

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO PÚBLICO

EVALDO DE SOUZA DA SILVA

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO FEDERATIVO
Análise frente à autonomia financeira dos entes federados

BRASÍLIA - DF

2008

IVALDO DE SOUZA DA SILVA

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO FEDERATIVO
Análise frente à autonomia financeira dos entes federados

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador Prof.:

BRASÍLIA

2008

IVALDO DE SOUZA DA SILVA

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO FEDERATIVO
Análise frente à autonomia financeira dos entes federados

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovada pelos membros da Banca examinadora em ___/___/___, com menção _____ (_____).

Banca Examinadora

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

BRASÍLIA

2008

DEDICATÓRIAS

À memória de minha saudosa Mãe, Judite de Sousa da Silva, qual me ensinou, dentre tantas lições, que a humildade, a perseverança e a capacidade de ouvir e aceitar opiniões contrárias são indispensáveis ao alcance de qualquer objetivo.

Ao meu Pai, Francisco Pereira da Silva, pelos exemplos de coragem, luta e superação, sobretudo na fase atual, marcada pelo Mal de Al Zaimer, que faz com que a sua involuntária ausência se transforme em constante presença e na inesquecível lição de que o maior patrimônio do Homem é o Amor.

Aos meus Irmãos Edson e Eduardo: esse pela oportunidade que me deu de conhecer Brasília e de desenvolver aqui a minha vida acadêmica; aquele pelo exemplo de bem viver e de encarar as dificuldades como simples desafios a serem superados.

À minha amada Esposa Teresinha, qual soube administrar com altivez e amor as longas horas de tensão e de ausência que me acompanharam, emprestando-me sempre o apoio e o estímulo fundamentais à conclusão deste estudo.

Aos meus Filhos Cássio, Luísa e Rodrigo pelo incentivo que souberam me dispensar durante todo o Curso e pelo amor incondicional que sempre me dedicam.

Às mães adotivas que voluntariamente escolhi na Procuradoria Geral do Distrito Federal, Ada Stela Damião e Leda Soares Jonot, quais carinhosamente sempre me orientaram nas decisões que tomei ao longo de minha vida profissional.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo que me tem ofertado, em especial pela possibilidade que me deu de estudar, de ter Fé e de construir uma Família.

Ao Subprocurador-Geral Miguel Ângelo Farage de Carvalho que no exercício do cargo de Procurador-Geral do Distrito Federal teve a visão inusitada e brilhante de ofertar aos integrantes da Carreira de Procurador do Distrito Federal a oportunidade de participarem de um Curso de Especialização em Direito Público totalmente custeado pelo Fundo Pró-jurídico da PG/DF, legado da sua marcante passagem na direção daquela Casa Jurídica.

Ao doutor Inocêncio Mártires Coelho por ter-me indicado os caminhos necessários para aprofundar a pesquisa realizada e com isso fazer-me mudar pré-compreensões tidas como dogmas e que limitavam a minha capacidade de raciocínio.

Ao nobre Procurador do Distrito Federal Léo Ferreira Leony por ter-me feito enxergar que o trabalho de pesquisa exige, antes de tudo, paciência, objetivos claros e definidos e, sobretudo, metodologia científica.

Aos demais Professores do IDP/DF, quais tiveram contribuição decisiva para o desenvolvimento da presente Monografia.

RESUMO

O debate em torno da possibilidade de se alterar, por meio de Emenda à Constituição, as competências tributárias dos entes que integram a Federação Brasileira constitui a mola propulsora do presente trabalho. Para alcançar-se a resposta à indagação proposta foi definido que os Membros do Congresso Nacional brasileiro não detém Poder Constituinte, mas sim e tão-somente competência para reformar a Constituição Federal. Foram identificados os elementos passíveis de modificações pela competência reformadora, sem não antes classificá-los como materiais ou formais. A aptidão para instituir e arrecadar tributos foi indicada como o meio através do qual os entes federados manifestam objetivamente as suas respectivas autonomias. A competência tributária foi eleita como um dos núcleos essenciais da Federação brasileira e também classificada como norma jurídica do tipo regra. A conclusão alcançada na pesquisa foi a de que se revela inconstitucional, por ofensa ao inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição Federal, a Emenda à Constituição que viole a competência tributária dos entes federativos. Foi considerado o fato de que as cláusulas pétreas não são eternas e que devem e podem ser modificadas, desde que consultado o verdadeiro detentor do Poder Constituinte, o Povo. Como proposta para se evitar a convocação de uma Assembléia Nacional Constituinte unicamente para se proceder à alteração do sistema tributário brasileiro foi sugerida a adoção de consulta popular - plebiscito ou referendo - para que fosse oportunizado ao Povo decidir sobre modificar ou não modificar as competências tributárias dos Estados-membros e dos Municípios, comandos normativos tais considerados pelo Constituinte como petrificados.

ABSTRACT

The debate around the possibility of modifying, by Emendation to the Constitution, the competences up to the members of the Brazilian Federacy constitutes the propeller spring of the present work. To find the answer to that question it was defined that the Members of the Brazilian National Congress are not allowed to exercise Constituent Power, but ability only to reform the Federal Constitution. The possible elements of modifications for the reforming ability had been identified, not without classifying them as material or formal previously. The suitability to institute and to collect tributes was indicated as the way through which the federate members reveal its respective autonomies. The tax competence was elect as one of the essential nuclei of the Brazilian Federacy and also classified as rule of law of the rule kind. The conclusion reached in the research was that it shows unconstitutional, for offence to interpolated proposition I of § 4^o of art. 60 of the Federal Constitution, the Emendation to the Constitution that violates the tax ability of the federative members. The fact that the stony clauses are not perpetual and that they must and they can be modified, since consulted the true detainer of the Constituent Power, the People, was considered. As proposal to prevent the invocation of a Constituent National Assembly only to proceed to the modification of the Brazilian tributary system the adoption of popular consultation was suggested - plebiscite or countersignature - so that the opportunity to modify or not the abilities taxes of the State-members and the Cities' ones was given to the People, normative commands such considered by the Constituent petrified.

SUMÁRIO

NOTAS EXPLICATIVAS	10
INTRODUÇÃO	11

Capítulo 1

ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL	13
1.1. Poder constituinte	13
1.1.1. Poder constituinte originário	14
1.1.2. Poder constituinte derivado	16
1.1.2.1. Poder constituinte decorrente	18
1.2. Competência para reformar a Constituição Federal	18
1.3. Mutação constitucional	21
1.4. Constituição material e Constituição formal	23

Capítulo 2

SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO E FORMA FEDERATIVA DE ESTADO	29
2.1. Sistema jurídico-tributário brasileiro	29
2.2. Federalismo brasileiro	35
2.2.1. Federalismo fiscal	43

Capítulo 3

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO.....	46
3.1. Competência	46
3.2. Competência tributária	47
3.2.1. Competência tributária: regra ou princípio?	49
3.2.2. Espécies de competências tributárias	53
3.2.2.1. Competência tributária vertical compartilhada	54

3.2.3. Características da Competência Tributária	55
---	-----------

Capítulo 4

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO FEDERATIVO	58
4.1. Competência tributária no federalismo brasileiro	58
4.2. Alteração do sistema tributário brasileiro	65
4.2.1. Procedimento democrático à modificação de competências tributárias	69
4.3. Alteração da sistemática de arrecadação do ICMS via lei complementar...	75
4.4. Arrecadação, competência tributária e federalismo.....	78
CONCLUSÕES	80
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	85

NOTAS EXPLICATIVAS

Desenvolve-se o presente trabalho como Monografia de Conclusão do Curso Cooperativo de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Advocacia Pública ministrado pelo Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP na Procuradoria-Geral do Distrito Federal.

Ancorado na premissa de que o objetivo buscado naquele Curso de Especialização outro não foi senão o de promover uma ampla revisitação de conceitos de Direito Público e confrontá-los com as modernas Teorias do Direito e com o novo desenho jurisprudencial delas decorrentes, o estudo que ora se inicia enfocará tema recorrente do Direito Tributário brasileiro consistente no confronto da competência tributária com a forma federativa de Estado.

Tendo por motivação a sempre presente idéia de reforma do sistema tributário nacional¹ e delimitando o campo de pesquisa a uma eventual extinção ou alteração substancial do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, o estudo investigará a possibilidade de modificação de competências tributárias mediante emenda constitucional.

Pretende-se, enfim, com o presente trabalho, debater-se as várias facetas que certamente surgirão com a discussão de uma Reforma Tributária que pretenda alterar a competência tributária dos Estados-membros, especialmente no que tange ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e sua possível transformação no bojo da Reforma, tendo sempre em linha de conta as limitações constitucionais ao poder de reformar a Constituição.

¹ Encontra-se em debate no Congresso Nacional a proposta de emenda constitucional nº 233/2008, enviada pelo Presidente da República.

INTRODUÇÃO

Tal como divulgado intensamente pela imprensa nacional, a Proposta de Reforma Tributária enviada pela Presidência da República ao Congresso Nacional, especificamente no que diz com o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, tocará o ponto central da autonomia dos Estados-membros e do Distrito federal², qual seja as suas respectivas competências tributárias, fato que suscitará interessantes debates no sentido de saber se uma emenda constitucional que venha alterar imposto cuja competência para instituição pertença aos Estados-membros, ao Distrito Federal e ao Municípios conforma-se com o comando inserto no art. 60, § 4º, inciso I, da Carta Magna, o que, posto sob outra ótica, implica indagar se da competência para reformar a Constituição Federal, do qual são detentores os Membros do Congresso Nacional, pode resultar, ainda que por via oblíqua, alteração da estrutura federativa brasileira desenhada pelos Constituintes redatores da Carta Política publicada a 05 de outubro de 1988.

O presente trabalho tem por objeto imediato elucidar se a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal é tema cuja alteração tenha sido interdita pelos Constituintes de 1988³ e, por objeto mediato, definir se uma proposta de emenda à constituição pode veicular a criação de novos impostos estaduais em substituição àqueles anteriormente previstos pelo legislador Constituinte⁴.

A busca pelas respostas às hipóteses eleitas exigiu a realização de profunda pesquisa documental - fontes primárias⁵ - e bibliográfica - fontes secundárias⁶- das quais resultou a reunião de farto material legislativo, jurisprudencial e doutrinário, os quais acabaram por ornar o presente estudo com o

² A mesma linha de raciocínio desenvolvida em relação ao ICMS aplica-se aos demais impostos de competência estadual, distrital e municipal.

³ Hipótese primária.

⁴ Hipótese secundária.

⁵ ECO, Umberto, *Como se Faz uma Monografia*, p. 35.

⁶ *Ibidem*.

caráter de pesquisa exploratória⁷ e histórica⁸, vertente condutora do desenvolvimento do tema e das conclusões alcançadas.

O Capítulo 1 da Monografia que ora se inicia tem por escopo abordar alguns dos aspectos do Poder Constituinte, seguindo-se ao enfrentamento da competência para reformar a Constituição Federal. Ao depois, ingressa-se na análise da Teoria da Constituição, limitando-se o enfoque aos conceitos de Constituição formal e material.

No Capítulo 2, faz-se uma análise sobre o Sistema Jurídico-Tributário brasileiro e examina-se a forma federativa de Estado adotada no Brasil de maneira a indicar qual o núcleo essencial do federalismo brasileiro.

Reservou-se ao Capítulo 3 o estudo da Competência Tributária, com o objetivo de estabelecer até que ponto os Membros do Congresso Nacional podem manobrá-la, tudo com o foco em responder se a competência tributária dos Estados-membros pode ser alterada por meio de emenda constitucional.

O Capítulo 4 foi reservado para o confronto entre a Federação e a competência tributária, de forma a responder se alteração da última importa violação ao primeiro.

Ao cabo do estudo são apresentadas as inferências que brotaram das pesquisas documentais, jurisprudenciais e bibliográficas levadas a efeito e, bem assim, do enfoque histórico-exploratório emprestado ao trabalho, tudo em ordem a indicar as principais conclusões alcançadas a partir das hipóteses eleitas para o desenvolvimento da monografia e, assim, ofertar aos diligentes operadores do Direito Tributário uma nova visão sobre o enfrentamento do tema competência tributária e federalismo.

Finalmente, são indicadas as referências bibliográficas que serviram de base à pesquisa realizada, de modo a que possam ser identificados os pensamentos jurídicos que levaram à conclusão alcançada.

⁷ GIL, Antônio Carlo, *Como elaborar projetos de pesquisa*, p.. 45.

⁸ RICHARDSON , Roberto Jarry , *Pesquisa social: métodos e teorias*, p. 208.

Capítulo 1

ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

1.1. Poder Constituinte

Entendido como poder supremo, que está acima de quaisquer outros poderes justamente por a eles criar, o Poder Constituinte⁹ nasce da ruptura do sistema jurídico pretérito, resultando daí a assertiva segundo a qual o exercício do Poder Constituinte pressupõe uma revolução, entendida essa como substituições de sistemas jurídicos. É, pois, o Poder Constituinte aquele por meio do qual são estabelecidas as regras constitucionais, o que o difere frontalmente dos demais poderes, os quais são constituídos¹⁰ em conformidade com as regras fincadas na respectiva Constituição.

Segundo a teoria de Emmanuel Sieyès, Pinto Ferreira¹¹ salienta que o Poder Constituinte é um poder de direito que não tem limites no direito positivo anterior, porém apenas no direito natural, existente antes da nação e acima dela. Diz ainda que o Poder Constituinte é inalienável, permanente, incondicionado e ilimitado, pois a nação não pode perder o seu poder de querer e de mudar o seu querer ou a sua vontade.

