que nossos Tribunais Superiores tem entendimento pacífico de que o fato gerador do imposto de importação ocorre quando de sua entrada no território nacional, considerando assim aplicável para cálculo do imposto devido a alíquota do imposto vigente na data de entrada das mercadorias no país.

A interpretação hoje aceita pelo judiciário com relação ao aspecto temporal do aumento de imposto de importação, não só parece equivocada, inapropriada e inconstitucional, como também contra-producente, do ponto de vista da arrecadação inclusive. No Brasil, repetem-se diversos casos de pessoas/empresas que realizam grandes importações, apostando na segurança e estabilidade, e são surpreendidas com aumentos na alíquota do imposto de importação que chegam a superar os 100%. Com isso, mercadorias que gerariam uma arrecadação de imposto e depois entrariam no mercado nacional, gerando circulação econômica, emprego e riqueza, acabam abandonadas nos portos sem gerar arrecadação alguma, ocupando espaço e sofrendo depreciação, num ciclo que ao invés de riqueza só gera perdas, para o importador, para o Estado que não arrecada – ou arrecada menos, após o leilão – e para toda a cadeia econômica subsequente à importação, onde negócios deixam de ocorrer, empregos deixam de

ser gerados, riqueza deixa de circular e a arrecadação que ocorreria deixa de ocorrer.

Em suma, para proteger a arrecadação, a interpretação hoje aceita por nossa jurisprudência acaba por gerar muitas vezes uma perda de arrecadação, entre outras conseqüências desastrosas para a economia nacional – e assim ofendendo o objetivo e os limites da tributação.

Como se vê, o judiciário, ou por “olhar a árvore e não o bosque”, ou por entender que a interpretação conforme¹¹¹ acima sugerida constituiria um ato ofensivo à separação dos poderes – seja por assemelhar-se a um ato de legislar ou por interferir em uma esfera de poder que seria do Executivo – preferiu aceitar a tributação pela alíquota vigente à data da entrada.

Porém, é importante notar que se por um lado existem motivos para receio por parte do judiciário, como a mencionada separação de poderes, por outro o judiciário brasileiro já atuou como um quase legislador ou já interferiu em outros poderes de maneira muito mais clara em alguns casos – o que de certa forma, indicaria inclusive que o caminho aqui apontado é possível. Assim, mais do que uma opção ou interpretação jurídica, parece-nos que a opção por não interferir na questão da alíquota do imposto de importação é eminentemente política¹¹².

Adota-se aqui o entendimento de que tal decisão é política porque trata-se de decisão que protege interesses do Poder Executivo e contraria, sem uma fundamentação jurídica suficiente, as garantias constitucionais de legalidade e anterioridade, e demais garantias delas decorrentes. É também política porque, como visto acima, o judiciário protege uma esfera de discricionariedade do Executivo – a discricionariedade para alteração de alíquotas – a despeito das garantias individuais do contribuinte, bem como utiliza a justificativa de separação de poderes de maneira inadequada para justificar tal decisão, visto que em outros casos o

¹¹¹ Ver nota 112 acima

¹¹² Ver tópico 3.1.1 acima

próprio STF reconheceu a possibilidade de ingressar na esfera de competência dos outros poderes, quando estes lesionassem direito individual.

Ainda que não o fosse, não parece razoável que o judiciário possa se esquivar de julgar de maneira adequada casos como o do imposto de importação. Ou seja, nos casos específicos em que houver desrespeito a direitos fundamentais do contribuinte – quanto à legalidade, previsibilidade etc. – não parece razoável que o judiciário possa justificar a falta de uma atitude mais efetiva para garantir os direitos do contribuinte com a separação de poderes ou a suposta de necessidade de legislar, para aqueles que assim entendem.

Tal entendimento, a nosso ver, fica ainda mais consistente quando fica claro que não há necessidade de acréscimo textual para realizar interpretações conformes como a sugerida.

Além disso, com interpretações como a sugerida acima não se retira o poder do executivo de alterar alíquota, nem se altera as condições de alteração das alíquotas. Ou seja, não há interferência na esfera de outro poder, mas somente a compatibilização do poder com a esfera de proteção e direitos dos contribuintes – que em suma, é a efetivação dos direitos fundamentais, que em sua concepção original¹¹³ nada mais são do que direitos do indivíduo frente ao Estado que o governa.

3.1.1.2 – A compensação da perda de arrecadação com a queda da Contribuição provisória sobre movimentação financeira

Outro caso que parece emblemático como exemplo de desrespeito aos direitos fundamentais e à ordem constitucional como um todo é o caso da substituição da extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira pela

¹¹³ Não se ignora que hoje já se discutem novas “gerações” de direitos fundamentais, como o direito à ecologia e outros, nem que hoje já há aceitação e inclusive utilização concreta dos direitos fundamentais nas relações privadas, que já se verifica na jurisprudência do STF. Entretanto, para o fim do presente trabalho, o conceito original de direitos fundamentais – ou seja, aquilo que se chama de “primeira geração” direitos fundamentais – é o que nos interessa, por tratar dos direitos do indivíduo que são oponíveis ao Estado

cobrança de adicional de 0,38% do Imposto sobre as Operações Financeiras (IOF) para compensar a perda de arrecadação com a queda da extinta contribuição.

Trata-se de caso que já se inicia com a tentativa questionável, do ponto de vista jurídico, de prorrogação eterna de um tributo que – como diz seu próprio nome – deveria ser provisório.

O governo, contando com uma vitória política, se recusou a acreditar na extinção da CPMF, que, se não era anunciada, era ao menos uma probabilidade bastante considerável. Mesmo assim, o governo não tomou nenhuma medida preventiva para se preparar para a perda de arrecadação que sofreria com a possível queda da CPMF. Mas assim que tal tributo foi extinto, o governo iniciou verdadeira batalha política para compensar as perdas financeiras, o que acabou acontecendo por meio de aumentos no IOF.

