



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS
A Declaração de Inconstitucionalidade da Definitividade da
Base de Cálculo Presumida

Paulo Vinicius Sampaio

Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo

Faro - 2019



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS
A Declaração de Inconstitucionalidade da Definitividade da
Base de Cálculo Presumida

Paulo Vinicius Sampaio

Dissertação de Mestrado para obtenção de grau de
Mestre em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Adjunto Manuel das Neves Pereira

Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo

Faro - 2019

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS
A Declaração de Inconstitucionalidade da Definitividade da
Base de Cálculo Presumida

Declaração de autoria do trabalho

Declaro ser a autor deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Assinatura

Paulo Vinicius Sampaio

© Copyright: Paulo Vinicius Sampaio

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respectivos.

DEDICATÓRIA

*À minha amada esposa,
Maior incentivadora e companheira nessa caminhada.*

RESUMO

O direito, como experiência histórico-cultural das sociedades, vem experimentando ao longo dos séculos uma constante evolução. O constitucionalismo, como faceta maior do direito, é o reflexo deste movimento ascendente.

As constituições modernas sedimentaram os chamados direitos de primeira e segunda geração em que o Estado é chamado para garantir não mais somente os direitos de liberdade e defesa externa, mas também de saúde, educação, locomoção, segurança, assistência e previdência social, meio ambiente equilibrado, dentre tantos outros.

A implementação dessas políticas sociais trouxe a reboque uma enorme necessidade de obtenção receitas fiscais pelo Estado através da utilização de seu poder de império. Dentro do macro campo de tributação - patrimônio, renda e consumo - o imposto sobre vendas (ICMS) responde por 81,54% da receita fiscal dos Estados e 36% deste total é arrecadado com base na técnica da substituição tributária.

No entanto, como sói ocorrer no constitucionalismo moderno, há sérias limitações constitucionais ao poder de o Estado tributar a sociedade, ocorrendo constantes tensões entre a instituição, arrecadação e cobrança de impostos com os princípios constitucionais tributários, cabendo às Cortes Constitucionais a augusta tarefa de sopesar estas tensões, decidindo até que ponto se mostra constitucional a instrumentalização da arrecadação tributária.

Neste cenário, a Suprema Corte brasileira, em recente decisão, abalou fortemente as receitas estaduais ao declarar a inconstitucionalidade da definitividade da base de cálculo presumida da substituição tributária do imposto sobre vendas, alterando posicionamento histórico anterior.

A decisão, no entanto, revelou sérias deficiências jurídicas e fáticas que propugnam por um movimento orquestrado dos Estados para que ocorra novo julgamento da matéria.

Palavras-chave: *constitucionalismo, interpretação constitucional, controle de constitucionalidade, princípios constitucionais tributários, ICMS, substituição tributária, superação de precedentes.*

ABSTRACT

Law, as a historical-cultural experience of societies, has been experiencing a constant evolution over the centuries. Constitutionalism, as the greater facet of law, is the reflection of this upward movement.

Modern constitutions have established the so-called first and second generation rights in which the state is called to guarantee not only the rights of freedom and external defense, but also health, education, locomotion, security, welfare and social security, balanced environment, among many others.

The implementation of these social policies has brought with it an enormous need to obtain tax revenues by the state through the use of its empire power. Within the macro taxation field - equity, income and consumption - the sales tax (ICMS) accounts for 81.54% of the tax revenue of the states and 36% of this total is collected based on the technique of tax substitution.

However, as only happens in modern constitutionalism, there are serious constitutional limitations to the power of the State to tax society, with constant tensions between the institution and collection of taxes with the constitutional principles of taxation, and the Constitutional Courts have the august task of weighing these tensions, deciding how constitutional the instrumentalisation of tax collection is constitutional.

In this scenario, the Brazilian Supreme Court, in a recent decision, strongly upset state revenues by declaring the definitive for the presumed calculation basis of the tax substitution of sales tax to be unconstitutional, altering previous historical positioning.

The decision, however, revealed serious legal and factual shortcomings that advocated by an orchestrated movement of States for a re-judgment of the matter.

Keywords: *constitutionalism, constitutional interpretation, constitutionality control, constitutional principles of taxation, ICMS, tax substitution, precedence overruling.*

ÍNDICE

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	vii
ABREVIATURAS	viii
INTRODUÇÃO	1
1 – CONSTITUCIONALISMO	3
1.1. O surgimento do constitucionalismo.....	3
1.2. O constitucionalismo moderno.....	5
1.3. O neoconstitucionalismo: Estado Social de Direito.....	7
2 – CONSTITUIÇÃO.....	9
2.1. Definição da natureza da constituição é construção subjetiva.....	9
2.2. Constituição Sociológica.....	9
2.3. Constituição Jurídica.....	10
2.4. Constituição Política.....	11
2.5. Constituição Material e Formal.....	11
2.6. Constituição Aberta.....	12
2.7. Constituição Dirigente de CANOTILHO.....	13
2.8. Uma tentativa de sumular o conceito.....	15
3 – INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL.....	17
3.1. Notas introdutórias.....	17
3.2. Princípio da unidade da constituição.....	18
3.3. Princípio do efeito integrador.....	19

3.4. Princípio da máxima efetividade.....	19
3.5. Princípio da justeza, da conformidade, da exatidão ou correção funcional....	19
3.6. Princípio da harmonização.....	20
3.7. Princípio da força normativa da constituição.....	20
3.8. Princípio da interpretação conforme a constituição.....	20
3.9. Mutação constitucional: alteração da constituição pela via interpretativa.....	21
4 – MÉTODOS DA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL.....	23
4.1. A lição CANOTILHO.....	23
4.2. Método jurídico.....	24
4.3. Método tópico-problemático.....	24
4.4. Método hermenêutico-concretizador.....	25
4.5. Método científico-espiritual.....	25
4.6. Método normativo estruturante.....	25
4.7. Método da interpretação comparativa.....	25
5 – CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.....	26
5.1. Princípios norteadores do controle de constitucionalidade.....	26
5.2. Lei inconstitucional: nulidade x anulabilidade.....	28
5.3. Inconstitucionalidade por ação ou por omissão.....	29
5.3.1. Inconstitucionalidade formal.....	29
5.3.2. Inconstitucionalidade material.....	30
5.3.3. Inconstitucionalidade por vício de decoro parlamentar.....	30
5.4. Declaração parcial de nulidade sem redução de texto e interpretação conforme a constituição.....	31

5.5. Inconstitucionalidade direta e indireta.....	32
5.6. Sistemas de controle de constitucionalidade.....	33
5.7. Modelos de controle de constitucionalidade.....	34
5.8. Vias de ação.....	35
5.9. Momento do controle.....	35
5.10. Controle difuso de constitucionalidade.....	36
5.10.1. Origem histórica: Marbury x Madison. EUA. 1803.....	36
5.10.2. O controle difuso, concreto, incidental ou por via de exceção.....	37
5.10.3. Atuação da Suprema Corte e do Tribunal Constitucional: recurso extraordinário e recurso de constitucionalidade.....	38
5.10.4. Efeitos normais da decisão em controle difuso e sua aplicação <i>erga omnes</i>	39
5.10.4.1. Resolução do Senado Federal.....	41
5.10.4.2. Súmula Vinculante.....	42
5.10.4.3. A solução constitucional portuguesa.....	43
5.10.4.4. Abstrativização do controle difuso.....	43
5.10.5. Efeitos futuros no controle difuso.....	48
5.10.5.1. A modulação dos efeitos em Portugal.....	49
6 – SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	51
6.1. Definição de tributos.....	51
6.2. Competência tributaria.....	52
6.3. Princípios constitucionais tributários nas constituições de Portugal e Brasil..	54
6.4. Princípios tributários expressos previstos exclusivamente na Constituição de Portugal.....	59

6.4.1. Proibição de referendo.....	59
6.4.2. Proteção à família.....	59
6.4.3. Princípio do Estado Social.....	60
6.5. Regra matriz de incidência tributária.....	61
7 – IMPOSTO SOBRE VENDAS.....	67
7.1 Evolução histórica: experiência francesa em busca da não cumulatividade....	67
7.2 O imposto de vendas no Brasil.....	68
7.3 A Substituição Tributária.....	71
7.3.1 A representatividade da substituição tributária nas receitas dos Estados..	76
8 – A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	78
8.1. A declaração da <i>constitucionalidade</i> da definitividade da base de cálculo presumida na substituição tributária pela Suprema Corte em 2003.....	78
8.2. A declaração da <i>inconstitucionalidade</i> da definitividade da base de cálculo presumida na substituição tributária pela Suprema Corte em 2017.....	82
8.2.1. Modulação dos efeitos: atribuição de efeito <i>erga omnes</i> : necessidade de redução.....	101
8.2.2. Modulação de efeitos: atribuição de efeito prospectivo mínimo: necessidade de ampliação.....	103
8.2.3. Inobservância dos princípios da interpretação constitucional.....	106
8.3. O artigo 166 do CTN como impedimento legal à restituição.....	107
9 - CONCLUSÃO.....	110
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	114

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 7.1 Representatividade do ICMS na receita total do Estado de Santa Catarina

Gráfico 7.2 Representatividade do ICMS-ST na arrecadação do ICMS no Estado de Santa Catarina

ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CRB	Constituição da República do Brasil
CRP	Constituição da República de Portugal
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto sobre Exportação
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IGV	Imposto Geral de Vendas
II	Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros
IOF	Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza
ISS	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignação
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar

LGT	Lei Geral Tributária
MS	Mandado de Segurança
MVA	Margem de Valor Agregado
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	Recurso Extraordinário
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional

INTRODUÇÃO

A presente dissertação é apresentada no âmbito do Mestrado em Fiscalidade com o objetivo geral de explorar a forma como se dá o controle de constitucionalidade de normas tributárias pelas Cortes Constitucionais brasileira e portuguesa e, como objetivo específico, analisar criticamente recente mudança jurisprudencial na Suprema Corte brasileira acerca da definitividade da base de cálculo presumida para fins de instrumentalização da substituição tributária no imposto geral sobre vendas (ICMS).

Os países membros da OCDE, da qual Portugal é membro fundador, tendem a distribuir equanimemente sua carga tributária entre consumo e renda. A média verificada em 2015 nos países membros da OCDE foi de 34,1% sobre a renda e de 32,4% sobre o consumo. Portugal, neste mesmo período, apresentou tributação de 30,2% sobre a renda e de 38,4% sobre o consumo. Já no Brasil, a tributação foi de 21% sobre a renda e de 49,7% sobre o consumo¹.

Ao largo da discussão acerca da regressividade do modelo adotado no Brasil, percebe-se nitidamente uma prevalência e, conseqüentemente, uma importância exacerbada do imposto sobre vendas nas receitas tributárias do Estado, de modo que qualquer alteração na estrutura de arrecadação deste imposto é sensível ao erário e ao frágil equilíbrio das contas públicas estaduais.

Considerando que a discussão central da dissertação versa sobre o controle de constitucionalidade, mostra-se primordial efetuar estudo, ainda que breve, acerca da origem e desenvolvimento do *constitucionalismo*, para que pudesse situar historicamente o atual estágio experimentado pela maioria dos estados ocidentais: o *Welfare State*, com suas elevadas demandas sociais e conseqüentemente financeiras.

O estudo do conceito e classificação das constituições busca identificar as constituições portuguesa e brasileira como sendo dos tipos rígida e escrita, sendo essas características pressupostos da existência do *controle de constitucionalidade*.

A par disso, o estudo acerca da *hermenêutica constitucional* e seus princípios informadores lança alicerce para a análise acerca da correção do controle de constitucionalidade frente aos princípios interpretativos constitucionais, aos princípios informadores do sistema tributário em geral e do imposto sobre venda especificamente.

¹ Fonte: OCDE – *Revenue Statistics*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/global-revenue-statistics-database.htm>. Consultado em 25.04.2019.

Com todo arcabouço teórico pretérito, a dissertação busca, pretensiosamente talvez, analisar criticamente a decisão da Suprema Corte no controle de constitucionalidade da definitividade da base de cálculo presumida do ICMS na substituição tributária, realizada nos anos de 2003, em controle concentrado, e em 2017, em controle difuso. Para tanto, efetua-se um cotejamento entre a *ratio* do voto de cada Ministro e os princípios interpretativos constitucionais em geral e os princípios constitucionais tributários especificamente, passando necessariamente pela análise pragmática e fática da decisão.

1 - CONSTITUCIONALISMO

1.1. O surgimento do constitucionalismo.

O estudo das constituições inicia-se pela identificação de seu ambiente gestacional: o Estado, entendido como a fixação de um povo em determinado território, onde exerce soberania.

A convivência do povo em seu território demanda um mínimo de organização das estruturas de poder. Dado de uma forma ampla, ou sociológica, constituição é simplesmente a forma, ainda que embrionária, de organização de um Estado. Vale dizer, em qualquer Estado que exista ou tenha existido, há normas materiais, ainda que mínimas, acerca de sua organização. Posto deste modo, todos os Estados demandam necessariamente a existência de uma constituição, seja ela consuetudinária ou escrita.

Essa concepção ampla de constituição impede a definição de um momento histórico ou um determinado povo que tenha inaugurado originalmente o que se entende por “Estado” e, conseqüentemente a estruturação inicial de uma constituição. Trata-se de uma experiência evolutiva do espírito humano convivendo em sociedade².

A evolução social trouxe consigo a necessidade de se racionalizar e estruturar as normas fundamentais de organização do Estado limitando o poder absolutista e autoritário do governante de plantão e estabelecer a prevalência dos direitos individuais fundamentais³. A busca pela racionalização e estruturação das normas organizadoras da sociedade é conhecida como *constitucionalismo*. Para PAULO e ALEXANDRINO, “denomina-se constitucionalismo o movimento político, jurídico e ideológico que concebeu ou aperfeiçoou a ideia de estruturação racional do Estado e de limitação do exercício de seu poder,

² As teorias que tentam justificar o nascimento do Estado podem ser divididas, simplifiadamente, em quatro grupos: 1. **Teoria da Origem Familiar**: o nascimento do Estado ocorreu naturalmente através da expansão dos primitivos núcleos familiares. 2. **Teoria Contratualista**: sustenta que o Estado teria surgido através da realização de um contrato social. ROUSSEAU afirma que o nascimento ocorreu através da manifestação de vontade livre e consciente dos homens. 3. **Teoria da Origem Patrimonial**: tendo surgido na história humana o conceito de propriedade privada, os detentores de tais propriedades precisaram criar estruturas para defendê-la daqueles que não a detinham, dessa necessidade de apropriação dos meios de produção surgiu o Estado. 4. **Teoria da Força**: HOBBS afirma que a gênese do Estado ocorreu para minimizar a violência natural ao homem primitivo, possibilitando a vida em sociedade e o desenvolvimento humano.

³ Conforme ensinava o saudoso Professor Doutor Silas Rodrigues Gonçalves na cadeira de Introdução ao Estudo do Direito na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, com base na doutrina de Miguel Reale: “Direito é construção cultural, é disciplina normativa e heterônoma da vida exterior e relacional dos homens, bilateral, imperativo-atributiva, dotada de validade, eficácia e coercibilidade, que tende a realização da segurança, equilíbrio e bem comum em uma sociedade organizada, pela tradução e aplicação do valor eterno: Justiça!”.

concretizada pela elaboração de um documento escrito destinado a representar sua lei fundamental e suprema”⁴.

LOEWENSTEIN identificou na proto nação hebraica um constitucionalismo embrionário, dado o poder que os profetas detinham de fiscalizar atos governamentais que contrariassem os ditames bíblicos. “Flavius Josephus deu à forma de sua sociedade o termo “teocracia”. (...) O regime teocrático dos hebreus se caracterizou porque o dominador, em vez de ostentar um poder absoluto e arbitrário, estava limitado pela Lei do Senhor, que submetia igualmente governantes e governados. (...) Os profetas surgiram como vozes reconhecidas da consciência pública, e predicavam contra os dominadores injustos e carentes de sabedoria que haviam se separado do caminho da lei, constituindo-se na primeira oposição legítima na História da Humanidade contra o poder estatal estabelecido”⁵.

Ainda na Antiguidade, as limitações exercidas diretamente pela população aos governantes das cidades-Estados gregas também são exemplos de constitucionalismo primitivo. Para NUNES JR vigoravam nas cidades-Estados gregas um conjunto de costumes, tradições, estatutos, que reunidos, formavam o que os gregos entendiam como *constituição*⁶, e o mesmo autor, citando LOEWENSTEIN assevera que “que todas as instituições políticas dos gregos refletem sua profunda aversão a todo tipo de poder concentrado e arbitrário, e sua devoção quase fanática pelos princípios do Estado de Direito de uma ordem regulada democrática e constitucionalmente”⁷.

Outras experiências embrionárias constitucionais podem ser retiradas de sociedades posteriores às experiências hebraicas e helênicas, como o constitucionalismo experimentado na República romana com a promulgação da Lei das XII Tábuas⁸ onde constava a importante regra de direito público que “não se estabeleçam privilégios em lei”, ou, ainda, e avançando

⁴ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo, *Direito Constitucional Descomplicado*, 16ª ed. São Paulo: Editora Forense, 2017. p.1.

⁵ LOEWENSTEIN, Karl, *Teoria de la Constitucion*, Barcelona: Ediciones Ariel, 1964, apud NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 37.

⁶ Apesar de comumente o Estado Grego ser citado como exemplo de Estado de Direito “pelos padrões atuais, tratava-se uma organização política excludente: um terço da população era escrava, os estrangeiros, mesmo que livres, bem como as mulheres, não tinham o direito de participação. De uma população estimada em 300 mil pessoas, cerca de 40 mil tinham *status* de cidadão”. BARROSO, Luis Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 2ª ed. Saraiva, 2010.p. 7.

⁷ NUNES JR. ob. cit. p.40.

⁸ Conforme ensina Ronaldo Leite Pedrosa, a fonte para a elaboração das XII Tábuas romanas foi a experiência constitucional grega. “Em 454 a.C., segue para a Grécia uma Embaixada, composta por três membros, para estudar a legislação de Sólon. Quando de seu retorno, em 452 a.C., são eleitos os decênviros que, durante o ano de 451 a.C., elaboram um código de 10 tábuas. Mas, como o trabalho estava incompleto, elege-se novo decenvirato (...), que, em 450 a.C., redige mais duas tábuas, perfazendo, assim, o total de 12”. PEDROSA, Ronaldo Leite, *Direito em História*, 6ª ed. Imagem Virtual, 2010. p.37.

um pouco mais no tempo, a Carta Magna de 1215⁹ que se revela como grande marco na limitação dos poderes estatais através da garantia de direitos individuais.

LENZA elenca outras experiências constitucionais verificadas durante a idade média, tais como o *Petition of Rights*, de 1628 e o *Bill of Rights*, de 1689¹⁰, alertando, no entanto, o caráter não universal dos direitos ali protegidos.

Já na América, um forte indício de constitucionalismo ocorreu a bordo do navio *Mayflower*, onde os chefes de famílias que colonizariam o novo continente firmaram o célebre *Compact* (1620), um conjunto de regras que os colonos, por mútuo consenso, aceitaram seguir como forma de sobrevivência e possibilidade de convivência. Nesse interessante documento já se vislumbrava a ideia de organização do poder pelos próprios governados, que é o supedâneo basilar de uma constituição¹¹.

1.2. O constitucionalismo moderno.

CANOTILHO estabelece, simplificadamente, apenas dois grandes movimentos constitucionais históricos: o antigo e o moderno. Define como constitucionalismo moderno “o movimento político, social e cultural que, sobretudo a partir de meados do século XVIII, questiona nos planos político, filosófico e jurídico os esquemas tradicionais de *domínio político*, sugerindo, ao mesmo tempo, a invenção de uma forma de ordenação e fundamentação do poder político¹²”.

⁹ João Sem Terra (algunha adquirida por ser o irmão mais novo de cinco filhos do rei Henrique II e por isso não ter esperanças de receber terras), após herdar o trono de Ricardo Coração de Leão, em 1.199, celebrou a paz com a França através do Tratado de Goulet, de 1.200. A paz, no entanto, não durou, e já no ano de 1204 perdeu seu império no norte da França. A busca da reconquista das terras perdidas fez com tributasse fortemente o povo, chegando por tal fato, inclusive, a adentrar na lenda de Robin Hood como rei ganancioso e opressor. Após derrota humilhante e definitiva em 1214 na batalha de Bouvines, regressou enfraquecido à Inglaterra, sendo obrigado a ceder às demandas dos barões ingleses por “liberdades”, o que redundou na elaboração da Magna Carta de 1215, cuja cláusula 39, e mais conhecida, dizia: “nenhum homem livre será preso, aprisionado ou privado de sua propriedade, ou tomado fora da lei, ou exilado, ou de maneira alguma destruído, nem agiremos contra ele ou mandaremos alguém contra ele, a não ser por julgamento legal dos seus pares, ou pela lei da terra” nascendo aqui aquilo que viria a ser conhecido como *due process of law* ou *devido processo legal*. Cf. NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p.51.

¹⁰ O Parlamento britânico submeteu em 1628 ao rei Charles a *Petition of Rights* com sérias limitações de seus poderes e, em 1689 o rei Guilherme jurou cumprir a Declaração de Direitos (*Bill of Rights*). Cf. LENZA, Pedro, *Direito Constitucional Esquematizado*, 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 72.

¹¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 5.

¹² CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 52.

Somente com a promulgação da Constituição norte-americana em 1787 e da francesa em 1791 inaugura-se formalmente o constitucionalismo tal como entendido hodiernamente, tendo como principais características a *rigidez* para sua alteração e a utilização da forma *escrita* para sua elaboração.

A grande inovação trazida pela Constituição norte-americana foi a noção da supremacia formal da constituição sobre todos os demais atos normativos, inaugurando o controle de constitucionalidade dos atos infraconstitucionais, o qual ocorreu pela primeira vez em 1803 com o célebre julgamento realizado pelo juiz John Marshal no caso Marbury vs Madison.

Dado o movimento histórico subjacente às suas promulgações, qual seja, o Iluminismo, em contraposição ao Absolutismo, essas primeiras constituições modernas exalavam o espírito liberal, buscando sobretudo a proteção do indivíduo frente ao Estado, a proteção da propriedade privada e o absentéismo estatal. Surge o Estado Liberal¹³.

As constituições liberais propugnavam a ação negativa do Estado frente aos indivíduos, deixando que a mão invisível do mercado e a liberdade absoluta de contratar orientassem e ordenassem a sociedade. Foi um movimento da burguesia, que detinha os meios de produção e o capital. Tais direitos são conhecidos como de primeira dimensão.

O constitucionalismo moderno triunfou durante os séculos XIX e XX, quando vários países passaram a adotar uma Constituição escrita, como ocorreu em Portugal, que elaborou em 1822, à revelia do rei D. João VI, que se encontrava no Brasil, sua primeira Constituição. Como ensina NUNES JR, a constituição “foi elaborada pelas Cortes Gerais Extraordinárias e Constituintes da Nação Portuguesa, instaladas em 1821, em decorrência da Revolução do Porto, de 1820. Obrigou que o rei retornasse ao Portugal e foi por ele jurada, dentro do próprio navio, em outubro de 1822. Prevê a Nação como titular da soberania, separação dos poderes, instalando uma monarquia constitucional”¹⁴.

¹³ “A concepção do Estado Liberal é de que a intervenção estatal na sociedade deve ser a menor possível para que o mercado possa regular melhor as forças produtivas, sem gerar desperdícios e estimulando os cidadãos mais capazes a se destacarem. Deve ser assegurada plena liberdade aos cidadãos para que eles possam escolher seu destino; o individualismo configura-se no melhor incentivo ao progresso, pois, de outro modo, não haveria interesse em se dedicar ao trabalho árduo. A igualdade pleiteada pelos liberais é a legal, de conteúdo formal. As diferenças sociais ocorreriam porque, na sociedade, existem pessoas que são mais laboriosas que outras, já que o livre mercado propicia a todos igual oportunidade de ascensão social. Os direitos fundamentais defendidos por essa concepção política são prerrogativas de primeira dimensão, direitos civis e políticos, de feição negativa, que não necessitam de intervenção direta dos entes estatais para sua concretização. Para reduzir as desigualdades sociais, advogam que o Estado deixe de intervir e que as leis do mercado, a “mão invisível”, possam levar eficiência e desenvolvimento a todos”. AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018. p 55.

¹⁴ NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 67.

O absenteísmo estatal propugnado pelo Estado Liberal ocasionou, ao revés do propugnado, uma exacerbada concentração de renda nas mãos de poucos indivíduos que detinham os meios de produção, relegando a maioria da população à condição de miséria absoluta, excessiva carga de trabalho, inexistência do bem-estar e de qualquer perspectiva de progressão humana, cultural e econômica. Em rápidas palavras, o Estado Liberal falhou miseravelmente em proporcionar vida digna à população.

Nesse quadro, o Estado foi novamente instado a imiscuir-se nas relações privadas, não agora através de absolutismo e arbitrariedade, mas na regulamentação e tentativa de equilíbrio entre os detentores do capital e os detentores da mão de obra, evitando o abuso do poder econômico. Ademais, a própria burguesia, como forma de perpetuação no poder, percebeu a necessidade de se garantir um mínimo existencial à população. São os chamados direitos de segunda geração, que buscavam uma ação positiva do Estado nas relações privadas, aparecendo na história do constitucionalismo o Estado Social¹⁵.

1.3. O neoconstitucionalismo: Estado Social de Direito.

O tempo atual é marcado pela rápida evolução cultural, tecnológica e social, e o constitucionalismo não foi exceção. O constitucionalismo moderno já no início do século XIX se expandia por diversos países, influenciando *formalmente* a elaboração de constituições escritas e rígidas e *materialmente* a separação dos poderes, o absenteísmo estatal e as liberdades individuais.

Mas já na primeira metade do século XX, notadamente após o fim da Segunda Grande Guerra, se transmudava num neoconstitucionalismo, pós-positivista¹⁶, que não mais se

¹⁵ “Com medo das revoluções socialistas, a exemplo da Revolução Russa de 1917, a burguesia foi obrigada a implementar reformas para atender às crescentes demandas da população. Assim, começou a ser forjado o Estado Social, que possui como sua principal característica a proteção aos direitos de segunda dimensão: direito à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à moradia etc.; prerrogativas estas que não seriam mais opostas ao Estado, mas conseguidas através dele”. AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p.56.

¹⁶ “O positivismo foi a maneira perfeita encontrada pela burguesia para garantir suas pretensões, assim que assumiu o poder depois das revoluções burguesas. Antes disso, a burguesia baseava-se no jusnaturalismo para atacar as monarquias absolutistas e as injustiças praticadas pelo monarca. Não obstante, ao assumir o poder, não era mais necessário defender direitos não positivados. Bastava colocar seus valores na legislação”. NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 69. “Em busca de objetividade científica, o positivismo equiparou o Direito à lei, afastou-se da filosofia e de discussões como legitimidade e justiça e dominou o pensamento jurídico da primeira metade do século XX. Sua decadência é emblematicamente associada à derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha, regimes que promoveram a barbárie sob a proteção da legalidade. Ao fim da 2ª Guerra, a ética e os valores começam a retornar ao Direito” (BARROSO, Luis Roberto, *Curso de Direito Constitucional*

saciava com a mera descrição normativa dos direitos individuais, mas buscava a eficácia da Constituição.

Para AGRA “o caráter ideológico do constitucionalismo clássico era apenas o de limitar o poder, dentro do delineamento estabelecido pela separação dos poderes, enquanto o caráter ideológico do neoconstitucionalismo é o de concretizar os direitos fundamentais. Cumpre a todos os poderes estabelecidos efetivar os postulados agasalhados na *Lex Mater*, consolidando seu papel de “pacto vivencial da sociedade”¹⁷, sendo complementado por CUNHA JR ao afirmar que “foi marcadamente decisivo para o delineamento desse novo Direito Constitucional, a reaproximação entre o Direito e a Ética, o Direito e a Moral, o Direito e a Justiça e demais valores substantivos, a revelar a importância do homem e a sua ascendência a filtro axiológico de todo o sistema político e jurídico, com a consequente proteção dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana”¹⁸.

No neoconstitucionalismo surge, portanto, a ideia da constitucionalização dos direitos transindividuais pautados na solidariedade entre os homens e na busca da efetivação de tais direitos.

A busca pela efetivação dos direitos transindividuais inaugura o Estado Social de Direito que, para suprir as novas demandas sociais exigidas pelo povo, vê-se cada vez mais necessitado de recursos, o que gera um interessante círculo vicioso: os recursos estatais utilizados para suprir as demandas do povo são retirados da própria população através de tributos. Quanto maior as demandas sociais, maior a carga tributária que a população deve suportar. Quanto mais riqueza o Estado retira do povo, maior é seu estado de necessidade, gerando maiores demandas, que gerarão maiores encargos tributários.

Portanto, no novo constitucionalismo, experimentado principalmente após a Segunda Grande Guerra, conhecido como neoconstitucionalismo, onde as exigências sociais por educação, saúde, segurança, lazer, cultura, paz, infraestrutura, locomoção, previdência e assistência social são avolumadas e exigidas do Estado, a tributação tendente a suportá-las ganha papel preponderante na consecução da finalidade do Estado pós-moderno¹⁹.

Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo, 2ª ed. Saraiva, 2010.p. 277), mas admoesta que “as insuficiências metodológicas e o mau uso político dado ao positivismo jurídico, invocado como fundamento de legitimidade de ordens jurídicas iníquas, não o desmerecem como construção teórica, nem lhe retiram o mérito de haver dado ao Direito uma elaboração técnica e sistemática que possibilitou avanços importantes, inclusive o desenvolvimento do constitucionalismo normativo. BARROSO. Ibid. p. 100.

¹⁷ AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 82.

¹⁸ CUNHA JUNIOR, Dirley da, *Curso de Direito Constitucional*, 6ª ed. Salvador: Ius Podium, 2012. p. 35.

¹⁹ “Outra razão de ordem interna que contribui para o colapso do Estado Social é seu alto custo, fazendo com que a carga tributária tenha de ser constantemente aumentada para fazer face ao crescimento das receitas. Em virtude desse imenso fardo tributário os países que adotam esse regime político não têm condições para enfrentar em igualdade outros países que mantêm suas onerações baixas, mesmo que seja à custa da não

2 – CONCEITO DE CONSTITUIÇÃO

2.1 Definição da natureza da constituição é construção subjetiva

Não há unanimidade entre os doutrinadores acerca da definição de constituição. D'outro lado, há unanimidade doutrinária em identificá-la como multifacetada, dependendo do ângulo em que é observada, das experiências pessoais de quem se propõe a conceituá-la e do enfoque a ser dado. Assim, a constituição pode ser analisada como uma decisão estritamente política, ou jusnaturalista, ou, ainda, meramente como uma norma acima de todas as normas.

MIRANDA, sem buscar exaurir as correntes doutrinárias acerca da natureza da constituição, faz o seguinte resumo: a) *concepções jusnaturalistas*: constituição como expressão no plano jurídico dos princípios e regras do Direito Natural; b) *concepções positivas*: constituição como lei, tendo como superioridade sobre outras lei; c) *concepções historicistas*: constituição como criação histórico-estrutural dos povos; d) *concepções sociológicas*: constituição como reflexo dos fatores sociais que condicionam o poder; e) *concepções marxistas*: constituição como estrutura econômica de manutenção dos interesses da classe dominante; f) *concepções decisionistas*: constituição como decisão política fundamental, válido por ato do poder constituinte, dentre tantas outras²⁰.

Passa-se a analisar as principais concepções doutrinárias da natureza da constituição.

2.2 Constituição Sociológica

Concepção idealizada por Ferdinand Lassalle em conferência realizada em Berlim no ano de 1862 onde vê a constituição como o somatório de todos os poderes (econômico, político, religioso, militar, familiar etc) que coabitam a sociedade.

Para LASSALE, não há diferença fundamental entre uma constituição escrita e qualquer outro ato normativo que não seja a forma de sua produção legislativa. Daí que uma Constituição que não reflita os reais fatores de poder existentes na sociedade nada mais seria

realização dos direitos básicos da população”. AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 58.

²⁰ MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 7ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

que uma folha de papel escrita. Nesse momento, a constituição jurídica estaria dissociada da constituição real e inevitavelmente sucumbiria, passado algum tempo, à constituição real, devendo então se ajustar aos fatores reais de poder.