Na abalizada opinião de Paulo Bonavides¹² é o Poder Constituinte um poder *supra legem* ou *legibus solutus*, um poder que, ao exercer a tarefa extrajurídica de criar a Constituição, sobrepõe-se a todos os demais poderes constituídos.

⁹ Segundo Pinto Ferreira a idéia de Poder Constituinte foi lançada pelo abade francês Emmanuel Sieyès, por ocasião da convenção francesa, em seu livro “Que é o Terceiro Estado?”. Ele dividiu o Poder Constituinte em duas categorias: Poder Constituinte (*potestas constituens*) e poder constituído (*potestas constitutas*). (*Curso de direito constitucional*, p.19).

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ *Ibidem*.

¹² *Curso de direito constitucional*, p. 149.

À sua clássica maneira de expor as coisas, J. J. Gomes Canotilho¹³ salienta que o Poder Constituinte é sim limitado, sujeito que está às próprias limitações, resumindo seu modo de pensar na seguinte passagem:

[...] Se o poder constituinte se destina a criar uma constituição concebida como organização e limitação do poder, não se vê como esta “vontade de constituição” pode deixar de condicionar a vontade do criador. Por outro lado, este criador, este sujeito constituinte, este povo ou nação, é estruturado e obedece a modelos e padrões de conduta espirituais, culturais, éticos e sociais radicados na consciência jurídica geral da comunidade e, nesta medida, considerados como vontade do povo [...].

Tomado esse feixe de idéias, das quais sobressai claro que o Poder Constituinte é limitado pela própria vontade de seu titular, a dizer, o Povo - certo que o referido poder há de se revelar sempre como uma questão de capacidade política para criar ou mudar uma Constituição -, é que se passa a enfrentar a classificações e subdivisões desta figura jurídico-constitucional¹⁴.

1.1.1. Poder Constituinte Originário

Próprio de Constituições rígidas¹⁵, o Poder Constituinte é comumente classificado pelos doutrinadores pátrios como originário e derivado, este subdividido em reformador e decorrente. Nas letras de Alexandre de Moraes¹⁶, originário é o poder por meio do qual se estabelece a Constituição de um novo Estado, organizando-o e criando os poderes destinados a reger os interesses de uma comunidade. Derivado, aquele que está dentro da própria Constituição, resultante de uma regra jurídica com assento constitucional que o limita expressa e implicitamente. Derivado reformador, ainda segundo o mesmo Autor, é o poder detido por órgão especial¹⁷ para reformar a Constituição, segundo as regras postas em seu texto. Derivado decorrente aquele concedido aos Estados-membros para elaborarem suas respectivas Constituições Estaduais.

¹³ *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 75.

¹⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da...*, op. cit., p. 59.

¹⁵ Nas Constituições flexíveis, a competência para legislar ordinariamente é a mesma da qual se vale o legislador para reformar a Constituição, emergindo daí a ilação de que o Poder Constituinte é próprio das Constituições rígidas.

¹⁶ *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*, p. 91.

¹⁷ No Brasil, o Congresso Nacional, nos termos do art. 60, § 2º, da Constituição Federal.

José Afonso da Silva¹⁸ anotou que a competência para reformar a Constituição deriva do Poder Constituinte originário, razão por que se convencionou chamar tal aptidão de Poder Constituinte derivado. Com a precisão que sempre lhe foi peculiar, o nobre Autor indica, contudo, que não lhe parece correto classificar dita capacidade como poder, com o que sugere ser mais acertado falar-se em competência Constituinte derivada ou Constituinte de segundo grau. Em face da relevância e da precisão com o qual o tema foi colocado pelo Professor José Afonso da Silva, impõe-se transcrever na íntegra o seu pensamento:

A Constituição, como se vê, conferiu ao Congresso Nacional a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, assim, a um órgão constituído o poder de emendar a Constituição. Por isso se lhe dá a denominação de poder constituinte instituído ou constituído. Por outro lado, como esse seu poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário, deriva de outro (isto é: do poder constituinte originário), é que também se lhe reserva o nome de poder constituinte derivado, embora pareça mais acertado falar em competência constituinte derivada ou constituinte de segundo grau. Trata-se de um problema de técnica constitucional, já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes que fosse necessário emendar a Constituição. Por isso, o próprio poder constituinte originário, ao estabelecer a Constituição Federal, instituiu um poder constituinte reformador, ou poder de reforma constitucional, ou poder de emenda constitucional.

O mesmo itinerário é percorrido por Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹⁹, qual inicialmente assenta que o adjetivo originário que frequentemente segue-se a expressão poder Constituinte presta-se tão-somente a indicar que aquele poder dá origem à organização jurídica fundamental, esclarecendo, de outra parte, que os poderes instituídos e derivados são inadequadamente designados por Constituintes.

Michel Temer²⁰, ao salientar a idéia de que surge um novo Estado a cada nova Constituição, provenha ela de movimento revolucionário ou de assembleia popular²¹, registra ser mais adequado utilizar a expressão “Poder Constituinte” para as hipóteses nas quais se verifique uma verdadeira criação normativa derivada da soberania popular. A precisão com a qual se houve o Professor ao tratar o tema exige a fiel transcrição de seu pensamento:

¹⁸ *Curso de direito constitucional. positivo*, p. 59.

¹⁹ *Direito constitucional comparado*, p. 22.

²⁰ *Elementos de direito constitucional*, p. 33.

²¹ *Elementos de ...*, op. cit., p. 35.

As Constituições se pretendem eternas, mas não imodificáveis. Daí a competência atribuída a um dos órgãos do poder para a modificação constitucional, com vistas a adaptar preceitos da ordem jurídica a novas realidades fáticas. Pode-se até questionar sobre a adequada rotulação: se *poder constituinte* ou *competência reformadora*. É certo que, por força da reforma, criam-se normas constitucionais. Já agora, entretanto, a produção dessa normatividade não é emanação direta da soberania popular, mas indireta, como também ocorre no caso da formulação da normatividade secundária (leis, decretos, sentenças judiciais). No caso da edição de lei, por exemplo, também há derivação indireta da soberania popular. Nem por isso se aludirá a “Poder Constituinte Originário”.

Parece-nos mais conveniente reservar a expressão “ Poder Constituinte” para o caso de emanação normativa direta da soberania popular. O mais é fixação de competência: a reformadora (capaz de modificar a Constituição); a ordinária (capaz de editar a normatividade infraconstitucional).

É apropriado, assim, denominar-se a possibilidade de modificação parcial da Constituição como competência reformadora.

Comunga dessa mesma opinião Edvaldo Brito²² de cuja imensurável inteligência se extrai o legado segundo o qual não há de se confundir poder constituinte com a competência reformadora, pois que aquele é sempre derivado e fundacional, ao passo que essa nada mais é que concessão para reformar a Constituição.

Muito embora o entendimento doutrinário majoritário²³ aponte no sentido de admitir subdivisões do poder Constituinte²⁴, é de se considerar que este poder é único, avultando daí a necessidade de enfretamento do tema de modo a definir se realmente o Poder Constituinte comporta classificações ou derivações.

1.1.2. Poder Constituinte Derivado

Poder-se-ia definir poder Constituinte derivado como sendo aquele que é exercido nos casos específicos de convocações de Assembléias Constituintes pelos órgãos Executivos ou Legislativos.

A essa definição, todavia, opõem-se a inquestionável assertiva segundo a qual Assembléias Constituintes decorrem inexoravelmente de revoluções

²² ROCHA, Valdir de Oliveira (cord); BRITO, Edvaldo. ICMS - sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de cálculo após a emenda constitucional nº 33/2001. *O ICMS e a EC 33*, p. 40.

²³ O Professor Raul Machado Horta entende que a modificação do texto constitucional, para nele introduzir alterações, deflagra o processo de convocação do Poder Constituinte de emenda, de revisão ou de reforma, que a própria Constituição prevê e organiza. (*Estudo de direito constitucional*, p. 54).

²⁴ Nesse sentido o Professor Paulo Bonavides, *Curso de ...*, op. cit., p. 149

sociais²⁵, pacíficas, é certo, mas capazes de ostentar verdadeiro significado de ruptura do quadro jurídico vigente, conceito próprio de poder Constituinte dito originário.

José Joaquim Gomes Canotilho²⁶ ensina que a validade de uma constituição pressupõe a sua conformidade necessária e substancial com os interesses, aspirações e valores de um determinado povo em determinado momento histórico. Em verdade, essa maneira de pensar ratifica a idéia de que o Poder Constituinte é sempre decorrente de rupturas de sistemas jurídicos, mas não necessariamente de revoluções armadas ou violentas. Ruptura de sistemas jurídicos não significa, como anotado pelo Professor português²⁷, necessariamente rompimento do direito vigente²⁸, mas tão-somente uma transformação de sua substância, a substituição de uma visão de direito por outra.

O que se pretende significar com as referências feitas ao Professor J. J. Gomes Canotilho nada mais é senão a inexistência de Poder Constituinte derivado, certo que o Poder Constituinte será sempre poder Constituinte resultando como pleonismo denominá-lo por originário ou qualquer outra designação.

Relembre-se que Michel Temer²⁹, após registrar que a expressão Poder Constituinte está umbilicalmente ligada à soberania popular, concluiu que as aptidões detidas pelos Parlamentares nada mais são que competências - quais podem se manifestar sob a forma reformadora, ou seja, aquela apta a alterar a Carta Magna; ou sob a forma ordinária, vale dizer, aquela bastante a editar normas infraconstitucionais -, pensamento jurídico esse que vem em socorro

²⁵ Outra parece ser a posição adotada pelo Ministro Celso de Mello, para quem as Assembléias Constituinte não titularizam o Poder Constituinte. São apenas órgãos, aos quais se atribui, por delegação popular, o exercício dessa magna prerrogativa, (*Constituição federal anotada*, p. 14).

²⁶ *Direito constitucional e ...*, op. cit., p. 93.

²⁷ *ibidem* p. 102.

²⁸ Segundo José Joaquim Gomes Canotilho, a revolução será um fato antijurídico, ou melhor, antilegal, em relação ao direito positivo criado pela ordem constitucional derrubada, mas isso não impede a sua classificação como movimento ordenado e regulado pelo próprio direito, (*Direito constitucional e ...*, op. cit., p. 102).

²⁹ *Elementos de ...*, op. cit., p. 35.

do entendimento aqui manifestado: qual o de que não há falar-se em poder Constituinte derivado.

1.1.2.1. Poder Constituinte Decorrente

Seguindo a trilha de raciocínio até aqui percorrida é de supor-se como inapropriada a expressão poder Constituinte decorrente, à vista de que aquilo que foi concedido pelo Constituinte de 1988 aos Deputados Estaduais, Distritais e aos Vereadores não é poder, mas simples aptidão para elaboração das normas básicas dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

Relembre-se que a aptidão para elaborar uma Constituição não é instituída por qualquer outro poder, mas resultado de uma abrupta negação da estrutura jurídica anterior, de regra, decorrente de uma revolução, afirmativa tal que aparece como suporte ao argumento segundo o qual o poder Constituinte não admite derivações e subdivisões.

A primeira conclusão que assoma do que foi até aqui colocado é, portanto, a de que inexistente poder Constituinte derivado, porquanto o que foi reservado pelo Constituinte aos Membros do Congresso Nacional³⁰, aos Deputados Estaduais e Distritais³¹ e aos Vereadores³², no que toca às normas constitucionais e orgânicas, nada mais é que, respectivamente, competências para emendar a Constituição Federal nas hipóteses não vedadas pelo seu art. 60, § 4º, e para elaboração das normas basilares dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

1.2. Competência para Reformar a Constituição Federal

Da afirmativa de que o Poder Constituinte é singular decorre a inferência segundo a qual o exercício do mesmo exaure-se com a realização do trabalho que lhe é inerente: qual a elaboração da Constituição.

³⁰ Aptidão para alterar a Carta Constitucional.

³¹ Aptidão para elaborar a Constituição Estadual e a Lei Orgânica Distrital.

³² Aptidão para elaborar as Leis Orgânicas de seus respectivos Municípios.

O pleno exercício do poder Constituinte, contudo, não significa a total impossibilidade de se promover futuras alterações ou complementações formais e pontuais na Constituição Federal de sorte a conformá-la à dinâmica realidade social.

Surge, então, para suprir essa necessidade, aquilo que se ousa chamar de competência para reformar³³ a Carta Política, competência essa conferida aos Membros do Congresso Nacional, mas que em nada se confunde com o Poder Constituinte³⁴. Aqui o termo competência deve ser entendido na sua expressão estrita, equivalendo mesmo à aptidão para produzir o ato legislativo correspondente, capacidade essa emanada da Constituição Federal. É dizer: competência legislativa propriamente dita.

Com efeito, a idoneidade, a aptidão ou a capacidade de reforma da Constituição Federal não pode ser conceituada como “Poder”, pois que essa expressão, na sua primitiva acepção, liga-se ao conceito de autoridade, domínio, influência, o que na seara filosófico-jurídica só se alcança com a substituição do sistema jurídico pretérito, quer por revolução (ruptura), quer por convocação de Assembléia Constituinte própria (transição).

A competência, por sua vez, é fruto do Poder Constituinte³⁵ sendo a ele subalterna e condicionada, motivo pelo qual o seu exercício somente pode operar-se segundo as regras preestabelecidas³⁶, emergindo daí a razão por que alguns tópicos postos na Carta Política são insuscetíveis à competência reformadora³⁷.

³³ Pinto Ferreira também divide o Poder Constituinte, classificando-o como originário ou de primeiro grau, que é um poder de fato, que institui a Constituição com os seguintes caracteres: inicial, absoluto, soberano, ilimitado, incondicionado [...] derivado ou de segundo grau, secundário relativo, limitado, que é um poder de direito resultante do texto constitucional, também chamado de poder de revisão, ou de reforma, ou poder de emendabilidade, que edita emendas constitucionais [...] decorrente que é aquele dos Estados-membros da Federação, respeitando os princípios fundamentais da lei fundamental da União (*Curso de ...op.cit.*, p.19).