Vem então a pergunta: se o governo necessita de dinheiro para funcionar, e teve uma perda com a queda da CPMF, isso não justificaria o aumento de outros tributos para compensar a perda?

A resposta mais rápida – mas provavelmente a menos pensada – é que sim. Entretanto, uma análise profunda de nosso ordenamento permite ver claramente que não se pode admitir tal possibilidade. Ao menos não da forma repentina e nada planejada pela qual o governo alterou algumas exações para cobrir a perda da CPMF.

O Sistema Tributário consiste no conjunto de tributos de um determinado País, que se articulam integradamente entre si, e se coordenam com o sistema econômico existente, atendendo à finalidade fiscais ou extra-fiscais propostas.

Poderia-se pensar assim que foi criado um conjunto de tributos de meramente justapostos, sem articulação e integração entre eles, e descoordenados do sistema econômico.

Entretanto, o conjunto acima referido não seria, juridicamente falando, um sistema constitucional tributário. Seria apenas um conjunto desorganizado de tributos, disfuncionais e desarticulados, que não só deixa de observar como contraria a Constituição no tocante à regulação, por esta, do Sistema Tributário Nacional.

A função dos tributos é instrumental – fornecer ao Estado meios para realizar seus fins, seja pela arrecadação, ou pelas funções extrafiscais de estimular e desestimular condutas.

Entretanto, o sistema tributário não constitui uma criação ideal, abstrata. Ele está intimamente vinculado à economia, e ao mesmo tempo reflete e gera desenvolvimento ou atraso na economia do País. Logo, o sistema tributário não é elaborado por mero arbítrio dos governantes ou do legislador, mas sim calculado e planejado em razão das condições objetivas da economia.

Logo, conforme varie a organização da economia – em especial seus setores mais importantes – e seu funcionamento, se determinará o tipo de tributos existentes. Assim, considerados os setores produtivos existentes no país – produção agrícola e pecuária, mineração e extrativismo vegetal, a indústria comércio, seguros, profissionais autônomos e liberais, bancos, e serviços em geral – os tributos a serem criados e suas características serão determinados pelas interrelações e pela predominância de cada um setores no conjunto da economia.

Em outras palavras, a opção por tributar um ou outro setor, por tributar uma outra atividade, por utilizar a tributação direta ou indireta, e por onerar mais ou menos determinado setor não é uma opção livre nem discricionária, e muito menos aleatória. A existência de um sistema tributário aceito como tal presume que a distribuição das variáveis acima expostas tenha sido feita de maneira meticulosamente calculada e planejada, para conseguir assim atender à necessidade estatal de arrecadação, sem contudo inviabilizar a atividade econômica e sem ofender garantias constitucionais dos contribuintes.

Pode-se dizer que a elaboração cuidadosa e calculada do sistema tributário é não só a única forma de permitir o desenvolvimento do país, como

também – e aqui o ponto que nos interessa – a única forma de respeitar o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva é a capacidade de alguém arcar com um ônus tributário – sem que isso o prive de suas necessidades.

No dizer de Aliomar Baleeiro:

“A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição”¹¹⁴.

Portanto, do ponto de vista do sistema tributário, a capacidade contributiva será o parâmetro para que se possa aferir quem pode e deve arcar com cada tipo de exação, e em que medida isso deve ocorrer.

No Brasil, a capacidade contributiva constitui princípio constitucional a orientar a criação e formatação dos tributos. Assim, consiste em orientação ao legislador e princípio-garantia para os contribuintes, ao possibilitar ao legislador estabelecer a dosagem da pressão tributária adequada; e ao contribuinte um meio de contestar e resistir à incidência tributária que não reflita, de fato, a sua capacidade de suportar o encargo tributário.

O princípio da capacidade contributiva é não só um critério para que se desenhe o sistema tributário, mas foi também incorporado como garantia do

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, página 657.

contribuinte em nossa Constituição. Nesse sentido, interessante citar o art. 145, § 1º da CF/88, segundo o qual:

“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

A indicação da capacidade contributiva como uma proteção do contribuinte e um limite do Estado é reforçada ainda pela determinação do art. 150 da CF, que enumera, entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco – pela qual se pode entender, em poucas palavras, que a tributação não pode ser utilizada de forma a privar o contribuinte de seus bens/necessidades, ou seja, a tributação, para ser constitucional e não-confiscatória, deve respeitar a capacidade contributiva da pessoa sujeita à exação tributária.

Logo, o aumento ou alteração de um ou mais tributos simplesmente para compensar a perda de arrecadação com um tributo extinto - sem qualquer cautela com o equilíbrio do sistema tributário ou programação adequada- é inconstitucional.

Isso porque ao transferir para um ou mais tributos a arrecadação perdida com o tributo extinto, redesenha-se sem planejamento – e sem consideração adequada das conseqüências – o sistema tributário como um todo. Transfere-se a carga até então suportada por determinados setores para setores diferentes, que arcam com a nova tributação em medidas diferentes. Assim, altera-se para melhor ou pior – com redução ou aumento de tributação - a situação de cada setor afetado pelas alterações, sem que isso tenha nada a ver com o planejamento do sistema tributário, ou mesmo com o objetivo específico de cada tributo que sofreu a alteração.

E ainda que a alteração total no sistema não seja tão grande, pela alteração de um ou mais tributos, se a alteração/aumento de um tributo não for uma alteração calculada e com objetivos compatíveis com os que justificaram a criação desse tributo, estaremos falando de uma alteração inconstitucional.