Busca, assim, demonstrar a dicotomia que pode existir entre a realidade experimentada pelo povo e a retórica das normas constitucionais. Estas somente teriam validade se encontrassem ressonância da experimentação cotidiana da sociedade²¹. De que adianta a um povo ver escrito em sua constituição jurídica que todo poder emana do povo se não pode escolher seus representantes? Ou destituí-los quando achar que já não mais os representa? Ou não poder alterar a própria Constituição? De que adianta ao povo ver escrito em sua constituição jurídica que todos têm direito à educação, saúde, segurança, lazer, cultura, a uma moradia digna se nenhum destes direitos são experimentados pela sociedade? Eis a crítica de Lassale.

2.3 Constituição Jurídica

Nesta concepção a Constituição abandona completamente o mundo ontológico, mostrando-se puramente dever ser. Ou seja, é norma pura, que não busca correlação com a realidade dos fatos. No sistema jurídico aqui idealizado, as normas hierarquicamente inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas hierarquicamente superiores até chegarem à Constituição, que é o fundamento de validade de todo o sistema.

Neste corte epistemológico, restaria a lacuna da validade da própria constituição, posto que esta não poderia atribuir validade a si mesma. Assim, o austríaco Hans Kelsen, jurista mais associado à esta visão de constituição, imaginou a existência de duas Constituições: uma lógico-jurídica, pressuposta e que serviria de fundamento lógico transcendental de validade à outra Constituição, jurídico-positiva, posta e que serviria de regramento à estruturação das demais normas infraconstitucionais²².

²¹ Lassale faz a seguinte analogia: Vocês podem colocar em sua horta uma macieira e pregar-lhe um papel dizendo: 'Esta árvore é uma figueira'. Bastará isso para que vocês o digam e proclamem para que se torne figueira e deixe de ser macieira? Não. E ainda que vocês congregassem todos os seus servos, todos os vizinhos da comarca, em várias léguas de distância, e lhes fizessem jurar todos solenemente que aquilo era uma figueira, a árvore continuaria sendo o que é, e na próxima colheita dirão bem alto de seus frutos que não serão figos, mas maçãs. O mesmo acontece com as Constituições. De nada serve o que se escreve numa folha de papel se não se ajusta à realidade, aos fatores reais e efetivos de poder". NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 132.

²² Se as normas têm validade por sua pura existência, sem necessidade de qualquer outra fonte externa ao mundo jurídico, afirmar que a lei maior busca validade numa norma hipotética contrária a própria teoria.

Dessa visão, interessa ao constitucionalismo moderno a norma jurídico-positiva como norma fundamental que cria a estrutura do Estado e valida as demais normas hierarquicamente inferiores.

2.4 Constituição Política

Doutrina desenvolvida por Carl Schmitt²³, onde a Constituição é uma decisão política fundamental do titular do poder constituinte. A Constituição surge quando o detentor do poder constituinte decide estruturar a forma e modo de existência do Estado.

Nessa concepção há diferença entre Constituição e lei constitucional, sendo aquela as normas estruturantes do poder, enquanto que estas seriam as demais normas constitucionais sem grande relevância jurídica.

Uma das consequências desta doutrina é que, segundo o jurista, o governante deve respeitar a Constituição, mas em tempos excepcionais pode deixar de cumprir as *leis constitucionais*, sem que, com isso, vilipendie o poder político fundamental²⁴.

2.5 Constituição Material e Formal

No sentido material, qualquer norma que apresente em seu conteúdo regras de estrutura do Estado será tida como constituição, pouco importando o modo como essa norma foi introduzida no ordenamento jurídico. Portanto, pela concepção material, pode-se encontrar normas constitucionais fora do texto da constituição. PAULO e ALEXANDRINO explicam que “segundo esse conceito há matérias que são constitucionais em razão de seu conteúdo, e as normas que delas tratam - é indiferente se são escritas ou consuetudinárias, se integram um único documento redigido de forma unitária ou textos esparsos surgidos em

²³ De origem alemã, ficou conhecido como o jurista maldito, dado sua associação ao nazismo, nunca tendo se retratado de suas posições. De fato sua teoria serviu de verniz de legalidade às atrocidades cometidas pelo regime.

²⁴ “A teoria se fez prática na Alemanha nazista. Hitler foi nomeado chanceler em janeiro de 1933 e, em razão de um suspeito incêndio no Parlamento (rechstag) alemão, creditado aos comunistas, convenceu o então presidente a decretar estado de sítio. Hitler convenceu o parlamento, no qual tinha maioria, a aprovar a “Lei de habilitação de grandes poderes” (ermächtigungsgesetz), que autorizava o chanceler a editar leis, no estado de sítio ou de emergência, sem a participação do parlamento. Segundo Carl Schmitt, era possível até mesmo suspender a lei constitucional, que não era o mesmo que constituição”. NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p.135.

momentos diversos - ostentam a natureza de normas constitucionais (normas materialmente constitucionais)”²⁵.

Já no sentido formal, por outro lado, não importa o conteúdo da norma, mas a forma como foi introduzida no ordenamento jurídico. Os mesmos autores dizem que “o conceito formal de Constituição diz respeito à existência, em um determinado Estado, de um documento único, escrito por um órgão soberano instituído com essa específica finalidade, que contém, entre outras, as normas de organização política da comunidade e, sobretudo, que só pode ser alterado mediante um procedimento legislativo mais árduo, e com muito maiores restrições do que o necessário à aprovação das normas não constitucionais pelos órgãos legislativos constituídos. Na acepção formal, portanto, o que define uma norma como constitucional é a forma pela qual ela foi introduzida no ordenamento jurídico, e não o seu conteúdo. Por isso - diferentemente da concepção material, pela qual todo Estado possui Constituição -, somente faz sentido falar em Constituição formal nos Estados dotados de Constituição escrita e rígida”²⁶.

2.6 Constituição aberta

A Constituição é um sistema aberto de regras e princípios. Deve estar aberta às mudanças ocorridas no desenvolvimento da sociedade à qual se funda sob pena de perecimento diante da realidade fática. Segundo CANOTILHO, a constituição “1) é um sistema jurídico porque é um sistema dinâmico de normas; 2) é um sistema aberto porque tem uma estrutura dialógica, traduzida na disponibilidade e capacidade de aprendizagem das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da 'verdade' e da 'justiça'; 3) é um sistema normativo, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de normas; 4) é um sistema de regras e princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob sua forma de regras”²⁷.

²⁵ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo, *Direito Constitucional Descomplicado*, 16ª ed. São Paulo: Editora Forense, 2017. p. 9.

²⁶ PAULO et. al. *Ibid.* p. 10.

²⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1159.

Essa correlação entre a constituição e a realidade político-social somente é possível se algumas das normas constituições mostrarem-se na forma de princípios²⁸.

2.7 Constituição dirigente de CANOTILHO.

Encontra seu maior expoente em José Joaquim Gomes Canotilho, professor de Direito Constitucional da Universidade de Coimbra, nascido em 1941, e que é seguramente um dos mais importantes juristas da língua Portuguesa e que influenciou decisivamente a constituição brasileira de 1.988 e a constituição portuguesa de 1.976.

A noção de “constituição dirigente” decorre de sua tese de doutoramento, publicada no livro “Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador”.

Com a falência do Estado Liberal, iniciou-se discussão acerca da necessidade de a Constituição interferir ativamente na sociedade, dando eficácia aos direitos fundamentais de segunda geração. Não bastava a mera exposição de tais direitos, a Constituição deveria dirigir o Estado no sentido de concretização de tais valores, buscando, a própria Constituição a implementação do bem-estar social. A Constituição dirigente está umbilicalmente ligada ao Estado Social de Direito.

Para que possa atingir seu desiderato, deve constar em seu bojo normas programáticas, orientadoras da direção e das mudanças a serem enfrentadas pela sociedade. Deste modo, o próprio papel do legislador infraconstitucional acaba por ser minimizado, sendo-lhe permitido somente a escolha das políticas públicas tendentes à realização das macro políticas

²⁸ Brilhante demonstração da aplicabilidade de normas constitucionais abertas foi efetuada pela Suprema Corte brasileira quando do julgamento da *Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 4.277*, onde se questionava se a união homoafetiva constituía entidade familiar. O Ministro Joaquim Barbosa assim versou em seu belo voto: "Inicialmente, gostaria de ressaltar que estamos diante de uma situação que demonstra claramente o descompasso entre o mundo dos fatos e o universo do Direito. Visivelmente nos confrontamos aqui com uma situação em que o Direito não foi capaz de acompanhar as profundas e estruturais mudanças sociais, não apenas entre nós brasileiros, mas em escala global. (...)

Nessa linha de pensamento, é imperioso notar, de início, que não há, no texto constitucional, qualquer alusão ou mesmo proibição ao reconhecimento jurídico das uniões homoafetivas. Mas não podemos esquecer, por outro lado, que a própria Constituição estabelece que o rol de direitos fundamentais não se esgota naqueles expressamente por ela elencados. Isto é, outros direitos podem emergir a partir do regime e dos princípios que ela própria, Constituição, adotou, ou dos tratados internacionais firmados pelo Brasil. O reconhecimento dos direitos das pessoas que mantêm relações homoafetivas decorre, a meu sentir, do acolhimento no nosso sistema jurídico do postulado ou da ideia de reconhecimento, uma emanação do princípio da dignidade humana, tema sobre o qual vem se debruçando toda uma linhagem de ilustres autores nacionais e estrangeiros. Toda essa temática, aliás, vem do Multiculturalismo, do pensamento diferencialista, da noção de que todos, sem exceção, têm direito a uma igual consideração". DJe nº 198. Divulgação 13.10.2011. Publicação 14.10.2011.

insertas no texto constitucional, reduzindo-se a possibilidade de deliberação política majoritária ao longo do tempo²⁹.

A Constituição acaba por judicializar a Política, que não mais pode ser entendida como livre e desvinculada da diretriz imposta constitucionalmente. Assim, os destinatários diretos não são mais os indivíduos, mas os órgãos estatais. As Constituições Portuguesa de 1976 e Brasileira de 1988 são clássicos exemplos de dirigismo constitucional.

No entanto, o próprio o autor lusitano rejeitou sua doutrina elencando vários argumentos que justificam a derrota de Constituições como a portuguesa, de 1976, e a brasileira, de 1988.

Informa o autor que a internacionalização, ou o direito supranacional, transforma as ordens jurídicas internas em ordens parciais e como consequência, suas constituições, ainda que dirigentes, são relegadas a um segundo plano de importância, quiçá de eficácia. Relata ainda que a atribuição de força normativa imediata às normas programáticas pode levar à falência do Estado Social, principalmente cuidando de metas sociais de difícil consecução. CANOTILHO, num esclarecimento derrotista, diz que sua teoria foi desenvolvida num momento histórico de redemocratização de países como Portugal e Brasil e que a expectativa de mudanças provenientes das novas constituições tenha ocorrido com um pensamento excessivamente otimista³⁰, chegando a declarar a morte da constituição dirigente.

Como argutamente observado por CANOTILHO, se o Estado Social e sua constituição dirigente não morreram estão certamente sobrevivendo por aparelho. O constitucionalismo do bem-estar social não foi capaz de cumprir a promessa de elevação e efetivação dos direitos individuais e coletivos, e jamais o será dado o crescimento exponencial da

²⁹ BARROSO, Luis Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 2ª ed. Saraiva, 2010.p. 105.

³⁰ “Mas, é importante que não encaremos como uma manifestação de pessimismo ou de derrotismo a mudança de posição do jurista de Coimbra. A nova teoria, na realidade, está preocupada em pensar as normas constitucionais a outra luz, reconhecendo a existência de novos esquemas de condução das políticas econômico-sociais. Por isso, em momento algum, houve a desistência da programaticidade constitucional, preservando-se a tese de que o legislador não é dotado de liberdade de conformação das políticas públicas, que devem se submeter ao projeto Constitucional de um Estado. Acreditamos nas pegadas do próprio Canotilho, que a Constituição dirigente não morreu, morreu sim um tipo de Constituição dirigente típica de um paradigma de Estado e de sociedade não mais condizente. Com isso, sem dúvida, as Constituições perderam um pouco sua força dirigente, ainda que não tenham deixado de ser diretivas. Nesses termos, o dirigismo constitucional das décadas de 70 e 80 do século passado não mais existe, porém, a constituição dirigente não morreu, pois ainda sobrevivem importantes dimensões de programaticidade e dirigismo constitucional, ainda que em uma perspectiva mais reflexiva (leve) e menos impositiva. Além disso, conforme já observado, Canotilho afirma que, no atual contexto jurídico-político devemos reconhecer que as Constituições (as europeias de forma direta) estão unidas a um grande esquema supranacional, que transfere (em vários aspectos) a programaticidade aos textos normativos internacionais. No final, o que também se tem é um certo deslocamento da ideia de dirigismo constitucional para tratados internacionais, à luz de uma arena de debates e conjecturas normativas não nacionais (locais), mas, sobretudo, internacionais”. FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Salvador: Ius Podium, 2017. p. 79.

complexidade das interações sociais locais e globais e das demandas sociais a elas atreladas, e, num corte pragmático, as demandas financeiras insuportáveis para sua realização.

Se o Estado Liberal se conformava com o mero elenco dos direitos de segunda geração, o Estado Social conformou-se em não conseguir efetivá-los. No entanto, e até que um constitucionalismo “pós-neoconstitucionalista” surja, os Estados Sociais, dos quais Portugal e principalmente Brasil (pois não conta com uma “supraconstituição comunitária”) debater-se-ão na inglória tentativa de efetivar a constituição dirigente posta. Experimenta-se um vácuo doutrinário. O constitucionalismo, assim como todas as áreas do conhecimento humano, indubitavelmente caminha para uma globalização (constituição global), mas no atual momento experimenta-se aquela vasta e desértica região existente entre o fim de um modelo e o começo de outro.

Nesta tentativa de um realmente novo constitucionalismo, propugna o brilhante autor lusitano que, no lugar da Constituição Dirigente, surja um constitucionalismo moralmente reflexivo, “cujas premissas se assentam numa noção de “eficácia reflexiva” ou de “direção indireta”, por meio do desenvolvimento de instrumentos cooperativos, que resgatem o princípio da responsabilidade e encorajem a sociedade civil. Isso porque o autor passa a levar em conta as mudanças sociais operadas pela plurização da sociedade hipermoderna, pelo advento do Estado Europeu e pela globalização, a fim de propor uma teoria constitucional que substitua um direito autoritariamente dirigente e ineficaz diante do novo cenário imposto pela contemporaneidade”³¹.

2.8 Uma tentativa de sumular o conceito

Em súmula, e apesar da grande dificuldade de se aglutinar um único conceito de constituição, pelo seu caráter histórico-experimental e evolutivo do espírito humano coletivo, PAULO e ALEXANDRINO a define como “o conjunto de normas, reunidas ou não em um texto escrito, que estabelecem a estrutura básica das instâncias de poder do Estado, regulam o exercício e a transmissão desse poder, enumeram os direitos fundamentais das pessoas e os fins da atuação estatal; no caso das Constituições escritas, a par das normas que expressam esses conteúdos fundamentais, pode haver outras - defluentes de disposições inseridas em seu corpo por conveniências políticas do constituinte - tratando das mais

³¹ FERNANDES. *Ibid.* p. 79.

diversas matérias, fato que não lhes retira o caráter de normas constitucionais, nem as toma inferiores hierarquicamente a qualquer outra norma da Constituição”³², enquanto que CANOTILHO, com seu peculiar poder de síntese, a define como “a ordenação sistemática e racional da comunidade política através de um documento escrito no qual se declaram as liberdades e os direitos e se fixam os limites do poder político”³³.

³² PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo, *Direito Constitucional Descomplicado*, 16ª ed. São Paulo: Editora Forense, 2017. p. 10.

³³ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 52.

3 – INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

3.1 Notas introdutórias

Interpretar significa apreender o sentido semântico da norma vertida em linguagem³⁴. Se etimologicamente as palavras *hermenêutica* e *interpretação* têm a mesma raiz³⁵, o desenvolvimento de sua utilização acabou por distanciar os dois termos, estabelecendo aquela como um método científico, um conjunto de teorias que podem ser utilizadas na interpretação de algo, enquanto que essa manteve o significado original: compreensão do sentido até então obscuro. Assim, a hermenêutica desenvolveu-se como disciplina instrumental, sendo o resultante de sua aplicação a interpretação.

A doutrina separa a hermenêutica do Direito da hermenêutica constitucional dado que esta possui princípios e métodos próprios. Ensina NUNES JR que “existe uma hermenêutica constitucional por uma série de fatores: a) a supremacia da Constituição – quando interpretamos qualquer lei ou ato normativo, sempre temos que considerar a existência de um ato normativo superior, que lhe dá validade (principalmente, a Constituição). Todavia, quando interpretamos a própria Constituição, não há atos normativos que lhe sejam superiores (a não ser que se adote a minoritária teoria da supraconstitucionalidade dos tratados internacionais, decorrentes do constitucionalismo supranacional, global ou multinível); b) diferentemente de outras leis, as constituições possuem um elevado número de normas com alto grau de abstração, mais princípios (normas amplas, abstratas, vagas, abertas, que permitem a adaptação por parte do aplicador) que regras. Já as leis infraconstitucionais são formadas majoritariamente por regras, normas de conteúdo mais preciso, determinado, delimitado e, por essa razão, as interpretações ocorrem de formas diferentes; c) diferentemente das leis infraconstitucionais, as normas constitucionais têm

³⁴ A interpretação aqui é conceituada nos limites do objeto de estudo: a interpretação de textos normativos. À evidência que a hermenêutica pode e é usada na interpretação de todos os objetos apreensíveis pelo intelecto humano como pinturas, esculturas, filmes, músicas etc, conforme leciona FERNANDES: “de fato, se olharmos para a história da Hermenêutica veremos que teve seu início como tal (busca pela compreensão ou pela explicação de algo que ficou obscuro), mas que, aos poucos, conseguiu se desenvolver até alcançar uma nova perspectiva, muito mais ampla e complexa, qual seja a de uma ou um conjunto de teorias voltadas para a interpretação de algo, não apenas de um texto escrito, mas de tudo o qual se possa atribuir sentido e significado, um filme, uma música, uma pintura, até mesmo uma conversa entre amigos”. FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Salvador: Ius Podium, 2017. p.158.

³⁵ Nesse caso, temos que a palavra “hermenêutica” tem sua origem, simultaneamente, no verbo grego *hermeneuein* e no substantivo grego *hermeneia*, que são traduzidos comumente como “interpretação”; ou seja, tornar algo compreensível ou conduzir algo à compreensão. FERNANDES. *Ibid.* p. 158.

dispositivos de caráter político, programático, ideológico, demandando métodos de interpretação diversos³⁶”.

Porquanto a ciência da hermenêutica relacione *métodos* a serem utilizados para a interpretação, o constitucionalismo moderno elenca *princípios* que devem ser observados na interpretação. Se a aplicação de um método redundar numa interpretação que fira um princípio informador da interpretação constitucional, este método será inválido para tal fim. Numa expressão lógico-matemática teríamos:

$$A \wedge B \rightarrow A$$

$$M1 \models X \wedge X \subset \{P\} \rightarrow M1$$

$$M1 \models X \wedge X \not\subset \{P\} \rightarrow \emptyset$$

Onde³⁷:

M1 = Método de Interpretação utilizado

X = Interpretação obtida

P = Princípios que informam a interpretação constitucional

Nota-se claramente pela expressão acima delineada que os princípios constitucionais funcionam como quesitos lógico-validadores dos métodos interpretativos, realçando a supremacia inerente aos princípios, retirando-os do plano puramente programático através da atribuição de carga normativa impeditiva de validade.

Somente com a apreensão do real alcance da norma constitucional, é possível estabelecer a abrangência de norma infraconstitucional.

Podem ser citados como principais princípios a serem observados na interpretação constitucional:

3.2. Princípio da unidade da constituição:

A constituição deve ser entendida como um texto uno e harmônico, sendo afastadas interpretações que levem a antinomias entre regras constitucionais. Havendo conflito

³⁶ NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 434.

³⁷ Leia-se:

Se A é verdadeiro e B é verdadeiro, então A é verdadeiro.

Se M1 semanticamente acarreta X e X está contido no conjunto P, então M1 é **verdadeiro**.

Se M1 semanticamente acarreta X e X **não** está contido no conjunto P, então M1 é **falso**.

aparente entre normas constitucionais originárias, o intérprete deve compatibilizá-las, de modo a manter o texto constitucional íntegro.

Em decorrência deste princípio temos que (i) todas as normas contidas numa Constituição formal têm a mesma dignidade, (ii) não existem normas constitucionais originárias inconstitucionais e (iii) não existem antinomias verdadeiras entre os dispositivos constitucionais.

3.3 Princípio do efeito integrador

A interpretação das normas constitucionais deve fortalecer a integração política e social. Segundo CANOTILHO, esse princípio busca retirar dos conflitos soluções que conduzam à integração entre os Poderes do Estado e entre este e a sociedade. Das interpretações possíveis, o intérprete deve escolher aquela que solidifique valores fundamentais do Estado de Direito, como a autonomia política, administrativa e financeira dos Entes Políticos que compõem a União.

3.4 Princípio da máxima efetividade

O neoconstitucionalismo prima pela concretização no mundo fenomênico das normas constitucionais de modo que o aplicador da Constituição deve buscar atribuir para cada dispositivo constitucional a máxima efetividade possível. Se num primeiro momento esse princípio estava ligado à busca de eficácia para as normas programáticas, atualmente esse princípio sobrelevou seu valor, devendo ser buscado em toda realização de normas constitucionais.

3.5 Princípio da justeza, da conformidade, da exatidão ou correção funcional

O intérprete da Constituição não pode chegar a uma conclusão que subverte, perturbe ou embarace de qualquer modo o sistema organizatório-funcional constitucionalmente estabelecido, como a separação dos Poderes, garantia de um Estado de Direito.

3.6 Princípio da harmonização

É uma decorrência lógica do princípio da unidade constitucional, devendo o interprete conciliar os bens jurídicos constitucionalizados, de modo a não aniquilar um benefício da aplicação de outro.

3.7 Princípio da força normativa da constituição

De acordo com Canotilho, “na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da Constituição (normativa), contribuem para uma eficácia ótima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a ‘atualização’ normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência³⁸”.

3.8 Princípio da Interpretação conforme a constituição

No caso de normas polissêmicas ou plurissignificativas, deve-se dar preferência à interpretação que lhe compatibilize o sentido com a constituição. A regra a ser perseguida é a conservação da validade das leis, ou seja, uma lei não deve ser declarada inconstitucional se houver ao menos uma interpretação de seu conteúdo que esteja em conformidade com a Constituição.

Decerto que esse princípio não pode levar o exegeta a extremos, onde atribuiria um sentido contrário ao texto normativo interpretado com o fito de adequá-lo à Constituição.

³⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1226.

3.9 Mutação constitucional: alteração da constituição pela via interpretativa

Como as constituições modernas adotaram, em sua grande maioria, a forma rígida e escrita, seu texto tende a ser relativamente mais estável que as demais normas jurídicas, dado o processo mais dificultoso previsto pelo poder constituinte originário para as alterações no próprio texto constitucional. Se de um lado a rigidez constitucional garante a supremacia da constituição em face de todo o ordenamento jurídico, por outro lado não pode ser de tal monta que a impeça de acompanhar as evoluções políticas e sociais.

Nesse contexto evolutivo, o texto constitucional pode sofrer dois tipos de alteração: a) *formal*, onde ocorre a reforma do texto da constituição através dos mecanismos estabelecidos pelo próprio Poder Constituinte originário; b) *informal*, onde o que se altera não é o texto constitucional, mas seu sentido, sua interpretação, ocorrendo, destarte, alteração do sentido da norma constitucional sem alteração de seu texto. A esse fenômeno a doutrina chama de *mutação constitucional*.

BARROSO afirma que “... a mutação constitucional consiste em uma alteração do significado de determinada norma da Constituição, sem observância do mecanismo constitucionalmente previsto para as emendas e, além disso, sem que tenha havido qualquer modificação de seu texto. Esse novo sentido ou alcance do mandamento constitucional pode decorrer de uma mudança na realidade fática ou de uma nova percepção do Direito, uma releitura do que deve ser considerado ético ou justo³⁹”, no entanto, adverte o jurista e Ministro da Suprema Corte brasileira que “para que seja legítima, a mutação precisa ter lastro democrático, isto é, deve corresponder a uma demanda social efetiva por parte da coletividade, estando respaldada, portanto, pela soberania popular”⁴⁰.

A mutação pode ser entendida como a ponte que liga o mundo do direito (dever ser) com a realidade fática (ser).

Tanto a leitura originária de determinado dispositivo constitucional, quanto a alteração informal da Constituição através da mutação constitucional sem alteração de texto efetuadas pelos órgãos estatais encarregadas de interpretar a Constituição, devem obedecer os princípios que regem a hermenêutica constitucional, sob pena de, a pretexto de interpretar, subverter seu significado, deturpando a estrutura constitucional.

³⁹ BARROSO, Luis Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 2ª ed. Saraiva, 2010.p. 149.

⁴⁰ BARROSO. Ibid. p. 151.

Tais princípios servem assim, por um lado, para orientar a compreensão do alcance e do sentido do texto constitucional pelo exegeta e, por outro lado, para proteger o próprio texto Constitucional de casuísmos ou visões pessoais dissociadas da principiologia constitucional.

Na doutrina portuguesa, MIRANDA utiliza a expressão *vicissitudes constitucionais* para designar a necessidade de alteração do texto maior, dividindo-as em expressas e tácitas. Na categoria das vicissitudes constitucionais tácitas, aloca o costume constitucional, a revisão indireta e a interpretação evolutiva. CANOTILHO, por sua vez, utiliza a expressão *transição constitucional* como sendo a “revisão informal do compromisso político formalmente plasmado na Constituição sem alteração do texto constitucional. Em termos incisivos: muda o sentido sem mudar o texto⁴¹”.

A reforma informal da constituição encontra seus limites republicanos nos sentidos possíveis das palavras utilizadas na norma interpretada e na observância dos princípios da hermenêutica constitucional, sob pena de, a pretexto de se “atualizar” o sentido de uma norma, usurpar a competência exclusiva do poder constituinte derivado de reformar formalmente o texto constitucional.

⁴¹ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1228.

4 – MÉTODOS DA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

4.1 A lição de CANOTILHO

A CRP, de 1976, e a CRB, de 1988, atualmente em vigor, foram profundamente influenciadas pela doutrina do jurista português CANOTILHO, de modo que se mostra pertinente expor sua doutrina em relação aos métodos de interpretação das normas constitucionais.

A metodologia jurídica tradicionalmente distinguia entre normas e princípios, relegando a estes um aspecto abstrato, universal, divino e por isso, talvez, inalcançável. O constitucionalismo moderno traz os princípios para dentro do conceito de normas criando o superconceito de *normas jurídicas*: regras e princípios, atribuindo a ambos, portanto, normatividade para sua realização.

A CRP diz textualmente em seus artigos 3º, 3 e 277º, 1, que somente são inconstitucionais as normas que infrinjam as normas e princípios consignados na Constituição. Se ambos agora são normas jurídicas, surge o problema de identificar quais normas são regras e quais normas são princípios, haja vista que a correta identificação acarretará o controle de constitucionalidade com base na bipolaridade das regras ou na ponderação inerente à aplicação dos princípios.

Buscou-se a distinção entre regras e princípios através da natureza quantitativa (*tese fraca*) e qualitativa (*tese forte*) de suas incidências.

Para a *tese fraca*, dependendo da quantidade de pessoas sujeitas à determinada norma estaríamos diante de um princípio, tal como: todos são iguais perante a lei. Por outro lado, se o comando fosse aplicável a número restrito de pessoas, tratar-se-ia de regra. A tese foi logo refutada pois os princípios são diferentes das regras não pelo número de pessoas atingidas, mas principalmente porque não trazem embutido uma consequência jurídica pelo descumprimento, estando muito mais voltados a vetores de interpretação de um ordenamento jurídico.

Já para a *tese forte*, a diferenciação estaria muito mais ligada à forma de aplicação das regras e dos princípios. Enquanto as regras são aplicadas na base da bipolaridade - ou a situação se subsume ou não à regra, os princípios são aplicados na base da ponderação, aplicando a determinadas situações um ou vários princípios em variados graus de concretude.

CANOTILHO sugere alguns critérios para identificá-los: princípios apresentam grau de abstração mais elevado, enquanto regras possuem em grau de determinabilidade maior, sendo diretamente aplicadas; os princípios possuem um caráter de fundamentalidade, de estruturação do sistema, ligados normalmente à ideia de direito e de justiça, enquanto que regras podem apresentar sentido puramente funcional e, por fim, os princípios são os próprios fundamentos das regras.

4.2 Método jurídico

Preconiza esse método que a Constituição é uma lei e como tal deve ser interpretada com os métodos tradicionais de hermenêutica. Para esse método há grande relevância na literalidade do texto a ser interpretado, devendo o intérprete abster-se de inovar ou contrariar o texto, bem mesmo por isso também é conhecido como método hermenêutico clássico.

Assim, “o sentido das normas constitucionais é absorvido pela utilização dos elementos clássicos de exegese: (a) filológico (literal, gramatical, textual); (b) lógico (sistemático); (c) histórico (análise do contexto em que se desenrolaram os trabalhos do constituinte e dos registros dos debates então travados); (d) teleológico (perquirição da finalidade da norma); (e) genético (investigação das origens dos conceitos empregados no texto constitucional); (f) popular (participação das massas, partidos políticos, sindicatos através de referendos, veto popular etc); (g) doutrinário e (h) evolutivo (mutação constitucional)”⁴².

4.3 Método tópico-problemático

Preconiza que a constituição é um sistema aberto, posto que dado o alto grau de abstração de suas normas, não há subsunção dos fatos concretos às normas constitucionais e estas não alcançam a totalidade da realidade social. Assim, busca-se atribuir um caráter prático à constituição, adaptando as normas constitucionais ao problema posto.

À evidência que a utilização de tal método acarreta casuísmos e menos vale a constituição.

⁴² PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo, *Direito Constitucional Descomplicado*, 16ª ed. São Paulo: Editora Forense, 2017. p. 66.

4.4 Método hermenêutico-concretizador

Esse método entende que todo intérprete traz consigo pré-conceitos que influenciarão na interpretação do texto constitucional. Diante dessa realidade, o intérprete não pode se contentar com uma única leitura, deve comparar a conclusão obtida pela leitura do texto com a realidade social. Através desta síntese, deve novamente adentrar no subjetivismo, revendo, ampliando, adaptando sua pré-compreensão à realidade observada e assim sucessivamente, num círculo hermenêutico, até obter a solução mais harmoniosa ao problema enfrentado. Além de reconhecer a supremacia da norma em relação ao problema, o método prevê a utilização do elemento subjetivo, objetivo e mediador (círculo hermenêutico).

4.5 Método científico-espiritual

Pode ser tido como a antítese do método hermenêutico clássico, uma vez que o sentido literal do texto constitucional não releva, aqui, grande importância quando comparado com o conjunto de valores que serviram de supedâneo à sua formulação. Busca a realidade social que se renova dinamicamente.

4.6 Método normativo estruturante

O texto normativo traduz-se numa parcela pequena e imperfeita do contexto social em que se insere, portanto não há exata identidade entre a norma jurídica e o texto normativo. Para a concretização da norma constitucional não bastará a atuação do legislador, mas também do judiciário e da atividade administrativa num sistema normativo estruturante.

4.7 Método da interpretação comparativa

Reconhecendo que não há experiência humana autorreferenciada em uma única sociedade, esse método busca a comparação de vários ordenamentos jurídicos, buscando entender como os fenômenos sociais foram traduzidos e tratados pelos diferentes sistemas jurídicos.

5 – CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

5.1 Princípios norteadores do controle de constitucionalidade

Visto em linhas gerais a origem e o estado atual do constitucionalismo, bem como as classificações das constituições, os princípios que regem sua interpretação e os métodos hermenêuticos para tanto utilizados, cumpre verificar como se opera o controle de conformidade da legislação infraconstitucional às regras e princípios constitucionais.