³⁴ Paulo de Barros Carvalho enfatiza que Noberto Bobbio, em lição memorável, assentara que o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para beleza de estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência, (*Curso de Direito Tributário*, p. 240).

³⁵ Relembre-se que nesse sentido se manifestou o Professor Michel Temer. (*Elementos de ...op. cit.*, , p. 35).

³⁶ Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de ...*, op. cit., p. 28.

³⁷ Cf. art. 60, § 4º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Ao discorrer sobre competência para reformar a Constituição o baiano Edvaldo Brito³⁸, com maestria insuperável, assim se manifestou:

Obviamente, por ser potência, o poder constituinte tem atribuições diferentes daquelas dos que exercem competência, v.g., o legislador que emenda ou o que revisa o texto da Constituição jurídica ou formal. Esse tem tarefas e procedimentos ditados por aquele poder, aquela potestade. Logo, na oportunidade de uma emenda ou de uma revisão do texto dessa Constituição não há exercício de poder constituinte e sim exercício de competência, razão porque o órgão reformador atua com exorbitância cometendo excessos, por atitudes não autorizadas, e, por isso, praticando inconstitucionalidades, ao emitir a norma de reforma, ao ponto de esta norma ficar eivada desse mesmo vício

Embora autores de nomeada manifestem entendimento diametralmente oposto ao aqui assentado, como o faz, com o brilhantismo de sempre, Paulo Bonavides³⁹ - para o qual o poder Constituinte originário faz a Constituição e não se prende a limites formais, sendo essencialmente político; ao passo que o poder Constituinte derivado, por estar inserido na Constituição, conhece limitações tácitas e expressas, sendo classificado como poder primacialmente jurídico -, tem-se como certo e necessário ao desenvolvimento do tema proposto na presente pesquisa que não há que se confundir Poder Constituinte com competência legislativa reformadora.

Ao percorrer essa forma de pensar, pode-se afirmar que não há lugar para confundir-se competência para reformar a Constituição Federal com Poder para mudá-la, certo que este diz com Poder Constituinte e aquela com a simples aptidão para exercer a autorização constitucional de emendar a Carta Política, observadas, por óbvio, as limitações impostas por aqueles que a construíram e a promulgaram.

E é justamente ancorado nas premissas de inexistência de poder Constituinte derivado e de existência de competência para emendar a Constituição brasileira que se vai desenvolver, a partir de agora, o estudo histórico-exploratório proposto na introdução deste trabalho.

³⁸ *O ICMS e a EC 33*, op. cit., p. 41.

³⁹ *Curso de ...*, op. cit., p. 149.

1.3. Mutação Constitucional

Existem casos nos quais o caminhar da sociedade e a evolução ou a transmutação de conceitos são capazes de operar efeitos na interpretação constitucional de forma tal a conduzir ao abandono de entendimentos anteriormente fixados e à conseqüente adoção de uma nova leitura sobre questão cuja pré-compreensão⁴⁰ já se havia consolidado. É dizer: a Constituição normativa necessita de conteúdo aberto ao tempo⁴¹, cabendo ao operador do direito a missão de efetivar a abertura da lei constitucional mediante a interpretação de seus textos.

Discorrendo sobre o tema, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco⁴² assinalam “que as mutações constitucionais nada mais são que as alterações semânticas dos preceitos da Constituição em decorrência de modificação no prisma histórico-social ou fático-axiológico em que se concretiza a sua aplicação [...]”. A concisão e a precisão com as quais os nobres autores focaram a temática da mutação constitucional pode ser resumida na seguinte passagem da obra Curso de Direito Constitucional:

Vistas a essa luz, portanto, as mutações constitucionais são decorrentes – nisso residiria a sua especificidade – da conjugação da *peculiaridade* da linguagem constitucional polissêmica e indeterminada, com os fatores externos, de ordem econômica, social e cultural que a Constituição - pluralista por antonomásia -, intenta regular e que, dialeticamente, interagem com ela, produzindo leituras sempre renovadas das mensagens enviadas pelo Constituinte.

Ao enfrentar o tema da mutação constitucional Luís Roberto Barroso⁴³ salienta que esta, embora decorrente de uma evolução interpretativa, importa verdadeira reforma informal do Texto Constitucional na medida em que, em decorrências de mudanças históricas ou sociais, desborda na atribuição de novas significações a normas constitucionais. Em conclusão do tema, afirma o nobre autor

⁴⁰ Sobre a expressão, o Professor Inocêncio Mártires Coelho registra que a [...] disponibilidade de métodos e princípios potencializa a liberdade do juiz, a ponto de lhe permitir antecipar as decisões - à luz de sua pré-compreensão sobre o que é justo em cada situação concreta – e só depois buscar os *fundamentos* de que precisa para dar sustentação *discursiva* a essas soluções puramente *intuitiva*, num procedimento em que as conclusões escolhem as premissas e os resultados selecionam os meios. (*Interpretação constitucional*, p. 98).

⁴¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. Constituição dirigente e vinculação do legislador, p. 305.

⁴² *Curso de direito constitucional*, p. 123.

⁴³ *Interpretação e aplicação da Constituição*, p. 146.

que “essa interpretação evolutiva se concretiza, muitas vezes, através de normas constitucionais que se utilizam de conceitos elásticos ou indeterminados, como os de autonomia, função social da propriedade, redução de desigualdades etc., que possam assumir significados variados ao longo do tempo”.

Ferindo o tema, Inocêncio Mártires Coelho⁴⁴, em obra de sua exclusiva autoria, salienta que “as controvertidas *mutações constitucionais* poderão ser assimiladas como saudáveis procedimentos que *regeneram* o texto constitucional, e, por essa maneira, tornam dispensáveis as sempre desgastantes revisões formais que abalam o prestígio e a força normativa da Constituição”.

Ao prefaciar o estudo antes referido, Gilmar Ferreira Mendes, apoiado nas lições de Peter Häberle, relembra “[...] que não existe norma jurídica senão norma jurídica interpretada [...], e que interpretar um ato normativo nada mais é do que colocá-lo no tempo ou integrá-lo na realidade pública [...]”. Ao depois, conclui o raciocínio com a informação de que “[...] pós-compreensão nada mais seria, para Häberle, do que a pré-compreensão do futuro, isto é, o elemento dialético correspondente à idéia de pré-compreensão”.

A partir dos ensinamentos colacionados, pode-se definir mutação constitucional, portanto, como sendo o acontecimento hermenêutico que, frente às evoluções sociais capazes de alterar conceitos preestabelecidos, importe novas leituras de normas constitucionais, mesmo que inexistente alteração legislativa.

A questão que interessa ao deslinde da presente pesquisa está em saber se o fenômeno da mutação constitucional é aplicável a qualquer tipo de norma⁴⁵ ou se existem comandos constitucionais insuscetíveis às transformações interpretativas.

Com efeito, muito embora se reconheça no fenômeno da mutação constitucional um avanço do modo de aplicar-se o Direito, não há como

⁴⁴ *Interpretação ... op. cit.*, p.27.

⁴⁵ Mais adiante será abordada a diferença entre princípios e regras.

entender-se que todas as normas sejam passíveis às evoluções hermenêuticas, sendo essa a razão pela qual se ousa afirmar que normas constitucionais que veiculem competências não estão sujeitas às mudanças interpretativas, porquanto os comandos atributivos de poder, sejam de instituição de normas, sejam de exercício de funções, somente podem ser alterados por impulsos do titular do Poder Constituinte.

1.4. Constituição Material e Constituição Formal

Ingredientes de importância fundamental ao alicerce da edificação jurídica que aqui se começa a desenhar são os conceitos de Constituição material e de Constituição formal, cabendo, a partir deles, indagar-se se aquilo que é materialmente constitucional e que, por sua natureza, constitui pilar central da estrutura federativa pode ser alcançado pela competência para emendar a Constituição.

Não há como se lançar à busca das definições de Constituição material e formal sem que antes se mergulhe na origem do termo constituição e o próprio conceito jurídico de Constituição.

Derivada da expressão latina *constitutione*, o substantivo feminino constituição exprime ato ou efeito de constituir, organizar, formatar, estabelecer, compor, firmar, enfim, agrupar várias coisas para formar um todo. É dizer: sob o ponto de vista morfológico o termo constituição, originário do verbo constituir, denota reunião de atos, assentos ou matérias para a formação de algo maior, mais complexo⁴⁶.

Entendida como o Estatuto do Poder, uma Constituição deve contemplar elementos tidos por essenciais à organização e ao funcionamento do Estado, além de elencar os direitos e deveres concebidos como fundamentais, de razão tal a identificar a repartição de ditos poderes e bem assim os meios através dos quais serão eles direta ou indiretamente exercidos. Como fruto da propulsão

⁴⁶ HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. *Novo dicionário da língua portuguesa*, p.370.

social, a Lei Fundamental deve sumariar os fatores reais do Poder que regem o Estado numa determinada época e as garantias fundamentais dos seus cidadãos.

Do auto de sua sapiência e profunda perspicácia, Orlando Bitar enunciou que “o Direito Constitucional é o sistema de normas que regulam a organização, o funcionamento e a proteção de um determinado Estado, e os direitos e deveres fundamentais de seus jurisdicionados”⁴⁷.

Arrostando o assunto, Pinto Ferreira⁴⁸ define Constituição como lei fundamental do Estado, ou, por outras palavras, a ordem jurídica fundamental do Estado. Diz mais: a ordem jurídica fundamental se baseia no ambiente histórico-social, econômico e cultural. Lembrando o escritor francês Maurice Hauriou, o jurista brasileiro assinala que a Constituição de um Estado é o conjunto de regras relativas ao governo e à vida da comunidade estatal, considerada desde o ponto de vista fundamental desta.

Na visão de Alexandre de Morais⁴⁹, deve uma Constituição ser compreendida como a lei fundamental suprema de um Estado, que contém normas referentes à sua estrutura, à formação dos poderes públicos, à forma de governo e à forma de aquisição do Poder de governar, à distribuição de direitos e garantias e aos deveres dos cidadãos.

Ao declinar o conceito jurídico de Constituição, Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁵⁰ afirma que é esta frequentemente designada por organização jurídica fundamental, para, ao depois, valendo-se das lições de Hans Kelsen, anotar ser esta o conjunto de normas positivas que regem a produção do direito, querendo isso significar o plexo de regras concernentes à forma do Estado, à forma do governo, ao modo de aquisição e exercício do poder, ao estabelecimento de seus limites e aos limites de sua ação.

⁴⁷ *Obras completas de Orlando Bitar*, 3º volume. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, Conselho Federal de Cultura e Departamento de Assuntos Culturais, 1978. p. 45

⁴⁸ *Curso de ...*, op. cit., p.10.

⁴⁹ *Constituição do ...*, op. cit., p. 82.

⁵⁰ *Curso de ...*, op. cit., p. 10.

Há que se conceituar, pois, Constituição como sendo o Estatuto definidor da estrutura do Estado e dos direitos e garantias fundamentais.

Certo mesmo é que, sob a esteira puramente jurídica, a palavra Constituição assume o significado de Lei Basilar, na qual se deve regular a forma de Estado, o sistema de governo, os direitos e as garantias fundamentais, a organização, a repartição, a assunção e o exercício dos Poderes e bem assim os sistemas tributário e orçamentário.

Não há como negar que temas outros possam integrar o Texto Magno, mas, fundamentalmente, os tópicos antes declinados haverão que estar versados na lei que se pretende denominar como Constituição, pois que tais são considerados como materialmente constitucionais. Se assuntos outros, que não guardem relação com matérias eminentemente constitucionais, integram a Carta Política é porque o Constituinte com isso pretendeu dar-lhes maior destaque, maior força, maior proteção que aquela que lhes seria reservada por uma lei ordinária ou complementar. Essas são regras reputadas formalmente constitucionais, vale lembrar: constam da Lei Basilar por opção do Constituinte, não por serem de sua essência⁵¹.

José Afonso da Silva⁵² escreveu que o conceito de Constituição material pode ser visto sob duas óticas, a ampla e a estrita. A primeira é habitada pela organização total do Estado, pelo seu regime político; a segunda, alberga as normas que regulam a estrutura do Estado, a organização de seus órgãos e os direitos fundamentais. O nobre Autor lembra que na concepção de Carl Schmitt só existe Constituição na modalidade material, restando aos demais comandos a dicção de leis constitucionais.

Do mesmo Professor antes declinado é a definição segundo a qual Constituição formal é o peculiar modo de existir do Estado, manifestado sob a forma escrita, através de um documento solenemente construído pelo Poder

⁵¹ Vale conferir nesse sentido o que escreve o Professor J. J. Gomes Canotilho. *Direito Constitucional e ...*, op. cit., p. 1190-1193.

⁵² *Curso de ...*, op. cit., p. 42.

Constituinte e que só admite alterações mediante a instauração de procedimentos próprios acobertados por solenidades especiais também previstas pelo legislador Constituinte⁵³.

Sob uma perspectiva bem mais cautelosa Gilmar, Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco⁵⁴, em passagem de capital importância à compreensão do tema, assim se manifestaram:

Isso posto e levando em conta que, do ponto de vista lógico, toda norma que se encontre na Constituição é norma constitucional e que, por isso, a Constituição formal, é, também, a Constituição material, a que serve de expressão, podendo dizer que uma primeira classificação das normas constitucionais se assenta na dicotomia *normas constitucionais formais/normas constitucionais materiais*, a despeito da inexistência de critério seguro e objetivo que nos permita identificar, *a priori* e com validade absoluta, o *conteúdo essencial*, ou se preferirmos, a matéria *própria* de toda norma constitucional. Afinal de contas, ao que sabemos, não existe nada que, por natureza, possa reputar-se *constitucional* e, assim, valer como critério para se constitucionalizar o que quer que seja.