Para facilitar a visualização do problema, digamos que para compensar parte da CPMF, o governo alterasse o imposto de importação ao invés do IOF. Nesse caso, para aumentar a arrecadação, o governo prejudicaria a função extrafiscal do imposto de importação, alterando a balança comercial de forma não planejada – e potencialmente danosa. Tal alteração indevida no sistema também não seria necessariamente eficaz, pois se a curto prazo a tendência seria realmente o aumento da arrecadação, a médio e longo prazo poderia ocorrer um desestímulo à importação cujo valor aumentou, sendo possível uma redução tão grande na importação que acabasse por reduzir, ao invés de aumentar, a arrecadação total do Imposto de Importação, se comparada com o período anterior ao aumento.

Nesse mesmo exemplo, para compensar a perda de uma arrecadação com o CPMF – que era distribuído de maneira conhecida e “uniforme” por todos aqueles que realizavam movimentações financeiras – onera-se excessivamente um determinado setor dependente da importação. E isso é feito sem que qualquer alteração na economia nacional ou mundial, ou mesmo na atuação desse setor, justifique a alteração realizada.

Ou seja, muda-se o desenho do sistema tributário sem planejamento, gera-se alterações imprevisíveis e muitas vezes indesejáveis na economia, desrespeita-se o objetivo constitucional do tributo alterado e ainda onera-se um setor que nada a tinha a ver com os problemas políticos ou de falta de planejamento tributário do governo.

Pergunta-se, então: os direitos fundamentais do contribuinte importador, no exemplo acima, foram respeitados?

A resposta correta parece ser “não”. A tributação foi alterada sem levar em consideração a capacidade contributiva do cidadão, que não sofreu alteração

alguma. A alteração também não foi feita por uma questão de regulação de economia e/ou de balança comercial, o que justificaria uma alteração no imposto de importação mesmo sem alteração da situação econômica do contribuinte. Transferiu-se injustificada e inadvertidamente a carga tributária antes dividida para um setor específico, que agora arca com ela sozinho, de maneira imotivada e desproporcional. Prejudica-se assim o setor importador com desrespeito à capacidade contributiva e à função extrafiscal do imposto de importação, limitando injustificadamente a lucratividade ou mesmo a operacionalidade do setor, desrespeitando assim os princípios do não-confisco e da proporcionalidade, bem como ao princípio da continuidade da atividade econômica, entre outros constitucionalmente protegidos.

Portanto, as alterações do IOF, por exemplo, para justificar perdas arrecadatórias com a CPMF são notoriamente inconstitucionais.

Ocorre que o raciocínio acima mencionado, que permite auferir a mencionada inconstitucionalidade, é um questionamento sistêmico e principiológico, mais abstrato, o que dificulta sua consideração pelo poder judiciário, embora este Poder esteja cada vez mais aberto – ao menos no âmbito do STF – a questionamentos de fundo sistêmico/principiológico.

Obviamente, do ponto de vista de qualquer pessoa, o fato de tratar-se da transferência da carga da CPMF para o IOF também dificulta a visualização do problema¹¹⁵, o que entretanto não torna a alteração constitucional. De qualquer forma, optou-se por dar o exemplo de uma hipotética transferência de carga para o

¹¹⁵ A enorme quantidade de tributos, entre diretos e indiretos, associada à legislação ampla e complicada e à forma como se regula a tributação no país impede e/ou dificulta a compreensão adequada do sistema tributário pela população – e mesmo pelos estudiosos do sistema tributário. Assim, quando um cidadão qualquer chega a uma prateleira de supermercado e vê um produto com um preço maior que o da semana passada, ele não sabe se o aumento deve ser atribuído às leis de mercado, a problemas do fabricante com fornecedores de insumos ou a um aumento da carga tributária. E mesmo que saiba que deu-se devido a um aumento na carga tributária, dificilmente saberá qual o tributo responsável pelo aumento, pois são tantos tributos incidentes na cadeia produtiva que é impossível medir com precisão o impacto de cada um, ao menos para a grande maioria dos cidadãos

IOF com o objetivo de facilitar a visualização do problema e das conseqüências da alteração indevida.

Neste caso, não há julgamento pelo judiciário da constitucionalidade de tal transferência de carga tributária. Entretanto, a própria inexistência de julgamento ou processo a respeito depõe contra o posicionamento do judiciário. Afinal, se não existe questionamento judicial de tal irregularidade, tal fato provavelmente se deve à chance pequena, ínfima ou mesmo nula de que o judiciário ao menos cogite a inconstitucionalidade do aumento do IOF com base em argumento tão aberto como a “afetação do desenho constitucional do sistema tributário”.

O problema é que a tendência a respeitar apenas os limites explícitos – como a noventena – afeta claramente o direito do contribuinte, não só em suas garantias tributárias, como em suas demais garantias constitucionais.

Como o sistema está todo interligado, o aumento de um tributo por mera necessidade arrecadatória desequilibra todo o sistema, afetando a previsibilidade de preços e custos para empresários, empregados e governos. Por outro lado, não há como prever a reação da economia e das pessoas à alteração, nem as formas como elas tentarão evitar ou reduzir a nova tributação. Assim, gera-se uma cadeia de instabilidades – instabilidades que o sistema tributário intenciona evitar, constitucionalmente falando – que pode gerar perda da capacidade contributiva, perda de arrecadação, enfim, uma cadeia de acontecimentos e de direitos prejudicados ou limitados.

E o fato de se tratar de um abalo ao sistema constitucional tributário não afasta o dano a direitos fundamentais do contribuinte. Em primeiro lugar, porque o abalo do sistema gera um abalo na previsibilidade, na proporcionalidade, na razoabilidade e em uma série de garantias constitucionais tributárias do indivíduo. E em segundo lugar, porque se o sistema é desenhado para garantir os direitos do contribuinte, o próprio desrespeito ao sistema é um desrespeito aos direitos e garantias desse contribuinte.

