

Notas Acerca das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária e Financeira

GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA¹

RESUMO: A matéria tributária e financeira é certamente um dos campos mais visitados pelo constituinte derivado. O trabalho investiga algumas emendas constitucionais que modificaram temas tributários e financeiros do texto brasileiro de 1988, os questionamentos acerca da constitucionalidade de tais emendas à luz do art. 60, §4º, da Constituição Federal, bem como a posição do Supremo Tribunal Federal acerca dos temas.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Emenda Constitucional n. 3/93; 3. Emenda Constitucional n. 12/96; 4. Emenda Constitucional n. 20/98; 5. Emenda Constitucional n. 21/99; 6. Emenda Constitucional n. 29/00; 7. Emenda Constitucional n. 33/01; 8. Emenda Constitucional n. 37/02; 9. Emenda Constitucional n. 39/02; 10. Considerações finais; 11. Referências.

PALAVRAS-CHAVE: Emendas constitucionais tributárias e financeiras. Constitucionalidade. Cláusulas pétreas. Supremo Tribunal Federal.

1. INTRODUÇÃO

A análise do conteúdo das emendas constitucionais que modificaram o texto brasileiro de 1988 revela que a matéria tributária é certamente um dos campos mais visitados pelo constituinte derivado.² Basta uma leitura do capítulo 1 do Título VI da Constituição Federal (que trata do sistema tributário nacional e contempla os artigos 146 a 162 do texto) para constatar que poucos são os dispositivos que permanecem com a redação original de outubro de 1988.

1 Procurador do Município do Rio de Janeiro. Mestre e doutorando em Direito Público pela UERJ.

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

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

Há ainda dados empíricos que comprovam que a matéria tributária também é objeto de parcela significativa das propostas de emendas à Constituição. Pesquisa realizada por Gabriela da Silva Tarouco demonstrou que, no período entre 1988 e 2005, o capítulo do sistema tributário nacional foi o segundo que mais atraiu propostas de emendas constitucionais (10% do total de PECs). Também no período de 1988 a 2005, especificamente em relação às propostas de emendas constitucionais encaminhadas pelo Poder Executivo, o título da tributação e do orçamento foi o mais visitado, atingindo o percentual de 20%.⁴

Marcus Abraham também menciona números impressionantes que confirmam a expressiva preferência do constituinte derivado pela matéria fiscal. Até 2008, houve 19 emendas constitucionais tratando da matéria financeira e tributária, além de uma emenda constitucional de revisão. Ao todo, tais emendas produziram cerca de 40 alterações no sistema tributário constitucional.⁵

São diversos os fatores que podem explicar o elevado número de emendas constitucionais na matéria fiscal. Um dos mais evidentes é a constatação de que, em comparação às demais Constituições que o Brasil já adotou, a Carta de 1988 cuidou do sistema tributário e das finanças públicas de forma mais detalhada do que qualquer outra.⁶ Desta forma, as mudanças no plano nacional e internacional ocorridas ao longo da década de 90, especialmente a necessidade de estabilização monetária do país (Plano Real) e a intensificação do processo mundial de globalização,⁷ exigiram significativas alterações no texto original da Constituição de 1988.

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

4 TAROUCO, Gabriela da Silva. *Os partidos e a Constituição: ênfases programáticas e propostas de emenda*. Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (IUPERJ), 2007. Tese – (Doutorado em Ciência Política), p. 30-31.

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

6 No mesmo sentido, SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 798, 2008: “Além disso, os constituintes de 1988 mantiveram a tendência das constituições anteriores de inserir no corpo da Constituição um amplo leque de políticas públicas, muitas detalhadas no corpo constitucional, ampliando, por exemplo, a lista de disposições do título constitucional sobre a ordem social, assim como detalhando mais do que as constituições anteriores o título constitucional sobre tributação.” (grifo nosso). Ricardo Lodi Ribeiro assinala que a abundância de institutos de direito tributário na constituição brasileira não encontra paralelo no direito comparado. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do direito tributário. In: ———. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 1. Em sentido idêntico, COELHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário na Constituição. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, p. 48-69, p. 48, 2007: “O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação.” No mesmo sentido, a manifestação de Alcides Jorge Costa no XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *verbis*: “Mas eu devo dizer o seguinte: mormente uma Constituição tão detalhista como a nossa – costuma dizer que no capítulo tributário ela chega a adquirir, por vezes, um ar de instrução normativa – leva claramente à necessidade de modificações mais frequentes do que se ela fosse mais geral.” *Revista de Direito Tributário*, n. 98, p. 23. Na doutrina constitucionalista, SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. In: ———. *Livres e iguais*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 181: “Em certas áreas, como Previdência Social, regime dos servidores públicos e sistema tributário, o nível de detalhamento chega às raias do absurdo.”

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

Outro fator que contribuiu significativamente para a proliferação de emendas constitucionais em matéria fiscal foi a nítida reação do Governo Federal ao projeto de descentralização financeira em favor de Estados e Municípios⁸ implementado pela Constituição de 1988.⁹ Como se sabe, uma das características mais marcantes da formulação do sistema tributário na Constituinte de 1988 foi a busca da formatação de um sistema que pudesse fortalecer a autonomia de Estados e Municípios pela maior participação dos entes subnacionais na distribuição da competência tributária e na própria divisão das receitas tributárias obtidas pelos impostos federais.¹⁰ Nos vinte anos de

vigência da Constituição, diversas emendas constitucionais foram aprovadas com o incentivo do Governo Federal com o escopo de aumentar a arrecadação com tributos cujas receitas não eram objeto de repartição aos demais entes federativos (contribuições, como a CPMF)¹¹ e desvincular parcelas dos recursos oriundos de tributos cujas receitas deveriam ser repartidas com Estados e Municípios, por intermédio da instituição de fundos especiais (como o Fundo Social de Emergência – Emenda de Revisão n. 1/94, Fundo de Estabilização Fiscal – Emenda Constitucional n. 10/96, Desvinculação de Receitas da União – Emenda Constitucional n. 27/00).¹²

Ademais, praticamente todas as emendas constitucionais editadas na seara fiscal tiveram a sua constitucionalidade questionada à luz das limitações materiais ao poder de reforma da Constituição. Em outros termos, diversos foram os questionamentos surgidos no seio da doutrina tributária acerca da eventual violação por emenda de alguma cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, da Constituição. Com frequência, tais alegações de inconstitucionalidade foram materializadas concretamente pelos instrumentos processuais

8 BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, p. 109, 2000: “A Constituição de 1988 procurou reconstruir o federalismo no Brasil, estruturalmente abalado pelo modelo centralizador adotado sob o regime constitucional de 1967-69. Estados e Municípios tiveram sua autonomia formal revitalizada, tanto no campo de suas competências político-administrativas como legislativas. Também no domínio das competências tributárias e partilha de rendas é possível creditar à nova Carta um movimento de descentralização fiscal.” ARAGÃO, Alexandre Santos de. Federalismo em Crise: aspectos constitucionais dos contratos de empréstimo entre entes federativos. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, n. 22, p. 75, 2008: “A Constituição de 1988, reinstauradora da democracia no Brasil, não poderia deixar de fazer com que os seus ventos de liberdade e descentralização também chegassem ao tão relevante tema da Federação, erigindo os Municípios à condição de Entes federados e fortalecendo a posição dos Estados-membros no arcabouço institucional da República. O seu objetivo foi o de fazer o nosso federalismo deixar de ser centralizador ou hegemônico para passar a ser um federalismo de equilíbrio.”

9 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, n. 4, p. 210, 2004: “No caso das Emendas Tributárias têm elas se cingido a concentrar recursos na União Federal, violando o projeto constitucional de 1988 de descentralização democrática do Poder Político, em evidente contradição com o pacto federativo então concebido (...).” No mesmo sentido, ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 47: “Realmente houve, por parte da Assembleia Constituinte, uma grande preocupação no processo de descentralização das finanças e das atribuições dos entes federativos na elaboração do Sistema Tributário Constitucional. Mas em sentido contrário vem caminhando o legislador constituinte derivado, que, através de inúmeras Emendas Constitucionais que adiante analisaremos, vem modificando o equilíbrio inicial dado à Federação brasileira e, de certo modo, enfraquecendo o princípio do Federalismo Fiscal.”

10 PISCITELLI, Roberto B. Estudo analítico dos novos dispositivos constitucionais tributários. In: PISCITELLI, Roberto B. (org.). *O sistema tributário na nova Constituição: da crise*

financeira às perspectivas com o novo sistema. Brasília: Editora da UNB, 1989. p. 87.