Em que pese o hodierno, respeitável e elogiável posicionamento antes transcrito, o certo é que vozes doutrinárias outras, como aquelas acima transcritas, cunharam o entendimento segundo o qual a partir do conceito de Estado, e porque não dizer Estado Democrático de Direito, há sim como determinar-se aquilo que seja ou não seja materialmente ou formalmente constitucional.

Neste particular é importante registrar que as normas formalmente constitucionais ostentam o mesmo nível de eficácia e o mesmo grau de autoridade das demais regras positivadas na Constituição Federal e funcionam como pressupostos de validade do sistema do próprio direito positivo porque são detentoras da mesma estabilidade normativa das demais prescrições constitucionais⁵⁵.

Seguindo essa última maneira de pensar, cabe afirmar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, cuja gestação se deu em um ambiente social, econômico e cultural assaz peculiar, marcado por um longo

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Curso de ..., op. cit., p. 123.

⁵⁵ Assim manifestou-se o Ministro Celso de Mello quando do voto que proferiu no julgamento da ADI 833/DF.

período político sem a participação popular na escolha de seus dirigentes, como que em resposta àquele tempo de abalos democráticos, acabou por albergar um grande volume de normas formalmente constitucionais⁵⁶, dando lugar a assertiva de que a vigente Carta Política brasileira é, a um só tempo, material e formal, podendo, nessa trilha, ser classificada como uma Carta Política múltipla⁵⁷, qual engloba, além da essência constitucional - elementos materiais - comandos meramente formais que não necessariamente deveriam integrá-la.

O certo é que, dada a característica múltipla da Constituição brasileira, fez-se necessário inserir em seu texto comandos específicos que preservassem aquilo que deve ser considerado como materialmente constitucional, decorrendo daí o imperativo segundo o qual resta vedada a deliberação de proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais.

Está-se, pois, a falar das chamadas cláusulas constitucionais imutáveis⁵⁸ ou cláusulas pétreas, temas tais que, no Direito Brasileiro, encontram-se elencados no § 4º do art. 60 da Constituição Federal.

Escrevendo sobre as chamadas cláusulas pétreas, o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade de 833, na qual foi debatida a antecipação da data do Plebiscito sobre a forma de Estado e o sistema de governo, resumiu brilhantemente o tema ao assim se pronunciar:

O Congresso Nacional, no exercício de sua atividade Constituinte derivada e no desempenho de sua função reformadora, está juridicamente subordinado à decisão do poder constituinte originário que, a par de restrições de ordem circunstanciais, inibitórias do poder reformador (art. 60, § 1º), identificou, em nosso sistema constitucional, um núcleo temático intangível e imune à ação revisora da instituição Parlamentar.

As limitações materiais explícitas, definidas no § 4º do art. 60, da Constituição da República, incidem diretamente sobre o poder de reformar conferido ao Poder Legislativo da União, inibindo-lhe o exercício nos pontos

⁵⁶ Exemplo de norma formalmente constitucional pode-se dizer daquela inscrita no § 2º do art. 226 da Constituição brasileira, qual comanda que o casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei.

⁵⁷ Entenda-se a expressão como sendo uma Constituição que contém muitos outros tópicos além daqueles tidos por materialmente exigíveis.

⁵⁸ Cf. nesse sentido Ação Direta de Inconstitucionalidade 3367/DF, Rel. Min. Cezar Peluzo.

ali discriminados. A irreformabilidade desse núcleo temático, acaso desrespeitada, legitima o controle normativo abstrato, e mesmo a fiscalização jurisdicional concreta, de constitucionalidade dos atos resultantes do processo de alteração do Texto Constitucional.

Rememore-se que os ditos núcleos constitucionais inalteráveis podem ser de três ordens: temporais, circunstanciais e materiais. O primeiro ocorre quando o Constituinte impõe tempo certo para eventual alteração constitucional; o segundo quando acontecimentos específicos impedem o exercício da competência para emendar a Constituição, sendo exemplo o estado de sítio⁵⁹; o terceiro verifica-se quando restam obstadas pelo Constituinte deliberações sobre matérias específicas tidas por nucleares⁶⁰, podendo ser citada como exemplo a proposta de emenda ao Texto Maior que se volte contra a estrutura federativa brasileira.

Não se pode perder de vista que o vetor que orienta o sistema jurídico brasileiro é o da mutabilidade das normas constitucionais, bastando para tanto que se preste as devidas homenagens às limitações de ordens temporais, circunstanciais e materiais impostas pelo Constituinte.

A vedação à alteração de comandos constitucionais constitui, portanto, exceção à regra, certo que a competência para discussão, votação e aprovação de emendas constitucionais há que ser exercida dentro dos limites cunhados na própria Constituição da República de forma a que se não viole as opções políticas fundamentais daqueles que redigiram a Carta Magna.⁶¹

Ao desenvolvimento do tema que ora se está a enfrentar interessa tão-somente um dos núcleos materiais eleitos pelo Constituinte como intangíveis: qual o que impede a deliberação de proposta de emenda constitucional que tenda a abolir a forma federativa de Estado, para o que, dado o enfoque tributário do qual se reveste o presente estudo, faz-se necessária a abordagem das características do sistema tributário nacional e, de igual modo, a análise dos principais marcos do federalismo brasileiro.

⁵⁹ Sobre Estado de Sítio, cf. arts. 137 e seguintes da Constituição da República Federativa do Brasil.

⁶⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de ...*, op. cit., p. 21

⁶¹ Sobre as opções fundamentais do Poder Constituinte, vale consultar o Professor Jorge Miranda, *Manual de direito constitucional*, p. 165.

Capítulo 2

SISTEMA TRIBUTÁRIO E FORMA FEDERATIVA DE ESTADO

2.1. Sistema Jurídico-Tributário Brasileiro

Ao tocar o conceito de sistema, Celso Ribeiro Bastos⁶² vaticina que para a existência do mesmo faz-se necessária a presença de todo um conjunto de elementos organizados de tal sorte que a alteração em um deles cause alteração no todo, prenunciando ainda que não é sistema um conjunto caótico de coisas e que a falta de regras ou princípios a presidir o seu agrupamento impede que lhe seja conferida a qualidade de sistema.

Uma belíssima noção de sistema tributário é ofertada por Ruy Barbosa Nogueira, para o qual só se poderá falar em sistema quando, além da justaposição de tributos vigentes num País, possível for apurar a existência de um conjunto ordenado e lógico. Ainda do Mestre é a lição segundo a qual um sistema tributário pode se fazer por meio histórico ou legislativo. Na primeira hipótese resultará da evolução histórica; na segunda por vontade explicitamente manifestada pelo legislador.⁶³

Na visão de Paulo de Barros Carvalho⁶⁴ o conceito de sistema advém com o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Para além do normalmente destacado pela doutrina, o renomado Mestre paulista registra que onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema. O

⁶² *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 103.

⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de Direito Tributário*, P. 37.

⁶⁴ *Curso de ...*, op. cit., p.128.

pensamento do Professor Paulo de Barros Carvalho sobre a definição de sistema pode ser resumido no seguinte trecho de sua obra⁶⁵:

Sistema jurídico é expressão ambígua que, em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco. Com esse nome encontramos designados tanto o sistema da Ciência do Direito quanto do direito positivo, instaurando-se certa instabilidade semântica que prejudica a fluência do discurso, de tal modo que, mesmo nas circunstâncias de inocorrência de erro lógico, a compreensão do texto ficará comprometida, perdendo o melhor teor da sua consistência.

Os sistemas jurídicos são, pois, a combinação de partes coordenadas e que concorrem para a formação de um conjunto de normas que regulam certa ordem de fenômenos que se entrelaçam entre si, de tal sorte que a alteração de uma das partes implica necessariamente modificação do todo. São abertos, não fechados. Abertos no sentido de que são incompletos, evoluem e se modificam⁶⁶.

A partir das digressões feitas, não se desprezando o fato de que o Direito nada mais é que uma ordenação heterônoma e coercível da conduta humana⁶⁷, pode-se conceituar sistema jurídico-tributário como sendo o plexo de normas que definem as competências tributárias, impõem as limitações do poder de tributar, regulam a forma mediante a qual serão instituídos, exigidos e exonerados os tributos e impostas as penalidades decorrentes da não-observância dos comandos legislativos que orientam a relação jurídico-tributária⁶⁸.

Também conhecido como sistema tributário nacional⁶⁹, esse conjunto de preceitos que preside as relações jurídico-tributárias e que em muito depende de seus operadores⁷⁰ pode, dentre tantos outros agrupamentos⁷¹, ser

⁶⁵ *Curso de ...*, op. cit., p. 127.

⁶⁶ GRAU, Eros Roberto, *O direito posto e o direito pressuposto*, p. 22.

⁶⁷ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed., 7 tiragem. São Paulo: Saraiva, 2007.

⁶⁸ Cf., a propósito, Vittorio Cassone, *Direito Tributário*, p. 24.

⁶⁹ Cf. Constituição Federal Título, VI, Capítulo I, art. 145 e seguintes.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo, *Normas gerais de direito tributário e financeiro e autonomia dos Estados e Municípios*, p. 46.

⁷¹ O Professor Vittorino Cassone apresenta também a classificação em Uno e Complexo, afigurando-se o primeiro quando o sistema estiver inserido em um único sistema jurídico universal, cujos ramos do direito, por mais variados que sejam, se entrelaçam por uma única espinha dorsal. O complexo se caracteriza pela afinidade de princípios, regras e normas de caráter geral e específico, que necessitam ser bem estudados e compreendidos para serem corretamente aplicados aos casos concretos. (*Direito...*, op. cit., p. 24).

classificado como rígido ou misto. Sancionando orientação doutrinária sobre o tema, Vittorio Cassone desenvolve interessante argumentação, merecedora de integral transcrição, na qual consolida, de forma lapidar, as principais diferenças entre os sistemas tributários rígido e flexível. É o seguinte o pensamento do nobre autor:

Noosso sistema tributário é rígido, quanto aos *impostos*, porque a Constituição Federal (CF) relaciona um a um todos os impostos que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem nas suas competências privativas instituir e exigir dos respectivos contribuintes. Um exemplo de sistema-jurídico-tributário flexível – quanto aos impostos – é encontrado na Constituição norte-americana, em que não há qualquer proibição no exercício da competência tributária, ressalvadas aquelas fixadas na própria Constituição, podendo os Estados criar impostos idênticos exigíveis dos mesmos contribuintes [...]. O mesmo ocorre na Constituição italiana.

No que tange aos tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica⁷², o sistema tributário brasileiro é tido como rígido, porquanto todos os impostos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios podem, dentro de suas respectivas competências, instituir e exigir estão enumerados na Constituição Federal.⁷³

Luís Roberto Barroso⁷⁴, abordando o tema ainda sob a égide da Constituição de 1967, depois de registrar que o federalismo brasileiro tomou caminho oposto ao percorrido pelo federalismo norte-americano - porque optou pelo estabelecimento de um sistema rígido na repartição da competência e na partilha das rendas públicas entre as unidades federadas -, assim se pronunciou sobre o tema:

A repartição constitucional da competência tributária e a discriminação dos tributos apresenta-se como o critério mais adequado, a revestir de estabilidade um campo em que a ambição dos entes constitutivos do Estado Federal é particularmente voraz. Ressalte-se que a idéia de rigidez provém de duas causas que se completam, integrando-se monoliticamente. Primeiramente, tem origem no fato de decorrer de norma constitucional, de conteúdo menos vulneráveis às oscilações do legislador ordinário; em segundo lugar, deflui da circunstância de haver previsão expressa do elenco de impostos atribuídos a cada unidade, bem como da determinação dos parâmetros dos demais tributos. A interpretação desses dois fatores e que nos permite afirmar a caracterizada rigidez do Sistema Tributário Nacional.

⁷² Cf. art. 16 do Código Tributário Nacional.

⁷³ Cf., a propósito, Vittorio Cassone, *Direito ...*, op. cit. p. 24

⁷⁴ *Direito constitucional brasileiro*, p. 79.

Paulo de Barros Carvalho⁷⁵, citando Geraldo Ataliba⁷⁶, salienta que o tratamento amplo e minucioso encartado numa Constituição rígida acarreta como conseqüência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez.

De outra banda, um sistema jurídico-tributário que não contém limitações ao exercício da competência tributária e no qual os entes federados estão autorizados a instituir impostos idênticos e exigíveis dos mesmos contribuintes conformar-se com a classificação de flexível, sendo exemplos dessa prática as Constituições Italiana e Americana.⁷⁷

Visto sob a lente da forma de Estado, o sistema jurídico-tributário brasileiro, segundo Ricardo Lobo Torres⁷⁸, pode ser classificado como nacional, federal e internacional. O primeiro tem lugar quando puder o tributo ser exigido em todo o território nacional, independentemente da titularidade para sua instituição, e for considerada a riqueza nacional como hipótese de incidência, servindo aqui como exemplo o Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. O segundo leva em consideração as competências tributárias reservadas a cada um dos entes que integram a Federação, aparecendo como exemplos o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. O terceiro diz com o complexo de tributos incidentes sobre a riqueza internacional partilhada entre os Estados soberanos segundo princípios e regras estabelecidos nas respectivas Cartas Políticas e em tratados e convenções internacionais⁷⁹, emergindo como exemplo o Imposto sobre Exportação, para o exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados IE. Como outros exemplos de tributos nacionais, federais e internacionais o Professor cita respectivamente os arts. 145, 148 e 149; 148, 149, 156 e 153 II; 155, § 1º, III, b § 2º, X e 156, § 3º, II, todos da Constituição Federal.