Como visto, o constitucionalismo moderno erigiu a utilização de constituições escritas e rígidas, que redundam numa supremacia formal das normas constitucionais sobre todas as demais normas do ordenamento jurídico. Vale dizer, a produção legislativa pelo poder constituído deve obedecer aos ditames formais e materiais contidos na constituição sob pena de ter sua validade negada⁴³.

Num sistema jurídico onde a constituição é escrita e rígida, o processo legislativo previsto pelo poder constituinte originário para a alteração do texto constitucional é diferente e mais dificultoso que aquele previsto para a produção de leis infraconstitucionais. Ora, uma lei produzida num processo legislativo menos dificultoso não tem o condão de alterar uma norma produzida num processo mais dificultoso: essa é a ideia subjacente à supremacia da constituição rígida frente às normas infraconstitucionais.

Num sistema que adote uma constituição flexível e, bem mesmo por isso, não exista diferença no processo de produção de normas constitucionais e infraconstitucionais, qualquer norma produzida pelo Parlamento que seja contrária à norma anterior, a derroga ou revoga, ainda que material e formalmente constitucionais. O Parlamento, como no caso da Inglaterra, é poder legislativo e constituinte ao mesmo tempo, isso porque há uma sobrelevação da dignidade do Parlamento, haja vista a impossibilidade de se perquirir perante os tribunais acerca da constitucionalidade das normas por ele emanadas. Nos países que adotam constituições flexíveis há supremacia do Parlamento e não da Constituição.

Ensina o Professor e Ministro da Suprema Corte brasileira, Gilmar Mendes que “a rigidez ou flexibilidade da Constituição é apurada segundo o critério do grau de formalidade do procedimento requerido para a mudança da Lei Maior. A estabilidade das normas

⁴³ O sistema norte-americano de controle de constitucionalidade propugna pela natureza declaratória da inconstitucionalidade da lei, produzindo efeitos *ex tunc*. Já o sistema austríaco, defendido por Kelsen, vê na declaração de inconstitucionalidade de uma norma a natureza constitutiva, operando-se efeitos *ex nunc*. O sistema norte-americano é predominante no Brasil e em Portugal, embora, atualmente, como se verá, haja mitigação de sua aplicação.

constitucionais, em uma Constituição rígida, é garantida pela exigência de procedimento especial, solene, dificultoso, exigente de maiorias parlamentares elevadas, para que se vejam alteradas pelo poder constituinte de reforma. Em oposição, as constituições flexíveis permitem a sua reconfiguração por meio de um procedimento indiferenciado do processo legislativo comum. Não se cobra, na Constituição flexível, uma supermaioria para que o Texto seja modificado. A rigidez é atributo que se liga muito proximamente ao princípio da supremacia da Constituição. A supremacia fixa o status hierárquico máximo da Constituição no conjunto das normas do ordenamento jurídico. Essa superioridade se expressa na impossibilidade de o legislador ordinário modificar a Constituição, dispendo em sentido divergente do que o constituinte estatuiu. Se a Constituição pode sofrer transformações pela mesma maneira como se elaboram as demais leis, não se assegura a supremacia da Carta sobre o legislador ordinário. (...) A rigidez, para ser efetiva, requer um sistema de controle de constitucionalidade das leis e atos normativos, como garantia eficaz da suprallegalidade das normas constitucionais”⁴⁴.

Disso redundam a conclusão de que somente em sistemas jurídicos que adotem constituição escrita e rígida pode-se perquirir acerca da inconstitucionalidade de legislações infraconstitucionais⁴⁵.

O controle de constitucionalidade é o corolário do Estado Democrático de Direito, privilegia a um só tempo a vontade popular manifestada pelo poder constituinte e a separação dos poderes do Estado, haja vista que um órgão estatal diferente daquele que produziu a lei verificará sua compatibilidade com a constituição, de modo que a própria Constituição deve estruturar a forma pela qual ocorrerá o controle de constitucionalidade.

Assim como a rigidez do texto constitucional é pressuposto para o controle de constitucionalidade, a existência deste controle é pressuposto para a existência da rigidez, haja vista que se não houver a análise de validade das leis por um órgão estatal, qualquer lei poderá alterar a constituição.

Constituem-se, portanto, como princípios norteadores do controle de constitucionalidade a (1) supremacia da constituição, (2) rigidez constitucional, (3)

⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, Curso de Direito Constitucional, 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 72

⁴⁵ Para o doutrinador e Ministro do Supremo Tribunal Federal, Alexandre de Moraes, há, ainda outra possibilidade de classificação das Constituições como *superrígidas*, à exemplo da Constituição da República Portuguesa, uma vez que em regra poderá ser alterada por um processo legislativo diferenciado previsto no art. 284º, 2, mas, excepcionalmente, em alguns pontos, é imutável, conforme relação contida no art. 288º da mesma Lei Maior. MORAES, Alexandre, *Direito Constitucional*, 33ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 30.

constitucionalidade absoluta das normas constitucionais originárias⁴⁶ e (4) a presunção de constitucionalidade das normas infraconstitucionais.

5.2 Lei inconstitucional: nulidade x anulabilidade

Reconhecida pelo órgão estatal a inconstitucionalidade de determinada lei deve-se identificar o alcance desta decretação, ou seja, o reconhecimento da inconstitucionalidade retroage seus efeitos até o momento em que a norma foi inserida no ordenamento jurídico, atribuindo natureza declaratória à decisão e, por conseguinte, reconhecendo a invalidade da norma e sua ineficácia para produzir qualquer efeito, ou, por outro lado, o reconhecimento da inconstitucionalidade tem natureza constitutiva, operando efeitos *ex nunc*, preservando-se a eficácia da norma frente as relações jurídicas por ela suportadas até esta decretação.

O sistema de controle de constitucionalidade norte americano, inaugurado com o caso *Marbury vs Madison*, introduziu a teoria da nulidade da lei inconstitucional, negando validade *ab initio* à norma que nasce em contrariedade à Constituição. Se no momento de introdução desta norma no ordenamento jurídico já afrontava a constituição, dada a Supremacia da Constituição, esta norma jamais teve validade e, conseqüentemente jamais teve eficácia, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.

Já o sistema austríaco, defendido por Kelsen, adota a teoria da anulabilidade da lei inconstitucional, reconhecendo a validade da lei até a decretação de sua inconstitucionalidade, que teria, então, efeitos constitutivos e prospectivos, mantendo-se os efeitos jurídicos da lei enquanto válida.

Como sói acontecer no desenvolvimento dos institutos jurídicos, a aplicação de ambos sistemas mostrou que a definição *a priori* dos efeitos da decretação de inconstitucionalidade não pode ser estanque.

Para os países que adotam o sistema norte-americano, rapidamente percebeu-se que algumas situações jurídicas construídas sob a égide da lei futuramente declarada inconstitucional deveriam ser mantidas e preservadas, sob pena de ruína do próprio sistema, tal como as situações que envolviam o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada embasados na lei inconstitucional. O próprio EUA no julgamento do caso *Likletter*

⁴⁶ A antinomia entre regras e princípios constitucionais originários são aparentes, vale dizer, resolvem-se pela aplicação dos princípios integradores da constituição que buscam harmonizar as normas constitucionais como um todo, não se aplicando, dessarte, o controle de constitucionalidade.

vs Walker relativizou a teoria da nulidade, afirmando que a decretação de inconstitucionalidade da lei que admitia certa obtenção de provas não poderia retroagir para invalidar decisões pretéritas prolatadas com base nessa lei.

A flexibilização do sistema de nulidade absoluta da norma inconstitucional inaugura o que ficou conhecido como *modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade*.

5.3 Inconstitucionalidade por ação ou por omissão

A inconstitucionalidade pode ocorrer por ato omissivo ou comissivo.

A violação da constituição por ato omissivo ocorre pelo silêncio legislativo, quando o legislador infraconstitucional nega vigência a dispositivo constitucional de eficácia limitada, que depende de regulamentação para alcançá-la. A omissão pode se dar pela ausência completa de norma reguladora ou quando a regulamentação não alcança o conteúdo completo da norma constitucional.

É de se ressaltar que a CRP, mostrando sua vanguarda, é dos poucos textos constitucionais que garantem expressamente o controle de inconstitucionalidade por omissão, conforme seu artigo 283º, chegando ao ponto de erigir tal controle por omissão, através do artigo 288º, alínea “I”, como cláusula pétrea, inatingível pela revisão constitucional.

Já na inconstitucionalidade por ato comissivo, há uma incompatibilidade vertical entre atos inferiores e a Constituição. Essa inconstitucionalidade pode ser (i) *formal*, (ii) *material* ou, conforme hodierna doutrina brasileira, (iii) *por vício de decoro parlamentar*.

5.3.1 Inconstitucionalidade formal

Ocorre quando há incompatibilidade entre os ditames constitucionais que regem o processo de elaboração da lei e o efetivo processo experimentado, independentemente do conteúdo da norma.

A incompatibilidade formal *orgânica* ocorre quando há inobservância da competência legislativa atribuída pela Constituição a determinado Ente Político. A incompatibilidade formal também pode ser *subjetiva*, quando há vício de competência na fase inaugural do processo legislativo: a proposta de lei foi apresentada por quem era incompetente. Já a

objetiva ocorre nas fases posteriores à fase inicial, quando há descumprimento dos processos legislativos previstos para aprovação da lei.

CANOTILHO apresenta ainda a ideia de inconstitucionalidade formal por violação de pressupostos objetivos do ato normativo citando como exemplo o art. 229º, 2 da CRP que exige audiência obrigatória, pelos órgãos de soberania, dos órgãos do governo regional, quanto a questões relativas às regiões autônomas, sob pena de faltar um pressuposto para o exercício da competência e, assim, caracterizar-se irregularidade do ato.

Transpondo os ensinamentos do mestre lusitano para o direito brasileiro, verificar-se-ia a violação de pressupostos objetivos do ato normativo na edição de medidas provisórias pelo Chefe do Poder Executivo sem a observância dos requisitos constitucionais de necessidade e urgência.

Por se tratar de vício no procedimento, que traz a ideia de encaminhamento, esse vício é conhecido como *inconstitucionalidade nomodinâmica*.

5.3.2 Inconstitucionalidade material

Se o teor substantivo da norma agride regra ou princípio constitucional, ainda que observados todos os pressupostos objetivos para sua edição, haverá inconstitucionalidade do ato normativo.

Por se tratar de vício no conteúdo e não no procedimento de elaboração do ato esse vício é conhecido como *inconstitucionalidade nomoestática*.

5.3.3 Inconstitucionalidade por vício de decoro parlamentar

A novel doutrina brasileira vem, ainda que incipientemente, criando a figura da inconstitucionalidade por vício no decoro parlamentar.

A política brasileira foi recentemente assolada por inúmeros escândalos de corrupção e compra de votos de parlamentares para aprovação de legislações que interessavam ao grupo político então dominante⁴⁷.

⁴⁷ No julgamento da AP 470 (conhecida como “mensalão”), ficou demonstrado o esquema de corrupção para compra de apoio político. “Houve, efetivamente, a distribuição de milhões de reais a parlamentares que compuseram a base aliada do governo, distribuição essa executada mais direta e pessoalmente por Delúbio Soares, Marcos Valério e Simone Vasconcelos, como nós vimos nas últimas sessões de julgamento”, disse o ministro-relator. Para a Ministra Rosa Weber, “‘houve, sem dúvida, um conluio’ para a compra de apoio de deputados federais — não todos — para as votações a favor do governo na Câmara dos Deputados. O dinheiro, prossegue a ministra, veio de recursos, pelo menos em parte, públicos. Ela ressaltou que os parlamentares

A prática teria vilipendiado a formação da vontade no procedimento legislativo, retirando do processo de produção legislativa princípios basilares de um Estado Democrático de Direito ao macular a essência do voto e a soberania popular. Ora, se os princípios constitucionais foram afastados, decerto que a legislação gerada na ausência dos princípios constitucionais norteadores seria eivada de inconstitucionalidade⁴⁸.

5.4 Declaração parcial de nulidade sem redução de texto e interpretação conforme a constituição.

Devido ao princípio da presunção da constitucionalidade das normas infraconstitucionais a doutrina construiu a *teoria da divisibilidade da lei*, o que significa que o controle de constitucionalidade deve ocorrer somente quanto à parte viciada da norma, não devendo se estender para todo seu conteúdo. O controle deve ocorrer sobre determinado artigo, ou parágrafo, inciso, alínea, item ou até mesmo somente sobre uma determinada palavra constante no texto analisado.

À evidência que em certos vícios, tal como na inconstitucionalidade nomodinâmica subjetiva por vício de iniciativa, a decretação deve atingir toda a norma viciada; mas a regra a ser perseguida é salvar as partes constitucionais do ato controlado, surgindo para tanto duas técnicas de especial importância: a *declaração de nulidade parcial sem redução de texto* e a *interpretação conforme a constituição*.

receberam dinheiro ilicitamente, ‘caso contrário o pagamento não teria ocorrido pela forma como foi feito, sempre às escondidas, mediante a utilização de terceiros e o recebimento de vultosos valores em espécie, inclusive malas em quartos de hotel’”. E continua: “‘aos meus olhos, ficou evidente que o Partido dos Trabalhadores costumava alcançar dinheiro a outros partidos, entregando-o a parlamentares ou membros da organização partidária’, considerou a Ministra. Tal prática, conforme ela, ocorria para a obtenção de apoio político no Parlamento. ‘Disso, resulta a verossimilhança na descrição dos fatos pela denúncia. Foi criado um esquema para pagar deputados federais em troca de seus votos na Câmara Federal e os valores eram expressivos. Esses recursos tinham origem em peculato, em gestão fraudulenta do Banco Rural, em empréstimos simulados, foi o que se concluiu por este Plenário, ainda que por maioria’, completou a Min. Rosa Weber”. Notícias STF de 03 e 04.10.2012. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=220190&caixaBusca=N>.

Ainda nesse sentido, a mídia divulgou recentemente termos do acordo de delação premiada do ex-Ministro da Fazenda do Governo Lula e ex-Ministro Chefe da Casa Civil do Governo de Dilma Rousseff, Antonio Palocci, onde afirma ter ocorrido a venda à iniciativa privada de 900 medidas provisórias através do esquema de compra de votos parlamentares. Disponível em <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2018/10/01/das-mil-mps-editadas-pelo-pt-pelo-menos-900-tiveram-propina-diz-palocci.htm>.

⁴⁸ A questão foi apresentada ao STF através das ADI de nº 4.887 e 4.889, onde se questiona a validade da reforma previdenciária perpetrada pela EC nº 41/2003 e EC nº 47/2005, onde foi alegado que a aprovação de tais emendas se deu através da compra de votos parlamentares. A Corte Suprema ainda não se manifestou sobre o importante tema.

A técnica de *declaração parcial de nulidade sem redução de texto* ocorre nos casos em que a redação utilizada pelo legislador não permite a declaração direta de inconstitucionalidade, ocorrendo, na maioria das vezes, no caso de remissões legislativas a outro texto legal, onde somente parte da remissão é inconstitucional, ou quando a norma abrange um grupo de pessoas e situações, sendo que para determinada parte do grupo ou da situação a aplicação é inconstitucional.

Já a técnica da *interpretação conforme a constituição* visa fixar uma interpretação constitucionalmente aceita para o dispositivo analisado, excluindo-se as interpretações que não se compatibilizam com a Constituição. A Corte Constitucional atua como legislador negativo, retirando somente a interpretação que conduziria à inconstitucionalidade, permanecendo íntegro o texto da norma. Ou seja, adotada a interpretação da Suprema Corte, a norma é inteiramente constitucional.

A consequência prática da adoção destas técnicas de controle de constitucionalidade, no que concerne ao presente estudo, é que sua aplicação no controle difuso de constitucionalidade não gera atribuição de efeitos *erga omnes* por resolução do Senado Federal, haja vista a inexistência de norma propriamente dita a ser suspensa, o que conforme se verá, serviu de subsídio, embora não único, para que os Ministros da Suprema Corte Gilmar Mendes e Eros Grau defendessem a *mutação constitucional* do art. 52, X da Constituição brasileira⁴⁹.

5.5 Inconstitucionalidade Direta e Indireta

A inconstitucionalidade direta ocorre para aqueles atos normativos que retiram sua presunção de validade diretamente da Constituição. Ou seja, ocorre no confronto entre espécie normativa primária integrante do processo legislativo e a Constituição.

Para aqueles atos normativos secundários, que buscam regulamentar uma espécie normativa primária, a inconstitucionalidade será indireta, haja vista que sua fonte de validade não é a Constituição, mas a lei que pretende regulamentar. Para a Suprema Corte brasileira

⁴⁹ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

...

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

essa inconstitucionalidade indireta ou reflexa é caso de mera *ilegalidade* da norma secundária, não sendo, por isso, objeto de controle de constitucionalidade.

Referida classificação não é, no entanto, plenamente observada no controle de constitucionalidade português, eis que “a primeira ideia a reter é a de que, no direito constitucional português vigente, objecto de fiscalização judicial são apenas as normas, mas todas as normas, independentemente da sua natureza, da sua forma, da sua fonte e da sua hierarquia. Diversamente de outros sistemas jurídicos, onde a fiscalização da constitucionalidade tem apenas por objecto as leis ou actos equiparáveis (actos normativos primários), o controlo de normas é, entre nós, extensivo a todos os actos jurídico-normativos vigentes na ordem jurídica portuguesa. Abrange, portanto, os chamados actos normativos secundários e terciários, como regulamentos e despachos normativos”⁵⁰.

A inconstitucionalidade indireta no direito português se restringe, portanto, aos atos administrativos sem conteúdo normativo e às decisões jurisdicionais.

5.6 Sistemas de Controle de Constitucionalidade

O constitucionalismo moderno solidificou dois sistemas de controle de constitucionalidade, dependendo do órgão estatal encarregado pela constituição para tal mister estar também incumbido da jurisdição ordinária

Quando o controle da jurisdição-constitucional é efetuado pelos mesmo órgãos encarregados da jurisdição-ordinária, temos, no ensinamento de CANOTILHO, o *modelo unitário*. O mestre lusitano informa que não há nos países que adotam este modelo uma separação entre a jurisdição ordinária e constitucional⁵¹. A par de a constituição outorgar competência a todos os órgãos integrantes do Poder Judiciário (juízes e tribunais) para declarar a inconstitucionalidade das leis em casos concretos, o controle unitário ocorre quando há um órgão específico, dentro da organização jurisdicional, incumbido da competência exclusiva do controle abstrato das leis, normalmente conhecido como Suprema Corte, como nos casos brasileiro e norte-americano.

D’outro lado, quando há uma separação entre o órgão encarregado da jurisdição-constitucional daqueles encarregados da jurisdição-ordinária, estamos diante do *modelo de*

⁵⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 932.

⁵¹ CANOTILHO. *Ibid.* p. 896.

separação onde a “justiça constitucional é , sob o ponto de vista organizativo, confiada a um Tribunal especificamente competente para as «questões constitucionais» e institucionalmente separado dos outros tribunais”⁵², tal como ocorre em Portugal e em grande número de Estados, sendo este órgão normalmente designado como Tribunal Constitucional.

5.7 Modelos de Controle de Constitucionalidade

O Estado de Direito firmou dois modelos distintos de controle de constitucionalidade.

O *controle difuso* inicialmente aplicado nos Estado Unidos da América quando o *Chief Justice* John Marshall, no caso Marbury x Madison, decidiu que o Poder Judiciário poderia deixar de aplicar aos casos concretos a ele submetidos as leis que entendesse inconstitucionais. A competência, nesse modelo, é distribuída por todos os juízes e tribunais integrantes do Poder Judiciário e será exercida sobre os casos concretos postos à apreciação judicial.

Já o *controle concentrado* foi criado por inspiração do jurista austríaco Hans Kelsen, que entendia que a competência para analisar a constitucionalidade de leis, por ser função especial, não deveria ser atribuída a todos os juízes e tribunais conjuntamente com sua competência jurisdicional devendo, antes, ser atribuída a somente um órgão jurisdicional, podendo ter competência jurisdicional além de controlar a constitucionalidade. Ademais, não deveria ser analisada em casos concretos, mas sua compatibilidade com a Constituição deveria ocorrer de forma abstrata. Sua principal diferença em relação ao controle difuso é o efeito *erga omnes* atribuído à declaração de inconstitucionalidade de lei prolatada em sede de controle concentrado.

Ambos modelos de controle podem, e normalmente coexistem, num mesmo sistema jurídico, como é o caso de Portugal que adota o controle difuso de constitucionalidade nos artigos 204º, 277º e 280º da CRP e o controle concentrado nos artigos 280º e 281º da mesma Carta Maior.

⁵² CANOTILHO. Ibid. p. 896.

5.8 Vias de Ação

As vias por meio das quais será exercido o controle de constitucionalidade guardam intrínseca conexão com o modelo de controle de constituição adotado pelo Estado.

Se o modelo adotado é de *controle difuso*, a via para se atingir tal controle é a *incidental*, ou seja, é aquela que se dá diante de um caso concreto posto à análise jurisdicional. A parte, porém, não busca imediatamente a declaração da inconstitucionalidade de uma lei. O impetrante da ação busca a satisfação de um direito subjetivo, mas para que o possa atingir, deve primeiro arguir a inconstitucionalidade de determinada lei conexa ao caso. O objeto do pedido da ação na via incidental não é a inconstitucionalidade da lei, é a satisfação de seu direito, que, para ser alcançado, deverá o juiz primeiramente declarar incidentalmente a inconstitucionalidade da lei posta. Daí que a legitimidade para propugnar pela inconstitucionalidade incidental de normas é a mais ampla possível: qualquer parte que busque jurisdição, manejando qualquer ação, tem legitimidade para arguir a inconstitucionalidade incidental.

Já no modelo de *controle concentrado*, a via para o atingir é a *principal*, realizada mediante ação especialmente prevista para tal fim. O objeto imediato desta ação especial é a própria verificação da compatibilidade da lei com a Constituição, sendo seu objeto mediato a busca da manutenção da integridade do ordenamento jurídico e a supremacia constitucional. Não há a busca da satisfação de direito subjetivo, d'onde também é conhecido como controle abstrato, por não ocorrer a incidência num caso objetivo, concreto. Disso redonda que seu manejo é normalmente limitado a um rol de legitimados constitucionalmente previstos.

5.9 Momento do Controle

Existem, didaticamente, dois momentos distintos em que poderá ocorrer o controle de constitucionalidade.

O *controle preventivo* incide em momento anterior à inserção da norma no ordenamento jurídico, tendo competência para realizá-lo (i) o Poder Legislativo quando o

controle ocorrer durante o processo de produção da lei - na fase de projeto e proposição⁵³, (ii) o Poder Executivo, por veto do Chefe do Poder Executivo⁵⁴ por entender que a norma é inconstitucional ou, ainda, (iii) pelo próprio Poder Judiciário quando da análise de mandado de segurança impetrado por parlamentar para impedir o trâmite de projeto de lei inconstitucional.

Quando já inserta a norma no ordenamento jurídico, temos o *controle repressivo* de constitucionalidade, visando a retirada desta do sistema ou seu afastamento do caso concreto, dependendo da via de ação utilizada⁵⁵.

5.10 Controle Difuso de Constitucionalidade

5.10.1 Origem histórica: Marbury x Madison. EUA. 1803.

O controle difuso de constitucionalidade, realizado pela via incidental em vista de um caso concreto, tem sua origem no direito norte americano. O então presidente dos Estados Unidos, John Adams, foi derrotado na corrida presidencial por Thomas Jefferson. Antes, porém, de deixar o governo, Adams efetuou diversas nomeações de pessoas politicamente a ele ligadas, dentre as quais William Marbury, como juiz de paz.

⁵³ Esse controle preventivo é efetuado através da Comissão de Constituição e Justiça - CCJ, que existe tanto na Câmara dos Deputados como no Senado Federal, emitindo parecer vinculante acerca da constitucionalidade ou não das proposições submetidas à análise do Poder Legislativo. Regimento Interno, arts. 53, III e 101, I e 235.

⁵⁴ Conforme art. 66, §1º da CRB, compete privativamente ao Presidente da República, se considerar o projeto de lei em todo ou em parte inconstitucional ou contrário aos interesses públicos, vetá-lo total ou parcialmente. Quando o veto se fundamentar na inconstitucionalidade do projeto é chamado de *veto jurídico*, configurando-se controle preventivo de constitucionalidade. Quando o veto se assentar na segunda parte do dispositivo, qual seja, contrariedade ao interesse público, denomina-se veto político, fora do âmbito do controle de constitucionalidade.

⁵⁵ Quanto ao **controle repressivo** efetuado pelo **Poder Legislativo**, embora vários doutrinadores citem sua existência quando este Poder susta atos normativos do *Poder Executivo* que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa, o STF entende que o controle de constitucionalidade de atos secundários (regulamentares) se resolve na órbita da *ilegalidade* e não da constitucionalidade, não parecendo, assim, se tratar de *controle repressivo* propriamente dito. Por outro lado, parece haver efetivo controle repressivo quando a Casa Legislativa não efetua a conversão de medida provisória editada pelo Chefe do Poder Executivo em lei, por não atender os pressupostos constitucionais de relevância e urgência, conforme art. 62, §5º da CRB.

Quanto ao **controle repressivo** efetuado pelo **Poder Executivo**, o STF, no julgamento da ADI nº 221-MC/DF, fixou a tese que o chefe do Poder Executivo pode determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos que considerem inconstitucionais até que ocorra definitiva manifestação do Poder Judiciário. Dada a falta de definitividade, novamente não parece se tratar de controle repressivo propriamente dito. D'outro lado, o Poder Executivo efetua controle repressivo propriamente dito quando decreta a intervenção nos Estados para garantir a observância dos princípios constitucionais (art.34, VII da CRB).

Muito embora tenha ocorrido a nomeação de Marbury, sua “comissão” não lhe foi entregue até a data da sucessão presidencial. Jefferson, entendendo não ser conveniente entregar a “comissão” para Marbury, mesmo porque entendia que o ato estava incompleto, nomeou James Madison como seu Secretário de Estado com a incumbência de não entregar a “comissão” de juiz de paz para Madison.

Diante disso, Marbury impetrou *writ of mandamus* perante a Suprema Corte estadunidense contra Madison. Antes de analisar o mérito do mandado de segurança, o *Chief Justice* John Marshall, teve que enfrentar questão prejudicial envolvendo a constitucionalidade da lei (*Justice Act*, de 1789) que atribuía competência à Suprema Corte para analisar o *mandamus*, sendo que a Constituição não atribuía tal competência à Corte Suprema. O juiz Marshall, em 1803, acabou por decidir que lei posterior não revoga e nem altera a Constituição, sendo, antes, nula se incompatível com esta.

O poder de os juízes controlarem a constitucionalidade de leis frente ao caso concreto nasceu de construção jurisprudencial, não estando prevista diretamente na Constituição norte-americana, tendo-se rapidamente se espalhado pelos demais ordenamentos jurídicos.

5.10.2 O controle difuso, concreto, incidental ou por via de exceção.

Mantendo sua raiz histórica, o controle difuso de constitucionalidade é exercido num processo *inter partes*, buscando dirimir uma controvérsia jurídica em defesa do direito subjetivo de uma das partes. É, portanto, uma prejudicial de mérito, o que significa dizer que a questão principal (direito subjetivo e infraconstitucional) somente poderá ser analisada após a apreciação da questão prejudicial (constitucionalidade da lei aplicável ao caso concreto).

Decorre daí que pode ocorrer em qualquer tipo de lide e ser suscitado por qualquer das partes, inclusive ser analisada de ofício pelo juiz, consagrando-se pela via de exceção ou incidentalmente ao mérito.

Esse controle é chamado de *difuso* pois pode ser exercido por qualquer órgão do Poder Judiciário, juiz ou tribunal. O juiz singular de primeiro grau entendendo pela inconstitucionalidade da lei, afasta sua aplicação do caso concreto. Os tribunais de segundo grau de jurisdição, os tribunais superiores e o próprio STF efetuam o controle de constitucionalidade nos casos concretos submetidos à sua análise.

Esse controle é chamado de *difuso* pois pode ser exercido por qualquer instância judiciária; *concreto* pois somente pode ser suscitado num caso existente e por aquele atingido

pela norma; e *incidental* ou por *via de exceção* pois surge no âmbito de uma discussão infraconstitucional, onde o objeto principal não é a declaração da inconstitucionalidade.

5.10.3 Atuação da Suprema Corte e do Tribunal Constitucional: recurso extraordinário e recurso de constitucionalidade.

Como guardião da Constituição, o TC atua não só na jurisdição concentrada, mas também na difusa como órgão máximo revisor das decisões incidentais de inconstitucionalidade efetuadas pelos órgãos inferiores do Poder Judiciário através de recurso.

No modelo português, o modo pelo qual as decisões proferidas pelos tribunais de jurisdição-ordinária efetuando controle difuso de constitucionalidade, onde o juiz negou a aplicação de uma norma por inconstitucionalidade ou aplicou uma norma cuja constitucionalidade é impugnada são remetidas ao Tribunal Constitucional é o manejo do recurso de constitucionalidade delineado no artigo 280º da CRP.

Alerta CANOTILHO que “o objecto do recurso não é a decisão do tribunal a quo sobre o mérito da «questão» ou do «feito submetido a julgamento», mas apenas o «segmento » da decisão judicial relativo à questão da inconstitucionalidade. Por outras palavras: objecto do recurso não é a decisão judicial em si mesma, mas apenas a parte dessa decisão em que o juiz *a quo* recusou a aplicação de uma norma por motivo de inconstitucionalidade ou aplicou uma norma cuja constitucionalidade foi impugnada”⁵⁶.

No Brasil, o meio idôneo de a parte interessada levar à apreciação do STF controvérsia constitucional suscitada em caso concreto perante os juízos inferiores é o *recurso extraordinário*.

No entanto, e como consequência de uma Constituição prolixa e analítica, a quase totalidade das controvérsias jurisdicionais envolvendo direitos subjetivos esbarram em regras ou princípios constitucionais, o que ocasionou uma enorme quantidade de recursos extraordinários interpostos à Suprema Corte, aumentando consideravelmente o tempo de espera por uma decisão e sobrecarregando a Corte com controvérsias irrelevantes para o âmbito constitucional⁵⁷.

⁵⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 989.

⁵⁷ Dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) indicam que 80 milhões de processos tramitam no Judiciário brasileiro. Potencialmente, cada um deles pode chegar ao Supremo, fato que demonstra a importância de

Para solucionar este problema a EC nº 45/2004 inseriu o §3º ao artigo 102 da CRB exigindo que o apresentante do recurso extraordinário demonstre a *repercussão geral* das questões constitucionais discutidas no caso concreto. Assim, embora o controle seja difuso e incidentalmente suscitado em caso concreto, a Corte somente apreciará a lide somente se houver interesse que transcende às partes na matéria constitucional. Nos dizeres de MENDES, “o aludido instrumento deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva”⁵⁸, no que restou conhecido como *transcendência de motivos do recurso extraordinário*, demonstrando a atual tendência do STF de equiparação dos controles difuso e concentrado de constitucionalidade.

5.10.4 Efeitos normais da decisão em controle difuso e sua aplicação *erga omnes*.

A discussão acerca da constitucionalidade da lei, no controle difuso, ocorre de maneira incidental no processo. Buscam as partes a satisfação de direito subjetivo que não é a declaração da inconstitucionalidade da lei.

Processualmente temos que a sentença é dividida em três partes: relatório, fundamentação e a parte dispositiva. Na fundamentação da sentença o juiz ou tribunal analisará a questão prejudicial do mérito acerca da inconstitucionalidade da lei aplicável ao caso sob exame e, na parte dispositiva da sentença decide sobre o pedido principal da lide. O trânsito em julgado, tradicionalmente, se dá na parte dispositiva da sentença, que estabelece os limites materiais da coisa julgada, de modo que a declaração de inconstitucionalidade, por se encontrar na fundamentação, não é albergada pelo manto da coisa julgada⁵⁹. Vale dizer, o efeito da declaração incidentalmente realizada para fixação do direito principal somente alcança as partes que compuseram a lide.

racionalizar o procedimento e a organização dos trabalhos em todo o país. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=168512>

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCI MENTO, Carlos Valder do. *Tratado de Direito Constitucional*. Vol. 1, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 319 *apud* MASSOM, Nathalia, *Manual de Direito Constitucional*, 4ª ed. Salvador: Editora Lus Podium, 2016. p. 1086.