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

12 MELO, Marcus André. O leviatã brasileiro e a esfinge argentina: os determinantes institucionais da política tributária. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 20, n. 58, p. 115-116, 2005. Em sentido semelhante, destaca Marcos Aurélio Pereira Valadão, que aponta o excesso de detalhamento da matéria tributária no texto constitucional conjugado com a necessidade de criação de novas receitas para a União como fatores determinantes para o elevado número de emendas constitucionais na seara fiscal. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição de 1988. *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, v. 413, p. 65, 2004: “Outra razão de tantas emendas é a de que o Estado brasileiro cria fontes de receitas, à medida que cria despesas (como qualquer outro estado), mas como a Constituição brasileira tem muitas regras, e é extremamente analítica, o Estado, para se movimentar na área tributária, cria alternativamente tributos para aumentar a arrecadação, na maioria das vezes vinculando-a às despesas, em vez de simplesmente aumentar alíquotas para aumentar a arrecadação. A simples majoração de alíquotas, no caso da União, se apresenta inviável por dois motivos: os tributos existentes, em especial os impostos, são necessariamente repartidos entre as unidades da Federação, e, segundo, o aumento de alíquotas pode esgotar a base impositiva, tornando a cobrança de determinado imposto proibitiva ou mesmo confiscatória, além de impulsionar mecanismos de sonegação.”

do controle difuso ou concentrado, de forma que o Supremo Tribunal Federal foi chamado diversas vezes a julgar a constitucionalidade das emendas constitucionais tributárias e financeiras.¹³

De forma a comprovar as afirmações acima, passamos a analisar algumas hipóteses de emendas constitucionais financeiras e tributárias que suscitaram questionamentos acerca de sua constitucionalidade em face das cláusulas pétreas.

2. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 3/93

Menos de cinco anos após a promulgação da Carta de 1988, o sistema tributário e financeiro constitucional brasileiro já experimentou significativas alterações, sendo que algumas mudanças tiveram sua constitucionalidade questionada pela doutrina e o Supremo Tribunal Federal foi chamado a decidir sobre a constitucionalidade de algumas alterações.

O art. 2º da EC 3/93 estabeleceu a possibilidade de instituição pela União de Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF até 31 de dezembro de 1994. A Lei Complementar n. 77/93 instituiu o referido tributo, determinando sua exigência para aquele mesmo exercício financeiro. O §2º do art. 2º da EC 3/93 determinou que ao imposto previsto na emenda “*não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.*” Em outros

termos, a Emenda consignou que o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, “b”, da CF) bem como as imunidades tributárias (art. 150, VI, da CF) não precisariam ser respeitados pela legislação que instituísse o novo tributo.

Chamado a decidir acerca da constitucionalidade de tal dispositivo, o Supremo Tribunal Federal proferiu um dos julgados mais relevantes em matéria tributária¹⁴, na ADIN 939-7 (DJ 18.3.94, Rel. Min. Sidney Sanches). No julgado restou reconhecido por maioria que o art. 2º da EC 3/93, na parte em que determinava a não aplicação do princípio da anterioridade ao novo imposto, seria inconstitucional em cotejo com a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV, da CF, visto que a anterioridade tributária consistiria em garantia individual do contribuinte, sendo destarte insuscetível de supressão por obra do constituinte derivado. Também restou assentada a inconstitucionalidade do art. 2º da EC 3/93 na parte em que dispôs que ao novo tributo não seria aplicável o princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, alínea “a”, da CF), pois teria havido a violação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I, da CF, que impede emendas constitucionais com o intuito de abolir a forma federativa de Estado.

As conclusões do Supremo Tribunal Federal no caso em questão foram amplamente aplaudidas pela grande maioria da doutrina tributária brasileira.¹⁵ Houve, todavia, importantes vozes doutrinárias que já na época da decisão manifestavam sua discordância em relação ao reconhecimento da anterioridade tributária como cláusula pétrea oponível ao constituinte derivado. Destaca-se aqui alentado trabalho de Flávio Bauer Novelli, publicado pouco após a deci-

13 O amplo questionamento da constitucionalidade das emendas constitucionais que trataram da matéria financeira e tributária é reconhecido por diversos autores. Neste sentido, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 4, p. 285: “Sempre se entendeu que a norma constitucional goza de presunção de constitucionalidade. Depois da divulgação da obra de Bachof, que admitia a possibilidade de ser inconstitucional a norma da própria Constituição nos casos excepcionais de conflito com o direito supralegal, e da promulgação do art. 60, §4º, da Constituição de 1988, que dispõe sobre as cláusulas pétreas, tornou-se moda no Brasil a presunção oposta de que as emendas constitucionais e as próprias normas legais ficam sob a suspeita de ilegitimidade constitucional.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição de 1988. *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, v. 413, p. 36, 2004: “Praticamente todas as emendas em comentário neste artigo foram objeto de ações judiciais, seja por via de ADINS, diretamente ao STF, ou por via de Recurso Extraordinário. Tal facilidade deve-se muito ao facto de a Constituição ser analítica, o que coloca tanto os contribuintes quanto as entidades tributantes em estado de incerteza, a depender da decisão da justiça.”

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

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

são do STF,¹⁶ que criticou a amplitude do conceito de cláusula pétrea construído pela maioria vencedora do Tribunal, visto que a restrição à anterioridade trazida pela Emenda em questão não feria o núcleo essencial do direito individual em discussão.

Mais recentemente, importantes manifestações doutrinárias no âmbito da doutrina constitucionalista brasileira adotaram um tom crítico em relação à decisão adotada pelo STF na ADIN 939-7, no que se refere à relação estabelecida entre a anterioridade tributária e a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da CF. Nesta linha, Cláudio Pereira de Souza Neto propõe uma interpretação conjugada do dispositivo com a ideia de democracia deliberativa, destacando a necessidade de se buscar fundamentar o limite da atuação do constituinte derivado em critérios materiais concernentes à teoria constitucional da democracia deliberativa, de forma que somente poderia ser considerado cláusula pétrea algum direito fundamental suscetível de ser caracterizado como uma “*condição para a cooperação na deliberação democrática*”.¹⁷ Nesta linha de raciocínio, o autor critica a decisão adotada pelo STF no julgamento da ADIN 939-7, visto que a anterioridade tributária não poderia ser considerada limite ao constituinte derivado.¹⁸

Rodrigo Brandão, em linha semelhante, também critica a decisão adotada pelo STF no caso em exame, destacando que a anterioridade tributária constitui garantia, e não direito fundamental, pois consubstan-

cia instrumento destinado a ampliar a segurança jurídica, esta sim direito materialmente fundamental. Como a anterioridade não integra o núcleo essencial do direito fundamental à segurança (pois não seria lícito afirmar que sem a observância da anterioridade a segurança jurídica do contribuinte perderia seu sentido útil), a decisão do STF que considerou a anterioridade tributária como cláusula pétrea mostrou-se excessiva.¹⁹

Na doutrina tributária mais recente, Ricardo Lodi Ribeiro também demonstra sua discordância em relação à decisão adotada na ADIN 939-7 de reconhecer a anterioridade tributária como cláusula pétrea.²⁰ Sua argumentação encontra-se baseada especialmente nos recentes aportes da doutrina constitucionalista, que advoga a necessidade de que a interpretação das cláusulas pétreas seja conjugada com o princípio democrático, de forma a não retirar das maiorias democráticas o poder de decisão sobre direitos meramente secundários para a concretização de uma democracia substancial. Nesta linha, o autor sustenta que o princípio da anterioridade não constitui “*uma das garantias fundamentais para a manutenção do Estado Social e Democrático de Direito e dos compromissos materiais assumidos pelo Texto Maior de 1988*”.²¹

Apesar da decisão adotada pelo STF na ADIN 939-7, não se pode dizer que a questão relativa ao enquadramento ou não da anterioridade tributária como cláusula pétrea perdeu importância, visto que, conforme veremos com mais detalhes adiante, mais recentemente o constituinte derivado, por intermédio da EC 33/2001, trouxe duas novas hipóteses de exceções ao princípio da anterioridade (art. 155, §4º, IV, “c” – ICMS e art. 177, §4º, I, “b” – contribuição de intervenção no domínio econômico). Tais inovações já suscitaram alegações de inconstitucionalidade pela doutrina tributária, conforme será detalhado em momento oportuno.

16 NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional n. 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 199, p. 21-57, 1995.

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

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

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

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

21 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da anterioridade tributária. In: ——. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 198.

Outra alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 3/93 que gerou grandes polêmicas em torno de sua constitucionalidade foi a inclusão do §7º no art. 150 da CF, tornando explícita a possibilidade de a lei adotar a chamada substituição tributária “para frente”, ou seja, atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Como se sabe, cuida-se de técnica que facilita a fiscalização tributária, que pode ser concentrada em um número menor de contribuintes.