3.1.1.3 – O caso da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS

Outro caso que evidencia a falta de respeito com os direitos do contribuinte é o julgamento do Recurso Extraordinário de número 240785, em trâmite perante o STF, no qual se discute a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, instituída pela Lei Complementar 70/91.

Trata-se de caso que, apesar de indicar por um lado que o judiciário pode se conscientizar de garantias não explícitas, por outro indica que direitos e garantias básicos e evidentes ainda são alvo de grande questionamento e discussão.

No inconcluso e atualmente suspenso julgamento de tal caso, que ganhou grande repercussão no Brasil, a maioria dos julgadores – seis, do total de onze – já votou pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Foram eles os ministros Marco Aurélio de Mello, relator, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Votou contra, até o momento, apenas o Ministro Eros Grau. Atualmente, o processo encontra-se suspenso em razão de vista ao Ministro Gilmar Mendes.

Nesse caso, entendeu o relator, seguido pela maioria, que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS configuraria violação ao art. 195, I, da Constituição Federal, pois a base de cálculo da COFINS corresponde somente à soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, excluído o ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento.

De fato, dispõe o art. 195 da Constituição Federal que:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”

Assim, observou o ministro Marco Aurélio em seu voto que as expressões utilizadas em tal artigo hão de ser “tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente”.

Nesse sentido, observou – fazendo menção ao RE 128.519-2/DF – que, se com relação à incidência da contribuição sobre folhas de salários e rendimentos do trabalho nunca se cogitou abranger esta os acessórios e encargos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado, não haveria porque adotar-se raciocínio diverso na incidência sobre faturamento.

Concluiu assim o ministro Marco Aurélio que “a base de cálculo da COFINS não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela recebida com a operação mercantil ou similar”, concluindo que “o conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda das mercadorias ou à prestação dos serviços”. No faturamento, portanto, não estaria incluído o ICMS, que é, na verdade, um desembolso por parte da empresa.

Realçou, então, que a aceitar-se a incidência da COFINS sobre o ICMS, ter-se-ia “a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da COFINS, o valor devido a título de IPI”.

Argumentou, ainda, que se já é difícil conceber incidência tributária sem que haja vantagem ou ganho para o contribuinte, mais ainda será conceber tal hipótese sobre um ônus do contribuinte, no caso, o ICMS.

Nesses termos, deu o Ministro Marco Aurélio provimento ao Recurso, para considerar inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Mas então, pergunta-se: se o julgamento atualmente caminha para uma decisão acertada, por que tal julgamento evidencia o desrespeito a direitos do contribuinte no Brasil?

Porque trata-se de tese relativamente simples – a de que não se pode tributar ônus – cuja observação pelo judiciário (no caso, pelo STF), só ocorreu após milhares de processos, vários julgamentos. Mesmo assim, o julgamento mencionado, que é um *leading case* no Supremo – no sentido de ser o primeiro processo sobre tal matéria no qual, aparentemente, se dará ganho de causa ao contribuinte - está tramitando há anos sem conclusão, apesar da maioria dos votos já ter sido proferida.

Por outro lado, enquanto não pacificada tal questão pelo STF, os contribuintes continuarão a sofrer com incidência insconstitucional.

O STJ, por exemplo, editou duas súmulas dispondo que

“Súmula n.º 68-STJ:

A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

“Súmula n.º 94-STJ:

A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”.

Portanto, os julgamentos do STJ sobre a matéria tem seguido o seguinte entendimento:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.

1. Inclui-se na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS a parcela referente ao Imposto sobre a Circulação de

Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação - ICMS.

2. Inteligência dos enunciados sumulares nºs 68 e 94 deste Superior Tribunal de Justiça.

3. Precedentes: REsp n.º 496.969/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; REsp n.º 668.571/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004; e REsp n.º 572.805/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 10/05/2004.

4. Agravo de instrumento provido".(Ag 666548/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 14.12.2005)

Ora, como bem observou o Ministro Marco Aurélio, a tributação deve incidir sobre alguma forma de ganho. Sobre renda, sobre acréscimos, ainda que indiretos¹¹⁶, enfim, sempre sobre algo que seja positivo para o contribuinte. A simples idéia de se incluir na base de cálculo de um tributo o pagamento de outro tributo – um ônus, uma perda, uma despesa – é claramente incompatível não só com o sistema tributário brasileiro, como também com o próprio conceito de tributação.

Não há razoabilidade alguma em onerar-se com tributo adicional o pagamento já realizado de um tributo, muito menos quando tal tributo adicional deveria incidir, como o primeiro, sobre ganhos, financeiros ou não.

Igualmente não há proporcionalidade em tal atitude. Afinal, não há uma relação direta entre faturamento, ICMS e lucro. Ou seja, empresas com faturamentos

¹¹⁶ Ainda que se diga que certos tributos não incidem sobre “ganhos”, como seria o caso do II e do IE, por exemplo, o fato é que mesmo quando incidente sobre “operações” como a de importação ou de exportação, a tributação sempre incide, ainda que indiretamente, sobre ganhos, ainda que não financeiros. Aquele que exporta o faz de maneira calculada para lucrar ou atingir outro objetivo com a mercadoria. Aquele que importa o faz ou para lucrar, ou para adquirir bem que seja de seu interesse. Quem importa um equipamento esportivo para uso pessoal não intenciona o lucro, financeiramente falando, mas um ganho em seus interesses. Quando o comerciante paga ICMS sobre mercadoria adquirida, está “ganhando” um insumo.

idênticos e cargas de ICMS idênticas podem ter margens de lucro diferentes. Assim, considerando a idéia de capacidade contributiva, de capacidade de arcar com ônus tributários, bem como a idéia de que tributos devem incidir sobre ganhos, fica evidente que a empresa que tiver a margem de lucro menor, no exemplo dado, arcará com efeitos financeiros idênticos da incidência do ICMS na base de cálculo da COFINS. Porém, tal efeito abrangerá uma parcela maior de sua disponibilidade e capacidade. Assim, ao final, pessoas com capacidades contributivas diferentes arcarão, nesse caso, com ônus tributários idênticos, o que ofende a igualdade e a proporcionalidade.