⁵⁹ “A declaração incidental de inconstitucionalidade não é revestida pela autoridade da coisa julgada material, pois a imutabilidade do conteúdo do pronunciamento jurisdicional contra o qual não é cabível nenhum recurso é objetivamente limitado à questão principal, não sendo alcançada a questão prejudicial consistente na constitucionalidade da norma sujeita ao controle de constitucionalidade concreto, podendo a questão constitucional ser rediscutida em outro processo”. MORAES, Guilherme Penã de, *Curso de Direito*

Dado o efeito *inter partes*, a lei declarada inconstitucional não é retirada do ordenamento jurídico, continuando em vigor para todos os terceiros estranhos à lide, ainda que apresentem situação jurídica semelhante àquela tratada no processo.

FERNANDES é categórico ao afirmar que “os efeitos são, sem dúvida, *ex tunc* e *inter partes*, pois o que se julga é um caso concreto, então será necessário que se produza efeitos retroativos e somente entre as partes envolvidas. Esta é regra⁶⁰”.

Em sintonia, AGRA afirma que “seus efeitos são *ex tunc*, retroagindo até a origem da sentença, ato ou norma inconstitucional, atingindo exclusivamente os componentes do litígio. São beneficiados apenas aqueles que recorreram ao Judiciário para a defesa do seu direito⁶¹”. STRECK, por sua vez, ensina que “no sistema difuso, como qualquer juiz pode declarar a inaplicação de uma norma frente à Constituição, qualquer pessoa poderia pedir a declaração de inconstitucionalidade. Entretanto, o efeito de tal decisão será sempre *inter partes*⁶²”, sendo assim complementado por MASSON: “tendo em vista que o intuito do controle difuso é solucionar uma controvérsia concreta, que coloca em risco direitos subjetivos, sendo a questão de constitucionalidade um mero incidente processual ou mesmo o fundamento do pedido, deve-se reconhecer sua aptidão para produzir decisões cujos efeitos somente serão sentidos pelas partes que naquele processo estejam envolvidas⁶³”.

Caso terceiros que não integraram a lide desejem ver para si atribuídos os efeitos da declaração de inconstitucionalidade deverão ingressar com ação judicial própria.

Esse predicado, de ter efeitos somente *inter partes*, é usualmente apontado como a maior desvantagem do controle difuso, pois gera o nascimento de uma multiplicidade de idênticas lides, sobrecarregando o judiciário e, conseqüentemente, aumentando sua morosidade e, ainda, atentando contra a segurança jurídica ao permitir a existência de decisões contraditórias proferidas pelos diversos juízes e tribunais do Poder Judiciário competentes para efetuar o controle difuso.

O direito, como experiência histórico-cultural humana, evolui, buscando compatibilizar-se com as exigências atuais da sociedade. Não por outro motivo as próprias CRB e CRP preveem mecanismos de atribuição de feitos *erga omnes* às decisões prolatadas pelo STF e pelo TC em controle difuso de constitucionalidade.

Constitucional, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 173 *apud* MASSOM, Nathalia, *Manual de Direito Constitucional*, 4ª ed. Salvador: Editora Ius Podium, 2016, p. 1073.

⁶⁰ FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Salvador: Ius Podium, 2017. p. 1456.

⁶¹ AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 715.

⁶² STRECK, Lenio Luiz, *Jurisdição Constitucional*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 89.

⁶³ MASSOM, Nathalia, *Manual de Direito Constitucional*, 4ª ed. Salvador: Editora Ius Podium, 2016. p. 1080.

A solução constitucional brasileira vislumbrou a *Resolução do Senado Federal* e edição de *Súmula Vinculante*. A par destas previsões constitucionais, a doutrina, com esboço nos ensinamentos do Ministro da Suprema Corte Gilmar Mendes, vislumbra uma *abstrativização do controle difuso*, buscando lhe imprimir imediatos efeitos *erga omnes* independentemente da edição de resolução do Senado Federal ou de Súmula Vinculante.

A solução constitucional portuguesa atribui diretamente ao TC competência para atribuição do referido efeito.

5.10.4.1 Resolução do Senado Federal

O constituinte originário, e já reproduzindo norma constante desde a Constituição de 1934, previu que, declarada definitivamente a inconstitucionalidade da lei pela maioria absoluta do pleno⁶⁴ do STF através do controle difuso, a decisão será informada ao Senado Federal que através de resolução poderá suspender a eficácia da norma declarada inconstitucional, atribuindo efeitos *erga omnes* à decisão da Corte Suprema.

A resolução de suspensão de eficácia é ato de natureza política, e bem mesmo por isso, discricionária, acarretando a análise de oportunidade e conveniência em sua edição. Apesar de pequenas vozes doutrinárias dissonantes, o Senado não está obrigado a suspender a lei, pois isto feriria a separação dos poderes. Nessa linha de entendimento, o Ministro Victor Nunes já decidiu que “o Senado terá seu próprio critério de conveniência e oportunidade para praticar o ato de suspensão. Se uma questão foi aqui decidida por maioria escassa e novos Ministros são nomeados, como há pouco aconteceu, é de todo razoável que o Senado aguarde novo pronunciamento antes de suspender a lei. Mesmo porque não há sanção específica nem prazo certo para o Senado se manifestar⁶⁵”

Se por um lado não há obrigação na suspensão da lei declarada inconstitucional, por outro lado o Senado não poderá estender ou reduzir os efeitos desta declaração, pois somente o judiciário pode fazer o *controle repressivo* de constitucionalidade.

Os efeitos desta suspensão são prospectivos e pode alcançar qualquer lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou distrital.

Nota-se que no controle difuso o STF e o Senado atuam conjuntamente para atribuir efeitos *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade: sem a decisão do STF o Senado

⁶⁴ Art. 97 da CRB. O Plenário do STF é constituído por 11 ministros. Assim, para a declaração de inconstitucionalidade faz-se necessário, no mínimo, o voto de 6 (seis) ministros.

⁶⁵ MS nº 16.512, voto do Ministro Victor Nunes Leal. RTJ nº 38 (1)/23.

não pode atuar, pois somente o judiciário faz controle repressivo de constitucionalidade e sem a Resolução do Senado Federal os efeitos da decisão do STF restringir-se-ão às partes integrantes da lide: a decisão é proferida pelo STF e a ampliação de sua eficácia é dada pelo Senado Federal.

5.10.4.2 Súmula Vinculante

O constituinte originário previu unicamente a edição de resolução pelo Senado Federal como forme de atribuir efeitos gerais às decisões do STF em controle difuso. Ocorre que a edição da resolução é ato político, discricionário, dependente da verificação de conveniência e oportunidade por parte do Senado para sua edição e, empiricamente, nota-se a subutilização⁶⁶ deste instituto, de modo que o almejado desafoamento da instância máxima e a celeridade processual buscados pelo constituinte não surtiu o efeito esperado.

Dado, ainda, o efeito meramente *inter partes* do controle difuso, os demais órgãos do Poder Judiciário, assim como as Administrações Públicas federal, estaduais, municipais e distritais são estão vinculadas à essa decisão, podendo legitimamente desconsiderar o entendimento da Corte Suprema, ainda que esta reiteradamente venha a decidir pela inconstitucionalidade da lei.

Neste cenário, a EC nº 45/2004 inseriu o art. 103-A na CRB, criando a figura da *Súmula Vinculante*, segundo a qual o STF poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Além, evidentemente, da atuação de dois poderes distintos do Estado, esses requisitos esclarecem a diferença entre a atribuição de efeitos *erga omnes* por Resolução do Senado Federal e por Súmula Vinculante do STF: enquanto aquela pode ser editada após uma única declaração de inconstitucionalidade por 6 (seis) ministros da Suprema Corte (maioria absoluta), esta somente pode ocorrer após reiteradas decisões e depois de aprovada por no mínimo 8 (oito) ministros (dois terços).

⁶⁶ “Para se ter uma noção do cuidado que o Senado Federal reserva à atuação que no item anterior estudamos, basta verificar que a última Resolução que o órgão legislativo editou em cumprimento a atribuição constante do art. 52, X, CF/88 foi a de nº 81, de 1996, que suspendeu a execução do art. 2º, §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 7.588/1989, de Santa Catarina”. MASSOM, Nathalia, *Manual de Direito Constitucional*, 4ª ed. Salvador: Editora Ius Podium, 2016. p. 1083.

Se por um lado o constituinte derivado aumentou o poder da Suprema Corte no âmbito do controle difuso de constitucionalidade para que esta, *spont sua*, atribua efeitos *erga omnes* a tal declaração, sem necessidade de socorrer-se do Poder Legislativo na figura do Senado Federal, por outro lado buscou tornar mais dificultoso o processo de ampliação da eficácia da decisão.

5.10.4.3 A solução constitucional portuguesa

A CRP previu forma mais ágil e pragmática que a brasileira para atribuir efeitos gerais às decisões concretas prolatadas pelo TC. O artigo 281º, 3 da Constituição afirma que o Tribunal Constitucional aprecia e declara a inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma com efeitos *erga omnes* desde que a mesma tenha sido julgada inconstitucional em três casos concretos anteriores.

Nota-se nitidamente a prevalência na atuação do Tribunal Maior português quando comparada à Corte brasileira. Enquanto àquela basta a existência de três julgados anteriores para que atribua efeitos gerais à declaração de inconstitucionalidade, para esta, deverá haver reiteradas decisões sobre a matéria, o que, por certo, não se alcança somente com três decisões anteriores e, ainda, a atribuição de efeitos gerais deve ser aprovada por dois terços de seus membros.

5.10.4.4 Abstrativização do controle difuso

A CRB previu somente os institutos da Resolução do Senado e da Súmula Vinculante como formas de se atribuir efeitos *erga omnes* às decisões de inconstitucionalidade proferidas em controle concreto.

A tese da abstrativização do controle difuso defendida pelo Ministro da Suprema Corte Gilmar Mendes buscando atribuição de efeitos *erga omnes* à decisão de inconstitucionalidade prolatada nesta via surgiu no bojo da pungente discussão acerca da morosidade na entrega pelo Poder Judiciário da decisão pretendida pela parte, ocasionada não por outra coisa senão o excesso de ações apresentadas ao Judiciário e sua inevitável consequência na instância máxima, nomeadamente recursos extraordinários de pouca ou nenhuma relevância constitucional, que retiram da Corte Suprema o tempo necessário para se dedicar às grandes questões constitucionais, situação essa agravada pela inutilização por parte do Senado Federal do instrumento da resolução suspensiva da eficácia da lei declarada

inconstitucional no controle difuso, que poderia, senão resolver, em muito contribuir para a diminuição de demandas idênticas àquela já decidida, onde terceiros buscam para si o mesmo efeito *inter partes* obtido no precedente,

MENDES elenca várias razões, de históricas às pragmáticas, que levam a concluir pela *superação* da fórmula dada pelo art. 52, X da CRB, quando atribui ao Senado Federal o poder de, discricionariamente, suspender com efeitos *ex nunc* a lei declarada inconstitucional pelo Supremo, com efeitos *erga omnes*.

Inicia por verificar que o instituto da resolução pelo Senado Federal foi introduzido na Constituição brasileira de 1.934 como forma de atribuir efeitos *erga omnes* às decisões de inconstitucionalidade proferidas em controle difuso, buscando atribuir uma *ratio* normativa que servisse de supedâneo à atribuição desse efeito⁶⁷, haja vista que o controle concentrado de constitucionalidade, com seu consequente efeito *erga omnes*, somente seria introduzido com a EC nº 16/65. Dominava, então, a teoria da nulidade da lei declarada inconstitucional. Se a lei jamais mostrou-se válida, os efeitos dessa declaração deveriam ser *ex tunc*. Ocorre que a solução constitucionalmente prevista para atribuição de efeitos *erga omnes* – resolução do Senado Federal, suspende a eficácia da lei com efeitos *ex nunc*, negando a própria teoria da nulidade que serviu de subsídio para a inserção desta forma de se atribuir efeitos *erga omnes* as decisões do STF.

Segue o magistrado afirmando que após a CRB de 1.988, foi drasticamente ampliado o controle concentrado, elegendo um amplo rol de legitimados para inaugurar o processo, permitindo que praticamente todas as controvérsias relevantes fossem resolvidas pela Corte Suprema através do controle concentrado.

Numa ótica mais pragmática, aponta o Ministro que (i) a Resolução do Senado Federal não alcança importantes institutos largamente utilizados no controle moderno de constitucionalidade, quais sejam, a *interpretação conforme a constituição* e a *declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto*, haja vista que com a utilização desta técnica não há lei a ser suspensa, embora haja declaração de inconstitucionalidade; (ii) a possibilidade de os órgãos fracionários dos tribunais declararem a inconstitucionalidade de lei se o seu Plenário, ou Órgão Especial, já houver se manifestado sobre a matéria, numa nítida mitigação da cláusula de reserva de plenário, fazendo com que a decisão em controle

⁶⁷ Nos Estados Unidos, que inspirou o sistema brasileiro, a problemática foi resolvida com a *stare decisis*, onde as demais cortes deveriam seguir a orientação da corte suprema não aplicando a norma declarada inconstitucional, haja vista seguirem a *common law*, onde a força vinculativa vem de precedentes e não do direito legislado.

difuso já alcance poder vinculante (ou aplicação imediata) perante órgãos dos tribunais, e (iii) se num primeiro momento os efeitos do controle difuso eram sempre *ex tunc* e somente a resolução do Senado poderia atribuir efeitos *ex nunc*, a partir da possibilidade de modulação dos efeitos da decisão, inclusive no controle difuso, parece caber ao STF definir tais efeitos desvinculado de qualquer ato do Senado Federal.

Aponta, ainda, incongruências no complexo sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, como é o caso da ADPF, onde, pela via principal, em controle concentrado, e a par de ser discutida a inconstitucionalidade de lei em caso concreto, atribui-se efeitos *erga omnes*, sendo que idêntica decisão em controle difuso tem efeito *inter partes*. Também haveria incongruência quando se fala em efeitos *inter partes* nas decisões proferidas em ações coletivas.

Por fim, assevera que a introdução da Súmula Vinculante acabou por enfraquecer ainda mais o já debilitado instituto da suspensão de execução pelo Senado, pois que, dado o efeito vinculante, os demais órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública serão obrigados a não mais aplicar a lei objeto da Súmula, sem que tenha havido reconhecimento de efeitos *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade, ressaltando que “a adoção da súmula vinculante reforça a ideia de superação do art. 52, X, da CF, na medida em que permite aferir a inconstitucionalidade de determinada orientação pelo próprio Tribunal sem qualquer interferência do Senado Federal⁶⁸”.

Afirma o Ministro que “a suspensão de execução da lei pelo Senado, tal como vinha sendo entendida até aqui, revela-se completamente inútil, caso se entenda que tem outra função que não a de atribuir publicidade à decisão declaratória de ilegitimidade⁶⁹, concluindo que “parece legítimo entender que a fórmula relativa à suspensão de execução da lei pelo Senado Federal há de ter simples efeito de publicidade. Dessa forma, se o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle incidental, chegar à conclusão, de modo definitivo, de que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação ao Senado Federal para que publique a decisão no Diário do Congresso. Tal como assente, não é (mais) a decisão do Senado que confere eficácia geral ao julgamento do Supremo. A própria decisão da Corte contém essa força normativa. (...) Assim, o Senado

⁶⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de Direito Constitucional*, 12^a ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1045.

⁶⁹ MENDES. *Ibid.* p. 1.042.

não terá a faculdade de publicar ou não a decisão, uma vez que não cuida de decisão substantiva, mas de simples dever de publicação⁷⁰”.

Muito embora o Ministro, seguido entusiasmadamente por parte da doutrina, tenha afirmado categoricamente que o art. 52, X da CRB foi “superado” não chega a esclarecer como teria ocorrido essa superação: talvez ignorando a norma constitucional posta pelo desuso? Teria ocorrido mutação constitucional sem alteração de texto, embora *contra legem*? Ou, ainda, teria havido reforma constitucional formal pela via interpretativa?

A resposta a estas indagações foi dada pelo Ministro Eros Grau, no julgamento da Reclamação Constitucional nº 4.335, momento no qual o STF enfrentou esta tormentosa questão.

Nesta reclamação alegava-se descumprimento de declaração de inconstitucionalidade de lei que negava progressão de pena para crimes hediondos pelo juiz do Acre, o qual se negava a cumprir a decisão alegando que a mesma tinha sido prolatada em sede de controle difuso⁷¹. Em seu voto, o Ministro Eros Grau informou ter havido *mutação constitucional* no art. 52, X, da CRB. A mutação constitucional, segundo o Ministro é a "transformação de sentido do enunciado da Constituição sem que o próprio texto seja alterado em sua redação, vale dizer, na sua dimensão constitucional textual⁷²” acompanhando o voto do Ministro relator Gilmar Mendes.

Apesar de sedutora, a tese de mutação constitucional foi rechaçada pelos demais Ministros do STF. Segundo os Ministros e a maioria da doutrina, embora a tese possa inicialmente acenar para uma maior celeridade processual, efetividade do processo e isonomia jurisdicional, falta, no mínimo, regras constitucionais para sua implantação. Seguindo a tese da abstrativização do controle difuso, atribuindo-o efeitos *erga omnes*, o Senado Federal seria rebaixado a um papel de “diário oficial” da Corte Suprema, pois que a este caberia tão somente publicar a decisão, o que afligiria a separação e a independência dos poderes republicanos.

⁷⁰ MENDES. Ibid. p. 1044/1045.

⁷¹ O juiz inclusive afixou nas dependências do fórum o seguinte aviso: “ Comunico aos senhores reeducandos, familiares, advogados e comunidade em geral que a recente decisão Plenária do Supremo Tribunal Federal proferida nos autos do ‘Habeas Corpus’ n. 82.959, a qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo da Lei dos Crimes Hediondos que vedava a progressão de regime prisional (art. 2º, § 1º, da Lei 8.072/90), somente terá eficácia a favor de todos os condenados por crimes hediondos ou a eles equiparados que estejam cumprindo pena, a partir da expedição, pelo Senado Federal, de Resolução suspendendo a eficácia do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal”.

⁷² RC nº 4.335. DJe nº 208. Divulgação 21.10.2014. Publicação 22.10.2014.

Para STRECK, como o maior crítico desta tese, “tratava-se de uma alteração do próprio texto constitucional, uma vez que teríamos passado de um texto pelo qual compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, a outro texto, que passa a ser ditado do seguinte modo: ‘Compete privativamente ao Senado Federal dar publicidade à suspensão da execução, operada pelo STF, de lei declarada inconstitucional, no todo ou em parte, por decisão definitiva do Supremo’”⁷³.

À evidência não houve mutação constitucional. Houve tentativa de alteração “formal” do texto do art. 52, X da CRB. Por isso afirmou STRECK que “pensar – como parece se inclinar o Supremo Tribunal Federal – que qualquer decisão do Supremo Tribunal em controle difuso gera os mesmos efeitos que uma proferida em controle concentrado (abstrato) é, além de tudo, tomar uma decisão que contraria a própria Constituição⁷⁴”.

Para AGRA, “configura-se difícil propugnar por efeitos vinculantes em sede de controle difuso em razão de que se estaria quebrando uma prerrogativa do Senado Federal por meio de uma mutação constitucional crassamente *contra legem*”⁷⁵, o que, de modo mais enfático foi defendido por FERNANDES quando afirma que, “o que ocorre nos votos dos dois Ministros, na verdade, é uma afronta ao texto legal, com uma “pretensa” manipulação da Constituição, pois os Ministros estariam mudando o texto constitucional e não reinterpretando⁷⁶”, de modo que, complementa MASSOM, “a única maneira de promover uma superação da tarefa do Senado é a modificação do próprio texto constitucional, por meio do mecanismo de reforma constitucional, engendrado nos termos e limites do arr. 60, CF/88”⁷⁷.

Ademais, existem motivos fundamentais para a participação do Senado Federal na suspensão da lei. É que, no controle concentrado, a sociedade civil participa do processo de análise da constitucionalidade da lei através dos legitimados constitucionalmente para inaugurar o processo. Já no controle difuso, a mesma sociedade participa através de seus representantes no Senado Federal, já que o processo judicial se desenvolve *inter partes*. Vê-se que está em jogo a própria separação dos poderes e os direitos fundamentais do cidadão, que são basilares a um Estado Democrático de Direito.

⁷³ STRECK, Lenio Luiz, *Jurisdição Constitucional*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 205.

⁷⁴ STRECK. *Ibid.* p. 210.

⁷⁵ AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 722.

⁷⁶ FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Salvador: Ius Podium, 2017. p. 1463.

⁷⁷ MASSOM, Nathalia, *Manual de Direito Constitucional*, 4ª ed. Salvador: Editora Ius Podium, 2016. p. 1085.

Portanto, se o objetivo da abstrativização do controle difuso era mitigar os graves problemas gerados pela morosidade jurisdicional, sem necessidade de dependência de atividade de outro poder estatal, a decisão mais acertada parece caminhar no sentido de intensificar a utilização do instituto da *Súmula Vinculante* e da *transcendência de motivos do recurso extraordinário*, já previstos expressamente na Constituição.

5.10.5 Efeitos futuros no controle difuso.

O controle difuso de constitucionalidade adotado no Brasil e em Portugal, inspirado no sistema norte americano, historicamente gerava efeitos *ex tunc*, tendo por base a teoria da nulidade da norma inconstitucional que propugnava que lei inconstitucional inválida não gera efeitos jurídicos.

Percebeu-se, no entanto, que a adoção plena deste mecanismo poderia trazer sérios malefícios à sociedade em geral e ao sistema jurídico, dada a insegurança na definitividade de situações jurídicas ocorridas sob a égide de lei que poderia vir a ser declarada inconstitucional, por vezes, vários anos após sua incidência social.

No berço da doutrina da nulidade da lei inconstitucional, a Suprema Corte norte-americana, no julgamento do caso *Linkletter vs Walker*, de 1965, onde se buscava a anulação da condenação penal com base na aplicação retroativa de precedente da própria Suprema Corte que houvera anulado condenação penal pela ilicitude na obtenção de provas (caso *Mapp vs Ohio*, de 1961), decidiu a Corte que a Constituição não proibia e nem exigia o efeito retroativo, devendo este ser decidido caso a caso. Introduzia-se a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, onde se superaria a dicotomia da discussão da nulidade ou anulabilidade da lei inconstitucional, sendo que a partir de agora a sentença faria o elo entre a validade e a eficácia da norma⁷⁸.

⁷⁸ “Importante frisar que a modulação de efeitos não é de aceitação pacífica nos EUA. Bom exemplo disso é o caso *Harper v. Virginia Department of Taxation*, julgado pela Suprema Corte em 1993, quando se decidiu pela prevalência da *Blackstone Theory*, que propala que a irretroatividade, ou a modulação como um todo, era decorrência direta de odioso ativismo judicial, ofensivo à regra do *stare decisis*, sendo típica dos atos legislativos e não dos atos judiciários. Mesmo assim, após o julgamento do caso *Harper v. Virginia Department of Taxation*, a Suprema Corte voltou a afirmar a possibilidade de modulação, dessa vez no caso *United States v. Johnson*,²¹⁴ mesmo que com bases diversas das utilizadas no caso *Linkletter v. Walker*, mas destacadamente antidiscriminatórias”. STRECK, Lenio Luiz, *Jurisdição Constitucional*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 456.

Muito embora, no Brasil, a modulação de efeitos conste somente na Lei nº 9.868/99, que cuida de controle concentrado, o STF vem limitando a eficácia das declarações de inconstitucionalidade inclusive no controle difuso de constitucionalidade.

O *leading case* foi o julgamento do RE nº 197.917, onde se arguia a inconstitucionalidade da Lei Orgânica do Município de Mira Estrela na parte que fixava número de vereadores maior que o permitido pela Constituição. Reconhecida a inconstitucionalidade, e em face da situação excepcional do caso, a Suprema Corte fixou efeitos *pro futuro* no caso concreto, buscando evitar a cassação dos mandatos dos vereadores eleitos em número maior que o permitido e a consequente invalidade das leis editadas durante a vigência dos mandatos, de modo que somente na legislatura subsequente haveria a redução de vereadores.

5.10.5.1 A modulação dos efeitos em Portugal

Reconhecendo a importância do tema, o constituinte português atribuiu *status* constitucional aos efeitos provenientes da declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, adotando expressamente em seu art. 282º, 1 e 2 a teoria da nulidade dos atos normativos declarados inconstitucionais, fixando efeitos *ex tunc* à essa declaração.

O mesmo artigo, através, agora, do nº 4, prevê expressamente a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo o exigirem, de modo que poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o efeito *ex tunc*.

MIRANDA afirma que “a fixação dos efeitos da inconstitucionalidade destina-se a adequá-los às situações da vida, a ponderar o seu alcance e a mitigar uma excessiva rigidez que pudesse comportar, destina-se a evitar que, para fugir a consequências demasiado gravosas da declaração, o Tribunal Constitucional viesse a não decidir pela ocorrência de inconstitucionalidade; é uma válvula de segurança da própria finalidade e da efetividade do sistema de fiscalização”⁷⁹.

No entanto, tal como ocorre no controle difuso brasileiro, a Constituição portuguesa não é clara acerca da fixação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade prolatada em sede concreta. Lembra STRECK que o Tribunal Constitucional da República Portuguesa

⁷⁹MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 7ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013. p. 500/501.

tem modulado com bastante frequência os efeitos de suas decisões, conforme se verifica no recente Acórdão do TC nº 437/2000, no qual “o TC de Portugal declarou a inconstitucionalidade com força obrigatória geral da norma do art. 16º, n. 4, do DL 215-B/75, de 30 de abril, na parte em que atribui ao sindicato o direito de exigir do trabalhador, que dele se desfilie, o pagamento de quotização referente aos três meses seguintes à comunicação da desfiliação, por violação do art. 55º, n. 2, *b*, da Constituição, restringindo os efeitos da inconstitucionalidade, de forma que só se produzam a partir da publicação da mesma declaração, salvo em relação às quantias não pagas ou com pagamento impugnado”⁸⁰.

⁸⁰ ARAÚJO, Antonio de; CARDOSO DA COSTA, Joaquim Pedro. *Efeitos temporais das decisões de inconstitucionalidade* (Nota de jurisprudência constitucional). Lisboa, 2000 *apud* STRECK, Lenio Luiz, *Jurisdição Constitucional*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 452.

6 – SISTEMA TRIBUTÁRIO

6.1 Definição de Tributo

A CRB de 1.988 é do tipo rígida, escrita e analítica, tendo sofrido profundas influências da doutrina do mestre português CANOTILHO e sua constituição dirigente, umbilicalmente ligada ao Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*) que busca a plena eficácia dos direitos de segunda geração, redundando, como já visto, numa enorme demanda por recursos financeiros. Por tais motivos, a CRB/88 dedica especial atenção ao sistema jurídico-tributário, estabelecendo competência para legislar sobre direito tributário, competências tributárias, limites ao poder de tributar, definição de base de cálculo, princípios tributários etc.

Em seu art. 146, III, determina a CRB/88 que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária tendo, nesse sentido, recepcionado materialmente o CTN, originalmente editado como lei ordinária nº 5.172, de 25.10.66.

Em seu art. 3º o CTN define tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O conceito legal é lapidar: (i) trata-se de uma transferência de riqueza em dinheiro do particular para o Estado, (ii) é receita derivada da utilização do poder de império estatal, não influenciando na obrigatoriedade a aquiescência do sujeito passivo, (iii) não se trata de ato sancionatório, (iv) está sujeito à estrita legalidade, somente por lei alguém será obrigado a transferir riqueza para o Estado e (iv) não há análise de oportunidade e conveniência na atividade de cobrança, a Autoridade Fiscal deve cobrar o tributo no momento em que ocorre o fato impositivo.

Os tributos podem ser classificados segundo quatro correntes doutrinárias: (i) *corrente bipartite*, que afirma que as espécies tributárias são somente duas: impostos e taxas, dependendo somente se o fato impositivo decorre ou não de uma atividade estatal específica em relação ao sujeito passivo. Não existindo uma vinculação entre o fato gerador e uma atividade estatal estaríamos diante de impostos. Havendo essa vinculação estaríamos diante

de taxas⁸¹; (ii) *corrente tripartite* divide os tributos entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, reconhecendo a especificidade desta última espécie em relação às taxas, eis que seria uma espécie de vedação ao enriquecimento sem causa ou, ao menos, uma devolução ao Estado de parte do aumento de riqueza experimentado por ação deste; (iii) *corrente tetrapartite*, onde é especializado em relação às demais espécies o empréstimo compulsório, dado que a obrigatoriedade de devolução dos valores arrecadados seria discrimen suficiente para erigir nova espécie e: por fim (iv) *corrente pentapartite*, que encontra suficiente diferença entre as espécies tributárias para discriminá-las em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Muito embora o CTN, em seu art. 5º, claramente tenha adotado a corrente *tripartite*, estabelecendo que as espécies tributárias são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, em seu art. 4º dispõe que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador que é feita sob a ótica da identificação dos tributos em vinculados ou não-vinculados a uma ação estatal específica ao sujeito passivo, numa alusão à corrente *bipartite* de espécies tributárias.

Neste sentido, o CTN, em seu art. 16, com apoio da unanimidade da doutrina, define imposto como sendo o tributo cujo vínculo que obriga a transferência de riqueza tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, como é o caso do ICMS brasileiro e do IVA comunitário.

6.2 Competência tributária

Como forma de organização e estruturação dos poderes estatais, a Constituição delimita juridicamente o poder tributário e, em se tratando de uma federação, reparte esse poder entre os vários Entes federados. A essa divisão jurídica do poder dá-se o nome de competência tributária. Deste modo, competência tributária é a parcela do poder tributário que a Constituição outorga aos Entes federados para instituir e cobrar tributos.

Dada a autonomia política, administrativa e financeira, prevista no art. 18, 25, 29 e 32 da CRB, e observados os limites constitucionais ao poder de tributar, cada Ente federado

⁸¹ O mestre português CASALTA NABAIS adota essa teoria, entendendo que as demais ramificações são subespécies do gênero “taxas”. Cf. NABAIS, José Cabalta, *Direito Fiscal*, 9ª ed. Coimbra: Almedina, 2016. p.42.

tem ampla discricionariedade na instituição, cobrança e administração dos tributos sob sua competência.

No Brasil, a competência tributária para instituir e cobrar impostos é distribuída entre (i) a União, que recebe poder de instituir e cobrar o II, IE, IR, IPI, ITR, IOF, IGF, IEG e novos impostos não previstos e nem atribuídos a outros Entes; (ii) os 26 (vinte e seis) Estados para instituir e cobrar ITCMD, ICMS e IPVA; (iii) os 5.570 (cinco mil quinhentos e setenta) Municípios em relação ao ITBI, IPTU e ISS e: (iv) o Distrito Federal que recebe competência cumulativa para instituir os impostos de competência Estadual e Municipal.

Neste ponto já é possível identificar que no Brasil o imposto incidente sobre o consumo (equivalente ao IVA comunitário) tem sua incidência dividida em três parcelas de competência tributária atribuídas a todos os Entes Políticos. Simplificadamente⁸² podemos verificar que na cadeia produtiva incide o IPI, de competência da União; na cadeia comercial incide o ICMS, de competência dos 26 Estados e do Distrito Federal; e na cadeia de consumo de serviços, incide o ISS de competência dos 5.570 Municípios e do Distrito Federal.

Assim, somente em relação ao “imposto sobre o consumo”, temos 1 legislação federal, 27 legislações estaduais e distrital e 5.570 legislações municipais e distrital. Some-se a isto o fato de o produto da arrecadação do imposto ser compartilhado entre o ente federal e os entes regionais e locais e entre aqueles e estes. A complexidade é inerente à forma de repartição de competência tributária escolhida pelo constituinte originário.

A divisão das competências tributárias em Portugal, assim como sua administração e cobrança, mostram-se mais racionais que a brasileira, fruto do ingresso do país na União Europeia e da profunda reforma tributária levado à cabo no final da década de 80⁸³. Embora haja previsão de impostos municipais, atualmente estes não existem, pois, a instituição e cobrança cabem ao órgão central, restando aos municípios somente o produto da arrecadação.