Parcela bastante significativa da doutrina tributária sustentou a inconstitucionalidade da inclusão do §7º ao art. 150 da CF, por vislumbrar que a EC n. 3/93 teria violado a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal.²² As principais alegações de inconstitucionalidade eram direcionadas à desobediência aos princípios da legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, vedação do confisco e não cumulatividade, que constituiriam direitos fundamen-

22 Neste sentido, a título meramente exemplificativo: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 471: “Temos para nós, entretanto, como já adiantamos, que o referido §7º é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, que, aplicado ao direito tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato impositivo*. É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, ‘cláusula pétrea’ e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf. art. 60, §4º, da CF). MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A substituição tributária do artigo 150, parágrafo 7º da Constituição Federal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 87: “(...) o parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal fere o princípio da legalidade, na medida em que só a lei tem força para definir a obrigação tributária. Esta não pode ser fictícia; deve corresponder a fato existente ou ocorrido.” MELO, José Eduardo Soares de Melo. *Substituição tributária progressiva e Emenda Constitucional 3/93*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 263, 1993: “É inconstitucional a EC 3/93 (art. 150 da CF, §7º), por tratar de matéria vedada em âmbito revisional, dispondo sobre garantias e direitos individuais (art. 60, §4º, IV). A instituição do fato gerador presumido, objetivado na substituição tributária regressiva, viola os princípios da segurança jurídica e certeza do direito, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva e vedação de confisco e não cumulatividade.” MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, p. 56, 2002: “Assim, em face do que estabelece o art. 60, §4º, inciso IV, da vigente Constituição, a proposta da qual resultou a Emenda 3 nem poderia ter sido objeto de deliberação. Sua inconstitucionalidade é flagrante, porque afronta um dos mais elementares direitos individuais, qual seja, repita-se, o de não se submeter a qualquer efeito de incidência de norma jurídica antecipadamente.” Em sentido contrário, sustentando a constitucionalidade do §7º do art. 150 da CF, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 4, p. 284-294.

tais dos contribuintes.²³ Também em relação ao tema o Supremo Tribunal Federal foi chamado a decidir sobre a constitucionalidade do §7º do art. 150 introduzido pela EC 3/93, tendo sido reconhecida a constitucionalidade do dispositivo.²⁴

A EC 3/93 extinguiu, a partir do exercício de 1996, o imposto denominado adicional de imposto de renda (previsto no art. 155, II, do texto constitucional original), de competência dos Estados, e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos (exceto óleo diesel), previsto no art. 156, III, do texto promulgado em outubro de 1988, de competência dos Municípios. Embora a extinção dos mencionados impostos não tenha suscitado grandes questionamentos na doutrina, não se pode deixar de mencionar que a extinção dos dois impostos sem que tenha havido qualquer tipo de compensação financeira a Estados e Municípios, que perderam fontes de receita sem a respectiva diminuição de suas atribuições constitucionais, colaborou para o enfraquecimento do federalismo fiscal brasileiro, reforçando a concentração de receitas para a União²⁵ e tangenciando de certa forma a cláusula pétrea que impede o constituinte derivado de editar emendas que ofendam o federalismo (art. 60, §4º, inciso I).

3. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 12/96

A Emenda Constitucional n. 12/96 foi aprovada com o intuito de possibilitar a cobrança pela União da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), tributo que sucedeu o extinto IPMF. O principal questionamento suscitado em relação à constitucionalidade da emenda em exame dizia respeito ao §2º do art. 74

23 ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 66.

24 ADIN 1851-4, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 08/05/2002.

25 Marcus Abraham destaca com acuidade que no caso da extinção do IVVC, de competência municipal, há um fator relevante que merece reflexão. Trata-se da criação, anos depois, por meio da Emenda Constitucional 33/01, da contribuição de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE-combustíveis), que incide sobre o petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Nas palavras do autor, isso “reforçou o quadro de enfraquecimento da Federação e de concentração de receitas para a União, na medida em que subtraiu do Município o direito de tributar o IVVC, para, em seguida, instituir uma contribuição incidente sobre os mesmos produtos sobre os quais era cobrado o extinto imposto municipal”. ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 75.

do ADCT, incluído pela respectiva emenda, que estabelecia que em relação à CPMF não se aplicaria o disposto nos arts. 153, § 5º²⁶, e 154, I²⁷, da Constituição. Sustentava-se a tese de que a Emenda Constitucional teria neste ponto ferido a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV, da CF, pois ambos os dispositivos afastados constituiriam direitos individuais insuscetíveis de supressão por emenda constitucional.

A questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal, que teve nova oportunidade de visitar o tema das cláusulas pétreas tributárias. No julgamento da ADI-MC n. 1.497-8²⁸, o STF decidiu por maioria de votos (vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão) que as inconstitucionalidades levantadas contra a EC 12/96 não eram procedentes. No voto que conduziu a maioria, o Ministro Carlos Velloso expressamente aduziu que o art. 154, I, é norma dirigida ao legislador ordinário, e não ao constituinte derivado, bem como não pode ser considerada cláusula pétrea. A exigência contida no dispositivo de que novos impostos obedeçam ao princípio da não cumulatividade, bem como a norma do art. 153, §5º, também não poderiam ostentar o *status* de norma constitucional imutável visto que a não cumulatividade constituiria mera técnica de tributação, não sendo destarte um direito individual do contribuinte.²⁹

4. EMENDA CONSTITUCIONAL n. 20/98

A Emenda Constitucional n. 20/98 tinha por escopo principal reformular o sistema previdenciário brasileiro. Na seara tributária, trouxe pontuais modificações, que também suscitaram por parte da doutrina questionamentos acerca de eventual violação de cláusulas pétreas.

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

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

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

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

A primeira modificação ocorreu por intermédio do artigo 17 da Emenda, que revogou expressamente o inciso II do parágrafo 2º do art. 153, que estabelecia a não incidência do imposto sobre a renda de rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a pessoas com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total fosse constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho, nos termos e limites fixados em lei. Importantes vozes doutrinárias, como Ricardo Lobo Torres³⁰ e Roque Carrazza³¹, sustentaram a inconstitucionalidade do dispositivo da emenda constitucional visto que o preceito revogado consistiria em imunidade tributária que consubstanciaria direito individual insuscetível de abolição por emenda constitucional, violando destarte a cláusula pétrea constante do art. 60, §4º, IV, da CF.

Modificações importantes também foram realizadas no art. 195 da CF, que dispõe sobre as contribuições para a seguridade social. O art. 195, inciso I, da CF, em sua redação original, ao prever a possibilidade de instituição de contribuição previdenciária em face do empregador, utilizava a expressão “folha de salários”. Interpretando o dispositivo, o STF no RE 166772³² havia definido o entendimento de que a expressão deveria ser interpretada em seu sentido estritamente técnico, ou seja, deveria ser entendida como autorizando a exigência de contribuição previdenciária apenas em relação aos empregados com vínculo empregatício. Desta forma, estaria desautorizada a inci-

30 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 4, p. 192: “Quanto à imunidade dos velhos ao imposto de renda, que era assegurada pelo art. 153, §2º, II, da CF, foi revogada pela Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.98. A revogação é manifestamente inconstitucional, pois a imunidade dos idosos, ancorada nos direitos humanos, é cláusula pétrea, insuscetível de modificação por emenda constitucional (art. 60, §4º, da CF). Enquanto não recupera a visibilidade, subsistirá como imunidade implícita.”

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

32 Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 12/05/94, DJ 16/12/94.

dência de contribuição previdenciária em relação aos trabalhadores que não tivessem vínculo empregatício – como administradores e autônomos. Nesta linha de raciocínio, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da Lei n. 7.787/89, que previa tal exação. Na ADIN n. 1.102³³, o STF ratificou o entendimento, reconhecendo a inconstitucionalidade das expressões “empresários” e “autônomos” constantes do art. 22, inciso I, da Lei n. 8.212/91, pelas mesmas razões.

A Emenda Constitucional n. 20/98 alterou a redação do art. 195, inciso I, para estabelecer que a contribuição previdenciária poderia incidir sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. O escopo da emenda foi claramente corrigir o entendimento jurisprudencial do STF, que tinha conferido à incidência da contribuição previdenciária sobre folha de salários um caráter mais restrito.