Portanto, a simples demora e relutância do judiciário em resolver questão juridicamente tão simples evidencia claramente descon sideração de direitos e garantias tributárias já existentes na Constituição. E a inconstitucionalidade da tributação de despesas tributárias – como a inclusão de um imposto na base de cálculo de outro – fica ainda mais evidente a única fundamentação para manutenção da exação irregular é política: a preocupação com a perda de arrecadação.

Mais uma vez, diz-se que a decisão é política no sentido de que apenas razões políticas, como a redução da arrecadação, podem explicar a total descon sideração das razões jurídicas que evidenciam o descabimento da exação. Afinal, todo o sistema constitucional tributário prevê exações incidindo sobre ganhos, bônus, renda, mas em momento algum prevê ou autoriza cobrança sobre perdas. No imposto de renda apurado de acordo com o lucro real, por exemplo, a empresa que tem prejuízo não paga o imposto. A pessoa física também não sofre tributação sobre expectativa de renda, mas somente sobre renda efetiva. E o mesmo ocorre com todos os demais tributos.

Logo, não se diz aqui que não se deva considerar tal perda. Entretanto, não se pode perpetuar uma tributação indevida – por ser incidente sobre outra tributação já suportada pelo contribuinte - sob o fundamento de evitar uma perda de arrecadação.

3.1.1.4 – O caso da lei municipal 14042/05 do município de São Paulo

Outro caso que chama atenção – pelas reiteradas confirmações de sua “constitucionalidade” por tribunais pátrios – é o da lei municipal 14042/05 do município de São Paulo.

Com base em tal norma, o fisco paulistano passou a exigir dos clientes ou “tomadores” de quase todos os tipos de serviços que fizessem uma retenção do tributo, nos casos em que os prestadores que estivessem estabelecidos em outros municípios não fizessem também cadastro de contribuintes em São Paulo.

Interessante notar que a idéia de recolher o ISS no local onde o serviço é prestado não é exclusividade de São Paulo, e normas semelhantes já foram instituídas no Distrito Federal, em Porto Alegre, em Santos, em Goiânia e em outras cidades. A inovação paulistana foi o cadastro dos prestadores de serviço de fora da cidade.

Com base em sua lei, o município de São Paulo chegou ao absurdo de enviar correspondências para empresas sediadas em outros municípios – e em outros estados brasileiros, inclusive – cobrando delas o cadastro no município de São Paulo, sob pena de tomada das medidas legais cabíveis, inclusive para cobrança de tributos.

Ou seja, uma empresa X sediada em Brasília, era contratada em Brasília, para prestar serviços em Brasília, para um órgão do governo local, mas como terceirizada de uma empresa de São Paulo contratada por esse órgão – e assim era “cobrada” pelo fisco paulistano.

No exemplo do parágrafo anterior, a empresa brasiliense nada fez, e nada ocorreu – até a presente data. Entretanto, o simples fato do município de São Paulo – supostamente orientado por sua procuradoria jurídica e pela Comissão de Constituição de seu legislativo – sentir-se livre para tentar criar obrigações tributárias para empresas de outros municípios/localidades com base em lei municipal própria já indica algum problema na interpretação das normas tributárias do Brasil. Seria com se o Congresso Nacional tentasse impor tributos aos estrangeiros que tivessem

amigos brasileiros, ainda que não morassem nem realizassem nenhum negócio no Brasil.

E tal problema na interpretação das garantias constitucionais é mais evidente ainda quando referida lei foi por diversas confirmada em julgamentos.

De acordo com o Jornal Valor Econômico de 27/01/2006:

Os processos contra a Lei nº 14.042 partem tanto de prefeituras quanto de empresas e sindicatos empresariais. A maior parte corre ainda em primeira instância, mas a tirar pelo último balanço, **o secretário de Negócios Jurídicos de São Paulo, Luiz Antônio Guimarães Marrey, comemorava 27 liminares negadas e 17 concedidas a prefeituras e contribuintes.** A briga, no entanto, está longe do fim. **Apenas o advogado Francisco Gurgel, que representa diversos "escritórios virtuais" - empresas que compartilham imóveis com prestadoras de serviço que precisam de endereços em municípios com ISS mais baixo - diz ter entrado com 180 mandados de segurança de empresas oficialmente sediadas em Santana de Parnaíba e Barueri.** Segundo ele, há mais de 20 mil empresas que utilizam este tipo de aluguel somente em Santana de Parnaíba, por não precisarem de uma sede física fixa. Na avaliação dele, não há lei que mande uma empresa de serviços estar no lugar esperando o fisco ou ter sede exclusivamente sua. "Numa favela não moram várias pessoas num endereço só?", compara.

A quantidade de vitórias do município é estranha, se considerado que, em primeiro lugar, a Lei 14.042 não pode tratar de normas gerais de Direito Tributário, pois nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, essa é matéria reservada à Lei Complementar, com abrangência nacional, obviamente. Em segundo lugar, também é inconstitucional criar por lei municipal mais exceções à regra geral de que o ISS é tributo que deve ser pago no local da sede do prestador de serviço.