⁷⁵ *Curso de ...*, op. cit., p. 140.

⁷⁶ *Sistema tributário nacional*, pág. 22-39

⁷⁷ Nesse sentido Vittorio Cassone, *Direito ...*, p. 24

⁷⁸ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 320.

⁷⁹ *Ibidem*.

Ainda de Ricardo Lobo Torres as observações segundo as quais os sistemas tributários no Brasil radicam quase que por inteiro na Constituição⁸⁰ e que a sistematização dos tributos no federalismo fiscal tem, do ponto de vista jurídico, o objetivo de proceder à separação e à pulverização do Poder Tributário⁸¹. Para destacar a importância que o respeito às competências tributárias definidas pelo Constituinte representa no Estado federal brasileiro - sobretudo porque o sistema tributário nacional revela-se como um dos pilares da autonomia dos Estados-membros e, de conseqüência, da democracia -, o Professor carioca assenta que, em face de sua extraordinária aptidão para destruir a liberdade, o poder tributário já nasce rigidamente limitado pela Constituição, sendo a partilha da receita um dos instrumentos mais eficientes para a garantia dos direitos fundamentais.⁸²

A linha de pensamento até aqui percorrida indica que o constituinte de 1988 edificou o sistema tributário nacional a partir de variados vetores políticos e econômicos, com destaques para a eficácia e para a preservação do regime federativo. Nesse sentido, preocupou-se em Constituinte em dotar cada uma das esferas de governo - federal, estadual/distrital e municipal - com receitas exclusivas e indelegáveis.⁸³

Ao presente trabalho importa assentar que o sistema jurídico-tributário brasileiro é rígido no que respeita aos impostos e, diferentemente dos sistemas adotados pelos países de cultura ocidental - quais pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto⁸⁴ -, nossa Carta Política⁸⁵ enumerou todos os impostos que são passíveis de instituição e exigência, consideradas as respectivas competências tributárias atribuídas a cada unidade federada.⁸⁶

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹ *Curso de ...*, op. cit., p. 323/324.

⁸² *Ibidem*.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*, p. 87.

⁸⁴ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de ...*, op. cit., p. 140

⁸⁵ Ricardo Lobo Torres registra que a Constituição da República Federativa da Alemanha também sistematiza os tributos, embora não chegue a adotar o critério de nominá-los, (*Curso de ...*, op. cit., pág. 320)

⁸⁶ É de Paulo de Barros Carvalho a assertiva segundo a qual a nossa Constituição é da categoria das rígidas, o que significa dizer que para sua alteração existe um procedimento mais solene e complexo do que o exigido para elaboração de leis ordinárias. (*Curso de ...*, op. cit., p. 138).

Ao apreciar a rigidez das Constituições, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello⁸⁷, focando o tema a partir das lições de A. de Sampaio Dória, João Barbalho, Felinto Bastos⁸⁸ e Pontes de Miranda⁸⁹, construiu brilhante posicionamento cuja essência pode ser resumida na seguinte passagem:

A Constituição, quando veda se altere determinado preceito, é porque o considera básico, consolidando o seu verdadeiro e próprio espírito; se o poder Constituinte que se seguir, mudá-lo - o que, aliás, pode fazer, em virtude de ser soberano -, não reforma a antiga Constituição, porquanto a transformação é considerada radical, consistindo na abolição dela e na substituição por outra, que será a nova Constituição, embora tudo mais tenha sido conservado.

A merecer destaque ainda a observação de que as únicas exceções à rigidez constitucional em matéria de imposto foram colocadas pelo Constituinte no art. 154⁹⁰ da Constituição Federal, qual concedeu privativamente à União a faculdade para criar residualmente novos impostos⁹¹. Não há negar, contudo, que a utilização daquele permissivo constitucional demanda sempre lei complementar e reclama, na hipótese do inciso II, a verificação de acontecimentos especiais, tais como a iminência de guerra; além do que não poderá, no caso do inciso I, ser cumulativo e ter fato gerador ou base de cálculo próprios das exações previstas no Texto Constitucional.

⁸⁷ *A teoria das constituições rígidas ...*, op. cit. p. 47.

⁸⁸ "Compreende-se que ao poder legislativo, órgão da soberania nacional, ao qual privativamente incumbe estabelecer as normas legais reclamadas pela nação, seja facultado reformar artigos da Constituição, substituindo-os por outros que a mesma se incorporem, como parte integrante dela; mas não é para admitir-se que seja tão ampla esta faculdade que chegue a revogar a Constituição (*). Não seria de boa lógica que, nos moldes de uma reforma constitucional, se chegasse a suprimir essa mesma Constituição". (BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha, *A teoria das ...*, op. cit., p. 45:

⁸⁹ "Quando a Constituição veda a revisão em determinado ponto, só *juridicamente* o veda. Fora da iminência jurídica, quando se passa a terreno juridicamente transcendente, torna-se quebrável o preceito. (exemplo: revolução, armada ou não; sem que isso signifique considerar-se ato do Estado a revolução). Enquanto não se parte o jacto da ordem jurídica, o texto é imperativo. Mas o jacto pode partir-se, quer pela mudança do poder estatal (consistia, por exemplo, na vontade de alguns e passou a consistir na vontade do povo), quer pela mudança radical de opinião do mesmo povo". (Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, *A teoria das constituições rígidas ...*, op. cit., p. 46).

⁹⁰ Esta a redação do permissivo constitucional referido: 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; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

⁹¹ BALEEIRO, Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi, 1998, p. 504.

Ao fim deste Tópico deve ficar sublinhado que, assim como o sistema jurídico-tributário brasileiro, a Constituição Federal também é classificada como rígida, razão pela qual alguns de seus imperativos, dentro os quais aqueles que funcionam como pilares centrais da forma federativa de Estado - os quais se ousa identificar como núcleos essenciais do sistema federativo brasileiro -, não estão sujeitos às modificações operadas pela via da competência para reformar a Carta Magna. É dizer: os núcleos federativos são inatingíveis pela via da Emenda Constitucional.

Se assim é, faz-se necessária uma análise do Federalismo Brasileiro, de modo a eleger os núcleos essenciais intangíveis da forma federativa de Estado adotada no Brasil.

2.2. Federalismo Brasileiro

O cerne a partir do qual, doravante, será desenvolvido o tema em estudo é a intocável estrutura da Federação⁹² brasileira⁹³, qual se encontra prenunciada nos dizeres insertos no inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição Federal.

Inicialmente, deve-se registrar que o Estado pode revelar-se sob a forma simples ou composta. Na primeira, persiste a concentração dos poderes político e administrativo em um único centro; na segunda, tais poderes são repartidos entre duas ou mais esferas, todas sob o manto de um sistema jurídico específico.

⁹² É interessante anotar o que era escrito sobre Federação em 1960, *verbis*: “A Federação não é uma composição, mas sim uma disposição de partes. Chamam-se estas PROVÍNCIAS, quando apenas têm a autonomia administrativa, chamem-se ESTADOS, quando se lhes confia uma autonomia política na organização de seus funcionários”. “Dir-se-á que a *autonomia*, mesmo restrita aos interesses “próprios”, importa uma soberania dos Estados particulares, desde que a estes fique o direito de constituir o seu organismo e de exercer livremente as respectivas funções. Mas, em primeiro lugar, essa *autonomia*, ampla na constituição do organismo, é restrita naquilo em que as funções deste organismo possam referir-se a interesses “comuns” da Nação...”, (ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes, *Noções ontológicas de Estado, soberania, autonomia, federação e fundação*, p. 79-80).

⁹³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de ...*, op. cit., p. 52.

Entende-se por federal o Estado que adota a descentralização como premissa para o exercício do poder político. Nesta forma de Estado, o poder é compartilhado entre diferentes centros operativos em um mesmo território, com coexistência de díspares estruturas jurídicas locais e predominância de um ordenamento central. No Brasil a missão de órgão central é exercida pela União.

Sacha Calmon Navarro Coelho deixou assentado que “no Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central”.⁹⁴ Outra não é a opinião de Seabra Facundes, para o qual o poder político, independentemente da forma de Estado ou sistema de governo, caminha sempre no sentido de fortalecimento do órgão central.⁹⁵

Escrevendo sobre a forma federativa de Estado, em obra publicada em 1929, Eusébio Queiroz Lima⁹⁶ resumiu em poucas linhas aquilo que representa a essência de uma Federação, convindo, a propósito, transcrever a memorável passagem:

O Estado Federal é um Estado formado pela união de vários Estados, é um Estado de Estados - Staatenstaat – segundo a expressão dos alemães. Na federação, os Estados, dispendo por si mesmo do poder de govêrno, instituem, acima de sua própria organização, uma autoridade soberana, da qual diretamente participam. Tomados em sua expressão de conjunto, os Estados federados representam o poder supremo, visto que o poder central é simplesmente a realização de sua autoridade coletiva [...]. A federação é um Estado em todo o rigor do conceito. Tem govêrno próprio e própria autoridade; organiza-se por si mesma; próprias são as suas funções, e os órgãos que a desempenham, não teem dependência nenhuma da órbita de poder dos estados federados. Por outro lado, os Estados ligados pelos laços de federação, a despeito de se despojarem da autoridade suprema em proveito do Estado central, conservam, como verdadeiros Estados, que são, plena capacidade jurídica e política. O que caracteriza o Estado federal, é justamente o fato de, sôbre um mesmo território e sôbre as mesmas pessoas se exercer harmônica e simultaneamente, a ação política de dois govêrnos distintos, o federal e o estadual.

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário Nacional*, p. 133.

⁹⁵ FACUNDES, M. Seabra, *Novas perspectivas do federalismo brasileiro – a expansão dos poderes federais*, p.7-15.

⁹⁶ LIMA, Eusébio de Queiroz, *Teoria Geral do Estado*, p. 158.

A ausência de soberania dos entes que integram a Federação é outra característica do Estado federal, a cujos membros⁹⁷ são reconhecidos unicamente os traços de autonomia, daí decorrendo a classificação que lhes se dá como de pessoas jurídicas de direito público interno.

O órgão central - no caso do Brasil a União -, a seu turno, reveste-se das qualidades próprias de pessoa jurídica do direito público interno e externo. É dizer: quando atua como órgão político-administrativo da Federação brasileira⁹⁸ decretando o estado de sítio, o estado de defesa e a intervenção federal⁹⁹, detém tão-somente autonomia e equipara-se, neste caso, aos demais entes federados; de outra parte, quando mantém relações com estados estrangeiros, participa de organizações internacionais, declara guerra e celebra a paz¹⁰⁰, por exemplo, ostenta qualidades de pessoa jurídica de direito público externo, razão essa por que é detentora da soberania, o que a autoriza a representar todos os entes federados no plano externo, internacional.

Relembre-se, neste ponto, que a União é emanção da República Federativa do Brasil, motivo pelo qual aparece como integrante de sua organização político-administrativa com a definição de seus bens e competências, tal como se apura pela leitura dos arts. 18 e 21 da Carta Magna, cabendo ainda registrar que as pessoas jurídicas de direito público externo são regidas por normas do Direito Internacional, estando incluídos nesta classificação todos os Países e outras entidades de âmbito internacional tais como a Organização das Nações Unidas - ONU e a Organização dos Estados Americanos - OEA.

Afora esses detalhes, o certo mesmo é que, internamente, o Órgão Central - a União - exerce poder sobre toda a extensão do território nacional, cabendo aos entes-componentes, aqui denominados de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, exercerem os poderes que lhes restam dentro dos seus limites territoriais.

⁹⁷Cf. art. 1º da Constituição Federal.

⁹⁸ Nesse sentido os artigos 18 e 21 da Constituição Federal.

⁹⁹ Vale conferir, para melhor compreensão, o art. 21 da Carta Política.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

A mesma regra é utilizada para o campo de validade das normas emanadas de cada ente. É dizer: as normas da União alcançam todo o território nacional, as normas estaduais e distritais operam validade somente nos limites de seu território e, de igual modo, as normas municipais¹⁰¹. Sobre a multiplicidade normativa que preside a forma federativa de Estado, Léo Ferreira Leoncy, com a concisão e clareza que sempre lhe acompanham, assinala o seguinte:

O Estado federal representa um modo peculiar de exercício do poder político num dado território. Nos países que adotam essa forma de Estado, é possível encontrar não apenas um, mas vários centros autônomos de difusão desse poder sobre o mesmo espaço territorial, como também é possível encontrar não apenas uma, mas diversas esferas territoriais de validade das normas jurídicas, o que faz do Estado federal uma comunidade jurídica descentralizada.

Para que se possa melhor compreender o atual desenho da forma de Estado adotada pela Constituição brasileira há que se rememorar que os atuais Estados-membros provieram das transformações das Províncias do Império em Estados da República, razão pela qual se afirma que o federalismo pátrio foi construído por segregação¹⁰², ou seja, abandonou-se um modelo de Estado unitário subordinado a uma única esfera de Direito Público¹⁰³ para adotar-se um modelo de Estado federal¹⁰⁴, qual considera duas ou mais esferas de direito público¹⁰⁵. Acrescente-se que tal sistemática foi introduzida no Brasil por meio do Decreto nº 01, de 15 de novembro de 1889, o qual também implantou nestas bandas a tão desejada forma republicana de governo¹⁰⁶.

A história do federalismo brasileiro registra peculiaridades que o tornam bastante singular. A autonomia dos Municípios¹⁰⁷ é o mais nítido exemplo a revelar tal singularidade. Escrevendo sobre o assunto, Ives Granda Martins Silva¹⁰⁸

¹⁰¹ LEONCY, Léo Ferreira, *Controle de constitucionalidade estadual, as normas de observância obrigatória e a defesa abstrata da Constituição do Estado-membro*, p. 3.