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

No que se refere a tais alterações verificadas nos incisos I e II do art. 195, Roque Carrazza vislumbrou vício de inconstitucionalidade da EC 20/98, em razão da violação do art. 60, §4º, IV, da CF. O raciocínio empregado pelo autor parte da interpretação do art. 195, §4º, da CF, que possibilitou à União estabelecer “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.³⁴ Desta forma, segundo o autor, novas fontes de custeio da seguridade social somente poderiam ser instituídas por lei complementar, desde que não tivessem fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CF e desde que não fossem cumulativas. Assim, a Constituição Federal, ao ser promul-

gada, conferiu aos contribuintes o direito individual de apenas estarem sujeitos a novas contribuições para a seguridade social se observados todos estes requisitos. De acordo com o autor, a EC 20/98 teria desrespeitado tal direito, incidindo desta forma em inconstitucionalidade por violação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da CF.³⁵

Outra alteração efetuada pela EC 20/98 que projetou relevante modificação na seara tributária foi a inclusão do §3º ao artigo 114 da CF, determinando que competiria à Justiça do Trabalho “a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”.³⁶ Tal alteração realizada pela emenda constitucional também teve sua constitucionalidade questionada por parcela significativa da doutrina. Schubert de Farias Machado sustentou a inconstitucionalidade da inovação por violação às cláusulas pétreas previstas nos incisos III e IV do §4º do art. 60 da CF. Em relação ao inciso III, que impede a edição de emendas tendentes a abolir a separação de poderes, o autor sustenta a tese de que a exigência de contribuições previdenciárias no âmbito do processo trabalhista implica atribuir ao Judiciário uma função típica e indelegável do Poder Executivo, que é o lançamento tributário. Ademais, a inovação teria violado a cláusula pétrea prevista no §4º do inciso IV do art. 60 da CF, na medida em que violou o direito ao devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da CF) e à ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CF), pois subtraiu do sujeito passivo a oportunidade de discutir a validade e correção dos valores das contribuições previdenciárias lançadas de ofício pelo juízo trabalhista. Haveria também violação da garantia de livre acesso

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

36 É de se notar que a norma, atualmente, encontra-se prevista no inciso VIII do art. 114, em razão da EC 45/04.

33 Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, j. 5/10/95, DJ 17/11/95.

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

ao Judiciário (art. 5º, inciso XXXV), pois a atribuição ao próprio juiz o encargo de proceder à execução de ofício das contribuições previdenciárias restaria comprometida a própria imparcialidade judicial.³⁷

Novamente chamado a decidir acerca da modificação empreendida pela emenda constitucional, o Supremo Tribunal Federal só recentemente teve a oportunidade de afirmar a constitucionalidade de tal inovação por ocasião do julgamento do RE 569.056-3.³⁸ É certo

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

38 Pleno, Rel. Min. Menezes Direito, julgado em 11/09/08, DJ 11/09/08. Há trecho do voto do relator em que fica evidenciado o reconhecimento explícito da constitucionalidade da inovação trazida pela EC 20/98: “Com a modificação pretendeu-se que o próprio órgão da Justiça do Trabalho pudesse iniciar e conduzir a execução das contribuições sociais, sem lançamento, sem inscrição em dívida ativa e sem ajuizamento de ação de execução. A intenção, sem dúvida, dirige-se para a maior eficácia do sistema de arrecadação da Previdência Social. E não se pode dizer que houve uma subversão desse procedimento porque a eliminação de diversas fases da constituição do crédito tributário está respaldada na Constituição da República, tendo se convertido no devido processo legal ora vigente. O processo legal substituído era tão somente o devido processo legal antes adotado. Não há nenhuma irregularidade ou inconstitucionalidade nessa modificação.”

que o STF interpretou restritiva à nova competência atribuída à Justiça do Trabalho. Isto porque o Tribunal reconheceu que a competência alcança apenas as contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir, não abrangendo, como pretendia o INSS, a execução de contribuições previdenciárias relativas ao vínculo de trabalho reconhecido na decisão, mas sem condenação ou acordo quanto ao pagamento de verbas salariais que lhe possam servir como base de cálculo.

5. EMENDA CONSTITUCIONAL n. 21/99

Em razão do permissivo constante do art. 74 do ADCT, incluído pela EC 12/96, a CPMF foi exigida com base nas Leis ns. 9.311/96 e 9.359/97 até janeiro de 1999. A Emenda Constitucional n. 21/99 foi promulgada em 18 de março do mesmo ano e incluiu o art. 75 do ADCT para considerar “*prorrogada, por trinta e seis meses, a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira de que trata o art. 74, instituída pela Lei n. 9.311, de 24 de outubro de 1996, modificada pela Lei n. 9.539, de 12 de dezembro de 1997, cuja vigência é também prorrogada por idêntico prazo.*”

Além de questionamentos relacionados a vícios formais no processo legislativo de edição da emenda, a EC 21/99 também foi questionada sob o ponto de vista material, especialmente com fulcro em violação ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), que constituiria cláusula pétrea (art. 60, §4º, IV, da CF) e teria sido violado pelo fato de que a emenda constitucional não poderia ter prorrogado a cobrança de tributo que já estaria extinto. Ademais, argumentou-se que não era tarefa de emenda constitucional a instituição de tributo, matéria que deveria ser tratada pelo legislador ordinário, inclusive como forma de possibilitar a participação do Presidente da República no processo de criação do tributo.³⁹

O Supremo Tribunal Federal novamente foi chamado a decidir sobre a controvérsia por intermédio da Medida Cautelar na ADI n. 2031.⁴⁰ Por maioria de votos, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão, o Tribunal reconheceu apenas a existência de

39 TORRES, Heleno Taveira. Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional n. 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, p. 45-55. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 626.

40 Decisão de 29/9/1999, DJ 28/06/02.

vício formal na tramitação do processo legislativo do §3º do art. 75 do ADCT (incluído pela EC 21/99). Foi, todavia, expressamente rejeitada a alegação de violação de cláusula pétrea, restando assentada a inexistência de violação ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF) e a possibilidade de criação de tributo por via de emenda constitucional.

6. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 29/00

A Emenda Constitucional n. 29/00 alterou a redação do art. 156, §1º, da Constituição para estabelecer explicitamente que o IPTU poderá ser “*progressivo em razão do valor venal do imóvel*” (inciso I). Cuida-se obviamente de típica correção legislativa da jurisprudência constitucional do STF, inaugurada no julgamento do RE 153.771,⁴¹ no qual restou assentada a tese de que, ante a natureza de imposto real do IPTU, não seria admissível a progressividade fiscal do imposto com fulcro na capacidade contributiva prevista no art. 145, §1º, da CF. A matéria sempre foi objeto de intensa polêmica doutrinária. Alguns autores, como Ives Gandra da Silva Martins,⁴² Aires F. Barreto⁴³ e José Eduardo Soares de Melo⁴⁴ sustentavam que a progressividade do IPTU admitida pela Constituição seria apenas para atender à finalidade extrafiscal do art. 182, inadmitindo, portanto, a progressividade fiscal. Pode-se dizer, contudo, que a corrente majoritária da doutrina admitia a progressividade fiscal do IPTU, sustentando inexistir qualquer incompatibilidade entre a técnica da progressividade e os impostos reais. Neste sentido, exemplificativamente, Geraldo Ataliba⁴⁵, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁶, Hugo de Brito Machado⁴⁷,

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

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

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

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

45 “O IPTU, como todos os impostos, deve ser estruturado de modo a satisfazer às exigências do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º); pode e deve ser progressivo.” (ATALIBA, Geraldo. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 56, p. 81, 1991.)

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

47 “Não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal

princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles.” (MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a EC 29. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 81, p. 59, 2002.)

48 COSTA, Alcides Jorge. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 93, p. 240-248, 1991.

O STF acatou a correção legislativa de sua jurisprudência, editando a Súmula N° 668⁵⁶. Todavia, alegan-

princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles.” (MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a EC 29. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 81, p. 59, 2002.)

48 COSTA, Alcides Jorge. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 93, p. 240-248, 1991.

49 BORGES, José Souto Maior. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 73-94, 1994.

50 “Na verdade, a progressividade (fiscal) em que as alíquotas sobem à medida que se eleva o valor venal do imóvel é a mais simples e justa das progressividades.” (DERZI, Mizabel. [Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 253-255).

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

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

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

54 “O IPTU – como todo e qualquer imposto – deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, que vem expresso no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. Por incidir sobre o direito de propriedade, a capacidade contributiva a que alude a Constituição Federal – e que o legislador ordinário deverá levar em conta ao criar o imposto – é de natureza objetiva. Refere-se a uma manifestação objetiva de riqueza do contribuinte (ter um imóvel). Este o fato-signo presuntivo de riqueza, a que se refere ALFREDO AUGUSTO BECKER.” (CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e progressividade*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 91).