⁸² Diz-se “simplificadamente” pois a incidência do IPI, ICMS e até ISS ocorrem simultaneamente. Numa mesma operação de venda de mercadorias de um fabricante a outro incidirá IPI e ICMS. Numa prestação de serviço com fornecimento de mercadoria poderá incidir ICMS e ISS se, no caso concreto, a lei complementar que cuida da matéria previr a incidência separada.

⁸³ Cf. AZEVEDO, Maria Eduarda, Lusíada. Direito. Lisboa nº 8/9 (2011), p. 184.

6.3 Princípios Constitucionais Tributários nas Constituições de Portugal e Brasil

Se na doutrina positivista o direito resumia-se em fato e norma, Miguel Reale, entre nós, introduziu a tridimensionalidade no direito, passando este a ser entendido como a junção do fato, do valor a ele atribuído e da norma. Para CARVALHO, “sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função de seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos”⁸⁴. Em Direito, essas normas imbuídas de valor são chamadas de princípios.

Os princípios exercem força centrípeta sobre as demais regras jurídicas, exercendo influência na elaboração, aplicação e interpretação do sistema jurídico com um todo. Mas nem todos princípios exercem a mesma força. No sistema constitucional existem princípios que irradiam maior força influenciadora que outros, tais como o princípio da justiça, normalmente eleito como o sobreprincípio fundamental de um Estado de Direito, que se realiza pela implementação dos demais princípios constitucionais, como o princípio da *certeza do direito*, onde o direito, e só ele, determina qual a conduta correta e necessária e o da *segurança jurídica*⁸⁵ que liga-se à ideia de previsibilidade do direito como garante das relações sociais passadas, presentes e futuras. A estabilidade das relações passadas é alcançada pela irretroatividade da lei nova. Quanto ao presente ao futuro, a segurança jurídica das relações sociais é garantida pelo conjunto dos demais princípios, tais como o da igualdade, legalidade, universalidade da jurisdição, da ampla defesa e do contraditório, da propriedade, liberdade de trabalho, entre outros.

Os subsistemas constitucionais, tal como o tributário, também apresentam princípios próprios informadores dos valores a serem implementados. Dentre os mais relevantes, são eles:

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 154.

⁸⁵ Por vezes os princípios aparecem expressos no texto constitucional, são os **princípios explícitos**. Outras vezes tais princípios precisam ser deduzidos da dicção normativa, cabendo ao intérprete identificá-los, são os **princípios implícitos**. Na CRB de 1.988 o art. 5º enumera explicitamente diversos princípios constitucionais conhecidos como **cláusulas pétreas**, ainda que existam outros princípios esparramados pelo longo texto constitucional. O STF já decidiu pela natureza de cláusula pétrea de princípios não constantes no rol do art. 5º.

Princípio da legalidade

Como visto, a relação jurídico-tributária que estabelece a obrigação de pagar tributo independe da vontade das partes, nascendo tão somente pela vontade da lei. Na CRB de 1988, o art. 5º, II estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, o que bastaria, conjuntamente com o art. 3º do CTN para se afirmar pela necessidade de lei para a criação do vínculo jurídico.

Ocorre que em matéria tributária vigora o princípio da estrita legalidade tributária. Não basta a autorização genérica da lei para que determinado tributo possa ser exigido. A lei tributária deve delinear, *in abstracto*, todos os aspectos relevantes da hipótese de incidência tributária e, *in concreto*, ocorrida no mundo fenomênico a hipótese abstratamente prevista em lei, quem deve pagar quanto a quem. Dito de outro modo, a *regra matriz de incidência tributária* deve trazer todos os elementos necessários à perfeita identificação do *an* e do *quantum* do tributo. Essa especificidade da lei tributária é doutrinariamente conhecida como princípio da reserva legal (ou material) ou, ainda, como princípio da tipicidade tributária.

Como ensina MIRANDA, o princípio da reserva legal tributária foi sobrelevado com a promulgação da CRP de 1976, tendo agora previsão específica no art. 103º, nº 3 somado com a fixação da competência da Assembleia da República em matéria criação de impostos e sistema fiscal pelo art. 165º, nº 1, “j”.

Princípio da Segurança Jurídica

Este princípio se exterioriza nas regras constitucionais que visam proteger o contribuinte para que não seja surpreendido com exigências tributárias sobre situações anteriores à edição da lei instituidora do tributo e, por outro lado, atribuindo-lhe razoável lapso temporal entre a instituição e a efetiva exigência fiscal, para que possa se “preparar” com o mínimo de organização para o novo dispêndio. Dada essa feição, esse princípio também é conhecido como princípio da não surpresa.

Na CRP o *princípio da irretroatividade* passou a constar expressamente no art. 103, nº 3 após a Revisão Constitucional de 1997: “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Já na CRB em seu art. 150, III dispõe que é vedado aos Entes Políticos a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. A retroatividade da lei já é, de maneira geral, impedida por cláusula

pétrea⁸⁶, mas foi reescrita especificamente no capítulo que trata do sistema tributário, demonstrando, por um lado, o zelo do constituinte quanto à proteção ao contribuinte, e, por outro, um conhecimento pragmático acerca dos desatinos legislativos.

Em reforço ao princípio da segurança jurídica, a experiência brasileira fez com que o constituinte erigisse ao estado constitucional a proteção contra exigências fiscais imediatas. Com algumas exceções⁸⁷, a vigência da lei que institui ou majora tributos fica postergada para o ano seguinte ao de sua publicação, no que restou conhecido pela doutrina como *princípio da anterioridade*.

Na prática verificou-se, no entanto, que o princípio da anterioridade não era suficiente para garantir segurança jurídica ao contribuinte, haja vista que o legislador passou a adotar a odiosa prática de instituir ou majorar tributos no “apagar das luzes de um ano para vigência já a partir de 1º de janeiro. Muitas vezes houve até mesmo edições extras do Diário Oficial em 31 de dezembro, sábado à noite, sem que sequer tivesse chegado a circular, e que no dia seguinte, alheia ao conhecimento sequer dos mais atentos, já geravam obrigações tributárias”⁸⁸.

Nesse quadro, a EC nº 42/2003 criou o princípio da *anterioridade nonagesimal* (ou mitigada) incluindo a alínea “c” ao inciso III do art. 150 que impede a cobrança de tributos antes de decorridos *noventa dias* da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, respeitada, ainda, a anterioridade anual.

Não há expressa previsão na Constituição de Portugal acerca do princípio da anterioridade, devendo esta ser deduzida do sobreprincípio da segurança jurídica.

NABAIS, identifica outra vertente do princípio da segurança jurídica, a qual impede que o Estado revogue livremente legislação tributária que tenha atribuído algum tipo de benefício ao contribuinte: “mas, o princípio da segurança jurídica exige também uma certa *Gesetzeskonstanz* que tem expressão sobretudo na limitação ou exclusão mesmo da “livre revogabilidade” das leis relativas a benefícios fiscais. (...) Doutrina esta que, de algum modo, é válida ainda relativamente à manutenção para o futuro dos benefícios fiscais já consolidados por caso julgado⁸⁹”.

⁸⁶ CRB, art. 5º, XXXVI.

⁸⁷ II, IE, IPI, IOF, IEG, empréstimo compulsório por calamidade pública ou guerra, contribuição social previdenciária, contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis e ICMS monofásico sobre combustíveis.

⁸⁸ PALSEN, Leandro, *Curso de Direito Tributário Completo*, 9ª ed, São Paulo: Saraiva, 2017. p. 137.

⁸⁹ NABAIS, José Cabalta, *Direito Fiscal*, 9ª ed. Coimbra: Almedina, 2016. p. 149.

Princípio da Igualdade: Isonomia e Capacidade Contributiva

O grande jurista brasileiro Rui Barbosa, em sua Oração aos Moços trouxe lapidar ensinamento acerca da igualdade:

"A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real".

Extrai-se do ensinamento que o princípio da isonomia tem duas vertentes: a igualdade horizontal e a desigualdade vertical. Na acepção horizontal, temos o princípio da isonomia, o qual determina o tratamento igualitário para aqueles que se encontrem em idêntica situação. Na acepção vertical, temos o princípio da capacidade contributiva, que determina a aproximação máxima da tributação com a riqueza pessoal do contribuinte.

Para NABAIS, “implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)⁹⁰”.

A mensuração efetiva da real possibilidade de cada um contribuir para o Erário é teleologicamente a regra a ser perseguida.

A capacidade contributiva “de um lado, constituindo a *ratio* ou a causa da tributação, este princípio afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto⁹¹”.

Na constituição portuguesa não há menção expressa ao princípio, chegando mesmo NABAIS afirmar pela total desnecessidade: “... o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional⁹²” No entanto, segundo mesmo mestre lusitano, pode-se colher através dos

⁹⁰ NABAIS. Ibid. p.151.

⁹¹ NABAIS. Ibid. p. 153.

⁹² NABAIS. Ibid. p. 151.

art. 103, nº 1, quando determina uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza e o art. 104, nº 1, a diminuição das desigualdades. No campo infraconstitucional, a LGT, através do art. 4º, nº 1, prescreve expressamente que “os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do patrimônio”.

Na Constituição brasileira, estes princípios veem expressamente constantes no art. 150, II e 145, §1º.

Princípio do não confisco

Atrelado ao princípio da capacidade contributiva, temos o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco, conforme expressamente consta no art. 150, IV. Como visto, tributos são transferências compulsórias da riqueza do contribuinte para o Estado. Porém, essa transferência deve observar o limite máximo da capacidade contributiva, a partir de onde restaria caracterizado o confisco. Não pode a tributação, a pretexto de transferir riquezas para o Erário, anular a própria riqueza.

Como se vê, o grande problema é saber em que ponto se tributa a capacidade contributiva e passa a efetuar confisco. O STF já se manifestou no sentido de que este princípio deve ser analisado conjuntamente, ou seja, não é somente um único imposto com taxação alta que caracterizaria confisco, mas o sistema jurídico-tributário como um todo⁹³.

⁹³ "A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte". STF, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p. 38.

6.4 Princípios Tributários expressos previstos exclusivamente na Constituição de Portugal

6.4.1 Proibição de Referendo

Dado que a exigência tributária decorre da lei e não da vontade das partes, graça o entendimento que nenhum cidadão, por vontade própria, escolheria transferir parcela de sua riqueza ao Erário. Deixar a escolha ao alvedrio do cidadão poderia colocar em risco as receitas tributárias obtidas pelo Estado que ocasionaria sua falência.

Parece, assim, que afastar a vontade, ou a declaração da vontade, do cidadão na decisão acerca da tributação é forma de proteção da própria existência do Estado. A Constituição portuguesa através do art. 115º, nº 4, alínea “c” proíbe expressamente a realização de referendo sobre questões e atos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro.

Para NABAIS, essa proibição constitucional tem como pano de fundo evitar demagogia e populismo de partidos políticos que buscassem uma maior penetração social através da utilização deste mecanismo, que, como sabido, tem desfecho certo, mas alerta o mestre que a interdição absoluta não parece ser a alternativa mais indicada, “já que não deixa de haver impostos ou aspectos destes que bem podem ser submetidos a referendo sem dificuldades técnicas de maior e sem receios demagógico-manipulativo, como, de resto, o prova a prática referendária fiscal dos Estados federados norte-americanos e da Confederação Helvética⁹⁴” não devendo Estado ter medo do povo.

6.4.2 Proteção à família

Embora a CRB preveja em seu art. 226 que a família goza de especial proteção do Estado, é certo que esta proteção não se concretizou em limites constitucionais expressos ao poder de tributar.

Por outro lado, a CRP, em sensível visão acerca da fundamental importância da família na base da sociedade, vislumbrou a necessidade de tomar precauções expressas na proteção econômica da família frente ao poder de tributar, o fazendo, inclusive, em dois dispositivos constitucionais distintos.

⁹⁴ NABAIS. Ibid. p.150.

Em seu art. 67, nº 2, alínea “f”, preceitua que os impostos e benefícios sociais devem ser regulados em harmonia com os encargos familiares e, em seu art. 104, nº 1, especificamente no que toca ao imposto sobre o rendimento pessoal, determina que deve ser progressivo e diminuir as desigualdades, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

O princípio constitucional foi efetivado através do art. 6º, nº 3, da LGT, quando afirma que “a tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autônoma das pessoas que o constituem”.

6.4.3 Princípio do Estado Social

O Estado pós-liberal, denominado de Estado do Bem Estar Social (*Welfare State*) nasceu da necessidade de se regular as interações sociais havidas entre os detentores de capital e os detentores da mão-de-obra, haja vista que o Estado Liberal havia falhado miseravelmente em promover a melhoria de vida da grande massa populacional que não detinha capital. De um Estado absenteísta surgiu um Estado intervencionista, buscando dar efetividade e eficácia aos direitos fundamentais dos indivíduos. A Constituição portuguesa de 1976, adjetivada como dirigente nos ensinamentos de CANOTILHO, foi impregnada por tais valores e, na órbita tributária pode-se colher em seu art. 81º, alínea “b” e art. 103º, nº 1 o condicionamento das políticas públicas na realização dos chamados direitos de segunda geração.

Neste ponto, ensina o professor NABAIS que o princípio do Estado Social, “entendido como constituindo *tarefa fundamental* do Estado a realização da democracia económica, social e cultural, no quadro dum *no productive state*, o princípio do Estado social tem naturalmente implicações importantes no domínio do direito dos impostos. O que tem expressa concretização na própria Constituição, em que: de um lado e em sede (mais geral) da “constituição económica”, estabelece como incumbência prioritária do Estado, no âmbito económico e social, “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” (art. 81º, al. b); de outro lado, em sede (mais

específica) da “constituição fiscal”, prescreve que o sistema fiscal visa também uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza (art. 103º, nº 1)⁹⁵”.

6.5 A regra matriz de incidência tributária

Sob pena de ferir o princípio da estrita legalidade tributária, a norma jurídica deve descrever todos os elementos essenciais à exigência do tributo. Vale dizer, para que se dê efetividade ao princípio, não basta à lei instituir genericamente o imposto. Antes deve delinear exatamente quem paga, a quem se paga, quando se paga e quanto se paga. Para DINO JARACH “os elementos da relação jurídico-tributária são os seguintes: o sujeito ativo, titular da pretensão, isto é, do crédito tributário, em outras palavras o credor do tributo; o sujeito passivo principal ou devedor principal do tributo, a quem se pode dar o nome de “contribuinte” e os outros sujeitos passivos co-devedores ou responsáveis do tributo por causa originária (solidariedade, substituição), ou derivada (sucessão na dívida tributária); o objeto, isto é, a prestação pecuniária, ou seja, o tributo (veja-se item 1); o fato jurídico-tributário, isto é, o pressuposto de fato ao qual a lei vincula o nascimento da relação tributária”⁹⁶. À essa estrutura da norma jurídica tributária que faz surgir a obrigação tributária a doutrina atribui o nome de *Regra Matriz de Incidência Tributária*.

A RMIT cuida dos dois momentos identificáveis da vida do tributo: (i) a descrição abstrata de um fato, a “formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato⁹⁷” juridicamente relevante e bem mesmo por isso conhecida como *hipótese de incidência tributária*, que, num corte temporal, encontra-se no antecedente ou descriptor da RMIT que através do conector deontológico acarreta o (ii) prescritor, a consequência da ocorrência da hipótese tributária.

CARVALHO assim sintetiza: “dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado)⁹⁸”.

⁹⁵ NABAIS. Ibid. p. 159.

⁹⁶ JARACH, Dino, *O fato impositivo*, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 92/93.

⁹⁷ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 58.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 239

Embora o mestre ATALIBA pontifique a unicidade da hipótese de incidência tributária, alerta para a possibilidade e mesmo necessidade de estudá-la em seus vários aspectos⁹⁹. Assim, como objeto de estudo, no antecedente na norma padrão, ou, na hipótese de incidência tributária, encontramos o critério material, espacial e temporal. Já no conseqüente da norma encontramos o critério pessoal e quantitativo.

Critério Material da RMIT

Encontra-se no critério material uma descrição genérica e abstrata de um comportamento eleito pela norma jurídico-tributária como suposto da exigência tributária, consubstanciado num fazer, num dar, ou simplesmente em ser.

Entendido, assim, como comportamento humano, no critério material encontraremos invariavelmente um verbo e seu complemento, como, por exemplo, “vender mercadorias”.

Esse comportamento, no entanto, para que seja subsumido à incidência da norma, deve estar limitado no espaço e no tempo.

Critério espacial da RMIT

Delimita o local onde os fatos devem ocorrer para sejam sentidos os efeitos tributários, ligado à territorialidade jurisdicional e competência tributária, definindo quais fatos, espacialmente, são abarcados pelo critério material, como exemplo: “vender mercadorias no Estado de Santa Catarina”.

Critério temporal da RMIT

É de salutar importância a definição do exato momento em que se considera ocorrido o fato imponible, para que a partir desse momento, e com base no critério material e espacial, tenha por ocorrida em sua plenitude a hipótese de incidência tributária. Poderíamos, v.g., numa venda, perquirir se esta se aperfeiçoou no momento da celebração do negócio jurídico

⁹⁹ Paulo de Barros Carvalho costuma socorrer-se de analogia muito ilustrativa, de notável alcance didático, para demonstrar que a incindibilidade do conceito de hipótese de incidência não repugna o reconhecimento de inúmeros “aspectos” na mesma. Se, numa aula de física, se propusesse como objeto de estudo uma esfera metálica, salientaria o professor inicialmente o caráter unitário e incindível desse objeto. Ela (a esfera) não tem elementos ou partes. Não pode ser decomposta ou desmontada. Se for cindida já não será mais uma esfera, mas outro objeto: duas semi-esferas. Para manter sua identidade substancial, como objeto de estudo, há de ser considerada unitariamente. Isto não obstante, a esfera pode ser examinada quanto a diversas propriedades, ou características ou aspectos reconhecíveis na sua unidade substancial. Efetivamente, a esfera pode ser estudada nos seus aspectos: forma, brilho, peso, simetria, matéria, mobilidade, tamanho, consistência, densidade, etc. Assim, a hipótese de incidência: não deixa de ser una e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em ‘partes’ ou ‘elementos’”. ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 76/77.

entre comprador e vendedor, ou no momento da tradição, ou com o efetivo pagamento do preço ou no momento da saída da mercadoria do estabelecimento vendedor ou, ainda, quando o bem foi posto à disposição do adquirente. Portanto, a RMIT fixa o momento em que se considerado realizada a hipótese. O critério temporal aperfeiçoa a descrição genérica do comportamento humano.

Critério pessoal da RMIT

A RMIT deve definir com exatidão os sujeitos da obrigação tributária: ocorrido o fato imponible, quem deve pagar para quem.

O sujeito ativo da relação é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, é o Ente que recebeu da Constituição a competência tributária para exigir o tributo¹⁰⁰.

Por outro lado, sujeito passivo é quem tem a obrigação de entregar a prestação exigida pelo credor: o pagamento do tributo. Podem figurar no polo passivo da obrigação tributária o (i) *contribuinte*, que é aquele que realiza o fato imponible da obrigação e tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. De outro giro, é aquele que realiza o comportamento humano previsto no critério material da RMIT, ou o (ii) *responsável*, que é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Nos dizeres de AMARO “ a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte (...). A eleição deste terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável”¹⁰¹.

Por certo que a eleição de um terceiro para figurar como sujeito passivo por responsabilidade na relação obrigacional não é inteiramente livre. O CTN, em seu art. 128 restringe a liberdade do legislador à escolha de terceiro vinculado ao fato imponible da obrigação.

¹⁰⁰ Não obstante a definição genérica, por simplificação, há casos em que o sujeito ativo da relação obrigacional não é o Ente Político que herdou da Constituição parcela do poder tributário. Há que se diferenciar a competência tributária (instituir imposto) da capacidade tributária (administrar e exigir imposto). Pode figurar no polo ativo da obrigação tributária entidades que embora não tenham competência tributária, tenham capacidade tributária, como tal ocorre na parafiscalidade. AMARO, Luciano, *Direito Tributário brasileiro*, 21ªed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 323.

¹⁰¹ AMARO. Ibid. p. 333/334

A doutrina costuma identificar duas modalidades de responsabilidade de terceiros: substituição e transferência. A diferença estaria basicamente no momento em o terceiro ingressa no polo passivo da obrigação. Quando a lei já elege o terceiro como sujeito passivo *antes* da ocorrência do fato imponible, estaríamos diante da substituição tributária, vale dizer, a obrigação já nasce em nome do terceiro responsável. Se, por outro lado, no momento do nascimento da obrigação tributária figurava como sujeito passivo o contribuinte e, posteriormente o terceiro foi alçado ao posto de sujeito passivo, estaríamos diante de responsabilidade por transferência.

Tomando por base a teoria civilista dualista da obrigação, desenvolvida na Alemanha por Brinz, onde se reconhece que “o vínculo obrigacional pode sofrer uma bipartição em *Schuld* (*debitum* ou *devoir* ou *duty*), que significa débito, e *Haftung* (*obligatio* ou *engagement* ou *liability*) que significa responsabilidade”¹⁰², o contribuinte ocupando a sujeição passiva da obrigação, tem o *Schuld* e o *Haftung*, enquanto que o responsável, ao ocupar a sujeição passiva, possui o *Haftung* sem ter o *Schuld*. Essa bipartição é de suma importância, pois permite a separação, dentro da mesma obrigação jurídica, de um débito de sua responsabilidade em pagá-lo, podendo haver a responsabilização de alguém sem que possua débito.

Critério quantitativo da RMIT

A convergência do direito subjetivo do sujeito ativo se dá no valor pecuniário que exige do sujeito passivo na relação obrigacional-tributária. As informações colhidas na RMIT que dão liquidez a este valor são obtidas no critério quantitativo através do binômio: base de cálculo x alíquota. Da conjugação de ambos se obtém o *quantum debeatur*.

Como ensina ATALIBA, “a perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é ínsita à hipótese de incidência”¹⁰³. Para AIRES BARRETO, a hipótese de incidência encontra-se no plano abstrato, legal, no universo do direito, enquanto o fato imponible encontra-se no mundo do plano concreto, no nível fático, no mundo fenomênico¹⁰⁴.

Enaltecendo a importância ímpar da base de cálculo no direito tributário, BECKER chega a afirmar que “o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação

¹⁰² CASSETTARI, Christiano, *Elementos de Direito Civil*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva. E-pub, local 4299.

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 108.

¹⁰⁴ BARRETO, Aires Ferdinando, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p 37. apud ATALIBA, *ibid*, p. 108.

revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo. Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo”¹⁰⁵.

De certo que a base de cálculo deve ser uma *manifestação econômica* interligada com o critério material da hipótese de incidência, “é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i.”¹⁰⁶, daí CARVALHO ter afirmado que para além de “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”¹⁰⁷ a mesma também serve para “confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”¹⁰⁸, sendo, para FALCÃO, “verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência”¹⁰⁹.

Já a alíquota, por sua vez, é designada como um termo que fixa uma parte ou fração da base imponible. Quando a RMIT elege como base imponible um determinado valor expresso em moeda, a obtenção da fração desta base é obtida através da fixação de um percentual, de modo que a alíquota seria, neste caso, chamada de *ad valorem*. Quando a base imponible for outra expressão que não o valor (peso, volume, tamanho, etc) a alíquota será expressa diretamente em dinheiro, devendo ser multiplicada pela base escolhida, sendo aqui conhecida como alíquota *específica*.

¹⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, 5ª ed. Noeses, 2010. p. 338.

¹⁰⁶ ATALIBA, *ibid.* p. 109.

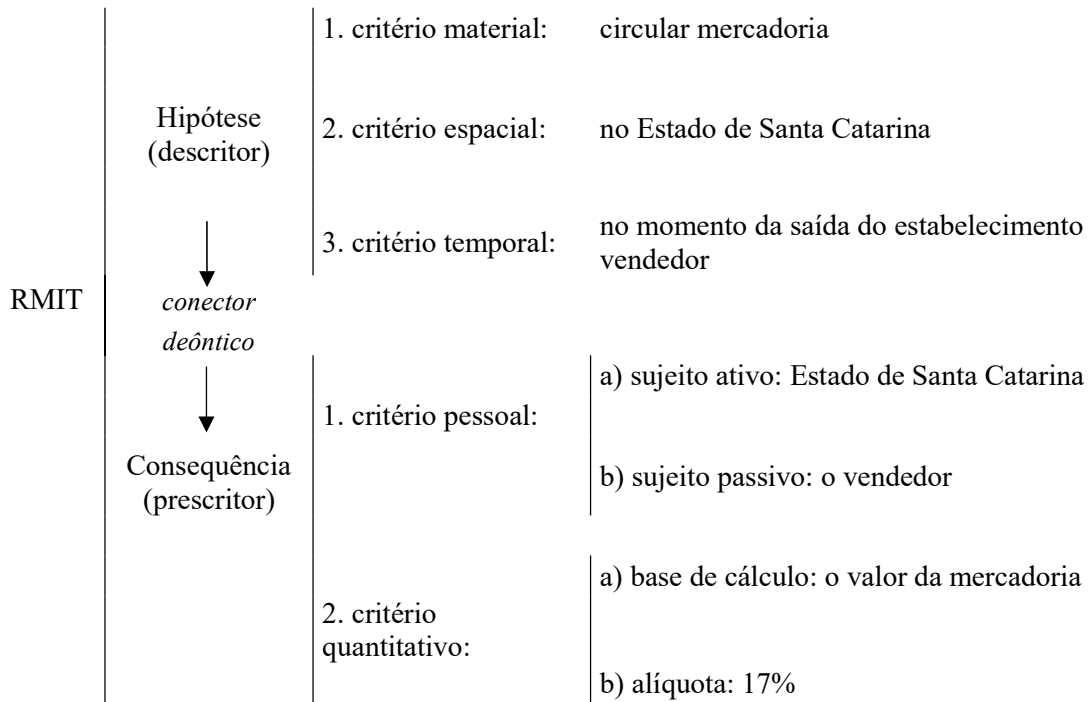
¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 319

¹⁰⁸ CARVALHO. *Ibid.* p. 319.

¹⁰⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Fato gerador da obrigação tributária*, 7ª ed. Noeses, 2013. p. 138.

Esquema gráfico da RMIT

Apresenta-se abaixo um modelo exemplificativo genérico da RMIT do ICMS¹¹⁰:



¹¹⁰ Cf. CARVALHO. Ibid. p. 240

7 – IMPOSTO SOBRE VENDAS

7.1 Evolução histórica: experiência francesa em busca da não cumulatividade.

A primeira imposição de tributos sobre vendas que se tem notícia foi instituída no antigo Egito, por volta de 3.300 a.C, que incidia sobre qualquer mercadoria que circulasse entre seu local de produção e de consumo¹¹¹. Ao longo da história, a tributação sobre vendas foi replicada e usualmente utilizada pelos diversos Estados, demonstrando uma preferência sobre esse tipo de tributação por dois motivos tidos como principais: (i) alcança a quase totalidade da população, pois incide sobre o consumo e; (ii) por onerar indiretamente o consumidor, ao vir embutido no preço da mercadoria adquirida, sua aceitação era maior, impedindo revoltas que tinham por base a taxação excessiva.

A doutrina designou genericamente o imposto que incidia proporcionalmente sobre todos os bens e serviços produzidos pela empresa por Imposto Geral de Vendas – IGV, inicialmente cobrado através da imposição de selos e incidentes sobre determinados produtos de luxo. O marco inicial de um regulamento mais ou menos uniforme do imposto sobre o consumo pode ser caracterizado como tendo sido a Primeira Grande Guerra, haja vista a crescente necessidade de obtenção de recursos para os esforços de guerra.

Em sua gênese o IGV apresentava uma estruturação singela, pouco desenvolvido pela ciência econômica, sendo por isso *plurifásico*, ao onerar toda a cadeia de produção e venda dos bens, e *cumulativo*, ao incidir sobre o valor da venda dos bens sem considerar eventuais tributações já ocorridas sobre parcela dessa base.

Normalmente a doutrina aponta a França como o berço da técnica da não-cumulatividade do imposto incidente sobre vendas quando da introdução da técnica da dedutibilidade em detrimento da técnica da suspensão do imposto em 1948, tendo, já no ano de 1.954 sido instituído o IVA (*Taxe sur la valeur ajoutée – TVA*)

No entanto, experiências ocorridas em outros Estados já anteviam e influenciavam a construção estrutural fiscal francesa. Na Alemanha, em 1918, vigorava o imposto sobre volume de negócios (*Umsatzsteuer*), plurifásico e cumulativo, o que fez com que o industrial Wilhelm Von Siemens propusesse um aperfeiçoamento do imposto que passaria a incidir

¹¹¹ JUANO, Manoel de. *Tributación sobre el valor agregado*. Buenos Aires: Victor P. Zavalia, 1975, apud MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no MERCOSUL e integração*. São Paulo: LTr, 2000. p. 47/48.

sobre o volume de negócios refinado, deduzindo-se da base de incidência (valor de venda) a base anterior (valor de aquisição), no sistema conhecido de “dedução base sobre base”. Nos Estados Unidos, Thomas S. Adams já havia publicado artigo onde defendia uma taxaço sobre negócios com utilização do mecanismo do “imposto sobre imposto”.

Portanto, e como afirma BORGES e VALENTE, “o grande mérito do legislador francês foi ter sabido conjugar todos os elementos que resultaram da evolução do sistema de imposição do volume de negócios, construindo os contornos próximos do sistema atualmente aplicado por todos os Estados membros da União Europeia. Com efeito, o IVA é o resultado de uma longa evolução¹¹²” tendo se iniciado com a Lei de 31 de dezembro de 1917, que instituiu a taxa sobre os pagamentos (*Taxe sur les paiements civils et commerciaux*) pago através de selos, passando para o imposto sobre volumes de negócios (*Impôt sur le chiffre d'affaires*) de 1.920, apurado e controlado na contabilidade da empresa, tendo sido substituído pelo imposto sobre a produção (*Taxe à la production*) de 1.936, de incidência monofásica sobre o último produtor da cadeia, persistindo, no entanto, os efeitos cumulativos em relação aos bens do ativo imobilizado e materiais de uso e consumo, e finalmente culminando na instituição do IVA (*Taxe sur la valeur ajoutée – TVA*) em 1954¹¹³, com a adoção do “sistema financeiro” de crédito do imposto.

Além do evidente benefício econômico de se evitar a cumulatividade do imposto, o novo sistema francês era mais vantajoso pois “satisfazia o Tesouro face aos riscos de fraude ou de falhas, pois as cargas fiscais eram repartidas entre todos os operadores econômicos partícipes do ciclo de produção de um determinado produto¹¹⁴. O sistema facilitava também, através do jogo de faturas, as verificações úteis para o controle fiscal, da mesma forma que, ao evitar definir o “último produtor fiscal”, simplificava a manutenção da contabilidade pelos produtores contribuintes, que não precisavam mais verificar se tinham ou não de quitar o imposto em função da qualidade de seus clientes”¹¹⁵.

¹¹² BORGES, Antônio de Moura. VALENTE, Cristiano Mendes Wolney, *A origem da não cumulatividade: de técnica a princípio aplicável às contribuições ao PIS e COFINS*. Revista de direito internacional econômico e tributário. Brasília: Universidade Católica de Brasília. v. 7, nº 2, p. 191/218, Jul-Dez, 2012.

¹¹³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *A gênese do imposto sobre valor agregado*. Florianópolis: Revista Sequência, nº 56, p. 245/258, jun. 2008.

¹¹⁴ “O motivo da implantação da nova técnica não foi nobre. Narra a doutrina que a adoção do “sistema de pagamentos fracionados” se deu para solucionar problemas orçamentários franceses acelerando a entrada de recursos nos cofres públicos. A substituição do sistema suspensivo por um outro que permitia a dedução somente no mês seguinte adiantou em um mês a entrada de recursos nos cofres públicos. Desse modo, a distribuição da carga do imposto entre todos os operadores econômicos contribuintes não foi o objetivo principal da reforma, no entanto foi seu maior ganho (...)” BORGES et. al. Ibid. p. 191/218

¹¹⁵ BALTHAZAR. Ibid. p. 245/258.