¹⁰² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de ...*, op. cit., p. 57.

¹⁰³ MACHADO PAUPÉRIO, A., *Teoria geral do estado*, pág. 201.

¹⁰⁴ Sublinhe-se que o federalismo dos Estados Unidos da América do Norte, o da Alemanha e o da Suíça foram formados por agregação, na medida em que os estados autônomos abriram mão de suas respectivas soberanias em prol da formação de um único e novo Estado soberano. (Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de ...*, op. cit., p. 54.).

¹⁰⁵ MACHADO PAUPÉRIO, A., *Teoria Geral ...*, cit., p. 201.

¹⁰⁶ Ajunte-se que o atual sistema de governo brasileiro é o Presidencialista.

¹⁰⁷ Sobre a autonomia dos Municípios, cf. o art. 29 e seguintes da Constituição da República Federativa do Brasil.

¹⁰⁸ *Curso de direito tributário*, Ives Granda da Silva Martins (Coor.), p. 09.

não vacila ao afirmar que o Brasil é o único País do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos Municípios.

A ausência do caráter dualista e a supremacia do enfoque cooperativo são outros dois exemplos que marcam nosso federalismo de tal sorte a torná-lo em todo diferente do federalismo dos demais Países¹⁰⁹ que adotam essa mesma forma de Estado.

Não se deve perder de vista, contudo, que os Estados-membros da Federação¹¹⁰ brasileira não são de todo auto-organizáveis, à vista de que as respectivas autonomias que detêm devem ser exercidas sob o espectro constitucional; o que equivale a dizer que os níveis, federal, estadual e distrital e municipal encontram-se harmonizados nos próprios preceitos constitucionais¹¹¹.

Por outra visada e no que toca especificamente aos Estados-membros e ao Distrito Federal, objeto deste estudo, há que se registrar que a forma de descentralização adotada pelo Constituinte brasileiro foi a de grau máximo, ou seja, descentralização política, qual reúne as descentralizações administrativa e legislativa¹¹².

Ao discorrer sobre a autonomia dos Estados-membros e proclamar que essa constitui conceito fundamental à compreensão do fenômeno federativo, Luís Roberto Barroso¹¹³ sublinha que a auto-organização, o autogoverno e a auto-administração não têm sentido “sem que exista um mínimo de auto-suficiência econômica e financeira que permita aos Estados dispor dos meios pecuniários suficientes à realização de suas funções específicas”.

Para afirmar tal estrutura constitucional o Constituinte reservou aos Estados-membros competências específicas, via das quais ditos entes exercem

¹⁰⁹ LEONCY, Léo Ferreira, *Controle de ...*, op. cit., p. 3.

¹¹⁰ Registre-se que a autonomia dos Municípios não será enfrentada neste trabalho.

¹¹¹ MACHADO PAUPÉRIO, A., *Teoria geral do ...*, op. cit., p. 201/202.

¹¹² Ensina Manoel Gonçalves Ferreira filho que a descentralização de grau mínimo, dita administrativa, é aquela na qual somente a criação de normas individuais são conferidas ao órgão subordinados. (*Curso de ...*, op. cit., p. 54).

¹¹³ *Direito constitucional ...*, op. cit., p. 23.

as atividades que lhes foram confiadas, manifestando, por assim dizer, aquilo que se convencionou chamar de autonomia estadual.

Ao proferir o discurso de promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 05 de outubro de 1988, o saudoso Deputado Ulisses Guimarães¹¹⁴, do auto de sua inteligente visão política, profetizou:

A Federação é a unidade na desigualdade, é a coesão pela autonomia das Províncias. Comprimidas pelo centralismo, há o perigo de serem empurradas para a secessão. [...] É a irmandade entre as regiões. Para que não se rompa o elo, as mais prósperas devem colaborar com as menos desenvolvidas. Enquanto houver Norte e Nordeste fracos, não haverá na União Estado forte, pois fraco é o Brasil. [...] As necessidades básicas dos homens estão nos Estados e nos Municípios. Neles deve estar o dinheiro para atendê-las. [...] A Federação é a governabilidade. A governabilidade da nação passa pela governabilidade dos Estados e dos Municípios. O desgoverno, filho da penúria de recursos, acende a ira popular, que invade os paços municipais, arranca as grades dos palácios e acabará chegando à rampa do Palácio do Planalto. [...] A Constituição reabilitou a Federação ao alocar recursos ponderáveis às unidades regionais e locais, bem como a arbitrar competência para lastrear-lhes a independência financeira.

É de Norberto Bobbio¹¹⁵ a assertiva segundo a qual não se deve ver o federalismo como simples questão de fato, antes uma questão de princípio a nortear o pacto forjado entre os poderes centrais e periféricos. Nesta linha, certo afirmar que o verdadeiro conteúdo semântico do signo Federação reside precisamente na autonomia dos seus entes, qual se revela pela distribuição específica de atribuições entre cada um deles.

É dizer: A autonomia, seja administrativa, legislativa ou financeira, constitui, portanto, o núcleo essencial do federalismo brasileiro.

Escrevendo sobre a discriminação de rendas e o Estado federal, Amílcar de Araújo Falcão¹¹⁶ assinala que essa constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado federal. Mais adiante arremata:

A razão de ser da importância da discriminação de rendas na Federação é evidente e se consubstancia na circunstância mesma de constituir uma

¹¹⁴ *Estatuto do homem da liberdade e da democracia*, Sessão Solene de Promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil.

¹¹⁵ BOBBIO, Norberto, *Entre duas - a origem da democracia italiana*, p. 16-17.

¹¹⁶ *Sistema tributário brasileiro*, p. 12.

exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar.

Ao tocar o tema federalismo brasileiro, Sacha Calmon Navarro Coêlho evidencia que a Constituição de 1988 promoveu uma grande descentralização de receitas tributárias, conferindo aos Estados e Municípios mais consistência, retrato da autonomia financeira dos entes políticos periféricos e pilar da autonomia política e administrativa dos mesmos¹¹⁷.

Nessa linha de pensamento, correto será assentar que a auto-organização dos entes federativos está fincada nas aptidões político-administrativas que lhes foram atribuídas pelo legislador Constituinte, o que implica afirmar que, como núcleo essencial do sistema federativo brasileiro, a autonomia dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios se manifesta com o exercício das respectivas competências que lhes foram garantidas pela Carta Magna..

Abordando o tema do federalismo, Orlando Bitar¹¹⁸, a seu tempo, identificou mandamentos constitucionais a cujo conjunto atribuiu a denominação de “Mínimo Federativo”, sendo tais aqueles elencados no art. 7º da Constituição Federal de 1946. Vale dizer: considerou o Mestre como basilar à forma federativa de Estado o irrestrito respeito à forma republicana representativa, à independência e harmonia dos poderes e à temporariedade das funções eletivas. Disse o Professor paraense:

Eis o MÍNIMO FEDERATIVO – os vinte Estados que constituem a União se mantém unidos e sua FEDERAÇÃO – seu pacto, seu *foedus* repousa sobre aceitação solene e consentida (seus representantes elaboram a Constituição – participando da vontade estatal) daquelas BASES UNIFORMES. Tais bases nos a denominamos O EIXO DA FEDERAÇÃO. É em torno delas que a Nação gira, enquanto o Estado, sua forma institucionalizada, é FEDERATIVO. Quebrado um daqueles princípios é DEVER DA UNIÃO (na qual estão hipostasiadas as demais entidades membros) INTERVIR – não para punir, nem se concebe hoje a intervenção neste caráter repressivo de <<morra por ello>>, mas para restaurar, para refazer o equilíbrio, para REMODELAR A ESTRUTURA COMPROMETIDA [...]. Aqueles princípios, então, são cardiais, são medulares, são AXIAIS.

¹¹⁷ *Manual de direito tributário*, p. 39.

¹¹⁸ *Obras completas de Orlando Bitar*, 3º volume. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, Conselho Federal de Cultura e Departamento de Assuntos Culturais, 1978. p. 45..

De notar-se que o Mestre Orlando Bitar construiu a tese do “Mínimo Federativo” a partir daquilo que plasmado na Constituição Federal da época como sendo hipóteses de intervenção da União nos Estados-Membros. Não cogitou o Professor, naquela oportunidade, a possibilidade de violação sobre a qual ora se está a versar, qual seja: ofensa ao princípio federativo por inconstitucionalidade de emenda constitucional, tema cuja análise está reservada ao Supremo Tribunal Federal.

Ao escrever sobre a ampla legitimação outorgada pelo Constituinte de 1988 para a propositura da ação de inconstitucionalidade, disse Gilmar Ferreira Mendes:¹¹⁹

A Constituição de 1988 reduziu o significado do controle de constitucionalidade incidental ou difuso, ao ampliar, de forma marcante, a legitimação para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade (CF, art. 103), permitindo que, praticamente, todas as controvérsias constitucionais mais relevantes sejam submetidas ao Supremo Tribunal Federal mediante processo de controle abstrato de normas.

É certo que ainda hoje se vai encontrar na Carta Política as hipóteses nas quais pode a União intervir nos Estados-membros¹²⁰, mas o “Mínimo Federativo” de Orlando Bitar, quando confrontado com o atual modelo constitucional, há necessariamente que considerar, além das hipóteses de intervenção federal, eventuais emendas constitucionais que tendam a abolir a Federação brasileira, missão essa a ser exercida – repita-se - pelo Supremo Tribunal Federal, quando provocado a fazê-lo na via do controle abstrato.

Mais que isso: o respeito às competências dos entes que integram a Federação brasileira, sobretudo quando se está a falar de tributos, sobressai como manifestação objetiva das suas respectivas autonomias, as quais revelam-se como os pilares centrais da forma federativa de Estado insculpida na Constituição Federal. Em outros termos, equivale mesmo a afirmar que hoje não há lugar para cogitar-se de “Mínimo Federativo” como fez o mestre Orlando Bitar, mas

¹¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira, *Jurisdição constitucional*, p. 78.

¹²⁰ Cf. art. 34 da Constituição Federal.

sim da própria presença da Federação, qual inexistirá quando afrontada a autonomia dos entes que a integram.

2.2.1. O Federalismo Fiscal

Em complementação ao Mínimo Federativo defendido por Orlando Bitar ganha hoje maior relevo o que se convencionou chamar de federalismo fiscal, entendido esse como a estrutura competencial tributária modelar necessária a fazer bem funcionar os diferentes extratos de autonomias que compõem a forma federativa de Estado.

Discorrendo sobre o tema, o Professor de Economia da Fundação Getúlio Vargas, Mauro Santos Silva¹²¹, após destacar que as funções alocativas, distributivas e estabilizadoras do Estado podem ser exercidas mediante plena centralização – Estado unitário -, absoluta descentralização - Estado descentralizado - e combinação de competências centralizadas e descentralizadas - forma federativa -, faz preciosa observação cuja transcrição merecer ser feita:

A adoção do federalismo implica distribuição de competências constitucionais fiscais entre diferentes níveis de governo, para que cada um, de modo autônomo, e na medida de suas competências e capacidade de financiamento, possa construir desenhos institucionais capazes de disciplinar os procedimentos de contribuição e gestão tributária, transferências fiscais, composição da despesa. [...] Nos Estados politicamente organizados em sistemas federativos, as diversas unidades federadas dividem as responsabilidades pela gestão das funções alocativas, distributivas e estabilizadoras. A principal questão relativa à organização do sistema fiscal é a definição clara e precisa de competências que devem ser atribuídas a cada nível de governo, isto é, o grau de autonomia capaz de permitir o alcance de uma situação Pareto-eficiente [...]. Observando o Estado federativo, verifica-se, como adicional, a definição das competências tributárias entre os níveis de governo, isto é, o grau de autonomia para as ações tributárias, dadas as restrições de custos consideradas como admissíveis pelo sistema econômico. O cenário de competências fiscais fragmentadas entre os diversos níveis de governo demanda esforços orientados à melhoria do grau de harmonização fiscal.

No caso específico do federalismo brasileiro, além das atribuições de competências específicas para que a União, os Estados-membros e os Municípios possam instituir e exigir seus respectivos tributos, tais quais definidas

¹²¹ Teoria do federalismo: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Revista Nova Economia*. Belo Horizonte, nº 15 [1], p. 117-137, janeiro/abril, 2005.

nos 153 a 156 da Constituição da República, a estrutura federativa fiscal pátria também se manifesta mediante repartições de receitas tributárias de consonância com o estatuído no arts. 157 a 162 do Texto Constitucional.

De capital importância é lembrar que na égide da Constituição de 1967, com a nova redação que lhe imprimiu a Emenda de nº 01/69, era possível que a União concedesse isenções heterônomas - assim entendidas aquelas que envolviam tributos de competência dos Estados-membros e dos Municípios -, o que levou José Souto Maior Borges¹²² a proclamar que, àquele tempo, a autonomia dos entes federados já nascia limitada.

O Atual desenho constitucional-tributário, contudo, em homenagem à autonomia dos entes que integram a Federação brasileira, não mais permite esse tipo de isenção¹²³, tal como se depreende do art. 151, III, da Constituição Federal, situação essa que ilustra a importância do respeito à competência tributária no atual sistema tributário nacional.

O modelo de federalismo fiscal brasileiro é, portanto, aquele cujas competências são definidas no próprio corpo da Constituição Federal, sem prejuízo da participação dos órgãos periféricos no produto da arrecadação de impostos efetuada pelo órgão central, vale dizer, pela União.