A Lei Complementar 116, que regulamenta o ISS, já criou as exceções aceitáveis, elegendo os tipos de serviços cujo tributo deve ser pago no local onde o serviço é prestado. Assim, não cabe à lei municipal ampliar essas exceções, pois isso feriria a competência constitucionalmente atribuída à lei complementar.

A competência territorial para cobrança de tributos (no caso, a competência municipal para cobrança do ISS) e a reserva de lei complementar para regulamentar a matéria (no caso, aplicável a LC 116) são evidentemente garantias do contribuinte, constituindo limitações constitucionais ao poder de tributar que agora são desrespeitadas pelo município de São Paulo.

A competência territorial, por um lado, é uma questão de organização política. Por outro, não deixa de ser uma garantia de que um município ou estado não poderão nem tentarão impor tributos sobre pessoas ou entes localizados em outros municípios ou estados.

A reserva de lei complementar, por sua vez, não é aleatória. Quando reserva alguma matéria para a lei complementar, a Constituição transmite um recado: o de que aquela matéria merece atenção/proteção especiais, o que justifica a necessidade de quorum qualificado para sua regulamentação.

Assim, tanto a competência territorial constitucional e legalmente prevista (em lei complementar) quando a reserva de lei complementar são garantias constitucionais do contribuinte que podem ser opostas frente ao Estado (ou ao município de São Paulo) e portanto direitos fundamentais do contribuinte.

O que impressiona no exemplo em tela é que a violação da lei paulistana não foi indireta, ou uma violação a princípios implícitos ou explícitos. Trata-se de violação frontal a garantias claras e explícitas da constituição.

E mesmo assim houve diversos julgamentos em que se entendeu ser constitucional a absurda lei municipal mencionada.

O Órgão Especial do TJSP, por votação unânime, tomou posição favorável à Lei 14.042/05 ao analisar uma Ação Direta de Inconstitucionalidade movida pela prefeitura de Poá contra a exigência do cadastro.

O desembargador Munhoz Soares, relator do processo, entendeu que a norma não feria nenhum princípio tributário e defendeu a eficácia da lei, no que foi seguido pelos demais desembargadores do colegiado. E posição similar havia sido tomada antes pelo mesmo tribunal ao julgar ADI proposta pela prefeitura de Cotia.

O argumento maior da prefeitura de São Paulo é o de que muitas empresas são da capital, mas mantêm sede fictícia em outros municípios onde a alíquota do ISS é menor.

Ou seja, tenta-se justificar uma norma inconstitucional com base na necessidade de arrecadação e na incapacidade municipal de fiscalizar os prestadores/tomadores de serviços, e o judiciário anui com tal distorção.

A lei paulista ainda não foi julgada pelo STF, mas a simples existência de julgamentos a ela favoráveis, por qualquer tribunal, já é suficiente para evidenciar a tese de que ainda temos muito a avançar no respeito às garantias, mesmo que às explícitas, do contribuinte brasileiro.

4- Conclusão

No Brasil, de fato, a interpretação que se faz das normas em geral, e da Constituição mais especificamente, parece insuficiente para resolver os problemas que se apresentam a todos aqueles direta ou indiretamente afetados pelos desrespeitos aos limites constitucionais da tributação.

A visão isolada de trechos legais e constitucionais, sem a inserção destes nos sistemas legais e constitucionais em que estão inseridos, traz graves prejuízos à ordem constitucional como um todo.

E, com relação ao objeto deste trabalho, é evidente que o dano à ordem constitucional tributária é evidente e recorrente. Não apenas se ignora, desconsidera e desrespeita o sistema, como também se nega vigência a direitos e garantias que a Constituição de 1988 fez questão de assegurar e explicitar.

Como várias das garantias ofendidas são justamente aquelas trazidas para proteger o contribuinte contra abusos do Estado no exercício do poder de tributar – os direitos fundamentais do contribuinte por essência – o que fica claro é o evidente desrespeito aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

O que merece atenção especial, entretanto, não é somente o desrespeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, mas o fato de que hoje fala-se constantemente em reforma tributária como se esta fosse um processo miraculoso capaz de garantir direitos dos contribuintes e corrigir as distorções hoje vigentes do sistema constitucional tributário.

De maneira ingênua, faz-se isso como se a inserção ou alteração de texto em normas - constitucionais ou infraconstitucionais – tivesse o poder de mudar algo, a força para alterar a situação de fato.

Ou seja, não respeitamos e utilizamos adequadamente os textos e garantias já vigentes, não observamos as garantias já existentes, mas já falamos em mais textos e garantias para distorcermos e desrespeitarmos.

Falando da efetivação das normas do Brasil, Marcelo Neves se refere à “concretização desconstitucionalizante”, que diz respeito à não correspondência entre *as expectativas normativas* e a concretização destas, em razão da interpretação/ aplicação degradante semânticamente dessas normas. Haveria assim um bloqueio e a não concretização dessas ordens por injunções diversas de ordem econômica, política, social etc¹¹⁷.

Logo, percebe-se que não se trata, no texto de Marcelo Neves, da mesma desconstitucionalização – no sentido de retirada de determinadas normas do corpo da Constituição – a que se refere Canotilho, mas que no entanto, este outro conceito leva, por caminho diverso, a uma constatação similar à de Canotilho: a de que a inclusão de determinadas normas na Constituição não garante uma efetividade/concretude prática que atenda às expectativas existentes no momento de criação da norma.

Interessante, dentro dessa perspectiva - e tendo em vista que a proteção dos direitos fundamentais está consagrada como matéria essencialmente constitucional, constituição em sentido material – realizar o cotejo com a teoria de Ronald Dworkin, autor que se propõe, em suas próprias palavras, *não a defender a tese de que os cidadãos tem direitos contra seus governos*¹¹⁸, *mas sim a explorar as implicações dessa tese para aqueles que afirmam aceitá-la*¹¹⁹. Dworkin observa que, embora o sistema constitucional acrescente algo à proteção contra o governo¹²⁰, ele está longe de garantir esses direitos (à proteção contra o governo), ou estabelecer quais são eles¹²¹.