7.2 O imposto geral de vendas no Brasil.

No Brasil, o primeiro registro de instituição de IGV ocorreu em 1.870, ainda na época imperial sob a regência de D. Pedro II, filho de D. Pedro I, deixado por D. João VI, rei de Portugal, em 1821, para governar o Reino do Brasil, com a criação do imposto do selo, que incidia sobre as faturas de venda emitidas pelos comerciais, sendo monofásica a sua cobrança. Este imposto serviu de embrião para a criação do imposto sobre vendas mercantis – IVM em 1.922, sob forte influência dos exemplos estrangeiros, mas ainda incidindo sobre duplicatas de faturas à alíquota de 0.3%¹¹⁶ de competência da União. Foi transferido para os Estados com a promulgação da Constituição de 1.934, passando a incidir, também, sobre operações de consignação, ficando, por isso, designado como IVC – Imposto sobre Vendas e Consignação, cobrado de forma plurifásica e cumulativa.

Já em 1.965, através da Emenda Constitucional de nº 18, que fundou uma nova fase do sistema tributário brasileiro, o IVC foi profundamente reformado, passando a incidir sobre a circulação de mercadorias e, à exemplo do sistema francês, foi introduzida a não-cumulatividade através da técnica de dedução do imposto anteriormente recolhido ao imposto devido pela operação própria. Na Constituição de 1.988 foi mantida em sua integralidade a técnica da dedutibilidade, aumentando, no entanto, o critério material do imposto, que passa a incidir sobre (i) sobre operações mercantis, (ii) serviços de transporte interestadual e intermunicipal, (iii) serviço de comunicação, (iv) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e (v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, passando a adotar a atual denominação de ICMS.

Para a operacionalização do instituto da não-cumulatividade, o constituinte originário adotou a técnica de débito do imposto pelas saídas e crédito do imposto pelas entradas de *mercadorias*. Ao se referir aos créditos pelas entradas de *mercadorias*, nota-se que a Constituição garantiu o direito ao crédito físico do ICMS, ou seja, há direito ao crédito, para operacionalização da não-cumulatividade, nas entradas de *mercadorias* que serão, em momento posterior, postas novamente em circulação, pela revenda ou pela sua integração a uma nova mercadoria.

¹¹⁶ YAMAO, Celina. *A história do imposto sobre circulação de mercadorias. Do IVM ao ICMS*. Revista jurídica Unicritiba. v. 3, nº 36/2014.

MACHADO assim conceitua o regime de *crédito físico* do ICMS: “no regime de não-cumulatividade conhecido como crédito físico, só ensejam crédito as entradas de mercadorias, em se tratando de empresa comercial. Na empresa industrial, ensejam crédito as entradas de bens que se integram fisicamente no produto, tais como matérias-primas, os materiais secundários, os intermediários e os de embalagem. Não os destinados ao ativo permanente. Ainda que se desgastem no processo produtivo”¹¹⁷.

O crédito do imposto nas aquisições de bens e mercadorias que não sofrerão nova circulação é denominado de *crédito financeiro*. A possibilidade de crédito do ICMS nestas aquisições são benefícios fiscais criados por lei e não guardam qualquer conexão com o princípio da não-cumulatividade insculpido no inciso I, do §2º do artigo 155 da Constituição. MACHADO conceitua o regime de crédito financeiro nos seguintes termos: “entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto”¹¹⁸.

Vê-se, portanto, que contrariamente ao IVA comunitário que adota o sistema de crédito financeiro, embora não em sua plenitude¹¹⁹, a Constituição brasileira adotou somente o crédito físico do imposto para operacionalizar a não-cumulatividade.

Ainda outros princípios norteiam a instituição, administração e cobrança do ICMS, tal qual o princípio da seletividade.

Diz o art. 155, §2º, III, que o imposto *poderá* ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Trata-se de importante mecanismo de atuação do Estado na esfera social, fazendo que os produtos essenciais possam ser consumidos com menor carga tributária e fazendo com que as pessoas que demonstram maior riqueza, ao adquirir produtos supérfluos, contribuam mais.

Se por um lado o comando constitucional parece atribuir uma faculdade e não uma obrigatoriedade de implementação da seletividade, por outro lado determina que essa seletividade deve se dar em função da essencialidade da mercadoria, vale dizer, leva-se em

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 131.

¹¹⁸ MACHADO. *Ibid.* p.131.

¹¹⁹ São exceções ao crédito financeiro as isenções incompletas previstas no art. 9º do CIVA e as exclusões previstas no art. 21º do mesmo código.

conta a mercadoria em si mesma, e não sua fase de circulação ou aqueles que a adquirem: a seletividade é objetiva.

A diferenciação pode ser alcançada pela redução de alíquota ou da base de cálculo, ou, ainda, pela concessão de benefícios fiscais. Como exemplo, os produtos alimentares componentes da cesta básica tem a alíquota reduzida para 12% e redução de 41,667% na base de cálculo do imposto, que redonda numa alíquota efetiva de 7%¹²⁰.

De fato, a essencialidade pode ser vista como um critério decorrente do sobreprincípio da igualdade, na medida em que esta exige “tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal” e “tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas”¹²¹.

7.3 A Substituição Tributária.

Como visto, no critério pessoal da RMIT poderá figurar como sujeito passivo tanto o *contribuinte*, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador da obrigação tributária, quanto o *responsável*, quando, sem revestir a qualidade de contribuinte, esteja vinculado ao fato gerador, sendo essa condição atribuída expressamente pela lei.

A doutrina, normalmente, estuda a figura da responsabilidade numa análise temporal.

Caso o terceiro responsável seja introduzido no polo passivo da obrigação tributária em momento posterior à ocorrência do fato imponible, estaremos diante da figura do responsável *por transferência*, ou seja, a obrigação tributária nasce em nome do contribuinte, mas, por algum fato posterior, a lei insere o responsável no polo passivo, excluindo total ou parcialmente a responsabilidade do contribuinte. A responsabilidade por transferência ocorre nos casos de sucessão, solidariedade e terceiros¹²².

Se, por outro lado, no momento da ocorrência do fato imponible a RMIT já tenha elegido o *responsável* como sujeito passivo da obrigação, excluindo totalmente a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do tributo, ou atribuindo-a a este em

¹²⁰ RICMS-SC, art. 26, III, “d” e Anexo 2, art. 11, I.

¹²¹ CANAZARO, Fabio, *Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2005. p. 153. apud PALSEN, Leandro, *Curso de Direito Tributário Completo*, 9ª ed, São Paulo: Saraiva, 2017. p 70.

¹²² São exemplos de responsabilidade por transferência a sucessão *causa mortis*, a solidariedade de terceiro que favoreceu ou contribuiu para a situação de insolvência do crédito tributário e aquela dos pais e tutores em relação às dívidas tributárias dos filhos e tutelados.

caráter supletivo, estaremos diante de responsabilidade *por substituição*. Vale dizer, a obrigação já nasce em nome do responsável, e não do contribuinte.

O substituto tributário pode ser responsável pelo pagamento de tributo de pessoas que se encontram numa posição anterior à sua na cadeia de produção e de circulação de mercadorias, e sendo, nesse caso, a substituição conhecida como “regressiva”, “para trás” ou “antecedente”, pois ocorre um *diferimento* do momento do pagamento do imposto para uma etapa futura de circulação da mercadoria.

Se as pessoas substituídas estiverem em posição posterior à do substituto na cadeia econômica, temos a substituição “para frente”, “progressiva” ou “subsequente”, ocorrendo uma *antecipação* do momento de pagamento do imposto relativo a fatos geradores que presumivelmente ocorrerão no futuro¹²³.

Trata-se de técnica de tributação utilizada pela Fiscalização tributária para (i) facilitar a fiscalização, haja vista que o pagamento do imposto é concentrado em poucos substitutos tributários, normalmente o industrializador ou importador das mercadorias, quando se trata de substituição tributária para frente, e, nos grandes varejistas, quando se trata de substituição tributária para trás; (ii) maximizar os esforços de fiscalização, buscando a eficiência da fiscalização, que por se concentrar em poucos responsáveis, demandam uma quantidade menor de recursos e pessoas; (iii) diminuir a sonegação fiscal; (iv) favorecer a livre concorrência, extirpando do mercado produtos artificialmente mais baratos em função da sonegação fiscal e; (v) de forma menos intensa, antecipar ingresso de recursos no Erário.

Na substituição tributária para frente, dado que o fato gerador ainda não ocorreu no momento do recolhimento do imposto, a questão que se impõe paralelamente à presunção de sua ocorrência é a determinação da base de cálculo sobre a qual recairá o cálculo do imposto, de modo que seu dimensionamento também deve ser presumido pelo legislador¹²⁴.

¹²³ De maneira pragmática temos a *substituição tributária para trás* quando são muitos produtores de determinadas mercadorias e poucos vendedores ao consumidor final, como, por exemplo, ocorre nos casos de pequenos produtores rurais que têm sua produção normalmente comercializada por um único grande supermercado da região. Por outro lado, temos a *substituição tributária para frente* quando há poucos produtores da mercadoria, mas sua venda ao consumidor final é pulverizada, como acontece na maioria dos ciclos produtivos, v.g., sorvetes, cigarros, bebidas, pneus, etc. Assim, mostra-se muito mais eficiente e racional fiscalizar 3 ou 4 fabricantes de pneus do que 40 ou 50 mil comerciantes destes produtos.

¹²⁴ Há quem distinga substituição tributária em sentido estrito da retenção por conta. A primeira estaria restrita aos casos de tributação exclusiva na fonte, em que o pagamento feito pelo substituto é exclusivo e definitivo, não sujeito a ajuste (imposto de renda devido sobre aplicações financeiras). A segunda diria respeito aos casos em que o montante pago pelo substituído constitui mera antecipação do tributo devido pelo contribuinte, devendo este apurá-lo posteriormente em face de tudo o que compõe a sua base de cálculo e deduzir o montante da retenção suportada, apurando a existência de saldo a pagar ou de valores a repetir, efetuando o acerto de contas (imposto de renda retido pelos empregadores sobre os pagamentos feitos aos seus empregados). Nosso ordenamento jurídico, contudo, não distingue tais figuras, considerando ambos como casos de substituição

No entanto, a presunção da dimensão da base de cálculo não é ilimitada, está jungida aos princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva, isso porque a base de cálculo presumida deve ser fixada por lei através de parâmetros que a relacionem com a demonstração de riqueza exteriorizada na circulação da mercadoria. Ou, em outras palavras, ainda que presumida, a base de cálculo, contida no critério quantitativo da RMIT, deve afirmar o critério material constante no antecedente da regra.

A CRB no art. 146, III, “a” e art. 155, §2º, XII, “b”, determina que a base de cálculo do ICMS na substituição tributária deverá ser definida por lei complementar. Por sua vez, o art. 8º, inciso II, §§ 2º, 3º e 4º da LC nº 87/96, em cumprimento ao comando constitucional, definiu que nos casos de substituição tributária, a base de cálculo presumida poderá ser estabelecida de três maneiras:

- (i) o valor de venda ao consumidor final fixado por órgão público, como no caso de alguns poucos medicamentos;
- (ii) o valor de venda ao consumidor final sugerido pelo fabricante, como nos veículos automotores e;
- (iii) o valor de venda médio ao consumidor final, obtido através de pesquisa de mercado, como acontece na grande maioria dos produtos sujeitos à substituição tributária¹²⁵.

Para que se obtenha o valor de venda médio da mercadoria ao consumidor final, as Fazendas Estaduais devem realizar constantes pesquisas de mercado para identificar com a máxima precisão possível o valor que a mercadoria é adquirida pelo consumidor final.

tributária. Cf. PALSEN, Leandro, *Curso de Direito Tributário Completo*, 9ª ed, São Paulo: Saraiva, 2017. p. 167/168.

¹²⁵ Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Devem, ainda, as Fazendas estaduais, colher informações e outros elementos junto as entidades representativas das indústrias.

Assim, na fixação da base de cálculo presumida, quis o legislador complementar, em homenagem ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, que houvesse, além de pesquisa de mercado, participação dos sujeitos passivos da obrigação tributária na estipulação da margem de valor agregado – MVA, evitando-se a fixação arbitrária de base imponible.

Decerto que por se tratar de preço médio, há desvios entre o valor hipoteticamente estipulado na norma e aquele observado no mundo fenomênico dos fatos. Porém, a própria regulamentação econômica do mercado, onde os produtos ofertados que apresentem as mesmas qualidades e características tendem a apresentar preços semelhantes (ou, pela nomenclatura econômica, preços pouco elásticos), fazem com que o desvio padrão da média de preços seja mínimo. No entanto, e devido a boa técnica implementada pelo legislador complementar, não há notícia de discussão judicial onde se alegue a arbitrariedade da base de cálculo presumida fixada para a substituição tributária, por exagerada, demonstrando assim que a base imponible eleita está em consonância com os princípios constitucionais que informam o sistema tributário brasileiro, nomeadamente o da capacidade contributiva.

Obtido o preço médio de venda ao consumidor final, parte-se para a análise do preço médio de venda da mercadoria pelo seu industrializador, o que não requer maiores dificuldades senão a verificação desse valor no campo próprio do documento fiscal de venda já em posse do órgão fazendário, haja vista a utilização de notas fiscais eletrônicas.

Obtido o preço médio de venda da mercadoria pelo industrializador e o preço médio de venda ao consumidor final, estipula-se uma MVA a ser aplicada sobre o preço do industrializador para levá-lo até o preço ao consumidor final.

Tomemos como exemplo uma mercadoria vendida pelo seu fabricante por 100,00 €, sendo que a pesquisa identificou que essa mesma mercadoria é vendida ao consumidor final pelo preço médio de 157,00 €. A MVA nesse caso deverá ser de 57%, restando assim o cálculo:

$$BC_{\text{presumida}} = \text{Preço de Venda do Industrializador} \times \text{MVA}$$

$$BC_{\text{presumida}} = 100 \times 1,57 = 157,00 \text{ €}$$

Estabelecida a base de cálculo pela qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor final, procede-se ao cálculo do imposto que deve ser recolhido antecipadamente

pelo substituto tributário no momento em que realizar a venda ao substituído tributário, garantindo-se, à evidência, o cumprimento do princípio da não-cumulatividade ao deduzir do imposto devido por substituição tributária o valor do imposto incidente sobre a operação própria do industrializador:

$$\text{ICMS}_{\text{próprio}} = 100 \times 17\% = 17 \text{ €}^{126}$$

$$\text{ICMS}_{\text{st}} = (100 \times 1,57) \times 17\% = 26,69 \text{ €}$$

$$\text{ICMS}_{\text{st recolhido pelo substituto}} = \text{ICMS}_{\text{st}} - \text{ICMS}_{\text{próprio}} = 26,69 - 17 = 9,69 \text{ €}$$

No exemplo dado o industrializador recolhe como *contribuinte* o valor de 17,00 € relativo ao ICMS incidente em sua própria operação de venda, e como *responsável* por substituição o valor de 9,69 € relativo ao ICMS incidente sobre os fatos geradores futuros que serão presumivelmente realizados pelos substituídos tributários.

Assim, todo o ICMS devido na cadeia de circulação desta mercadoria, até o consumidor final, já se encontra recolhido antecipadamente, o que equivale dizer que não haverá mais incidência do imposto sobre essa mercadoria, independentemente do número de etapas posteriores à saída do industrializador até a chegada ao consumidor final¹²⁷.

Em súmula, no critério quantitativo da RMIT do ICMS consta como base de cálculo do imposto o *preço de venda da mercadoria*, enquanto que no critério quantitativo da RMIT do ICMS devido por substituição tributária consta como base de cálculo o *preço médio de venda da mercadoria ao consumidor final*. Ambos critérios atendem aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e estrita vinculação à manifestação econômica subjacente à hipótese de incidência tributária.

¹²⁶ Embora o princípio esteja rigorosamente correto, o cálculo foi simplificado, pois, por força do art. 155, §2º, XII, alínea “i” da CRB, o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, no que é conhecido por **cálculo por dentro**. Assim, numa mercadoria que tenha preço de venda antes do ICMS de 100,00 €, para se obter o efetivo preço de venda com o ICMS incluído, o industrializador deve incluir o imposto no valor de venda antes do ICMS, para somente então calcular o próprio imposto devido na venda, do seguinte modo:

$$\text{Preço de Venda} = \text{Preço de Venda antes do ICMS} / 1 - \text{alíquota do ICMS}$$

$$\text{Preço de Venda} = 100 / 1 - 0,17 = 120,48$$

$$\text{ICMS devido} = 120,48 \times 17\% = 20,48.$$

Nota-se assim que no ICMS há uma alíquota dita *nominal* de 17% que corresponde a uma alíquota *efetiva* de 20,48% em decorrência da estranha técnica de se incluir o imposto em sua própria base de cálculo.

¹²⁷ Há, novamente, simplificação na estrutura sistêmica do imposto para fins didáticos. Isso porque, dado que a competência tributária do imposto é estadual, no caso de o ICMS ter sido recolhido por substituição tributária para um Estado e, no entanto, o substituído ou o consumidor final se encontrar em outro Estado da federação, a substituição tributária anteriormente realizada será anulada e deverá ocorrer novo cálculo e recolhimento do ICMS ST ao Estado de destino da mercadoria se no Estado de destino a mercadoria estiver sujeita à sistemática da substituição tributária.

7.3.1 A representatividade da substituição tributária nas receitas dos Estados.

Dada a divisão de competências tributárias efetuada pela constituição de 1988, as receitas financeiras dos Estados se mostram sobremodo dependentes da arrecadação do ICMS, conforme se verifica no gráfico abaixo:

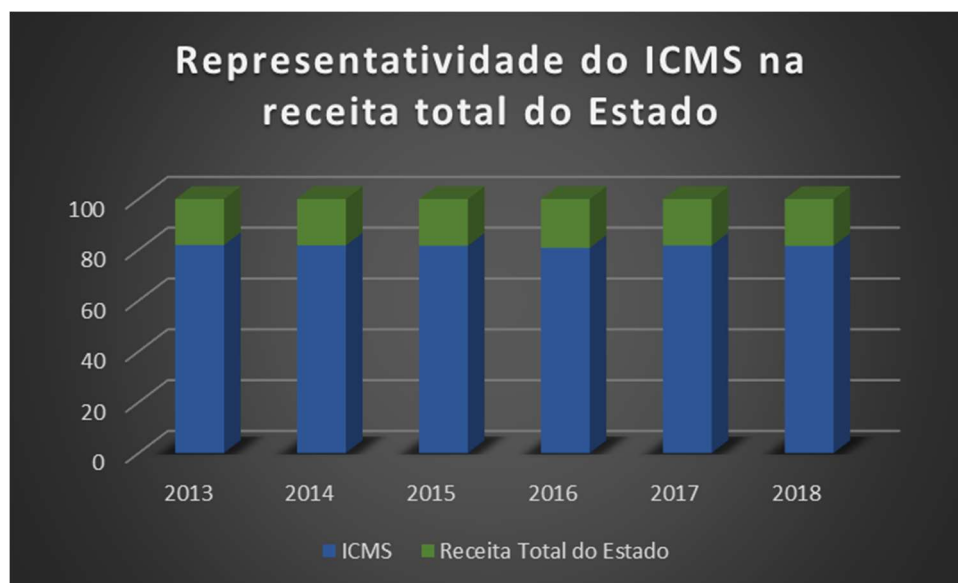


Gráfico 7.1: Representatividade do ICMS na receita total do Estado de Santa Catarina. Dados obtidos no Sistema de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Elaborado pelo autor.

No período compreendido entre os anos de 2013 e 2018, as receitas decorrentes da arrecadação do ICMS corresponderam, em média, a 81,54% da arrecadação total do Estado. IPVA, ITCMD, taxas, repasses da União e outras receitas não discriminadas representaram juntas somente 18,46% numa clara evidência da total dependência financeira das Unidades Federadas em relação ao imposto sobre vendas.

Dadas as vantagens incontestes da utilização da substituição tributária para frente no ICMS, os Estados, desde a década de 70, vêm a utilizando massivamente, principalmente como forma de racionalizar a necessidade de recursos humanos na fiscalização tributária e pela eficácia no ingresso de recursos junto ao Erário.

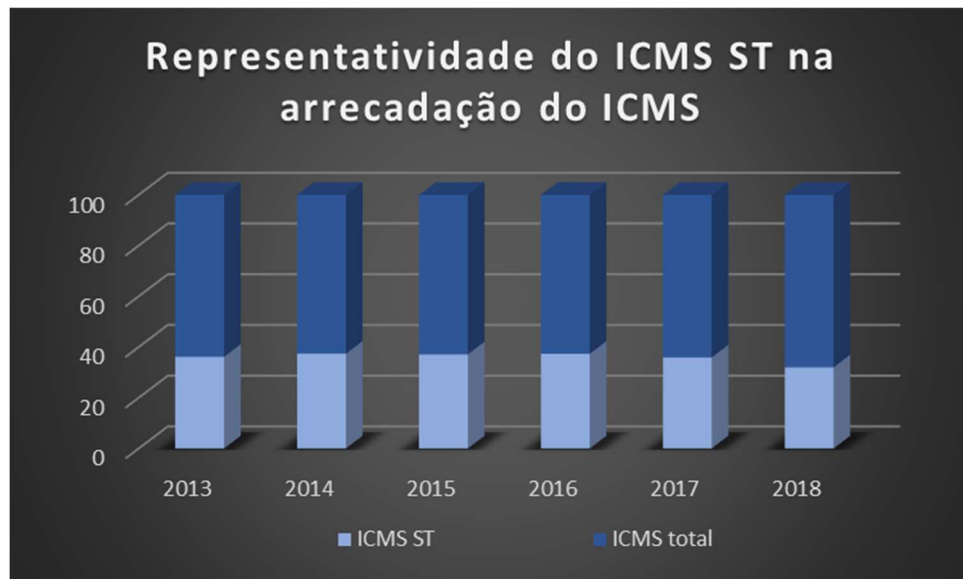


Gráfico 7. 2: Representatividade do ICMS-ST na arrecadação do ICMS no Estado de Santa Catarina. Dados obtidos no Sistema de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Elaborado pelo autor.

Conforme se observa, o ICMS arrecadado através da técnica da substituição tributária corresponde, em média, no período compreendido entre os anos de 2013 a 2018, a 35,98% da receita financeira total do ICMS.

Ao compararmos os dados relacionados nos gráficos acima colacionados, verifica-se que as receitas financeiras obtidas com a utilização da técnica da substituição tributária no ICMS corresponde, em média, no período analisado, a 29% da receita financeira total do Estado.

Significa dizer que qualquer modificação na estrutura jurídica do instituto da substituição tributária é extremamente sensível aos Estados, eis que as receitas daí decorrentes respondem por aproximadamente um terço da receita total dos entes federados, ainda mais se for considerada a pouca elasticidade da representatividade histórica tanto do ICMS quanto do ICMS ST frente à receita total do Estado.

8 – A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

8.1 A declaração da *constitucionalidade* da definitividade da base de cálculo presumida na substituição tributária pela Suprema Corte em 2003.

Segundo ensinamento de SOUZA, a substituição tributária é mecanismo de origem antiga, remontando ao sistema impositivo vigente na Europa, no fim do século XVIII¹²⁸. Já no Brasil, ROSA¹²⁹ afirma que desde a década de 70, ainda nos primórdios do ICM, os Estados já começaram a estruturar a cobrança do imposto através da substituição tributária. Não tardou para que os contribuintes começassem a questionar judicialmente a constitucionalidade de tal instituto, por ferir os princípios da tipicidade, ao cobrar tributo antes da ocorrência de seu fato gerador, de modo que o tipo previsto para incidência tributária não teria ocorrido no mundo real, e da capacidade contributiva e do não-confisco, ao exigir imposto antes que houvesse ingresso da receita de venda das mercadorias, escorando-se, ainda, no CTN, que em seu art. 113, §1º, já previa que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto o pagamento do tributo.

Visando eliminar as discussões acerca da constitucionalidade do instituto, o constituinte derivado promulgou a EC nº 3/93 que incluiu o §7º ao art. 150 da CRB prevendo que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, *cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente*, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize *o fato gerador presumido*”.

Por ser obra do constituinte derivado, o §7º inserto no art. 150 da CRB pela EC nº 3/93 continuou a ser alvo de alegações de inconstitucionalidade frente às normas constitucionais originárias. O STF, em diversos controles difusos de constitucionalidade, firmou entendimento de que a substituição tributária para frente não feria qualquer princípio constitucional-tributário mesmo que instituída em período anterior à promulgação da referida emenda constitucional¹³⁰.

¹²⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. *ICMS. Substituição tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 12, setembro/1996.

¹²⁹ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. Itu: Ottoni, 2009.

¹³⁰ Cf. EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO. COMÉRCIO ATACADISTA. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O Plenário do STF, no julgamento do RE 213.396, Relator Min. Ilmar Galvão, concluiu pela constitucionalidade do regime de substituição tributária, relativamente à distribuição de veículos automotores, ainda que instituído antes do advento da EC 03/93. Entendimento que, à ausência de peculiaridades relativamente à mencionada atividade,

Superada, assim, a discussão judicial acerca da constitucionalidade da substituição tributária, os contribuintes passaram a questionar no Poder Judiciário a possibilidade de restituição dos valores antecipadamente recolhidos quando o fato gerador presumido não ocorrer ou a base de cálculo efetiva mostrar-se inferior à presumida.

Para a primeira hipótese apresentada, o próprio §7º do art. 150 da CF determina que na inocorrência do fato gerador presumido deverá haver a imediata e preferencial restituição da quantia paga, sendo complementado pelo art. 10 da LC nº 87/96, que, dando eficácia ao texto constitucional, estabeleceu que a Administração fazendária teria o prazo de noventa dias para analisar o pedido de restituição sob pena de o contribuinte creditar-se do valor em seus livros fiscais para abater dos valores devidos em períodos subsequentes.

A segunda hipótese, no entanto, não apresentava a mesma solução. É que a presunção *iuris et de iure* da definitividade da base de cálculo utilizada para apuração do imposto antecipadamente devido na sistemática da substituição tributária para frente é condição *sine qua nom* para a própria existência do instituto. Em outras palavras, ocorrido *in concreto* o fato gerador presumido, a base de cálculo presumida é definitiva: é da própria essência do instituto.

Se a substituição tributária é técnica que visa a eficiência e eficácia da fiscalização ao concentrá-la em poucos contribuintes da cadeia produtiva e de circulação ao invés de despender esforços fiscalizatórios em milhares de pequenos revendedores, relativizar a base de cálculo presumida significa, por um lado, dada a atividade plenamente vinculada da Administração fazendária e a indisponibilidade do bem público, a necessidade de fiscalizar todos os pequenos revendedores para averiguar se a base de cálculo efetiva foi superior à base de cálculo presumida e, em caso afirmativo, constituir o crédito tributário relativo à diferença encontrada e, por outro lado, verificar todas as aquisições, vendas e controles de estoque do pequenos revendedores que solicitariam a restituição no caso de a base de cálculo presumida ser superior à efetiva.

O STF, ainda em controle difuso de constitucionalidade, já vinha se manifestando acerca da impossibilidade de restituição nos casos de desarmonia entre a base imponível real e ficcional¹³¹, haja vista que o constituinte derivado previu a necessidade de restituição do imposto antecipado somente no caso de o fato gerador presumido não se realizar. Não previu

tem aplicação ao presente caso. Acórdão que não dissentiu dessa orientação. Recurso não conhecido. RE nº 202.715-4-SP – 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão – julgamento de 26.10.1999.

¹³¹ “...o § 7º do art. 150 da Constituição não garante ao contribuinte o direito de se creditar da diferença do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária ‘para frente’, quando o valor estimado para a operação final for maior que o efetivamente praticado”. RE n. 354.035-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 19/12/2002.

a obrigatoriedade de restituir o imposto quando a base de cálculo presumida se mostrar inferior à efetiva. Caminhou a Constituição no sentido de entender o *fato gerador futuro* como tendo *presunção relativa*, mas ocorrendo este, a *base de cálculo dimensionada* tem *presunção absoluta*.

Entendendo os Estados pela necessidade de uniformizar o tratamento dado à substituição tributária, firmaram o Convênio ICMS 13/97 que previa em sua cláusula segunda que não ocorreria *restituição* ou *cobrança* do imposto quando a operação subsequente se realizar em valor diferente do previsto.

No entanto, a Confederação Nacional do Comércio ingressou com ADI nº 1.851 contra a disposição da cláusula segunda deste convênio. O STF, agora em controle concentrado, em maio de 2002, por maioria de votos (seis votos favoráveis e 3 contrários) declarou a improcedência da ação e, por reflexo, a constitucionalidade da definitividade da base de cálculo presumida. A ementa do acórdão é lapidar:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

...

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

O Ministro Ilmar Galvão, relator do acórdão, apontou com agudeza de pensamento que a definitividade da base de cálculo é essencial ao instituto da substituição tributária e bem mesmo por isso o legislador constituinte não inseriu a obrigatoriedade de restituição nessa hipótese:

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de

provisoriamente, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido.

Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade. (...)

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência, e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve o escopo obviar.

Sob uma ótica menos pragmática, o Ministro Sepúlveda Pertence, analisou a questão tendo como pano de fundo a hermenêutica constitucional e os princípios que regem sua interpretação, afirmando que entender pela relativização da base de cálculo presumida equivale a retirar toda a efetividade do comando constitucional. Ora, o *princípio da máxima efetividade* impede esse tipo de interpretação de norma constitucional:

A Emenda constitucional 03/93, de que resultou o §7º do art. 150, veio para dar ao fisco um mecanismo eficaz para determinado tipo de circulação econômica e fez a ressalva. Agora, se esta ressalva é interpretada de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, a meu ver, o que se está é negando a efetividade no sentido principal.

Com base nos mesmos princípios constitucionais que informam a hermenêutica jurídica o Ministro Sydney Sanches assim afirmou em seu voto:

Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser contempladas, então estará esvaziado o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos. *E não se deve interpretar qualquer norma jurídica, sobretudo de índole constitucional, que a esvazie ou a torne inócua.*

A decisão da Suprema Corte foi proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, gerando efeitos *erga omnes*, inclusive para as Administrações tributárias que desde a data do julgamento (maio de 2002) trabalhavam com a forte convicção jurídica de que a base de cálculo da substituição era definitiva e por isso o instituto mantinha sua utilidade prática, de modo que o mesmo foi fortalecido, ampliado e desenvolvido, legislativa e tecnicamente pelos Estados.

8.2 A declaração da *inconstitucionalidade* da definitividade da base de cálculo presumida na substituição tributária pela Suprema Corte em 2017.

Como visto o controle de constitucionalidade em sede de via de ação direta emana efeitos *erga omnes* aos demais órgãos do poder judicial, de modo que estes devem decidir de acordo com o precedente firmado. Apesar disso, o fato é que a declaração de constitucionalidade da definitividade da base de cálculo presumida pelo Plenário da Corte Suprema no julgamento da ADI nº 1.851/AL não impediu a propositura de diversas ações que pela via indireta ainda suscitavam a inconstitucionalidade da definitividade referida.

Exacerbando a perplexidade, a discussão chegou novamente ao STF que já no ano de 2009 - apenas seis anos após a decisão proferida em sede de controle concentrado, admitiu o RE nº 593.849 apresentado por empresa revendedora de combustíveis que alegava, *ipsis litteris*, a mesma matéria outrora decidida em controle concentrado: o preço efetivo de venda da gasolina ao consumidor final era diferente do preço presumido pela norma jurídica que instituía a substituição tributária, fazendo jus à restituição da diferença apontada, questionando, assim, o art. 22 da Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais que previa em absoluto acordo com a orientação da Corte:

Art. 22 ...

§ 10. Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

- 1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;
- 2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

- 1) caso não se efetive o fato gerador presumido;

Numa guinada histórica, a Corte, que havia firmado entendimento em maio de 2002 em sede de controle concentrado acerca da definitividade da base de cálculo da substituição tributária, declarou, agora em outubro de 2016, em sede de controle difuso, que a base de cálculo presumida não era definitiva, em detrimento da orientação anterior. Eis a ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: *“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”*.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Dada a importância da decisão ao presente tema e ao ordenamento jurídico-tributário brasileiro imediatamente, e ao direito comparado mediatamente, efetua-se uma análise crítica dos votos que compuseram o acórdão.

Para que a análise se torne mais fluida, já se anota que os grifos não constam no original, e os excertos nem sempre são lineares.