55 “Por tais razões, queremos enfatizar que a progressividade fiscal do IPTU sempre nos pareceu perfeitamente admitida e, até mesmo, implicitamente exigida pela nossa Carta Republicana. Com efeito, *diante de duas interpretações possíveis, afigura-se melhor aquela que não excepciona os princípios constitucionais*. Assim, rechaçamos a interpretação que restringe demasiadamente o alcance do princípio da capacidade contributiva no que concerne aos impostos reais.” (FURLAN, Valéria. Análise jurídica da progressividade fiscal do IPTU. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 18, p. 107, 2003. Grifo no original).

56 Súmula n° 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Vale aduzir que está pendente de julgamento definitivo o RE n. 423.768, Rel. Min. Marco Aurélio, no qual se discute explicitamente a constitucionalidade da EC 29/00 em relação a progressividade. O Ministro Marco Aurélio já manifestou voto favorável à constitucionalidade da emenda, destacando: “ante a interpretação sistemática da Constituição Federal, com o cotejo do § 1º do seu art. 156 com o § 1º do seu art. 145,

do violação à cláusula pétrea no art. 60, § 4º, inc. IV, da CRFB/1988, corrente doutrinária minoritária apontou suposta inconstitucionalidade da emenda. Em suma, tal doutrina sustenta que não se admitiria a progressividade fiscal do IPTU, pois constituiria suposto direito individual o alegado princípio de que apenas os impostos pessoais poderiam ser progressivos, não sendo esse o caso do IPTU, que configura imposto real⁵⁷.

A mencionada posição doutrinária pode ser objeto de intensos questionamentos. É cediço que a classificação que busca apartar de forma consistente os impostos reais dos impostos pessoais é bastante criticada pela doutrina tributária⁵⁸. Por outro lado, ainda que se admita, por amor ao debate, a validade científica de tal classificação para o direito tributário, não haveria razão a justificar que a técnica da progressividade, que consiste na forma mais adequada de realização do princípio da capacidade contributiva, estivesse vedada aos impostos reais. Aliás, o próprio texto do artigo mencionado (art. 145, § 1º)⁵⁹ assinala ex-

que a EC 29/2000 veio tão só aclarar o real significado do que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos, não tendo abolido nenhum direito ou garantia individual, visto que a redação original da CF já versava a progressividade dos impostos e a consideração da capacidade econômica do contribuinte.” No mesmo sentido já votaram os ministros Eros Grau, Carmen Lúcia, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence (Informativo STF n. 433).

57 Neste sentido, BARRETO, Aires F.; MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 105-126, 2002; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 4, cit., p. 342-344; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Correção de decisões judiciais pelo poder legislativo. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 159-191.

58 “A classificação que distingue entre impostos reais e pessoais é de todo equivocada para fins jurídicos, e sua adoção decorre da nefasta prática decorrente da adoção de lições da Ciência das Finanças, sem a devida depuração atinente aos adequados critérios de seleção”. (TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 21, 2002.) Também criticando a classificação, LÔBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, p. 259-267, 2004.

59 “Deste modo, numa sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da capacidade contributiva, baseando-se na justiça.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacida-

pressamente que o “patrimônio” é um dos índices de riqueza possíveis de utilização pelo legislador para dar aplicação à capacidade contributiva⁶⁰.

Desta forma, parece evidente a legitimidade de o constituinte derivado tornar clara a possibilidade de cobrança do IPTU por alíquotas progressivas, ainda mais se considerarmos, juntamente com boa parte da doutrina tributária, que a Emenda n. 29/2000 teve caráter meramente declaratório⁶¹, visto que já se admitia, sob a égide do texto original de 1988, a progressividade fiscal do IPTU.

7. EMENDA CONSTITUCIONAL n. 33/01

A Emenda Constitucional 33/01 trouxe duas modificações que suscitaram polêmica na doutrina tributária acerca de sua inconstitucionalidade em razão da violação de cláusulas pétreas. A primeira modificação consiste na regra que excepcionou a aplicação do princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”) na hipótese da incidência monofásica do ICMS sobre operações relacionadas a combustíveis e lubrificantes (art. 155, XII, “h”, c/c §4º, inciso IV, “c”). Roque Carrazza, lembrando o precedente adotado pelo STF no caso do IPMF (ADIN 939-7), em que restou assentada a tese de que a anterioridade tributária seria direito individual insuscetível de modificação por emenda em razão da cláu-

de contributiva. In: _____. *Temas de direito constitucional tributário*, cit., p. 216). O autor afirma ainda a plena compatibilidade da progressividade com os impostos reais.

60 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva, cit., p. 217.

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

sula pétrea prevista no art. 60, §4º, IV, da CF, já apontou a inconstitucionalidade da inovação trazida pela EC 33/01.⁶² Ricardo Lobo Torres também ressaltou a duvidosa constitucionalidade da alteração.⁶³

Outra exceção explícita ao princípio da anterioridade criada pela EC 33/01 diz respeito à contribuição de intervenção do domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, §4º, I, “b”). Aqui também Roque Carrazza apontou inconstitucionalidade da emenda por violação à cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, da CF, pelas mesmas razões relativas à hipótese mencionada acima.⁶⁴ Além disso, segundo o autor, teria também ocorrido violação da cláusula pétrea prevista no inciso III do mesmo dispositivo da CF, que impede emendas que visem a abolir a separação de poderes, pois a EC 33/01 permitiu no mesmo art. 177, §4º, I, “b”, que o tributo em exame tivesse sua alíquota reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo.⁶⁵ Em sentido contrário, Marcus Abraham não vislumbrou inconstitucionalidade do novo dispositivo, visto que tal tributo possui caráter eminentemente regulatório, “razão pela qual a própria Constituição Federal os excepciona nas limitações impostas pelos princípios da legalidade e da anterioridade.”⁶⁶

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

63 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 4, p. 259: “De observar, ainda, que é de duvidosa constitucionalidade a suspensão do princípio da anterioridade para o restabelecimento das alíquotas, tendo em vista a jurisprudência já firmada pelo STF no sentido de que a anterioridade é ‘garantia individual do contribuinte’”. Também afirmaram a inconstitucionalidade da EC 33/01 no ponto em questão: CHIESA, Clélio. EC 33 – Dois novos impostos rotulados de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 21-48, 2003 e REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo. ICMS e a EC 33/01: Afronta ao princípio da anterioridade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 82, p. 53-62, 2002.

64 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 211. Ricardo Lobo Torres também considera de duvidosa constitucionalidade a exceção ao princípio da anterioridade trazida na hipótese, lembrando o precedente do STF na ADIN 939-7. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 4, p. 637.

65 *Ibid.* p. 315.

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

Outra mudança trazida pela EC 33/01 que suscitou alegações relativas a violações de cláusulas pétreas foi relacionada à polêmica em torno da incidência do ICMS sobre a importação realizada por pessoa física. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 203.075,⁶⁷ firmou o entendimento de que o art. 155, §2º, inciso IX, “a”, da Constituição Federal⁶⁸ não autorizava a incidência do ICMS sobre a importação de bem realizado por pessoa física. A EC n. 33/01 alterou a redação do dispositivo em exame para claramente corrigir o entendimento jurisprudencial do STF, estabelecendo que o ICMS poderia incidir sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Há manifestações doutrinárias levantando dúvidas sobre a constitucionalidade da alteração realizada pela EC 33/01 no ponto em questão. Clélio Chiesa questiona a possibilidade da modificação em exame, argumentando que a Constituição Federal introduziu “regra de fechamento do sistema constitucional tributário brasileiro” por meio da combinação dos artigos 154, I, e artigos 155 e 156, estabelecendo que a instituição de novos impostos pela União só seria admissível se fossem não cumulativos e não tivessem fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição. Esta regra seria insuscetível de modificação mesmo por emenda, pois integraria o conjunto de direitos e garantias do cidadão em matéria tributária (art. 60, §4º, inciso IV). Desta forma, a nova redação trazida pela EC 33/01, ao possibilitar a incidência do ICMS na importação realizada por pessoa física, teria feito incidir novo imposto, além do imposto de importação, na operação realizada.⁶⁹ Outra linha de argumentação utilizada para

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

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

69 CHIESA, Clélio. EC 33 – Dois novos impostos rotulados de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 36, 2003: “Com espeque nessa exegese, parece-nos que o legislador incorreu em inconstitucionalidade ao modificar a alínea a, inciso IX, §2º, do art. 155, da Constituição Federal, com a finalidade de alcançar, por meio do ICMS, o ato de importar realizado por pessoa física ou jurídica que não é contribuinte do ICMS, pois acutilou a garantia assegurada

questionar a constitucionalidade da alteração promovida pela EC 33/01 no tema da incidência do ICMS na importação realizada por pessoa física é relativa à suposta violação do princípio da não cumulatividade. Paulo Nelson Lemos Basto Nascimento argumenta que, na hipótese de a importação do bem ser realizada por pessoa física, não haveria possibilidade de o princípio em exame ser aplicável, pois a pessoa física não praticará operação posterior de circulação da mercadoria que permitirá que os mecanismos compensatórios típicos da não cumulatividade possam operar. Ou seja, a pessoa física suportaria sozinha a carga tributária do ICMS na operação de importação.⁷⁰ Em sentido semelhante, Cristiano Maciel Carneiro Leão sustenta que a nova regra criada pela EC 33/01 não seria inconstitucional em tese, desde que os Legisladores estaduais adotem medidas que possam garantir a observância do princípio da não cumulatividade. Caso tal circunstância não ocorra, a norma seria inconstitucional.⁷¹

Em sentido contrário, Mário Hermes Trigo de Loureiro Filho não vislumbra inconstitucionalidade na redação conferida pela EC 33/01 ao art. 155, §2º,

ao contribuinte de não ser tributado concomitantemente por dois impostos sobre uma mesma base econômica.” Em sentido semelhante, PEREIRA FILHO, Luiz Alberto; BRASIL JÚNIOR, Vicente. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações – análise da EC 33/2001. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 47, p. 149-160, 2002.