Para garantir os direitos do contribuinte frente ao Estado é necessária a correlação adequada entre a existência das normas constitucionais – em sentido

¹¹⁷ NEVES, Marcelo. *Constitucionalização simbólica e desconstitucionalização fática: mudança simbólica da Constituição e permanência das estruturas reais de poder*. Revista de informação legislativa do Senado Federal. Brasília, ano 33, nº 132, outubro/dezembro – 1996, págs. 322 e 323.

¹¹⁸ Os direitos fundamentais propriamente ditos, em sua concepção original, como direitos individuais frente aos quais o Estado não poderia, em regra, se opor.

¹¹⁹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pág. 284.

¹²⁰ Os direitos fundamentais por essência, em sua primeira geração

formal ou material - e os atos destinados a concretizá-las. Não adianta haver uma “materialização constitucional” de matérias diversas, se elas forem alvo de uma “desconstitucionalização concreta”, por falta de efetivação¹²², como ocorre com hoje com nossa constituição. Na mesma esteira, havendo vontade política e possibilidade, pode-se ter uma até mesmo uma lei infra-constitucional sendo aplicada tão ou mais efetivamente do que uma norma constitucional em sentido material.

A questão da efetivação/efetividade/adequação de normas parece estar não em seu sentido constitucional formal ou material, mas acima disso, na relação entre o seu conteúdo constitucional, de um lado, e a consciência geral – e principalmente dos responsáveis pela guarda dessas normas – do objetivo para o qual essas normas existem, dentro do sistema em que estão inseridas. Assim, a concretização das garantias depende da atitude ativa dos responsáveis por garantir a efetivação das normas, em sentido material ou formal.

No caso dos direitos fundamentais do contribuinte, essa vontade e essa consciência devem caminhar no sentido de olhar o bosque, ou a “big picture”, como dizem os norte-americanos, analisando não a validade isolada de uma norma ou texto – ou a existência de uma norma proibitiva explícita de tal ato – mas sim os seu enquadramento no sistema normativo em que estiverem inseridos. Cada vez que se interpreta um comando tributário, não basta ver se a norma é materialmente válida e se há alguma norma explicitamente contrária a tal comando ou não. É preciso ver se o comando da norma é compatível com todo o sistema tributário, incluída aí não só a repartição do ônus tributário que é fruto da opção política na hora de planejar os tributos, como também as garantias fundamentais do contribuinte, constitucionalmente asseguradas – inclusive a garantia de respeito ao próprio sistema tributário, enquanto sistema, única forma de assegurar as garantias individuais.

¹²¹ DWORKIN, Ronald. Op. cit., pág. 286.

¹²² Utilizando-se aqui os supra-mencionados conceitos de Marcelo Neves (ver nota de rodapé 109)

5 - BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; 2001

ARANHA, Márcio Iório. *Interpretação constitucional e as garantias institucionais dos direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1976

BARBOSA, Rui. *Atos inconstitucionais*. 2ª Ed. Campinas: Russel Editores, 2004

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e democracia*. São Paulo: Ed. Brasiliense, 2000a.

Black's Law Dictionary. Abridged Eighth Edition. GARNER, Bryan A., Editor in chief. West Publishing CO.; 2004

BERCOVICI, Gilberto. "Constituição e política: uma relação difícil". In: *Lua Nova*. Nº 61. São Paulo: Cedec, 2004.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina; 2002.

_____. *O direito constitucional entre o moderno e o pós-moderno*". Revista brasileira de direito comparado, publicação do Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro, nº 9, 2º Semestre de 1990, págs. 77 a 90.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17ª Edição, Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO NETTO, Menelick de. *A hermenêutica constitucional e os desafios postos aos direitos fundamentais. In* Jurisdição constitucional e direitos fundamentais. Coordenador: José Adércio Leite Sampaio. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

CASTRO, Marcus Faro de. *Julgar a economia*. Revista do Tribunal Superior do Trabalho, ano 68, nº 1 – janeiro a março – 2002, págs. 190 a 203.

_____. *Beyond Liberalism and Its Critics: An Essay in Constitutional Theory*. Dalhousie Law Journal. Volume 14, nº 3, May 1992, págs. 403 a 444.

_____. *Equidade e jurisdição constitucional: Notas sobre a determinação normativa dos Direitos Constitucionais*. Revista de Informação Legislativa. Nº 111, jul.set. 1991, p.41-56.

_____. *Entraves à democracia: A Questão da Política Econômica*. Revista Múltipla. Vol. 2, nº 2 1997, pgs 9 a 39.

COSTA, Valdês. *Curso de derecho tributário*. Colômbia: Temis, 2001.

COELHO, Inocêncio Mártires. *Constitucionalidade/inconstitucionalidade: uma questão política?*. Palestra proferida na Universidade Gama Filho-RJ, em 01/06/2000, por ocasião do VII GAMA JUR. Extraído de www.idp.org.br

_____. Métodos e princípios da interpretação constitucional: o que são, para que servem, como se aplicam. CADERNO VIRTUAL N.º 8 - ABRIL/JUNHO DE 2004. Extraído de www.idp.org.br

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes; 2002.

_____. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes; 1999.

_____. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes; 2001.

_____. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes; 2005

FAVEIRO, Vitor. *O estatuto do contribuinte*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Legalidade e igualdade em matéria tributária – princípio da igualdade no sistema tributário. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n.º 58out/dez, 1991, pp. 204-208.

FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *El principio de legalidad y la reserva de ley*. In: *Revista de Direito Tributario*, v. 13, n.º 50, out/dez, 1989, pp. 7-13.

GARCÍA DE ENTERÍA, Eduardo & FERNADEZ, Tomás Ramón. *Curso de Direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

HÄBERLE, Peter. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Madrid: Ed. Dickinson; 2003

HABERMAS, Jürgen. *Facticidad y validez. Sobre el derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*. 2ª Ed. Madrid: Editorial Trotta, 2000

HABERMAS, Jürgen. *Faticidade e Validade*. Tradução para fins acadêmicos de Menelick de Carvalho Netto, s/d.

KELSEN, Hans. *A garantia jurisdicional da Constituição (A Justiça Constitucional)*. Tradução realizada por Jean François Cleaver, tradutor do Senado Federal, a partir da tradução intermediária efetuada por Ch. Eisenmann, publicada na *Revue de Droit public et de la Science politique en France et à l'Étranger*, Paris, v. XLV, nº 2, avril-mai-juin 1928.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. *Derecho justo – fundamentos de ética jurídica*. Civitas, Madri, 1º ed., 1985.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Traduzido para o espanhol por Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ediciones Ariel, 1964, pág.153.

LUHMANN, Niklas. “La positività del diritto come presupposto di una società moderna”. In: *La differenziazione del diritto*. Trad. de Raffaele De Giorgi e Michele Silbernagl. Bologna: Il Mulino, 1990c.

_____. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução não revisada, para uso acadêmico, realizada a partir do original (“Verfassung als evolutionäre Errungenschaft”. In: *Rechtshistorisches Journal*. Vol. IX, 1990, pp. 176 a 220), cotejada com a tradução italiana de F. Fiore (“La costituzione come acquisizione evolutiva”. In: ZAGREBELSKY, Gustavo. PORTINARO, Pier Paolo. LUTHER, Jörg. // *Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi e Raffaele De Giorgi. Notas de rodapé traduzidas da versão em italiano por Paulo Sávio Peixoto Maia (texto não revisado pelo tradutor).

Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 19ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pág. 77

MAIA, Paula Sávio Peixoto. *A autocompreensão do Supremo Tribunal Federal como “tribunal político”: apontamentos críticos acerca de um lugar comum do direito constitucional*. Texto para o grupo de pesquisa “Sociedade, Tempo e Direito”, da Universidade de Brasília. 2005. Circulado por e-mail para os membros do grupo.

MAUS, Ingeborg. Judiciário como superego da sociedade: o papel da atividade jurisprudencial na “sociedade órfã”. *Revista Novos Estudos CEBRAP*. São Paulo, n. 58, p. 183-202, nov. 2002.

MIRANDA, Jorge. *Textos históricos do direito constitucional*. Organização e tradução de Jorge Miranda. 2º Edição. Lisboa: Imprensa Nacional – Casa da Moeda, 1990

MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

PADOVANO, Fabio, SGARRA, Grazia e FIORINO, Nadia. Judicial branch, checks and balances and political accountability. *Constitutional Political Economy*, 14, 47–70, 2003. 2003 Kluwer Academic Publishers. Printed in The Netherlands.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de derechos fundamentales. Teoría General*. Madrid: Coedición de la Universidad Carlos III de Madrid y Boletín Oficial del Estado; 1999

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 6ª Ed. Madrid: Editorial Tecnos; 1999

PINTO, Cristiano Paixão Araújo. *Modernidade, tempo e direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

ROSENFELD, Michel. *Constitutional Adjudication in Europe and the United States: Paradoxes and Contrast*. Working Paper nº 90 da Benjamin N. Cardozo School of Law (Jacob Burns Institute for Advanced Legal Studies). New York, 2004. Extraído de Social Science Research Network (<http://ssrn.com/abstract=577003>)

ROSSUM, Ralph A. e TARR, G. Alan. *American Constitutional Law – Cases ad Interpretation*. New York, St. Martin's Press, 1983.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda e Derecho*. Parte 2. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Madri

SEGADO, Francisco Fernández. *La Obsolescencia De La Bipolaridad Tradicional (Modelo Americano – Modelo Europeo-Kelseniano) De Los Sistemas De Justicia Constitucional*. Texto fornecido pelo Prof. Gilmar Mendes na Disciplina Jurisdição Constitucional do Mestrado em Direito da Universidade de Brasília

SOUZA JÚNIOR, Antônio Umberto de. *O Supremo Tribunal Federal e as questões jurídicas: o dilema brasileiro entre o ativismo e a autocontenção no exame judicial das questões políticas*. Porto Alegre; Síntese, 2004

STRECK, Lênio Luiz. *A crise da hermenêutica e a hermenêutica da crise: a necessidade de uma nova crítica do direito*. In *Jurisdição constitucional e direitos fundamentais*. Coordenador: José Adércio Leite Sampaio. Belo Horizonte: Del Rey, 2003

THE CREATION AND AMENDMENT OF CONSTITUCIONAL NORMS. Comparative Law Series of the British Institute of International and Comparative Law. London, Mads Andenas (Ed.), 2000.

THE SUPREME COURT – Justice and the Law. Third Edition. Washington D.C., Congressional Quarterly Inc., 1983.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e seus subprincípios constitucionais. In: *Revista Fórum de Direito tributário*, v. 1, n. 3, maio/jun, 2003, pp. 69-94.

_____. *Legalidade tributária e riscos sociais*. In: *Revista Dialética de Direito*

VILLEY, Michel. *A Formacao do pensamento juridico moderno*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

WOOD, Gordon S. *The Origins of Judicial Review Revisited, or how the Marshall Court Made More out of Less*. *Washington and Lee Law Review*. Summer 1999; 56,3; Academic Research Library

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.