De par com a competência tributária, a repartição de receitas também ocupa lugar de destaque no federalismo pátrio, sem, contudo - e isso é o que interessa à presente pesquisa -, poder ser classificada, a exemplo da competência, como núcleo essencial da forma federativa de Estado adotada no Brasil.

Tal forma de pensar defluiu do fato de que os critérios postos na Constituição Federal respeitantes às transferências de receitas entre unidades federadas, por dizerem tão-somente com o produto da arrecadação decorrente de

¹²² *Isenções tributárias*, p. 151.

¹²³ Existe uma exceção no art. 155, § 2º, XII, "E", sendo exemplo a conhecida Lei Kandir. A outra exceção pode ser encontrada nos Acordos Internacionais.

impostos, funcionam mais como molas propulsoras tendentes a satisfazer necessidades dos órgãos periféricos, mas cuja missão de supri-las seja de competência do órgão central.

Há ainda que ser dito que a competência tributária abarca o gênero tributo, incluindo impostos, taxas e contribuições, fato que ratifica o entendimento segundo o qual a autonomia dos entes que compõem a Federação não está a depender de repartição de receitas derivadas unicamente de impostos, mas sim da capacidade para produzir suas próprias fontes, o que se opera via arrecadação de tributos próprios.

O núcleo essencial da Federação brasileira reside, portanto, na autonomia dos seus entes, qual revela sua pujança no exercício das competências reservadas a cada um de seus órgãos.

Fincado que o núcleo essencial da Federação pátria reside na autonomia de seus entes-membros e que essa capacidade de autogestão se manifesta pelo exercício de suas respectivas competências, impõem-se perquirir se o ato legislativo que intente suprimir competências dos Estados-membros e do Distrito Federal é ato que veicula proposição tendente a abolir a estrutura federativa brasileira.

No que tange ao desenvolvimento do estudo que se está a realizar, interessa tão-somente a abordagem de uma das facetas da autonomia dos entes federativos, qual a competência tributária, especialmente a dos Estados-membros e do Distrito Federal, motivo pelo qual somente a ela se dedicará, a partir de agora, maior atenção.

Capítulo 3

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO

3.1. Competência

Discorrer sobre competência implica necessariamente falar de aptidão, idoneidade, poder, capacidade, enfim, de exercer certas atribuições e atividades ou mesmo apreciar e decidir determinadas questões.

De bom termo registrar que, diferentemente do velho jargão, nem toda competência decorre da lei, porquanto a palavra competência, como assentado alhures, pode ensejar aptidões que não guardem qualquer relação com um dado ordenamento jurídico. A competência profissional é claro exemplo do que aqui se está a afirmar, porquanto a qualidade de competente, nesse campo, não deriva necessariamente de mandamento legal, mas sim e tão-somente da capacidade que detém determinada pessoa para o exercício de uma dada atividade.

Adentrando-se o campo da competência jurídica, aí sim, é cabível a assertiva segundo a qual a competência decorre da lei e deve ser exercida segundo os limites por ela fixados.

Para maior compreensão do que aqui será abordado há que se ter em mente o conceito de lei¹²⁴ em sentido lato¹²⁵, de modo a abarcar todos os

¹²⁴ *Apud* REALE, Miguel, p. 638: Lei e ordem são conceitos que se completam. Por lei, entende ele, uma ordenação de razões no sentido do bem comum, promulgada por quem dirige a comunidade.

¹²⁵ GASPARINI, Diógenes, *Direito administrativo*, p. 25, verbera que como regra geral, abstrata e impessoal, a lei é a mais importante das fontes do direito administrativo. Deve ser entendida em sentido amplo. Abrange desde a Constituição até os atos normativos simples. Isto é, que se predispõem a executar as leis, como os decretos, os regulamentos, as instruções (CF. Art. 87, II). Compreende, pois, a Constituições (federal e estadual), as leis complementares, as leis delegadas, as leis ordinárias, as medidas provisórias, os tratados, os regulamentos e as instruções, entre outras.

tipos de diplomas legislativos, inclusive a Constituição da República Federativa do Brasil¹²⁶.

No dizer de Roque Antônio Carrazza, para as pessoas políticas, a Constituição é a Carta das competências, pois é nela que se vai auferir o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive em matéria tributária¹²⁷.

3.2. Competência Tributária

Ancorado no pressuposto segundo o qual a competência é instituto jurídico que da lei¹²⁸ em sentido lato deriva¹²⁹, impende lembrar que a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios foi erigida no ordenamento jurídico brasileiro ao patamar constitucional, sendo a Carta Política pátria, pois, o edifício dentro do qual será a questão enfrentada.¹³⁰

Inicialmente, fincado deve ser que a competência tributária é a idoneidade detida pelos entes que compõem a Federação brasileira para instituírem impostos, taxas e contribuições que serão, ao depois, exigidas daqueles que forem definidos pela lei de regência como contribuintes do tributo e que venham a realizar a hipótese de incidência previamente definida dentro dos respectivos limites

¹²⁶ Com a precisão que lhe é peculiar o Professor Paulo de Barros Carvalho assinala que o estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. (*Curso de ...*, op. cit. p. 212).

¹²⁷ *ICMS*, p. 17.

¹²⁸ O Professor Augusto Alfredo Becker salienta que a lei jurídica (regra jurídica) não é um fim em si mesma (não é uma realidade metafísica existente em si e por si), mas um instrumento que torna possível a convivência social, nos moldes desejados pelo Estado. (*Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 100).

¹²⁹ É Também do Professor Paulo de Barros Carvalho a oportuna assertiva segunda a qual, por força do princípio da legalidade (CF, art. 5.º, II) a ponência de normas jurídicas *inaugurais* no sistema há de ser feita exclusivamente por intermédio de lei, compreendido esse vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer seguimento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor de preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos. Ao depois afirma: Nada mais congruente do que designar por norma tributária em sentido estrito àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de normas tributárias em sentido amplo todas as demais. (*Curso de ...*, op. cit., p. 210/235).

¹³⁰ Na visão de Francisco Renato Godevila Pinheiro Filho o poder de tributar decorre, exclusivamente, da Constituição Federal, que o reparte em competências tributárias especificamente definidas pelo critério pessoal. É dizer: define o texto constitucional os tributos que poderão ser instituídos por cada ente da Federação. (*Direito tributário constitucional, doutrina e jurisprudência*, p. 24).

territoriais de cada Pessoa Jurídica de Direito Público Interno, cobrando lembrar que tais aptidões são previamente definidas pela Constituição Federal.¹³¹

Paulo de Barros Carvalho define competência tributária como sendo uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos¹³².

Roque Antônio Carrazza¹³³ relembra que “têm competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque só eles possuem legislativo próprio”, sendo o “Poder Legislativo - e apenas ele - que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos”.

De Hugo de Brito Machado vem a lição segundo a qual não se pode confundir poder com competência, ressaltando o nobre autor que a palavra poder implica ordem sem limites, ao passo que o termo competência enseja a idéia de limitação do poder, com o que conclui que somente no momento pré-constitucional se poderá utilizar a expressão poder. Superada essa fase, mais apropriado - diz o autor - é falar-se de competência, sendo a Constituição Federal o instrumento de atribuição de competência, certo que a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização política do Estado.¹³⁴

Focando de forma lapidar o tema, Luciano Amaro¹³⁵ proclama que a Constituição não cria tributos, mas tão-somente outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criá-los, de modo que a sua efetiva criação depende do exercício da competência atribuída a esta ou àquela pessoa política, qual faz atuar o mecanismo formal hábil à instituição da exação, qual a lei.

¹³¹ Cf. art.s 153 a 156 da Constituição Federal.

¹³² *Curso de ...*, op. cit., p. 211.

¹³³ *ICMS*, p. 17.

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de direito tributário*, p. 54.

¹³⁵ *Direito tributário brasileiro*, p. 97.

Luiz Emydio¹³⁶ F. da Rosa Jr., depois de destacar que a competência tributária deriva da Constituição Federal e alcança Estados, Distrito Federal e Municípios, entes tais que no sistema federativo pátrio gozam de autonomia política e aptidão para legislar dentro de seus respectivos territórios, salienta que a competência tributária pode ser definida como sendo a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos.

Luís Roberto Barroso¹³⁷ relembra que a competência tributária é norma constitucional de organização porquanto, como um dos elementos do estatuto do Estado, configura partilha de atribuição entre os entes que integram a Federação.

Ora, se a competência tributária é outorgada exclusivamente pela Constituição Federal¹³⁸, pode-se resumidamente defini-la como sendo a aptidão para instituir tributo dentro de um determinado território e de acordo com o que estiver definido na Constituição da República. Em outras palavras, significa o poder constitucionalmente atribuído aos entes federativos consistente na identificação dos acontecimentos do mundo dos fatos que poderão ser objeto de tributação por cada órgão integrante da Federação, respeitada a delimitação espacial plasmada na Carta da Política.

3.2.1. Competência Tributária: Regra ou Princípio?

Saber a qual espécie do gênero norma jurídica pertencem os comandos constitucionais que definem as competências tributárias dos Estados-membros é questão que em muito facilitará a composição do problema investigado no presente estudo, porquanto diversas serão as soluções encontradas se tais normas forem classificadas como da espécie regra ou da espécie princípio, sobremais quando assente que as regras constituem imperativos descritivo-comportamentais, em contrapartida aos princípios quais encerram imperativos finalístico-axiológicos¹³⁹.

¹³⁶ *Manual de direito financeiro & Direito tributário*, p. 257.

¹³⁷ O Direito constitucional e a efetividade de suas normas, p. 97.

¹³⁸ NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coordenador), *Comentários ao código tributário nacional*, p. 41.

¹³⁹ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, p 71.

A busca pela correta definição dos marcos bastantes a delimitar o que sejam regras e o que sejam princípios é luta que de longa data ocupa a doutrina da Teoria Geral do Direito, sem que com isso se tenha atingido uma pacificação acerca do tema, sobretudo porque os estudos mais recentes estão sempre a confrontar teorias pretéritas que buscaram identificar ditas diferenciações. Os trabalhos elaborados por Ronald Dworkin¹⁴⁰ e Robert Alexy¹⁴¹ certamente contrapuseram ou complementaram os resultados das pesquisas levadas a cabo por Josef Esser¹⁴² e Karl Larenz¹⁴³. Mais recentemente, Humberto Ávila, festejado Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, focou o tema sob perspectivas inovadoras que emprestaram novas compreensões ao assunto.

Na visão Josef Esser¹⁴⁴, a diferenciação entre regra e princípio situa-se no plano qualitativo, emergindo a partir do caráter abstrato da norma, a implicar que os princípios revelam os fundamentos para o alcance de determinado mandamento e que as regras determinam a própria decisão.

De outra banda, Karl Larenz¹⁴⁵ entende que os princípios, enquanto normas de destaque no mundo jurídico, funcionam como vetores da regra a ser encontrada e aplicada para a composição de um dado conflito de interesses, tal implicando determinação das bases sobre as quais deve ser feita a interpretação e a aplicação do Direito, a dizer, a regra aplicável à espécie, a decisão propriamente dita.

Sem desconsiderar o entendimento manifestado pelos doutrinadores antes referidos, o certo é que autores do porte de Ronald Dworkin e Robert Alexy, cada qual com as suas peculiaridades, passaram a entender, respectivamente, que as distinções entre princípios e regras habitavam os campos estrutural-lógico¹⁴⁶ e fático-jurídico¹⁴⁷.

¹⁴⁰ *Apud*, ÁVILA, Humberto, *Teoria dos ...* op. cit. 37.

¹⁴¹ ALEXY, Robert, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoria de los principio*, p. 104.

¹⁴² *Apud*, COELHO, Inocêncio Mártires, *interpretação*. P. 65.

¹⁴³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamago, p. 674-686.

¹⁴⁴ *Apud*, Humberto Ávila, *Teoria dos ...*, op. cit. P. 35.

¹⁴⁵ *Metodologia da ...*, op. cit., p. 674.

¹⁴⁶ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos ...*, op. cit., 37.

¹⁴⁷ ALEXY, Robert. *Tres escritos ...*, op. cit., p 104.

Nessa perspectiva os princípios - como diretivas ou deveres de otimização amparados em critérios classificatórios - incorporariam uma especial visibilidade jurídica e uma dimensão de maior peso, características tais que autorizariam o exercício da ponderação quando presente a colisão¹⁴⁸. As regras, a seu turno, seriam aplicadas segundo o critério da subsunção, tal significando que a concretização da hipótese descrita abstratamente na regra imporá a sua aplicação, o que afastaria, em um primeiro momento, um eventual conflito de regras, porquanto tal acontecimento implicaria a invalidade de um dos diplomas conflitantes ou a abertura de uma exceção para afastar o conflito.

Os estudos de Robert Alexy¹⁴⁹ sob o tema, podem ser resumidos na seguinte passagem¹⁵⁰:

O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios reside em que os *princípios* são normas ordenadoras de que algo se realize na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são *mandatos de otimização*, caracterizados pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus, e a medida do seu cumprimento não depende apenas das possibilidades reais, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito dessas possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostos. As *regras*, ao contrário, só podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então há de se fazer exatamente o que ela exige, nem mais, nem menos. Por conseguinte, as regras contêm *determinação* do âmbito do que é fática e juridicamente possível. Isto significa que a diferença entre regras e princípios, é qualitativa e não de grau. Toda norma ou é uma regra ou é um princípio.

Ao gaúcho Humberto Ávila coube a importantíssima missão de esclarecer que as distinções entre princípios e regras, até então apontadas pelas doutrinas pátria¹⁵¹ e internacional¹⁵², comportavam uma nova compreensão tendente a facilitar a efetividade dos mesmos.¹⁵³

Assim é que, em prestigiado trabalho de pesquisa, o Professor assinalou que os princípios, além do caráter axiológico, também prenunciam, ainda

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos ...* op. cit., p. 36/37.