70 NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. ICMS – importação de bens para uso próprio e a Emenda Constitucional n. 33/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 109, 2002: “Inevitável, sob esse aspecto, concluir-se que também após o advento da Emenda Constitucional n. 33/2001 não há de subsistir a exigência de ICMS em questão, haja vista o flagrante vício de inconstitucionalidade do qual a mesma padece, não sendo possível, repita-se, sustentar-se a validade, nos dias de hoje, do dispositivo da Lei Complementar n. 87/96, que trata de tal exação, por apresentar-se o mesmo inconstitucional perante a redação originária do artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da Carta Magna, não podendo retirar o seu fundamento de validade da EC n. 33/2001.” Em sentido semelhante, COSTA, Simone Rodrigues Duarte da. O direito de crédito do ICMS e sua incompatibilidade com a EC 33/2001. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, p. 273, 2004: “Não há dúvidas de que a EC n. 33/2001, ao conferir nova redação ao art. 155, §2º, IX, a, da Constituição Federal, mostra-se inconstitucional. O poder constituinte derivado criou uma figura que não se amolda à diretriz constitucional do ICMS – a não cumulatividade –, imposta pelo constituinte originário.”

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

inciso IX, “a”, da CF. E lista os argumentos favoráveis à constitucionalidade da inovação: 1) não se pode falar em ofensa ao art. 154, I, da CF, que cuida da competência residual da União, visto que, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADIN 939-7, trata-se de regra destinada ao legislador ordinário, e não ao constituinte derivado; 2) não há violação ao art. 60, §4º, inciso IV, da CF em razão de suposta violação do princípio da não cumulatividade, pois cuida-se de princípio que não é absoluto em nosso sistema tributário, sendo mister ressaltar que no julgamento da ADIN-MC n. 1497/DF o STF assentou que a não cumulatividade não ostenta o *status* de cláusula pétreia.⁷² Ademais, na hipótese da incidência do ICMS na importação por pessoa física, a incidência do tributo ocorre de maneira monofásica, não havendo sentido cogitar da não cumulatividade.⁷³

A posição do STF sobre a correção legislativa em exame parece não ter sido definitivamente firmada. O Informativo STF n. 318 (agosto de 2003) noticiou a aprovação de diversas súmulas, entre elas a que posteriormente adotou o número 660, no sentido de que “*não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*”. No Informativo n. 331 (novembro de 2003) foi noticiado que, de acordo com proposta do Ministro Sepúlveda

72 Neste sentido, cumpre mencionar significativo trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, que liderou a maioria vencedora: “De pronto, também, parece-nos que as limitações inscritas na competência residual da União – art. 154, I – que nem estão postas entre os princípios constitucionais tributários, asseguradores de direito individual, inscritos na Seção II, do Capítulo I, Título VI, artigos 150, 151 e 152, não podem ser incluídas entre os direitos fundamentais protegidos pela cláusula pétreia do art. 60, § 4º, IV. Com efeito: a não cumulatividade do imposto novo e que não tenha este fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição não constitui, propriamente, direitos individuais, mas técnica de tributação, que, se observada, acaba resultando em benefício para os indivíduos, mas que não ostenta, essa técnica, nem por isso, as galas de direito fundamental.”

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

Pertence, o Tribunal ter deliberado, na sessão de 26 de novembro de 2003, alterar a Súmula n. 660 para constar “*Até a EC/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*”. Todavia, o Informativo n. 422 (abril de 2006) noticiou o seguinte:

Enunciado da Súmula 660 do STF: Republicação. Informamos que, em razão de o Tribunal, na sessão plenária de 26.11.2003, ter recusado a proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo n. 7, foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça dos dias 28.3.2006, 29.3.2006 e 30.3.2006, com o teor aprovado na sessão plenária de 24.9.2003: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. Fica, portanto, substituída, nesses termos, a notícia veiculada pelo Informativo 331 quanto ao referido verbete.

A nova publicação do enunciado da Súmula n.º 660, sem a ressalva referente à EC n. 33/2001, poderia ser entendida como reconhecimento implícito da suposta inconstitucionalidade da medida legislativa. Todavia, a questão não parece ainda ter sido definida no Tribunal. Diversos julgados posteriores que dão aplicação à Súmula, reconhecendo a não incidência do ICMS, ressalvam expressamente a circunstância de que a questão examinada é anterior à EC n. 33/2001⁷⁴.

Danilo Monteiro de Castro sustentou o entendimento de que a tentativa frustrada de modificação do enunciado da Súmula n. 660, combinada com as considerações explicitadas pelo Ministro Eros Grau no Agravo Regimental no RE n. 401.552⁷⁵, teria o condão de conduzir à tese de que, mesmo após a edição da EC n. 33/2001, a exigência do ICMS não poderia ocorrer na espécie, visto que a regra constitucional da não cumulatividade não foi excepcionada pela emenda constitucional. A exigência somente seria possível, em tese, se a legislação infraconstitucional estabelecesse mecanismos de creditamento aptos a garantirem a observância da não cumulatividade na espécie⁷⁶.

74 Neste sentido, RE n. 318.719 Agr-Agr, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª T., julg. 06/12/2005, DJ 03/02/2006; RE n. 255.682 Agr, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª T., julg. 29/11/2005, DJ 10/02/2006. Decisões monocráticas: AI n.º 730.634, Rel. Min. Carlos Britto, julg. 13/11/2008, DJ 27/11/2008; RE n. 491.986, Rel. Min. Carlos Britto, julg. 12/12/2006, DJ 06/02/2007.

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

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

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

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

Todavia, entendemos que a referência contida na ementa e no voto do Ministro acerca de possível necessidade, após edição da EC n. 33/2001, de a legislação tributária prever mecanismos para observância da não cumulatividade pode ser entendida como um mero *obter dictum*⁷⁷, pois, para a resolução do tema sob julgamento, que cuidava de hipótese anterior à EC n. 33/2001, como expressamente mencionaram a ementa e o voto do Ministro Eros Grau, não era necessário tal raciocínio, de forma que no atual momento não é possível definir com segurança a posição do STF sobre o tema.

8. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 37/02

Com o escopo principal de combater a chamada “guerra fiscal” entre os municípios, a EC n. 37/02 alterou o art. 156 da CF estabelecendo que caberia à lei complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas do imposto, além de regular a forma de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Foi ainda acrescentado o art. 88 ao ADCT para estabelecer que enquanto a lei complementar não disciplinar tais questões o imposto teria a alíquota mínima de dois por cento⁷⁸, bem como não seria objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida.

77 Sobre *obter dictum*, ver SILVA, Celso de Albuquerque. *Do efeito vinculante: sua legitimação e aplicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 184-186.

78 Exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968.

A doutrina já suscitou intensas dúvidas sobre a compatibilidade de tais inovações constitucionais com a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I, que impede a promulgação de emendas tendentes a abolir a forma federativa de Estado. Alexandre Bleggi Araujo⁷⁹, Eduardo Fortunato Bim⁸⁰, José Eduardo Soares de Melo⁸¹, Kiyoshi Harada⁸² e Aires F. Barreto⁸³ sustentam que tais limitações impostas ao Município são inconstitucionais por violação da mencionada cláusula pétrea. Marcus Abraham também suscita dúvidas sobre a constitucionalidade da EC 37/02 no ponto em questão.⁸⁴

9. EMENDA CONSTITUCIONAL n. 39/02

O STF, no julgamento do RE n. 233.332⁸⁵, firmou entendimento no sentido de que o serviço de iluminação pública não poderia ser custeado por intermédio de taxa, em razão de constituir serviço inespecífico e indivisível.