Voto do Ministro Relator EDSON FACHIN:

Convém iniciar a análise da decisão proferida no RE pelo voto do Ministro Relator que se posicionou pela relativização da base de cálculo presumida. Depois de descrever a evolução legislativa da substituição tributária no ordenamento brasileiro, o Relator traz à baila a decisão proferida em maio de 2002 pela Corte Suprema no julgamento da ADI 1.851/AL, onde, em sede de controle concentrado, foi declarada a definitividade da base de cálculo presumida da substituição tributária para a frente, afirmando que efetuará um cotejamento entre seu voto e aqueles divergentes, analisando prioritariamente a afirmação de que a relativização da base de cálculo presumida esvaziaria o instituto da substituição tributária.

Nesse sentido, tomo de empréstimo a lúcida metodologia dos votos daqueles que divergem como referenciais, a partir dos quais proporei minhas reflexões sobre a controvérsia posta em juízo.

De plano, convém analisar com o devido vagar a afirmação de que garantir o direito à restituição ao contribuinte nas hipóteses em a operação ou prestação subsequente à

cobrança do imposto se realiza em valor inferior ou superior àquele presumido seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária “para frente”, dado que, em última medida, representaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo.

Considerando que este ponto foi decisivo na condução do julgamento da ADI 1.851/AL, espera-se que o Ministro demonstre cabalmente que o instituto se mantém viável e útil mesmo com a relativização da base de cálculo presumida, mantendo, por isso, a eficácia da norma constitucional que prevê a utilização da substituição tributária.

Inicia, então, a defesa de sua posição pela relativização da presunção da base de cálculo utilizando como princípio informador de sua interpretação (embora implícito) a harmonização dos princípios constitucionais envolvidos e aparentemente conflitantes.

Elenca como princípio constitucional que vela pela manutenção da presunção absoluta tão somente o princípio da *praticidade*:

Demais disso, colhe-se da jurisprudência desta Corte que a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal, é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias.

No que toca à relativização da presunção, elenca os princípios da vedação ao enriquecimento sem causa, da segurança jurídica, da igualdade, da vedação ao confisco, da capacidade contributiva e da neutralidade fiscal do ICMS.

Em relação à vedação ao enriquecimento sem causa, explica que o ideal de justiça determinaria a restituição, bem como impediria a transformação de uma ficção jurídica em presunção absoluta:

Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico.

Em relação à segurança jurídica, afirma, transcrevendo doutrina de Soares de Melo, que a base de cálculo ficta gera um imposto ficto, que cede frente a segurança e certeza do crédito tributário.

Já em conclusão de seu voto, apresenta a tese que se propõe firmar:

Com inspiração no arguto parecer da Procuradoria-Geral da República, proponho a fixação da seguinte tese objetiva ao Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “*De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há o direito à restituição*”

do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo”.

O primeiro ponto que se nota é que, muito embora tenha inicialmente o Ministro Relator afirmado que analisaria “*com o devido vagar a afirmação de que garantir o direito à restituição ao contribuinte nas hipóteses em a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realiza em valor inferior ou superior àquele presumido seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária*”, a questão jamais não foi analisada.

Ademais, parece que no afã de justificar a conclusão a que se pretende chegar, há um menosprezo aos princípios informadores da existência e justificação da definitividade da base de cálculo da substituição tributária progressiva e uma sobrevalorização dos princípios que teoricamente impediriam essa presunção.

O voto se concentra, basicamente, no encontro entre o princípio da *praticidade* em oposição aos princípios da *vedação ao enriquecimento sem causa*, da *segurança jurídica*, da *igualdade*, da *vedação ao confisco*, da *capacidade contributiva* e da *neutralidade fiscal do ICMS*.

Mas não é somente a praticidade que informa a substituição tributária. Os princípios norteadores são (i) da *eficiência* e da *eficácia*, demandando menos recursos técnicos e humanos para obter uma maximização das receitas tributárias; (ii) do *pacto federativo*, haja vista que a União depende da autonomia política, administrativa e financeira dos Estados, de modo que retirar destes Entes importante instrumento de obtenção de receitas fere os três aspectos de sua autonomia constitucionalmente garantida; (iii) da *segurança jurídica*, haja vista que a questão fora pacificada há mais de 10 anos em sede controle concentrado e esta orientação da Suprema Corte orientou a conduta das Administrações tributárias estaduais e distrital que investiram no desenvolvimento técnico, estrutural do instituto, moldando o tamanho da máquina fiscalizatória com base na constitucionalidade da técnica, conduzindo, assim, tanto o comportamento da Administração como dos administrados; (iv) da *efetividade dos direitos fundamentais*, que só podem ser implementados se os Estados obtiverem receitas financeiras para tanto; (v) da *livre concorrência*¹³², eis que a substituição tributária é instrumento eficiente no combate à evasão fiscal, que distorce o mercado quando o sonegador de imposto oferta mercadorias por preços artificialmente mais baratos.

¹³² CRB, art. 1º, IV e art. 170 *caput*.

A substituição tributária não é utilizada pela praticidade ou comodidade. A técnica é amplamente utilizada por ser eficiente e eficaz. Os Estados, que para cumprir as crescentes demandas sociais colocadas em seus ombros pela CRB/88, reflexo de um Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*), encontraram na substituição tributária uma técnica eficiente, pois demanda poucos recursos humanos, e eficaz, pois maximiza a obtenção de receitas. À evidência que o instituto não seria utilizado se fosse prático e cômodo, mas não fosse eficiente e nem eficaz. A praticidade é mero incidente do instituto, e não seu princípio informador.

De outro lado, no que toca aos princípios que laborariam para a relativização da presunção, observa-se, de plano, uma contradição insuperável na alegação de *enriquecimento ilícito* por parte do Estado. A ilicitude decorre de ação contrária à lei¹³³. No caso, são as próprias leis constitucional e infraconstitucional que impedem a restituição. Se há enriquecimento do Estado (e há, pois, é da natureza do tributo transferir riqueza para o Estado), com absoluta certeza não é ilícito.

A contradição foi argutamente apontada pela Ministra CARMEN LUCIA em seu voto quando aponta que “*não chego à afirmativa do Ministro Edson Fachin no sentido de que haveria um enriquecimento ilícito, porque, tal como foi interpretado e aplicado até aqui, era lícito, porque baseado na Constituição e aplicado segundo normas que estavam prevalecendo nos estados*”.

Já no que toca ao princípio da *segurança jurídica*, afirma o Ministro FACHIN que “*a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção juris et de jure, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico*”. Há duas incongruências na afirmação: (i) não é a tributação que transforma uma presunção relativa em absoluta, é a lei; e (ii) no ordenamento jurídico, as presunções absolutas são fixadas por lei e é próprio das leis criarem essas presunções em certas e determinadas situações que a imponham. No caso, o §7º do art. 150 da CRB fixou a presunção *juris et de iure* da base de cálculo utilizada na substituição tributária e o poderia fazer de qualquer modo, não por ter campo de normatização ilimitado, já que obra do constituinte derivado, mas por ser próprio das normas jurídicas esta fixação, desde que, evidentemente, a definição fática da dimensão da base de

¹³³ O jurista Caio Mario adverte: “A ilicitude de conduta está no procedimento contrário ao dever preexistente”. E arremata: “Sempre que alguém falta ao dever a que é adstrito, comete um ilícito, e como os deveres, qualquer que seja a sua causa imediata, na realidade são sempre impostos pelos preceitos jurídicos, o ato ilícito importa na violação do ordenamento jurídico”. PEREIRA, Caio Mário da Silva, *Instituições de Direito Civil*, 19ª. ed., v. 1, p. 416.

cálculo observe os demais princípios constitucionais-tributários, tais como a vedação ao confisco, a capacidade contributiva, a legalidade etc.

Já na conclusão de seu voto, o Relator claramente confunde os conceitos relativos ao “*critério material*” e “*critério quantitativo*” da regra matriz, quando afirma que o fato gerador presumido não se realiza quando não ocorre no mundo fenomênico a hipótese de incidência abstratamente prevista em lei ou, ainda que ocorra a hipótese de incidência, não se realize em sua plenitude a base de cálculo presumida.

A hipótese de incidência é aquela descrita no antecedente da regra matriz, através da conjugação dos critérios material, temporal e territorial. O fato gerador é a ocorrência fática da hipótese abstratamente prevista. Já a base de cálculo consta no consequente e é um dos elementos do critério quantitativo. O consequente da RMIT, e mais especificamente a base de cálculo contida em seu critério quantitativo, *afirma* o antecedente da regra padrão, em seu critério material, no sentido de expressar um vínculo entre esta e aquela, mas não no sentido de se confundirem.

Tome-se como exemplo uma hipótese de incidência tributária onde conste no aspecto material o verbo e seu complemento, *obter renda* e no aspecto quantitativo do consequente da norma, como base de cálculo, o *valor do imóvel*. De certo que a base de cálculo infirma a hipótese de incidência. Neste caso, embora conste como materialidade auferir renda, estamos diante de imposto predial.

Por outro lado, se o critério material descrever: *ser proprietário de imóvel* e o aspecto quantitativo prescrever: *valor venal do imóvel*, com absoluta certeza a base de cálculo afirma a materialidade, ainda que a base de cálculo seja presumida, como sempre são os impostos prediais (o valor venal é normalmente fixado pela Autoridade tributária, já que não há venda do imóvel para se auferir o exato valor venal e este é exatamente o caso analisado na base de cálculo presumida na substituição tributária). Transpondo a afirmativa do Ministro para o caso acima, chegar-se-ia à teratológica conclusão que se o imóvel não for vendido pelo mesmo valor utilizado para o cálculo do imposto predial, não terá ocorrido o fato gerador presumido, ou seja, o contribuinte não será proprietário do imóvel.

O Ministro acaba por propor, em verdade, uma mutação constitucional com alteração de texto, pois que, onde consta na norma constitucional que deve haver a restituição “*caso não se realize o fato gerador presumido*”, deve-se ler “*caso não se realize o fato gerador presumido ou integralmente a base de cálculo presumida*”.

Em suma, a constituição foi clara ao determinar a restituição somente quando o *fato gerador* não se realizar. Não obrigou a restituição quando a *base de cálculo* não se realizar

em sua plenitude. Isso porque, quando o constituinte quer se referir ao fato gerador e à base de cálculo o faz expressamente, como no art. 154, inciso I, da Carta Magna¹³⁴. Portanto, quando a Constituição se refere a fato gerador presumido quer retirar daí não só o fato gerador presumido, mas também a base de cálculo presumida, é torturar o texto constitucional até se obter dele o que se pretende.

Traduzindo o exposto em proposições lógicas, teríamos:

- (i) não ocorrido o fato imponible, devolva-se o que foi antecipadamente recolhido;
- (ii) ocorrido o fato imponible, passa-se a verificar quanto se deve pagar e, nesse caso, a base presumida torna-se definitiva.

Há que se recordar que o princípio da máxima eficácia na interpretação da Constituição serve como validador lógico do resultado interpretativo obtido. Portanto, se a interpretação realizada esvazia o campo de aplicação prática da norma, ela é inválida.

Voto do Ministro ROBERTO BARROSO:

Cumpra analisar, também, mais detidamente, o voto do Ministro BARROSO, que influenciou o voto de outros Ministros pela relativização da base presumida. Em seu voto, o Ministro BARROSO toma por base somente duas premissas, e ambas erradas: (i) houve mudança na *situação fática* que servia de supedâneo à declaração de definitividade da base de cálculo presumida quando do julgamento da ADI 1.851/AL e (ii) houve mudança na *situação normativa* estadual em relação à restituição do ICMS na substituição tributária.

Colhe-se vários excertos de seu voto e de suas manifestações no julgamento para demonstrar a bidimensionalidade de seus fundamentos (grifos não constam no original):

Presidente, eu tornei uma longa discussão tão curta quanto pude, mas essas são as minhas ideias centrais. Em última análise, nós estamos alterando - o meu voto alinhado com o do Ministro Luiz Edson Fachin - o precedente que havia sido firmado na ADI 1.851, de 2003, pela razão relevante de que **houve mudança na *situação fática* e na *situação normativa*. Mudança na *situação normativa* porque diversos estados passaram a ter leis permitindo essa restituição e mudança na *situação fática* porque, anteriormente, não era possível à fiscalização constatar essa diferença na dimensão econômica e, hoje em dia, já é possível.**

E penso - vi essa decisão a que se referiu o Ministro Marco Aurélio - que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava

¹³⁴ 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;

dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. *Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior.*

De modo que eu penso que violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação. Portanto, uma coisa é você não poder fazer diferente, que foi a lógica de 2003, outra é você, por comodidade ou voracidade, cobrar a mais do que a operação real.

Ministro Toffoli e Ministro Gilmar, só para lembrar, no caso, *o Estado de São Paulo tem lei que prevê*, lei aprovada pela Assembleia e sancionada pelo Governador. Portanto, essa circunstância, Ministro Gilmar, de que o Estado aprovou e o Governador sancionou levou-me à crença de que não é tão disruptivo assim, porque senão não teriam feito.

Mas aqui neste caso específico de São Paulo, por exemplo, **a lei está em vigor desde 1996**. *Portanto, uma coisa que me traz alguma tranquilidade é que nós não vamos estar mudando algo que já vem funcionando.* Quer dizer, é assim, portanto a nossa decisão vai manter como é.

Ocorre que, **a partir do momento em que diversos estados começam a prever em suas legislações a devolução em tais hipóteses e efetivá-la**, o argumento prático que autorizava a tributação com base em uma presunção absoluta quanto à base de cálculo do fato gerador presumido cai por terra.

Se elas estavam presentes em 2002, hoje isso não mais ocorre, **como demonstram as diversas legislações estaduais autorizando a devolução.**

Em relação a alegada *mudança normativa* onde, nas palavras do Ministro BARROSO, diversos estados já preveem a restituição do imposto caso a base de cálculo efetiva seja inferior à presumida, causa grande estranheza a afirmação, haja vista que dos 27 (vinte e sete) Entes políticos, somente 2 (dois) já previram em suas legislações a possibilidade de restituir o ICMS nesses casos.

Ocorreu que, buscando uniformizar os procedimentos relativos à substituição tributária, 23 dos 27 Estados firmaram o Convênio ICMS 13/97, que determinava em sua

cláusula segunda que o imposto relativo à diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva não seria restituída. Não assinaram o Convênio os estados de Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Pernambuco, sendo que estes dois últimos previam em sua legislação interna tal possibilidade de restituição.

Após o julgamento da ADI nº 1.851/AL, em 08.05.2002, que declarou constitucional a referida cláusula segunda do Convênio 13/97, ambos os Estados – São Paulo e Pernambuco, num movimento inusitado, ingressaram com ADI contra suas próprias legislações que previam a possibilidade de restituição (ADI nº 2.777/SP e ADI nº 2.675/PE). Pernambuco, já no dia 20.05.2002, publicou o Decreto nº 24.322 que revogou todos os dispositivos da legislação tributária que dispunham sobre restituição de ICMS pago a maior por força da substituição tributária. Em São Paulo, dada a demora no julgamento da ADI nº 2.777/SP, em 2008, através da Lei nº 13.291, acrescentava o §3º ao art. 66-B da Lei nº 6.374/89, que até então suportava a restituição. Esse §3º restringiu a possibilidade de restituição aos casos em que a base de cálculo presumida fosse fixada pela autoridade pública competente. Dado que há muitos anos não havia base de cálculo da substituição tributária fixada por órgão público, na prática extinguiu-se completamente a restituição no Estado de São Paulo desde o ano de 2008.

Em outras palavras, somente 2 Estados um dia previram a restituição em suas legislações e há mais de 10 anos que nenhum Estado prevê a restituição do ICMS quando a base de cálculo presumida for superior à efetiva. A estranheza aumenta ainda mais quando se verifica que o Ministro BARROSO é o relator da ADI nº 2.777/SP onde se analisa a constitucionalidade do próprio art. 66-B da Lei nº 6.374/89.

Quanto a alegada *mudança fática*, que nos dizeres do Ministro BARROSO, permite que os Estados verifiquem a real ocorrência da base de cálculo, dados os avanços técnicos e tecnológicos, não se verifica na prática. De fato, nenhum avanço tecnológico significativo ocorreu do ano de 2002 até o ano de 2017. A questão foi claramente esquematizada pela Nota Técnica de nº 6/2017 da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais. As conclusões ali obtidas podem ser extrapoladas para todos os estados da federação. Pela pertinência temática, transcreve-se alguns trechos:

Inexiste, até o presente momento, unidade federada que seja capaz de efetivar tal apuração.

Sendo pragmáticos, é impossível, com os equipamentos, sistemas e recursos humanos atualmente existentes, a rastreabilidade das mercadorias submetidas ao regime de

substituição tributária por toda a cadeia de circulação, ressalvadas apenas as mercadorias perfeitamente identificáveis (veículos automotores), que são a minoria.

Conforme informações obtidas junto à Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (SAIF), em relação ao universo de contribuintes inscritos no cadastro da SEF/MG de 1.029.161 atualmente temos 603.878 que comercializam ou adquirem alguma mercadoria sujeita à ST, sendo que 91% deste universo (548.495) são contribuintes do Simples Nacional, contribuintes estes que sequer estão obrigados à entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Em relação à quantidade de NF-e autorizadas diariamente pela Secretaria de Fazenda, a SAIF informa que, atualmente, são autorizadas 1,2 milhões/dia de NF-e, sendo que, em média, cada NF-e contém seis itens, ou seja, diariamente temos 7,2 milhões de itens comercializados, preponderantemente pelas indústrias e atacados que são 99% dos emissores de NF-e. No varejo, estima-se que são (ou deveriam ser) emitidos cerca de 15 milhões de Cupons Fiscais/dia, ou seja, um número doze vezes maior que a quantidade de NF-e. Porém, cada Cupom Fiscal contém, em média, dez itens e, conseqüentemente, resulta em um universo de 150 milhões de itens diariamente, que, quando consolidados mensalmente (22 dias úteis), importaria a expansão do objeto de análise mensal para 3,3 bilhões de itens comercializados no varejo e que potencialmente ensejariam pedido de restituição e/ou complementação do valor do ICMS/ST pago nas etapas anteriores¹³⁵.

Diante do exposto, verifica-se que, além de a grande maioria das mercadorias não ser rastreável (o que somente seria possível se todas mercadorias possuíssem tecnologia de identificação por radiofrequência ou RFID - *Radio-Frequency Identification* - ou a ela análoga, o que importaria alto custo tanto para as unidades federadas quanto para os contribuintes), o número de itens a serem auditados é infinitamente superior e incompatível com a mão de obra atualmente existente nas unidades.

Se o fundamento da obrigação da restituição é o descompasso entre a base de cálculo presumida e a efetiva, a restituição não poderia se operacionalizar pelo valor *médio*. Deve-se utilizar o valor de venda unitário real, comparando este valor com a base de cálculo presumida quando da aquisição desta mesma mercadoria individualizada.

¹³⁵ Para se ter noção da inviabilidade, note-se que são 2.964 Auditores Fiscais no Estado de Minas Gerais. Se somente 10% das vendas efetuadas com substituição tributária apresentarem diferença entre a base presumida e a realizada, teríamos um universo de 330 milhões de operações para serem analisadas. Se todos os auditores do Estado mineiro fizerem somente este trabalho, a cada 6 segundos o auditor deverá verificar a consistência do pedido de restituição. Eis um claro exemplo de descompasso entre o direito imaginado nas Cortes e a realidade fática.

Tomemos como exemplo a mercadoria “ervilhas enlatadas”. Os supermercados, substituídos tributários, que efetuam vendas e aquisições de dezenas ou centenas de latas de ervilha diariamente, deveriam identificar o valor de venda de cada lata de ervilha e o valor de aquisição de cada lata de ervilha, para provar o descompasso em relação ao preço real de venda, como afirma o Ministro BARROSO, mas para isso devem conseguir identificar que uma específica lata de ervilha foi adquirida de determinado fornecedor, em determinada data, por determinado preço; isso porque a lata de ervilha que se encontra ao lado desta na prateleira do supermercado pode ter sido adquirida de outro fornecedor, ou do mesmo fornecedor, mas por outro valor, ou em outra data. Embora a tecnologia já exista, como mencionado na Nota Técnica, é financeiramente inviável para o Estado e para as indústrias a rastreabilidade individualizada de cada mercadoria produzida e comercializada.

Como é impossível utilizar o real valor de venda de cada mercadoria sujeita à substituição tributária, restaria usar o valor médio de aquisição e de venda para calcular potencial restituição, mas usar valor médio é contrário à própria *ratio decidendi*.

Ou seja, não houve mudança fática que permita identificar o real valor de venda da mercadoria.

Voto da Ministra ROSA WEBER

Num voto sintético e raso, a Ministra limitou-se a reproduzir a errônea informação do Ministro BARROSO de que muitos Estados já preveem a restituição e que, sem maiores justificativas, o fato gerador presumido deve ser entendido como base de cálculo presumida:

Nesse sentido, *as legislações estaduais também muitas já foram editadas* e, do meu ponto de vista, para mim é decisivo que, quando a Constituição fala em fato, a não ocorrência do fato gerador, desse fato gerador presumido, nela se compreende o fato gerador presumido que ocorre com uma dimensão material diversa daquela que ensejou a presunção.

Voto do Ministro LUIZ FUX:

Inicia seu voto já afirmando que foi pego de surpresa pela complexidade da questão, pois até então a entendia como simples, haja vista que em todos os julgamentos anteriores do qual participou limitou-se a reproduzir o precedente da Corte na ADI 1.851/AL sem maiores investigações.

Afirma que a presunção absoluta da base de cálculo fere diversos princípios constitucionais e que a Constituição deve ser analisada num todo, sem, no entanto, fazer qualquer análise sobre quais ou porquê princípios constitucionais seriam feridos:

Então, já o professor Baleeiro alertava para essa dessintonia entre valor presumido e valor real, porque nisso está imbricada a capacidade contributiva. Então, entendo que a Constituição tem que ser analisada exatamente num todo, e levando-se em consideração principalmente essas normas de maior iminência como soem ser esses princípios limitadores do poder de tributar.

Voto do Ministro MARCO AURELIO

Num voto um tanto confuso, o Ministro AURÉLIO reconhece a penúria pela qual passam os estados, mas não utiliza isso como sopesamento dos princípios constitucionais a serem harmonizados, chegando a insinuar uma má-fé dos estados na fixação da base de cálculo presumida:

Quem estabelece os parâmetros para esse recolhimento antecipado? O Estado, o sujeito ativo da relação tributária. Qual é a tendência do Estado? Fixar a menor o valor a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador? Não! Principalmente na quadra vivenciada no Brasil, em que os estados estão quebrados ante, até mesmo, o inchaço da máquina administrativa.

Depois de transcrever seu voto prolatado na ADI nº 1.851/AL, confunde a matéria que está sendo tratada no RE – legislação do Estado de Minas Gerais, com leis de outros estados:

Se desprovermos o recurso e admitirmos que a legislação *paulista* e a de *Pernambuco* são harmônicas com a Constituição Federal, o sistema não fechará, porque estaremos dizendo, a um só tempo, que a Lei Fundamental não agasalha o crédito, quando houver descompasso entre o valor estimado pelo próprio Estado e o valor do negócio jurídico, e que é possível a estados disporem de forma diversa, contrariando – e não há contrariedade – o texto constitucional.

E, a dada altura das discussões, demonstra que desconhece a cronologia da emenda constitucional sob o manto da qual analisa a constitucionalidade da legislação mineira:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - ... E, se reconheço que esse documento rígido assegura ao contribuinte um certo direito, não posso mitigar esse direito e simplesmente dizer que a Constituição Federal só tem vigência a partir desta data, não tendo vigorado nesses 27 anos - *não sei de quando é a emenda que incluiu no artigo.*

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - De 93.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - É de 93? Obrigado, Ministro Gilmar Mendes. Então, vigorou de 93 para cá.

Voto da Ministra CARMEN LUCIA

Mais um ministro que reconhece que a relativização abala as finanças dos estados, sem, contudo, fazer o devido cotejamento disso com os demais princípios envolvidos:

Essa matéria é complicada e grave. Como demonstrou o Ministro Teori após o voto do Ministro-Relator, esta é uma matéria com dificuldades específicas, *até pelas consequências práticas da dinâmica da receita dos Estados* para verificação do que foi presumido e do que foi realizado.

Causa grande perplexidade o fato de em seu voto ter asseverado peremptoriamente que a Constituição é *expressa* ao afirmar que se não realizado o *valor presumido*, deve haver a restituição. Essa afirmação, porém, não existe na Constituição.

O que existe é que se não ocorrido o *fato gerador presumido*, deve haver a restituição, demonstrando que, no mínimo, a Ministra confunde os institutos da hipótese de incidência com o critério quantitativo do consequente da regra padrão:

Quer dizer, se a Constituição é *expressa* ao afirmar que, não realizado o *valor presumido*, é assegurada a imediata e preferencial restituição, então, quando o que foi presumido também não se verificou, não haveria como se dar garantia a que o fisco se mantivesse sobranceiramente desconhecendo essa circunstância.

Continua por utilizar novamente o errôneo fundamento utilizado pelo Ministro BARROSO de que os Estados têm estrutura e possibilidade de verificar o valor real de venda, chegando a afirmar que podem fazer isso “facilmente”, sem, contudo, apontar como, com qual recurso humano ou tecnológico, seria possível esse desiderato:

Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, *a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos*, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém.

Deixando entrever que esta errônea afirmação é o único fundamento de sua decisão:

Entretanto, não tenho dúvida para concluir no sentido de prover este recurso, de que os mecanismos não acarretariam, no que eu pude apurar, as dificuldades que foram aqui

postas para os estados se realizarem. E acho que aqui se trata, efetivamente, de interpretar as leis estaduais segundo o § 7º do art. 150 da Constituição.

Voto do Ministro RICARDO LEWANDOWISKY

Embora tenha votado pela relativização da base de cálculo presumida na substituição tributária, o Ministro LEWANDOWISKY afirmou categoricamente em seu voto que a literalidade do texto constitucional não abarca a restituição do imposto quando há divergência entre a base real e a ficta:

Nessa linha de raciocínio, constato, desde logo, que **a interpretação literal do dispositivo constitucional em tela mostra-se inadequada**, *data venia*, para o correto deslinde da questão sob exame.

Para superar a literalidade da norma constitucional, utiliza a inadequada lógica de quem pode o mais (restituição quando não ocorre o fato gerador), pode o menos (restituição quando a base presumida é superior à efetiva). Mas a hipótese de incidência não é um *plus* em relação à base de cálculo. São apenas critérios distintos dentro da mesma estrutura normativa. Enquanto a hipótese de incidência é a descrição abstrata de um fato, a base de cálculo é a dimensão valorativa dele. Não há relação de hierarquia, há uma relação causal, uma consequência deontológica entre o antecedente e o consequente da regra matriz:

Assim, ao autorizar o mais, isto é, a devolução imediata e preferencial da quantia paga, caso não se verifique o fato gerador presumido, o texto constitucional, à toda a evidência, autorizou o menos, ou seja, a restituição do valor indevidamente pago a maior.

Não se argumente, portanto, que a restituição imediata e preferencial do tributo somente é possível na hipótese de inoccorrência integral do fato gerador, visto que, se o texto constitucional garantiu ao contribuinte um *plus*, não se admite, como querem alguns, uma interpretação restritiva para afastar o direito de reembolso, caso se verifique um *minus*, quer dizer, se ocorrer a realização apenas parcial daquele pressuposto.

Finaliza seu voto invocando os princípios da vedação ao enriquecimento ilícito, da moralidade, da legalidade e do não-confisco, sem, contudo, explicitar onde estariam sendo feridos, tomando como certo aquilo que se deve provar, pois, do outro lado, encontra-se a interpretação que todos esses princípios são observados e que a própria constituição garante a definitividade da base presumida:

A interpretação que desautoriza a devolução nesses termos, ademais, também nega vigência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa e àquele que garante a repetição do indébito, os quais constituem balizas fundamentais do Direito.

A proibição de restituição do imposto pago a maior igualmente não se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis à espécie. Em outras palavras, se o ICMS recolhido pelo contribuinte substituto apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, a inoccorrência, total ou parcial deste, impõe que se faça a devida adequação da regra ao fato, sob pena de afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco.

Voto do Ministro TEORI ZAVASKI

O Ministro TEORI, que votou pela manutenção do precedente da Corte, atribuindo definitividade à base de cálculo presumida, conseguiu, ainda que sinteticamente, perceber algumas importantes nuances relativas ao tema.

Mencionou que a base de cálculo da substituição tributária é diferente da base de cálculo da incidência normal do imposto e nada há de inconstitucional nisso eis que ambas são fixadas por lei, atendendo ao parâmetro da capacidade contributiva, afirmando que retirar o atributo da definitividade equivale a negar eficácia à técnica:

A base de cálculo, nessa forma de substituição tributária, já não será “*o valor da prestação ou da operação*” (art. 8º, I, da LC 87/1996), como ocorre em operações ou prestações concomitantes ou antecedentes. Será, sim, o valor a ser fixado segundo os critérios estabelecidos no inciso II do art. 8º da LC 87/1996. E o será, portanto, definitivamente, como decidiu o STF na ADI 1851. Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor.

Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional.

O fato gerador presumido, de outra parte, não está “alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico”. Pelo contrário, na fixação de sua dimensão econômica, o fisco está submetido a critérios objetivos, inteiramente relacionados à realidade, a saber: LC 87/1996, art. 8º, §§ 3º e 4º.

É claro que nem sempre haverá perfeita coincidência entre o valor presumido e o valor efetivamente realizado. Mas – ressalvadas as óbvias situações de excessos injustificáveis e desarrazoados – é condição inerente ao sistema de substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º, da CF).

Veja, Ministro, Vossa Excelência, claro, parte desse pressuposto de que não ocorreu inteiramente, porque parte do pressuposto de que a base de cálculo deve ser pelo valor real. Se nós dissermos que a base de cálculo é pelo valor presumido, ela ocorreu inteiramente.

De modo que, se nós formos permitir - e volto a repetir: esse, no meu entender, é o principal fundamento -, se nós formos considerar que aquele lançamento do tributo, aquela cobrança do tributo com base no artigo 150, parágrafo 7º, é provisória, e não definitiva, **nós simplesmente estaremos tirando toda a substância da própria inovação constitucional.**

Voto do Ministro DIAS TOFFOLI

Informa em seu voto que acompanharia o voto do Ministro Relator pela relativização da base de cálculo, mas, após ouvir o voto do Ministro TEORI, entendeu que a base de cálculo da substituição tributária deve ser definitiva.

A despeito disso, não faz qualquer análise do instituto da substituição, pautando seu voto única e exclusivamente na segurança jurídica que a manutenção do precedente da ADI 1.851/AL gera:

O que eu fico a pensar e a imaginar? Qual é a solução que nós daríamos para o caso que traria maior segurança jurídica do ponto de vista de menos litigiosidade, de diminuir o grau de litigiosidade? Eu penso que trouxe essa solução o Ministro Teori, no momento em que disse: "Vamos manter a jurisprudência e vamos pacificar essa situação de acordo com a jurisprudência já consolidada pela Corte", de tal sorte que isso evitará inúmeros conflitos, embates e debates judiciais, seja em relação ao passado, seja em relação ao futuro, porque continuarão a existir operações presumidas cujos valores finais depois serão ou a maior ou a menor.

Diante de duas soluções que param em pé, que têm fundamentos sólidos, eu vou pedir vênua ao Relator e aos que o acompanharam, com sólidos fundamentos, para trazer uma solução mais prática. E a solução mais prática, mais pragmática que entendo que traz menos conflituosidade e pacifica mais o tema é manter a jurisprudência.

Voto do Ministro GILMAR MENDES

O Ministro MENDES, um dos mais brilhantes, capacitado e profundo conhecedor da Constituição e da cena política brasileira, proferiu seu voto pela definitividade da base de cálculo do instituto.

Apesar da agudeza de pensamento em conseguir identificar as principais questões envolvidas no tema, infelizmente não aprofundou sua análise.

Começa o Ministro por explicitar que a substituição tributária é vital para a sobrevivência financeira dos Estados, entendendo implicitamente que o princípio do pacto federativo, com a devida garantia constitucional de autonomia financeira, política e administrativa dos Entes federados, estava em jogo:

Eu me lembro, por exemplo, que tivemos muitas impugnações em relação a São Paulo quando lá estava o governador Serra, porque passou a adotar, de forma sistêmica, o modelo de substituição tributária, que é mais efetivo. E, simplesmente, *isso teve um efeito enorme na arrecadação.*

Vossa Excelência tem dialogado com os governadores e tem ouvido, certamente, as agruras. Ainda hoje, recebia o Governador de Goiás *e todos narram situações extremamente difíceis nas finanças dos estados. E estaremos mexendo num instrumento hoje vital* para dar universalidade, praticidade, generalidade ao ICMS.