O tema dividia a doutrina tributária. Ruy Barbosa Nogueira sustentava a inconstitucionalidade da exa-

ção⁸⁶. Geraldo Ataliba⁸⁷, Bernardo Ribeiro de Moraes⁸⁸ e Sampaio Dória⁸⁹ admitiam a constitucionalidade da taxa na hipótese.

A Emenda Constitucional n. 39/02, de nítido viés corretivo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, estabeleceu que “os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”

Algumas vezes doutrinárias declararam a inconstitucionalidade da medida adotada pelo constituinte derivado. Neste sentido, Regina Helena Costa⁹⁰ sustentou a inconstitucionalidade da EC n. 39/2002 em virtude de alegada violação ao art. 60, § 4º, inc. III, da CRFB/1988, que estabelece a separação de poderes como cláusula pétrea. Nesta linha, sustenta a autora que a Emenda seria inconstitucional, pois teria subvertido interpretação já conferida ao tema pelo STF. Discordamos do entendimento, pois a afirmação da legitimidade do Poder Legislativo como um dos intérpretes da Constituição afasta a possível alegação de que a emenda constitucional de cunho corretivo de jurisprudência, independentemente de seu conteúdo e pelo simples fato de ser portadora dessa qualidade, seria inconstitucional, por violação ao princípio da separação de poderes consagrado como cláusula pétrea no art. 60, § 4º, inc. III, da CRFB/1988, sob o argumento de que implicaria a invasão pelo Legislativo de seara própria do Poder Judiciário. A constitucionalidade de emendas que pretendam corrigir a jurisprudência,

79 ARAUJO, Alexandre Bleggi. Imposto sobre serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional n. 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 91, p. 7-24, 2003.

80 BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC n. 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 94, p. 22-37, 2003.

81 MELO, José Eduardo Soares de. Questões Atuais do ISS. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 31, p. 135-136, 2003.

82 HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre Serviços: polêmica sobre alíquotas máximas e mínimas. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 15, p. 83-90, 2006: “A fixação de alíquotas mínimas por lei complementar representa uma restrição derivada de Emenda que é um instrumento normativo subalterno à Constituição, e como tal, é inconstitucional, por interferir no princípio federativo concernente à autonomia dos entes componentes da Federação Brasileira, protegido em nível de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I, da CF).”

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

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

85 Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, julg. 10/03/1999, DJ 14/05/1999.

86 Contribuição de melhoria e taxa de iluminação pública, 1981 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 4, *cit.*, p. 646.

87 Imposto predial urbano e taxas de serviços urbanos, 1970 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 4, *cit.*, p. 646.

88 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: RT, 1976. p. 152.

89 Área de imóveis e base imponible, 1977, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 4, *cit.*, p. 646.

90 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 139. Em sentido semelhante, José Marcos Domingues de Oliveira sustenta a inconstitucionalidade da Emenda com fulcro também em alegada violação do art. 60, § 4º, III, da CRFB/1988, pois o constituinte derivado teria ofendido a interpretação conferida ao tema pelo Supremo Tribunal Federal (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. A chamada contribuição de iluminação pública. (Emenda Constitucional n. 39 de 2003). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 233, p. 302, 2003.)

assentada pelo Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional, deve ser aferida em relação a seu conteúdo e com base nos parâmetros comuns relativos ao controle de constitucionalidade de todas as emendas ao texto – ou seja – o art. 60 da CRFB/1988, especialmente em seu § 4º, que cuida das denominadas cláusulas pétreas, sendo certo que, na hipótese em exame, inexistiu violação a qualquer cláusula pétrea.

Aires F. Barreto⁹¹ também sustentou a inconstitucionalidade da nova exação, alegando suposta ofensa ao art. 60, § 4º, inc. I e IV, da CRFB/1988, visto que criou tributo não previsto na repartição constitucional de competências, que constituiria suposto direito individual do contribuinte. Também não conseguimos vislumbrar nenhuma das alegadas inconstitucionalidades apontadas pelo autor. A criação do mencionado tributo por emenda constitucional não implica qualquer tentativa de abolir “*a forma federativa de Estado*”, nem é possível extrair da simples repartição das competências tributárias realizada pela CRFB/1988 um suposto direito individual do contribuinte de não sofrer novas imposições tributárias por emenda constitucional.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 573.675,⁹² já reconheceu a constitucionalidade da EC 39/02. A constitucionalidade da Emenda também já foi reconhecida em sede doutrinária por Ricardo Lobo Torres⁹³, Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁹⁴ e Aurora Tomazini de Carvalho.⁹⁵

A correção legislativa, a nosso ver, foi plenamente justificável, pois, conforme leciona Ricardo Lobo Torres, a jurisprudência formada no âmbito do STF, ao considerar que o serviço não seria suscetível de utilização individual, concentrou-se apenas no aspecto material (físico) da prestação, desconsiderando a possibilidade da divisão ideal da prestação entre os beneficiários⁹⁶.

91 BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 513-519.

92 Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25/3/2009, publicado em 22/05/2009.

93 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 4, p. 647.

94 PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, p. 100-108, 2003.

95 CARVALHO, Aurora Tomazini. O art. 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/2002 e a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, p. 239-250, 2004.

96 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 4, *cit.*, p. 648.

A Constituição de 1988, ao contrário da grande maioria das constituições de outros países, adotou o caminho de regular de forma extremamente minuciosa a matéria financeira e tributária. Trouxe desta forma para a seara constitucional algumas questões que, na significativa maioria dos países democráticos, são decididas em âmbito infraconstitucional. Ora, se a mera previsão de determinadas normas financeiras e tributárias em âmbito constitucional já cria grandes dificuldades para os governos democraticamente eleitos, que precisam obter maiorias qualificadas (conseguir o apoio da “ditadura dos 3/5”⁹⁷) para implementação de sua política fiscal, a possibilidade de invalidação pelo Judiciário de emendas constitucionais é questão que deve despertar ainda mais questionamentos de ordem democrática⁹⁸ e reforça a necessidade do estabelecimento de parâmetros para o exercício de tal controle.⁹⁹

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

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

99 LEAL, Fernando Angelo Ribeiro. *Decidindo com normas vagas*. Estado de Direito, coerência e pragmatismo por uma teoria da decisão argumentativa e institucionalmente adequada. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2006, p. 244-245: “Os instrumentos metodológicos e o respeito às cargas de fundamentação derivadas do sistema jurídico representam um meio adequado para conter a vocação ampliada do constitucionalismo sobre a democracia, pois permitem maior controlabilidade das escolhas judiciais. Mas não são suficientes se não forem acompanhados de uma postura institucional de respeito às concretizações legislativas e da consciência das limitações cognitivas do Judiciário. *Ao contrário do que possa parecer, o respeito aos ônus de argumentação*

E fato ainda que o grau de detalhamento que a Constituição de 1988 trouxe na matéria financeira e tributária não cria apenas problemas de natureza democrática. O excesso de normas fiscais na Constituição serve também para de alguma forma dificultar a tarefa do intérprete de conseguir visualizar com clareza quais os verdadeiros direitos fundamentais ligados à tributação que possuem dignidade axiológica suficiente para figurarem no âmbito constitucional e receberem o atributo da imutabilidade mesmo em face de emenda constitucional.¹⁰⁰

Por fim, cabe dizer que não há razões políticas de ordem concreta¹⁰¹ que conduzam à crença de que haverá uma diminuição das emendas constitucionais e financeiras nos próximos anos. Além disso, cada vez há menos espaço para acreditar em uma reforma tributária utópica¹⁰², que resolveria todos os problemas da tributação

do sistema jurídico e a deferência às opções políticas do legislador compatíveis com a lei fundamental não são incompatíveis com um texto constitucional amplo, denso e que pretende dirigir uma democracia. É exatamente porque tais características implicam um natural protagonismo do Judiciário que se justificam posturas mais rígidas de autocontenção.” Grifo nosso. Acerca da doutrina da autocontenção judicial, vale destacar o profundo exame efetuado por MELLO, Cláudio Ari. *Democracia constitucional e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

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

101 Vale aduzir que o Poder Executivo já encaminhou ao Congresso Nacional proposta de nova reforma do Sistema Tributário consubstanciada na PEC 233/2008.

102 Analisando as razões que conduziram ao fracasso das tentativas de reforma tributária ocorridas nos dois governos de Fernando Henrique Cardoso, Marcus André Melo concluiu que um dos fatores determinantes foi o elevado grau de incerteza entre os atores envolvidos no processo sobre os custos e benefícios (inclusive eleitorais) que uma reformulação ampla do sistema tributário poderia ocasionar concretamente para seus interesses regionais. MELO, Marcus André. *Reformas constitucionais no Brasil: instituições políticas e processo decisório*. Rio de Janeiro: Revan, 2002. p. 187-188: “Uma hipótese de trabalho adicional levantada inicialmente era a de que reformas, que exibissem muitas incertezas sobre seus efeitos e cujos atores, tipicamente, apresentam ‘taxas elevadas de aversão ao risco’, têm menos chances de ser aprovadas do que aquelas sem tais características. O caso paradigmático foi o da reforma

tributária.¹⁰³ A tendência, destarte, é que surjam novas emendas constitucionais financeiras e tributárias que modifiquem pontos específicos da matéria fiscal, bem como novos questionamentos em torno da constitucionalidade de tais alterações, considerando os limites materiais ao poder de reforma constitucional.

11. REFERÊNCIAS

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

ALVES, Alex Neyves Mariani. *O ajuste do sistema constitucional tributário brasileiro após 1988 no contexto do processo de globalização*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-graduação em Economia do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), João Pessoa, 2004.

ANTONELLI, Leonardo Pietro. Correção de decisões judiciais pelo poder legislativo. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 159-191.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Federalismo em Crise: aspectos constitucionais dos contratos de empréstimo entre entes federativos. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, n. 22, p. 75-88, 2008.

ARAUJO, Alexandre Bleggi. Imposto sobre serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional n. 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 91, p. 7-24, 2003.

tributária. Nesta arena decisória, as incertezas quanto ao impacto sobre a arrecadação e sobre a inflação – sobretudo a primeira destas variáveis – impeliram os atores para o *status quo*. A ideia de um padrão incremental de mudança caracteriza as reformas tributárias em geral.”

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

- ATALIBA, Geraldo. IPTU-progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo v. 56, p. 79-83, 1991.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARRETO, Aires F.; MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas a progressividade prevista na emenda n. 29/2000 é inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 105-126, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *O Controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.
- _____. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*. Limites e possibilidades da Constituição Brasileira. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. A derrota da Federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 53, p. 107-113, 2000.
- BIM, Eduardo Fortunato. Inconstitucionalidade da execução das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho: EC n. 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, p. 21-34, 2003.
- _____. A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC n. 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 94, p. 22-37, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. IPTU-progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 73-94, 1994.
- BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e progressividade*. Curitiba: Juruá, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. A reforma tributária e as cláusulas pétreas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 252-257, 1997.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. O art. 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/2002 e a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, p. 239-250, 2004.
- CASTILHO, Paulo Cesar Bária de. Crédito tributário sem lançamento e execução de ofício da contribuição previdenciária pela justiça do trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, p. 58-70, 2003.
- CASTRO, Danilo Monteiro de. O ICMS e o IPI na importação por não contribuintes, a não cumulatividade, a Súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da própria jurisprudência da corte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 147, p. 42-53, dez. 2007.
- CHIESA, Clélio. EC 33 – Dois novos impostos rotulados de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 21-48, 2003.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Sólon. IPTU e emenda constitucional n. 29/2000 – legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 133-139, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- _____. O direito tributário na Constituição. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, p. 48-69, 2007.
- COUTO, Cláudio Gonçalves; ABRUCIO, Fernando. O segundo governo FHC: coalizões, agendas e instituições. *Tempo Social – USP*, São Paulo, v. 15, n. 2, p. 269-301, 2003.
- COSTA, Alcides Jorge. IPTU-progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 93, p. 240-248, 1991.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COSTA, Simone Rodrigues Duarte da. O direito de crédito do ICMS e sua incompatibilidade com a EC 33/2001. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, p. 262-276, 2004.
- DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 18, p. 95-107, 2002.
- FURLAN, Valéria. Análise jurídica da progressividade fiscal do IPTU. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, n. 18, p. 101-108, 2003.
- HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre Serviços: polêmica sobre alíquotas máximas e mínimas. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 15, 2006.

- LEAL, Fernando Angelo Ribeiro. *Decidindo com normas vagas: estado de direito, coerência e pragmatismo por uma teoria da decisão argumentativa e institucionalmente adequada*. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro-UERJ, Rio de Janeiro, 2006.
- LEÃO, Cristiano Maciel Carneiro. *A Emenda Constitucional 33/01 e o “novo” ICMS-Importação*. Manutenção da “transferência de titularidade” como núcleo constitucional da materialidade do ICMS-Importação. Dissertação (Mestrado em Direito)-Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.
- LOUREIRO FILHO, Mário Hermes Trigo de. *Alteração de competência tributária e reforma constitucional: o ICMS na importação de bens e a EC 33/01*. Dissertação (Mestrado em Direito) Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. A Progressividade do IPTU e a EC 29. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 81, p. 56-79, 2002.
- _____. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, p. 55-80, 2002.
- MACHADO, Schubert Farias. O juiz do trabalho e o lançamento das contribuições para o INSS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 8, p. 33-48, 2004.
- MAZZILLO, Leonardo. Inconstitucionalidade da execução fiscal *ex officio* promovida pelos Juizes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, p. 52-60, 2003.
- MELO, José Eduardo Soares de. IPTU – A função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 41-56, 1995.
- _____. Questões atuais do ISS. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 31, p. 135-136, 2003.
- _____. Substituição tributária progressiva e Emenda Constitucional 3/93. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 253-263, 1993.
- MELO, Marcus André. *Reformas constitucionais no Brasil: instituições políticas e processo decisório*. Rio de Janeiro: Revan, 2002.
- _____. O leviatã brasileiro e a esfinge argentina: os determinantes institucionais da política tributária. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 20, n. 58, p. 91-128, 2005.
- MELLO, Cláudio Ari. *Democracia constitucional e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- MELLO, Rafael Munhoz de. Aspectos essenciais do federalismo. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 41, p. 125-155, 2002.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: RT, 1976.
- NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. ICMS – importação de bens para uso próprio e a emenda constitucional n. 33/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 103-110, 2002.
- NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, §2º, da Emenda Constitucional n. 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 199, p. 21-57, 1995.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. A chamada contribuição de iluminação pública (Emenda Constitucional n. 39 de 2003). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 233, p. 295-310, 2003.
- _____. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, Campos, n. 4, p. 197-212, 2004.
- PEREIRA FILHO, Luiz Alberto; BRASIL JÚNIOR, Vicente. A inconstitucionalidade do ICMS nas importações – análise da EC 33/2001. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 47, p. 149-160, 2002.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, p. 100-108, 2003.
- PISCITELLI, Roberto B. Estudo analítico dos novos dispositivos constitucionais tributários. In: PISCITELLI, Roberto B. (org.). *O Sistema Tributário na Nova Constituição: da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. Brasília: Editora da UNB, 1989.
- RAGHIAN NETO, Ary. O poder reformador e seus limites (análise crítica do §3º do art. 114 da CF/1988 acrescentado pela EC 20 de 15.12.1988). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 58, p. 178-201, 2004.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do direito tributário. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 1-23.
- _____. O Princípio da capacidade contributiva. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 203-234.

- _____. O princípio da anterioridade tributária. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 198.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Constitucionalidade do IPMF. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 6, 1994.
- SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. In: _____. *Livres e iguais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 167-205.
- SILVA, Celso de Albuquerque. *Do efeito vinculante: sua legitimação e aplicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- SOUZA, Celina. Regras e contexto: as reformas da Constituição de 1988. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 791-823, 2008.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- TAROUCO, Gabriela da Silva. *Os Partidos e a Constituição: ênfases programáticas e propostas de emenda*. 2007. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (IUPERJ), Rio de Janeiro, 2007.
- TAVARES, Alexandre Macedo; MUGNAINI, Marcus Vinícius Mendes. As impropriedades da execução ex officio de contribuições à seguridade social emergentes de decisões da justiça do trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 84, p. 33-46, 2002.
- TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 20-23, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- _____. A nova ordem tributária e a descentralização fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 262-267, 1999.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 4.
- _____. Reforma Constitucional Tributária. In: ROSA, Eugênio (Coord.) *A reforma tributária da Emenda Constitucional n. 42/2003*. Aspectos polêmicos e controvertidos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 201-217.
- TORRES, Heleno Taveira. Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional n. 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, p. 45-55, 1999.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição de 1988. *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, v. 413, p. 07-133, 2004.
- VIERA, Oscar Vilhena. Supremocracia. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n.12, p. 55-75, 2008.
- WEISS, Fernando Leme. *Justiça Tributária*. Um enfoque sobre renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os códigos de defesa dos contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.