Infelizmente não lança maiores palavras acerca de tão importante questão. Reconhece, então, que não há que se falar em base de cálculo ocorrida parcialmente, haja vista que a lei a fixou de modo diferente daquela estabelecida na incidência normal do imposto e que, ainda que a base de cálculo presumida seja diferente da base real, é próprio do direito criar realidades:

O outro elemento que foi ferido agora na fala do ministro Teori Zavascki é que estamos a falar de um perfil institucional desse direito, portanto *é o Direito que cria a realidade*, as normas que criam essa realidade.

Por isso, parece-me muito feliz a expressão do ministro Teori quando diz que esse valor presumido não significa um valor ficto ou arbitrário. Quer dizer, o Direito criou essa realidade, como, de resto, não é nenhuma novidade.

A toda hora o Direito está dizendo o que é a renda, por exemplo, ou o que não é renda para fins de tributação; o que é propriedade e o que não é propriedade. Esse é o perfil institucional. E, claro, deixou a possibilidade de correção quando não se verifica o fato, até porque, realmente, seria um absurdo. Mas o mais se faz a partir de ajustes gerais.

Assevera, ainda, que a relativização da base de cálculo equivale a esvaziar o instituto e, por conseguinte, negar eficácia à própria Constituição:

Eu temo - e aí voltando ao argumento da praticidade - que, ao abriremos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade.

Se voltarmos a espiolhar isso um a um, vamos, de fato, abrir a caixa de Pandora desse sistema e, talvez, *torná-lo inútil*. Na questão da *interpretação* desse dispositivo, a mim, me parece que o elemento-chave é este: **será que, depois de ter de fazer a avaliação de cada operação, vai fazer sentido ainda a substituição tributária?**

Então, a mim, me parece que esta é a questão-chave: *não estamos apenas mudando a jurisprudência, podemos estar tornando inútil a própria mudança constitucional*. É essa a minha preocupação.

Termina seu breve voto afirmando que se houver fixação de base de cálculo em valores incompatíveis com a realidade fática, tal desarmonia deve ser tratada pelo Judiciário de maneira individualizada, mas jamais fulminando o instituto como um todo, ou, em outras palavras, não se deve matar a pessoa para curar a doença:

O que se deu ao legislador foi a possibilidade de desenhar a substituição. "Ah, mas houve um caso arbitrário"; o caso arbitrário terá que ser tratado. Uma fixação de um valor absolutamente destoante claro que terá de ser tratada. Mas o sistema em si tem de ser tratado como tal, porque não é pensado para relações individualizadas e singularizadas.

Fixação da Tese

Por maioria, os Ministros fixaram a tese, alterando o texto inicialmente proposto pelo Ministro FACHIN, o qual afirmava que o fato gerador presumido não se concretiza empiricamente sempre que realizado de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo, com a seguinte redação:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

8.2.1 Modulação dos efeitos: atribuição de efeito *erga omnes*: necessidade de redução

Sem maiores discussões sobre a matéria, o STF, capitaneado pelo Ministro MENDES, atribuiu efeitos *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade efetuada em sede de controle difuso.

Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento **das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo** ao que decidido por essa Corte.

A discussão sobre a aplicação de efeitos gerais às seguintes assertivas:

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Presidente, ressaltou que, no caso da modulação de efeitos, quando a fazemos, em geral, não fazemos para o caso concreto, especialmente no controle incidental, mas para repercutir sobre outros. E, por isso, estamos assumindo a eficácia transcendente, a eficácia *erga omnes* da decisão, a despeito de não se ter tido a intervenção do Senado. Por isso que eu disse que o Supremo, há muito, antes mesmo do CPC novo, já atravessou o rubicão quanto à assunção de que a eficácia *erga omnes* compõe, também, a decisão no controle incidental.

Veja, quando estamos agora, em sede de controle incidental, como se trata agora, num RE com repercussão geral, dizendo que é inconstitucional a norma, mas não é nula, nós o estamos fazendo para todos os casos, inclusive fazendo a calibragem aí estabelecida, ora, sem exigir a intervenção do Senado Federal. A modulação de efeitos seria impossível. Ela precisa de ter a ideia de eficácia *erga omnes*. Do contrário, ela não seria viável. Por isso, é importante que se faça essa nota.

A atribuição de efeitos *erga omnes* em sede de controle difuso de constitucionalidade já havia sido profundamente analisada pela corte quando do julgamento da Reclamação nº 4.335, onde restaram vencidos os Ministros MENDES e EROS GRAU que sugeriam *mutação constitucional* no art. 52, inciso X da CRB, de modo que já não caberia ao Senado Federal a edição de resolução normativa para atribuir efeitos *erga omnes* a essas decisões.

À época, tal tese foi rechaçada pelos demais Ministros sob o argumento de que o Senado Federal seria reduzido a mero “diário oficial” do Supremo, que a literalidade do texto constitucional impede esta interpretação, que não se tratava de mutação constitucional, mas

de alteração formal da Constituição e grave atentado à separação dos Poderes. Ademais, quando da introdução da Teoria dos Precedentes¹³⁶ no ordenamento jurídico brasileiro¹³⁷, o art. 927, inciso IV do CPC¹³⁸ atribui efeitos “vinculativos” de decisões proferidas em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida somente aos demais órgãos do Poder Judiciário e, até mesmo para estes órgãos, o efeito parece ser mais *orientativo* que vinculativo, pois o *caput* do art. 1.041 do Códex Processual¹³⁹ diz que se o tribunal de origem mantiver o acórdão divergente, o recurso será remetido ao Tribunal Superior, fazendo crer existir uma certa discricionariedade na aplicação da tese firmada em controle difuso.

No entanto, a atribuição de efeitos vinculativos à Administração Pública de decisões proferidas em controle incidental de constitucionalidade é limitada à hipótese de edição de resolução pelo Senado Federal suspendendo a legislação declarada inconstitucional ou Súmula Vinculante, que, porém, não pode ser editada no presente caso, eis que não se encontram presentes os pressupostos de (i) aprovação por, no mínimo, 8 (oito) ministros (dois terços), eis que somente 7 (sete) ministros reconheceram a inconstitucionalidade e,

¹³⁶ “... os julgamentos só se tornam precedentes no momento em que passam a concretamente servir como fundamento de decisão de outros julgamentos”, como acontece nos países que adotam o sistema da *common law*. “Conforme vem apontando a melhor doutrina, no Brasil foi adotada outra técnica na formação dos precedentes, já que o Novo Código de Processo Civil prevê de forma expressa e específica quais são os julgamentos que serão considerados precedentes. Trata-se de “precedente doloso”, em interessante nomenclatura dada por Alexandre Freitas Câmara, ou seja, um julgamento já predestinado a ser precedente”. NEVES, Daniel Amorim Assumpção, *Manual de Direito Processual Civil*, 9ª ed. Salvador: Ius Podium, 2017. p. 1.404.

¹³⁷ Alerta DIDER JUNIOR que “podemos dizer, por todo o exposto, que o art. 1.030 torna inviável a discussão acerca da superação de um precedente por meio de recursos excepcionais. Neste ponto, então, o sistema processual brasileiro pode se gabar de ser um dos mais rígidos do mundo em superação de precedentes, superando - ao menos formalmente - o direito inglês, onde, desde meados da década de 60 do século passado, há plena viabilidade de se discutir o *overruling*. Houve, com a Lei 13.256/2016, mais do que um retrocesso, tem-se a instituição de um sistema severo, com traços marcantes de arbitrariedade e pretensão de tornar os precedentes mais rígidos que a própria lei. Saímos do discurso da completa irrelevância do precedente para o discurso da completa irrelevância dos argumentos contrários ao precedente - o que só mostra, no entanto, o quanto ainda é paupérrima a compreensão da teoria dos precedentes no Brasil e como é perigoso positivar algo que não se entende bem”. DIDIER JUNIOR, Fredie, *Coleção Grandes Temas do Novo CPC: Julgamento de Casos Repetitivos*. Salvador: Ius Podium, 2017. p.349. Teríamos, assim, interessante contradição: o RE nº 593.849 ingressou no STF no ano de 2009, antes, portanto, da criação do novo CPC e da normatização da Teoria dos Precedentes. Este RE atacava precedente firmado em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Quando da decisão proferida no RE nº 593.849, o novo CPC e a Teoria dos Precedentes já se encontrava em vigor, de modo que sua análise deveria ser liminarmente indeferida. A partir da vigência do novo CPC, com a atribuição de efeitos normativos aos precedentes, vinculando os demais órgãos do poder judiciário, outro RE que busque identificar *overruling* na decisão atual jamais será admitido, conforme art. 1030, I, “b” do NCPC.

¹³⁸ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...)

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

¹³⁹ Art. 1.041. Mantido o acórdão divergente pelo tribunal de origem, o recurso especial ou extraordinário será remetido ao respectivo tribunal superior, na forma do art. 1.036, § 1º.

principalmente, (ii) existência de reiteradas decisões sobre a matéria sumulada, posto que a decisão tratada *inaugura* posicionamento da Corte sobre a matéria.

8.2.2 Modulação de efeitos: atribuição de efeito prospectivo mínimo à decisão: necessidade de ampliação

O plenário da Suprema Corte modulou os efeitos para que obrigassem os órgãos do poder judiciário e as administrações a partir da data de publicação da tese, alcançando, todavia, as ações judiciais já propostas.

Por se tratar de superação de precedente solidificado, deveria incidir no caso o *prospective overruling*, de modo que o julgado somente deveria lançar efeitos para data fixada no futuro e, pela prudência, nem mesmo alcançando o caso concreto analisado, para que fosse garantida a segurança das relações jurídicas realizadas sob a égide da orientação pretérita da Corte.

A ideia de *Justiça* é elemento fundador de um *Estado de Direito*, que somente se mantém em pé se houver *segurança jurídica*, que se estrutura na *irretroatividade* das normas, na *boa-fé* objetiva e na *proteção da confiança*.

DERZI em seu magistério, ensina que a decisão judicial equivale a norma judicial, pois nada mais seria que a concretização da abstração contida na lei. A norma judicial, nesse sentido, complementa e aperfeiçoa a norma jurídica, assim “se, supervenientemente, o Poder Judiciário altera o seu entendimento e muda a sua decisão, escolhendo uma outra solução (antes possível, em razão do leque de significados da cadeia de signos), **cria nova norma**, específica e determinada. Tal norma nova equivale a uma **nova lei**, pois a lei anterior, ainda vigente no sentido formal, tinha sido dotada de um só conteúdo, unívoco, pois sofrera o esvaziamento dos demais sentidos alternativos, por decisão do próprio Poder Judiciário”¹⁴⁰.

O próprio Ministro BARROSO entende que “uma nova interpretação tende a produzir efeitos práticos semelhantes aos que decorrem da edição de lei nova. Vale dizer: embora não haja uma alteração formal do Direito vigente, verifica-se uma alteração substancial, que como regra, deve valer apenas para frente”¹⁴¹.

¹⁴⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*, 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 586.

¹⁴¹ BARROSO, Luis Roberto, *O controle de Constitucionalidade no Direito brasileiro*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 67.

Como é princípio basilar do Estado de Direito que lei nova não retroage no tempo, conclui DERZI que “retroação das sentenças se apresenta, então de forma aguda, nas hipóteses de reversão de jurisprudência”¹⁴² e que “o momento da vigência da jurisprudência inovadora, que altera jurisprudência anterior, deverá ser o marco decisivo. Todos aqueles atos-fatos pretéritos (porque ocorridos antes do início da vigência da nova jurisprudência), sob a vigência do precedente superado, deverão ser protegidos. Resulta daí que nem os fatos, propriamente ditos, nem os efeitos que deles decorrem poderão ser atingidos pela mudança de orientação, pela jurisprudência inovadora. A modulação dos efeitos da decisão nova deveria ser a regra, tal a força do princípio da irretroatividade entre nós”¹⁴³.

A doutrina norte-americana desenvolveu a ideia sob a denominação de *overruling*, que se dá nos casos de superação de precedente anteriormente firmado por um outro precedente que anula totalmente a *ratio decidendi* pretérita, pugnando, por isso, pela necessidade de efeitos prospectivos ao novo entendimento.

Assim, para GONÇALVES e ASSIS, “o que justifica o *prospective overruling*, em essência, é a necessidade de resguardar as legítimas expectativas e a confiança justificada, tutelando as mais diversas condutas, atos e negócios jurídicos travados de boa-fé pelos cidadãos e empresas em conformidade com aquilo que era tido como o direito constitucional e federal ordinário posto pelo Estado, isto é, segundo proclamado pelo órgão constitucionalmente competente para dar a última palavra sobre verdadeiro sentido e alcance da Constituição e das leis federais”, dado que sua não utilização poderia “violiar de morte os princípios da segurança jurídica e alguns de seus consectários, como a confiança justificada e a boa-fé objetiva. Súbita e inesperadamente, condutas e negócios jurídicos tidos como lícitos, porque pautados na orientação então em vigor, podem ser convolados em comportamentos ou atos ilegais, com todas as deletérias consequências nas esferas cível, administrativa e penal daí advindas”¹⁴⁴.

A modulação temporal *pro futuro* não é cabível apenas nas decisões proferidas em controle concentrado pela via direta. Os mesmos autores chegam a afirmar que é “o controle incidental, no qual se realizada a análise da compatibilidade da lei com a Constituição à luz do caso concreto, o campo por excelência para o emprego da técnica da modulação dos

¹⁴² DERZI. Ibid. p. 586.

¹⁴³ DERZI. Ibid. p. 552/553.

¹⁴⁴ GONÇALVES, Gláucio Maciel, ASSIS, Guilherme Bacelar Patrício, *O prospective overruling nas Supremas Cortes brasileiras: a possibilidade de modulação temporal dos efeitos das decisões revogadoras de recedentes consolidados à luz da dogmática jurídica moderna e do novo Código de Processo Civil – CPC/2015*. São Paulo: Revista dos Tribunais. Revista de Processo. v. 41. n° 258, agosto/2016. p. 3.

efeitos temporais da decisão” e que “o STF tem aplicado o *prospective overruling* em determinados casos de mutações constitucionais, que não envolvem, necessariamente, a fiscalização da constitucionalidade de atos normativos infraconstitucionais, mas sim mudanças de interpretação de dispositivos constitucionais. É justamente nestes casos, referentes a autênticas modificações da compreensão normativa do texto constitucional, que é possível vislumbrar a ocorrência de típica hipótese de revogação de precedente judicial, sendo adequado, portanto, falar em modulação temporal dos efeitos de decisões que promovem o *overruling*”¹⁴⁵.

Diante disso, DERZI é categórica ao sentenciar que “em face da existência e da vigência de um precedente consolidado, os fatos pretéritos já ocorridos inteiramente no passado e os seus respectivos efeitos, já desencadeados ou ainda por desencadear, independentemente de seu exercício, devem ser protegidos contra o advento das normas judiciais novas, modificativas”¹⁴⁶.

Mesmo não havendo *overruling*, o STF, em sede controle difuso de constitucionalidade, quando do julgamento do RE nº 197.917 (*leading case* do município de Mira Estrela) modulou os efeitos da decisão de inconstitucionalidade somente para a legislatura superveniente à data da decisão, vale dizer, efeitos *pro futuro* da decisão.

No presente caso, ocorrendo propriamente um *overruling*, para que fosse garantida a segurança jurídica, com sua tridimensionalidade representada pela irretroatividade das normas, boa-fé objetiva e proteção da confiança, os efeitos modificativos do precedente deveriam se projetar somente para uma data futura a ser estipulada pela Corte Suprema, garantindo lapso temporal suficiente para que as Administrações Fazendárias estaduais se adaptassem ao novo paradigma, não alcançando os atos-fatos realizados sob o precedente anterior e nem seus efeitos percebidos (recolhimento de imposto a maior) ou esperados (restituição do indébito) e, portanto, não sendo aplicável também aos casos já apresentados ao Poder Judiciário e nem ao próprio caso concreto de onde se originou o novo precedente.

¹⁴⁵ GONÇALVES et. al. Ibid. p.5

¹⁴⁶ DERZI. Ibid. p.553

8.2.3 Inobservância dos princípios da interpretação constitucional

Afronta ao princípio da unidade da constituição

Trata-se de uma antinomia insuperável: o mesmo dispositivo declarado constitucional, posto que decorrente de reforma efetuada pelo poder constituinte derivado é, também, em sua aplicação, inconstitucional.

Inexiste outra forma de aplicação da substituição tributária se não presumir um determinado valor de venda da mercadoria. Vale dizer, para que exista efetividade da norma que prevê substituição, deve haver presunção definitiva na quantificação da base de cálculo do imposto antecipado, sob pena de transmudar o instituto em mera antecipação de receita e não em arrecadação tributária.

A síntese do julgamento parece ser que o §7º do art. 150 da CRB é formalmente constitucional e materialmente inconstitucional.

Afronta ao princípio do efeito integrador

O art. 1º da CRB determina que a República é formada pela união indissociável dos Estados e dos Municípios e que esta união deve ocorrer com a manutenção da *autonomia* desses Entes Políticos. O Ente Político somente terá autonomia plena se tiver autonomia política (editar as próprias leis), administrativa (executar as leis editadas) e financeira (obtenção de receitas próprias). Qualquer interpretação de norma constitucional que vilipendie esses princípios, será inválida por mitigar a integração dos Entes que compõem a União, como aconteceu na declaração de inconstitucionalidade da definitividade da base de cálculo presumida na substituição tributária do ICMS, que retirou parcela considerável da autonomia financeira dos Estados.

Afronta ao princípio da máxima efetividade

Se a própria Constituição, por dirigente, programática e analítica, prevê a utilização do instituto da substituição tributária, decisão da Suprema Corte que ampute os efeitos práticos deste instituto nega, indubitavelmente, máxima efetividade ao dispositivo constitucional, relegando-o à existência meramente abstrata.

Afronta ao princípio justeza, da conformidade, da exatidão ou da correção funcional

Ao se atribuir efeitos *erga omnes* no julgamento do RE nº 593.849, o Supremo Tribunal Federal subverteu a organização político-funcional estabelecida pelo art. 52, X da CRB, que atribuiu somente ao Senado Federal tal competência. A decisão fere o princípio da conformidade.

Afronta ao princípio da harmonização

Se por um lado o STF, no julgamento recente, sobreleva o princípio da capacidade contributiva, por outro aniquila os princípios constitucionais informadores da substituição tributária como forma válida e eficaz de arrecadação tributária.

Afronta ao princípio da força normativa da constituição

Se a definitividade da base de cálculo presumida é condição *sine qua nom* para a utilização da substituição tributária pelos Estados, a norma constitucional que prevê sua existência tende a perder eficácia e permanência, eis que a interpretação dada pela Corte Suprema extirpou, na prática, esse histórico instituto.

8.3 O artigo 166 do CTN como impedimento legal à restituição.

Tendo a Suprema Corte superado a discussão da definitividade da base de cálculo presumida na substituição tributária progressiva, com a consequente obrigação de restituir ao contribuinte a diferença havida entre a base ficta e a real, deixou, no entanto, de analisar tema essencial para a efetivação da devolução de tais valores.

Dado que o ICMS é imposto indireto, cobrado nas diversas etapas de circulação da mercadoria, mas submetido ao princípio da não-cumulatividade, todo o ônus financeiro do tributo é suportado pelo consumidor final da mercadoria, ainda que este não possua relação jurídico-tributária com o sujeito ativo da relação obrigacional, sendo, por isso, conhecido como contribuinte *de fato*.

Quando o contribuinte *de direito* pleiteia a restituição de impostos indiretos, deve demonstrar cabalmente que arcou com o encargo financeiro, ou, de outro giro, não transferiu o indébito tributário ao contribuinte de fato. É o teor do art. 166 do CTN, que impediria a

efetivação da restituição, eis que a prova da não transferência é de difícil, se não impossível realização, pois é da natureza do imposto essa transferência.

A impossibilidade de se efetuar a restituição do imposto porventura cobrado a maior na substituição tributária ao substituído tributário já havia sido aventada no julgamento da ADI 1.851/AL em maio de 2002, quando o Estado do Rio de Janeiro, propugnando pela definitividade da base presumida asseverou: “como poderiam os Estados evitar que – a pretexto de reputarem que, em casos concretos, o encargo financeiro excessivamente suportado pelo contribuinte substituído não teria sido transferido aos adquirentes de suas mercadorias – concedessem alguns deles, Estados, “créditos” do ICMS a título de restituição, na forma do artigo 10 da Lei complementar nº 87/96? A solução encontrada foi a estabelecida na Cláusula segunda do Convênio ICMS 37/97 (sic), alvejada na Adin ...”.

Como não se trata de matéria constitucional, a incidência da vedação contida no art. 166 do CTN deve ser analisada pelo STJ, o qual, no entanto, já possui interessantes precedentes¹⁴⁷ sobre a matéria. Destaca-se dentre eles:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO CTN. APLICAÇÃO.

1. Aplica-se o art. 166 do CTN também à repetição de indébito de ICMS recolhido na sistemática da substituição tributária. Precedentes do STJ.
2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 31660 / SP)

Do voto do relator destaca-se:

...

A maioria dos pedidos de restituição atinentes ao ICMS na sistemática da substituição tributária refere-se a casos em que a operação ocorreu a preço menor que o presumido, em que se decidiu pela aplicação do art. 166 do CTN. Não há peculiaridade da presente demanda.

De fato, a venda da mercadoria a preço menor que aquele presumido para fins da substituição tributária não faz concluir que o ônus econômico do tributo foi suportado pelo alienante.

A redução do preço pode ter ocorrido por diversos motivos, como diminuição de custos ou estreitamento da margem de lucro por conta da concorrência acirrada. Isso não significa que o montante do ICMS cobrado não tenha sido repassado ao consumidor. *Na verdade, a dificuldade, praticamente impossibilidade, de comprovar quem assumiu o encargo econômico do tributo indireto dá-se em qualquer sistemática, de substituição*

¹⁴⁷ REsp 1.209.607/SP. AgInt no RESP Nº 1.434.905/PI. AgRg no RESP 1.421.880/PR.

tributária ou não. Inquestionável é a opção legislativa de impor ao contribuinte de direito esse ônus probatório, nos estritos termos do art. 166 do CTN.

O Código Tributário Nacional prestigiou o princípio da supremacia do interesse público ao definir que o Estado apropria-se do indébito tributário, caso o particular não comprove quem assumiu seu encargo econômico.

Eis a sempre citada lição do prof. Paulo de Barros Carvalho:

Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram ter suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado. (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, 13ª ed., p. 453).

A restituição da diferença entre a base de cálculo real e a presumida encontra óbice na própria estrutura dos imposto indiretos, óbice este normatizado através do art. 166 do CTN.

9. CONCLUSÃO

A evolução do constitucionalismo redundou nas modernas constituições escritas e rígidas, numa tendência, pós-Segunda Grande Guerra, de buscar efetividade dos direitos de segunda geração, no que ficou conhecido como o Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*).

A implementação de tais direitos trouxe como consequência a necessidade premente e cada vez maior de os Estados obterem receitas para a garantia de seu real gozo. Neste contexto, surgiu em meados da década de 60 a técnica da substituição tributária, que consiste na inclusão na sujeição passiva da relação jurídico-tributária de terceiro alheio ao fato gerador da obrigação, atribuindo-o a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido em toda a cadeia de circulação da mercadoria, até o consumidor final.

O instituto da substituição tributária congrega, de uma só vez, eficiência e eficácia da atividade fiscalizatória, ao concentrar em poucas empresas os esforços técnicos e humanos, reduz drasticamente a evasão fiscal e, bem mesmo por isso, favorece a livre concorrência, ao extirpar do mercado produtos que seriam então ofertados por preços artificialmente mais baixos, em função da sonegação fiscal.

Dado que ínsito ao instituto da substituição tributária para frente a presunção da ocorrência de fato gerador futuro, ocasionando o recolhimento antecipado do imposto que então seria devido, muito se discutiu acerca de sua constitucionalidade, eis que, para o senso comum, não é natural a exigência de imposto sobre fato que ainda não ocorreu.

Entendendo, no entanto, que é próprio do direito criar a realidade através da elaboração de normas jurídicas, a Suprema Corte brasileira vinha emitindo precedentes acerca da constitucionalidade da técnica. Ainda assim, o constituinte derivado entendeu por bem alçar o instituto da substituição tributária ao nível constitucional, o que o fez através da EC nº 3/93.

Por ser obra do constituinte derivado, a emenda passou pelo crivo do controle de constitucionalidade, onde, no julgamento da ADI 1.851/AL o STF firmou entendimento no ano de 2002 que a substituição tributária era constitucional e que o fato gerador presumido goza de presunção relativa de existência – não ocorrido, restitui-se o valor antecipado pelo contribuinte, mas a base de cálculo presumida é definitiva quando ocorre o fato imponible presumido, ou, em outras palavras, o dimensionamento do fato gerador goza de presunção *iuris et de iure*.

O reconhecimento da definitividade da base de cálculo presumida teve dois supedâneos basilares: (i) a Constituição somente previa a devolução do imposto antecipado caso não ocorresse o fato gerador presumido e, (ii) a definitividade é própria do instituto, pois haveria sua completa inutilidade se a Administração Fazendária tivesse que verificar todas as operações substituídas, ou para cobrar a diferença do imposto quando a base presumida fosse inferior à efetiva, ou para restituir parcela do imposto na hipótese contrária.

Com a segurança jurídica advinda da decisão da Corte Suprema prolatada em sede de controle concentrado de constitucionalidade, com efeitos *erga omnes*, os Estados passaram a incrementar a utilização e o aprimoramento da substituição tributária, moldando a máquina fiscalizatória à nova realidade, de modo que as receitas tributárias advindas de sua utilização, no ano de 2016, correspondiam, em média, a 80% das receitas estaduais.

Numa guinada histórica, a mesma Corte, agora no ano de 2016, em controle difuso de constitucionalidade, entendeu que a base de cálculo presumida não era definitiva. Para tanto usou de dois argumentos principais: (i) quando o texto da Constituição menciona fato gerador presumido, deve-se entender fato gerador e base de cálculo presumidos e, (ii) as Fazendas Estaduais já se encontram plenamente capacitadas para verificar a ocorrência da base de cálculo real.

O julgamento de tão importante matéria aos Estados da federação infelizmente obteve rasas discussões. Não se ponderou os princípios constitucionais que informam a substituição tributária e nem os princípios constitucionais que informam a interpretação da Constituição, que vedam resultados interpretativos que neguem eficácia à norma constitucional.

Não se mostra possível, sem ferir os princípios informadores da interpretação constitucional, declarar que o instituto da substituição tributária é constitucional, mas sua instrumentalização não, de modo que uma norma declarada *constitucional* geraria subrepticamente uma *inconstitucionalidade* congênita. Trata-se de uma antinomia insuperável: o mesmo dispositivo declarado constitucional, posto que decorrente de reforma efetuada pelo Poder Constituinte derivado é, em sua aplicação, inconstitucional.

Inexiste outra forma de efetivação da substituição tributária que não presumir um determinado valor de venda da mercadoria. Vale dizer, para que exista efetividade da norma constitucional que prevê a substituição tributária, deve haver presunção definitiva na quantificação da base de cálculo do imposto antecipado, sob pena de transmutar o instituto em mera antecipação de receita e não em técnica de arrecadação tributária.

Os argumentos pragmáticos utilizados estavam incorretos. Não houve avanços tecnológicos que permitam às Fazendas estaduais e aos contribuintes controlarem

individualmente os valores de aquisição e venda das mercadorias. Ainda que a tecnologia já exista experimentalmente no mundo, sua implementação necessitaria de investimentos totalmente fora da realidade brasileira. Não há, também, e ao contrário do que afirmado como *ratio decidendi*, nenhum Estado que preveja em sua legislação a possibilidade de restituição do imposto relativo à diferença entre a base ficta e a real.

A decisão, ainda, não analisou como seria possível a restituição de imposto indireto, onde o encargo financeiro é suportado pelo contribuinte de fato e não de direito e, num corte mais pragmático, em que bases de valores se daria o cálculo do valor a ser restituído pois, como visto, nem os Estados e nem os contribuintes possuem tecnologia para identificar individualmente as etapas de circulação e os valores de aquisição e venda das mercadorias e, por outro lado, a utilização de preços médios contraria a própria *ratio decidendi*.

Agravando a situação, o §7º do art. 150 da Constituição, prevê que na inocorrência do fato gerador presumido, a restituição do imposto deve ocorrer de forma imediata e preferencial, dando eficácia ao comando constitucional o prazo foi fixado em 90 (noventa) dias pelo art. 10, §1º, da Lei Complementar de nº 87/96, e no caso de não haver manifestação do Estado no prazo estipulado, o contribuinte pode se creditar dos valores que entende indevidos. Considerando que a decisão equiparou os conceitos de fato gerador presumido e base de cálculo presumida, parece que o prazo também seria aplicável à espécie.

Tudo isso leva inevitavelmente à completa inutilidade do instituto da substituição tributária para frente, tão cara às receitas dos Estados.

Ademais, ao arripio do art. 52, inciso X da Constituição, houve atribuição de efeitos *erga omnes* à decisão proveniente de controle difuso de constitucionalidade e a modulação dos efeitos da superação do precedente não garantiu a segurança jurídica, eis que não projetou no futuro sua vigência, obrigando as Fazendas estaduais a adotarem imediatamente a nova orientação jurisprudencial, sem que estivessem minimamente preparadas.

Um único exemplo é capaz de dimensionar os efeitos da decisão: a partir da data da publicação da tese, as Administrações tributária devem voltar a fiscalizar 82.617 farmácias ao invés de fiscalizar os 241 laboratórios farmacêuticos no país, conforme dados obtidos no sítio eletrônico do Sindicato das Indústrias farmacêuticas.

A decisão do STF remeteu a fiscalização à utilização de instrumentos de fiscalização da década de 60, porém, numa sociedade com cadeias produtivas complexas, evasões fiscais elaboradas, estabelecimentos sem existência física e incremento de vendas eletrônicas.

Por tudo isso é de se acreditar que a questão ainda não foi encerrada, devendo ser novamente analisada pela Corte Suprema num futuro próximo, quando os efeitos práticos forem sentidos pelo Erário e pelos consumidores finais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 21ªed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARROSO, Luis Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 2ª ed. Saraiva, 2010.

BARROSO, Luis Roberto, *O controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5ª ed. Noeses, 2010.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSETTARI, Christiano, *Elementos de Direito Civil*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva. E-pub.

CUNHA JUNIOR, Dirley da, *Curso de Direito Constitucional*, 6ª ed. Salvador: Ius Podium, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*, 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JUNIOR, Fredie, *Coleção Grandes Temas do Novo CPC: Julgamento de Casos Repetitivos*. Salvador: Ius Podium, 2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7ª ed. Noeses, 2013.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Salvador: Ius Podium, 2017.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*, 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JARACH, Dino, *O Fato Imponível*, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

LENZA, Pedro, *Direito Constitucional Esquematizado*, 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MASSOM, Nathalia, *Manual de Direito Constitucional*, 4ª ed. Salvador: Editora Ius Podium, 2016.

MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos Indiretos no MERCOSUL e Integração*. São Paulo: LTr, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de Direito Constitucional*, 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 7ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

MORAES, Alexandre, *Direito Constitucional*, 33ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NABAIS, José Cabalta, *Direito Fiscal*, 9ª ed. Coimbra: Almedina, 2016.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção, *Manual de Direito Processual Civil*, 9ª ed. Salvador: Ius Podium, 2017.

NUNES JR, Flávio Martins Alves, *Curso de Direito Constitucional*, 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

PALSEN, Leandro, *Curso de Direito Tributário Completo*, 9ª ed, São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo, *Direito Constitucional Descomplicado*, 16ª ed. São Paulo: Editora Forense, 2017.

PEDROSA, Ronaldo Leite, *Direito em História*, 6ª ed. Imagem Virtual, 2010.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. Itu: Ottoni, 2009.

STRECK, Lenio Luiz, *Jurisdição Constitucional*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.