¹⁴⁹ ALEXY, Robert, *Tres escritos ...*, op. cit. p 104-123.

¹⁵⁰ Apud COELHO, Inocência Mártires, *Interpretação ...*, op. cit., p. 74.

¹⁵¹ Dos ensinamentos do Professor Eros Roberto Grau pode-se extrair a assertiva segundo a qual as regras são concreções, são aplicação dos princípios. Por isso mesmo não se manifesta jamais antinomia entre princípios e regras jurídicas. Estas operam a concreção daqueles. (*Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, p. 53).

¹⁵² ALEXY, Robert. *Tres escritos ...*, op. cit. p 104.

¹⁵³ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos ...*, op. cit., 25.

que indiretamente, espécies precisas de comportamentos; e que as regras, muito embora encerrem condutas, admitem não só interpretação, mas também certa medida de ponderação; e que há diferença entre os fenômenos da incidência e da aplicabilidade das regras¹⁵⁴.

As conclusões alcançadas por Humberto Ávila podem ser condensadas com as seguintes letras¹⁵⁵:

Os princípios possuem, pois, pretensão de complementariedade, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisões. Os princípios, são, pois, normas com pretensão de complementariedade e de parcialidade.

As regras possuem, em vez disso, pretensão terminativa, na medida em que, sobre pretenderem abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a pretensão de gerar uma solução específica para a questão. O preenchimento das condições de aplicabilidade é a própria razão de aplicação das regras. As regras são, pois, normas preliminarmente decisivas e abarcantes.

Para o propósito do presente estudo, o importante é que fique claramente assentado que normas constitucionais que veiculam competência tributária, pelo fato de estabelecerem efeitos jurídicos a determinados atos, fatos e situações¹⁵⁶, integram indubitavelmente a espécie das regras constitutivas, sobre as quais não cabe ponderação, porquanto o próprio Constituinte assim já o fez quando definiu constitucionalmente a aptidão de cada integrante da Federação para instituir tributos.

Seguindo a trilha de que normas categóricas estabelecem ações que devem ser observadas¹⁵⁷, importa afirmar que as considerações expendidas no presente tópico ocupam relevante posição no que concerne à possibilidade de modificação, mediante emendas constitucionais, dos comandos definidores de competências tributárias plasmados na Carta Política brasileira, porquanto, ao definir mediante regras a competência tributária de cada ente da Federação, o Constituinte,

¹⁵⁴ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos ...*, op. cit., p. 26.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto, *Teoria dos ...*, op. cit., p. 37.

¹⁵⁶ Avila, Humberto, *Teoria dos ...*, op. cit., p. 81.

¹⁵⁷ BOBBIO, Norberto, *Teoria da norma jurídica*, p. 187.

tendo em mente a autonomia dos mesmos, deixou claro e evidente o propósito de blindar ditas regras com uma maior segurança.

3.2.2. Espécies de competências tributárias.

Dado que a Constituição atribui à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios díspares aptidões para instituírem tributos é sensato evidenciar que a competência tributária pode manifestar-se de três formas: privativa, comum e residual.¹⁵⁸

O funcionamento do sistema constitucional de discriminação de rendas reside precisamente na competência privativa¹⁵⁹, entendida essa como aquela conferida pelo Constituinte a um único ente político, sendo exemplos os Impostos Sobre a Renda - IR - em relação à União e sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU em relação aos Municípios. Os impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, aparecem como exemplos de competência privativa dos Estados-membros, respeitadas as respectivas bases territoriais.

A competência é classificada como comum quando atribuída à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituírem uma mesma espécie tributária, cada qual dentro de sua base territorial e tendo sempre como hipótese de incidência uma atividade ou uma prestação do ente instituidor. Os tributos vinculados são exemplos desse tipo de competência, podendo ser citadas as taxas e as contribuições previdenciárias exigidas dos servidores públicos.

¹⁵⁸ ROSA JR., Luiz Emídio da, *Manual de direito ...*, op. cit., p. 257.

¹⁵⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 136.

Residual é a competência conferida pelo legislador Constituinte, unicamente à União¹⁶⁰, para que seja exercida em situações peculiares e tão-somente tendo como hipóteses de incidências situações não previstas no art. 153 da Carta Política. Também é considerada residual a competência para instituir outras fontes de receitas destinadas a garantir a expansão da seguridade social, tal como previsto no art. 194, § 4º da Constituição Federal.

Ao caminhar do presente estudo importa o enfoque da competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, sem se perder de vista que a estrutura federativa pátria partilhou a competência tributária entre os diversos entes políticos que a integram, dando assim ensejo à figura da competência tributária vertical compartilhada.

3.2.2.1. Competência tributária vertical compartilhada

O Constituinte da atual Carta Política brasileira, em avanço histórico no campo do Direito Constitucional e em franca oposição àquilo que plasmado nos sistemas constitucionais europeu¹⁶¹e americano¹⁶², incluiu diretamente no texto da Carta Política as competências tributárias de todos os entes que integram a Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O desenho constitucional tributário hoje cunhado na Constituição Federal é do tipo vertical compartilhado, porque foram claramente definidos os acontecimentos do mundo dos fatos sujeitos à imposição tributária de cada porção menor que compõe o todo federativo - delimitação material - e, de igual

¹⁶⁰ PINEIRO FILHO, Francisco Renato Godevila defende a possibilidade de exercício de competência residual pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal anotando que a competência residual em relação às taxas e contribuições de melhoria decorre no disposto no art. 25, § 1º, da CF, o qual garante aos Estados e ao Distrito Federal a competência residual em matéria administrativa. Se a competência administrativa fundamenta a instituição de taxas e contribuições de melhoria, a competência administrativa residual autoriza a instituição de taxas e contribuições de melhoria residuais. (*Curso de op. cit. ... p. 28, Curso de ..., op. cit., p. 28*).

¹⁶¹ A grande maioria das Constituições dos Países Europeus não possui um sistema tributário, tal qual plasmado na Carta Política brasileira. De igual modo, o Direito Americano trata escassamente temas tributários no corpo de sua Constituição. Nesse sentido confira Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito ..., op. cit., p. 139*).

¹⁶² O Professor Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. faz referências específicas às Constituições americana, argentina, francesa e italiana. (*Manual de direito ..., op. cit., P. 245-246*).

razão, estabelecidos os campos dentro dos quais poderá dita força impositiva tributária ser exercida - delimitação espacial.

Não se deve deslembrar que a competência tributária vertical compartilhada integra o sistema tributário nacional rígido e que esse sistema tem eficácia em todo o território brasileiro, ou seja, aplicação indistinta de suas regras a todos os entes federados.

As delimitações material e espacial da competência tributária bem demonstram a preocupação do Constituinte de 1988 em preservar o desenho tributário então instituído, tudo em ordem a protegê-lo de eventuais ataques ideológicos momentâneos, tão comuns à jovem democracia brasileira, não sendo demais repisar que a competência tributária estadual ou municipal há de permanecer sempre intocável naquilo que diz com o campo privativo que lhe foi constitucionalmente deferido¹⁶³.

3.2.3. Características da competência tributária

Destaque especial merece a assertiva segundo a qual a competência tributária é indelegável e somente pode ser exercida pelo ente político ao qual foi ela conferida. É dizer: somente a pessoa jurídica de direito público eleita pelo Constituinte como apta a instituir determinado tributo pode criá-lo, alterá-lo, ou deixar de exigí-lo¹⁶⁴.

Do caráter de incaducabilidade também se reveste a competência tributária, certo que a simples previsão do tributo no texto constitucional não basta à sua exigência, fazendo-se imprescindível para tanto o exercício dessa aptidão mediante a edição de lei específica¹⁶⁵. Todavia, o fato de a pessoa política não exercitar essa prerrogativa não lhe tolhe o direito de fazê-lo em outro momento. Exemplo de incaducabilidade tem-se no Imposto Sobre Grandes Fortunas - IGF¹⁶⁶, ainda não instituído pela União, e também o imposto sobre serviços de qualquer

¹⁶³ BORGES, José Souto Maior Borges, *Lei complementar tributária*, p. 10/11.

¹⁶⁴ Cf. arts. 6º e 7º do Código Tributário Nacional.

¹⁶⁵ O Professor Luiz Emydio F. da Rosa JR. assenta que no regime federativo gozam de autonomia política e capacidade para legislar não só o poder central, mas também as entidades periféricas. (*Manual de direito...*, op. cit., p. 257).

¹⁶⁶ Cf. art. 153, VII, da Constituição Federal.

natureza - ISS, que não foi ainda instituído em grande parte dos Municípios brasileiros. Sobre o assunto assim se manifestou Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho¹⁶⁷:

Salienta-se que a mera previsão constitucional da competência tributária não autoriza, por si só, a cobrança de determinado tributo, fazendo-se necessário que o ente detentor da competência efetivamente institua o tributo através de lei (lei em sentido amplo).

Irrenunciável é a competência tributária, tendo em conta que essa decorre da Constituição Federal e forma a base a partir da qual se erguem as autonomias administrativa e financeira dos entes federativos. Indubitavelmente a autonomias administrativa e financeira dependem do regular exercício da competência tributária.¹⁶⁸.

Se assim é, não há como o ente estatal abrir mão da sua competência tributária, pois que essa aptidão foi-lhe atribuída pelo legislador Constituinte. Nada impede, repita-se, que a competência não seja exercida, ressalvada a hipótese do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, cuja própria formulação de sua hipótese de incidência empresta-lhe um caráter mais abrangente. O Professor Paulo de Barros Carvalho assim resume o assunto¹⁶⁹:

O caráter nacional do ICMS é outra máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto. Sua importância é tal que, sem atinarmos a ele, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica.

O ponto angular da hipótese levantada pelo pequeno estudo que ora se desenvolve reside precisamente naquilo que Roque Antônio Carrazza¹⁷⁰ designou por inalterabilidade da competência tributária, posto que aqui repousa um dos pilares da estrutura federativa.

¹⁶⁷ *Direito tributário ...*, op. cit., p. 24

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 63/-635.

¹⁶⁹ *Curso de ...*, op. cit., p. 217.

¹⁷⁰ *Curso de ...*, op. cit., p. 632-633.

Seguindo essa maneira de raciocinar, o festejado autor, embora utilize a expressão inalterabilidade para referir-se à competência tributária, entende possível que uma emenda constitucional possa redesenhar a competência tributária reservada pelo Constituinte a determinado ente integrante da Federação, deixando em destaque, contudo, a seguinte e oportuna observação:

O que se pode admitir, em tese, é que uma emenda constitucional venha redefinir as fronteiras dos campos tributários das pessoas políticas. Para tanto, todavia, deve o Constituinte derivado cercar-se de todas as cautelas para que, reduzindo a competência tributária de uma dada pessoa política, não lhe venha a retirar a autonomia financeira, com o que estará lanhando sua autonomia jurídica e, nesse sentido, dando à estampa uma emenda “tendente a abolir a forma federativa de Estado” - inconstitucional por afronta ao 60, § 4º, I, da Constituição da República.

Enfrentando a mesma temática, Paulo de Barros Carvalho¹⁷¹, com a inesgotável capacidade descritiva que sempre lhe acompanha, traça um quadro de preocupações quando confronta essa possibilidade com a forma federativa de Estado, como se vê pela passagem que segue:

[...] a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplo dessa natureza. Se aprovar ao legislador, investido do chamado poder Constituinte derivado, promover alterações no esquema discriminativo das competências, somente outros princípios constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio “Federação e autonomia dos municípios”. A prática de inserir alteração no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.

A questão que se coloca, pois, está em saber se uma proposta de emenda constitucional que veicule comando tendente a alterar a competência tributária dos Estados-membros, notadamente no que toca ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS colide ou não com o preceito constitucional que enuncia o federalismo como cláusula petrificada.

¹⁷¹ *Curso de op. cit.* 217.

Capítulo 4

Competência Tributária e Princípio Federativo

4.1. Competência Tributária no Federalismo Brasileiro

Uma primeira leitura superficial do imperativo constitucional posto no art. no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal pode conduzir à ilação segundo a qual eventuais alterações das competências tributárias dos respectivos entes federativos não guardam relação direta com a Federação brasileira.

O exame mais acurado do imperativo constitucional, contudo, revela que o Constituinte de 1988 não empregou o verbo “abolir” tão-somente com o significado mais conhecido e que costumeiramente se lhe dá, qual o de extinguir ou suprimir, por um único ato, a forma de Estado.

A propósito, urge pinçar que o termo abolir tal qual insculpido no preceito constitucional de que se fala, para além da concepção em que normalmente é empregado, assume, dentro do contexto ali plasmado e da importância da qual se reveste a Federação brasileira, também a conotação de anular, pôr fora de uso ou mesmo derrogar.

Ao proferir Voto na Medida Cautelar na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.024-2/DF, o Ministro Relator, Sepúlveda Pertence, após destacar que o princípio da forma federativa de Estado fora erigido como cláusula pétrea em todas as Constituições da República, deixou assentado que tal princípio “não poderia ser conceituado a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o Constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição”. O Pensamento do douto Ministro pode ser resumido nas seguintes passagens:

Não são tipos ideais de princípios e instituições que é lícito supor tenha a Constituição tido a pretensão de tornar imutáveis, mas sim as decisões políticas fundamentais, frequentemente compromissório, que se materializam no seu texto positivo.

Reitero de logo que a meu ver as limitações materiais ao poder Constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.

Convém não olvidar que, no ponto, uma interpretação radical e expansiva das normas de intangibilidade da Constituição, antes de assegurar a instabilidade institucional, é que arrisca legitimar rupturas revolucionárias ou dar pretexto fácil à tentação dos golpes de Estado.

Isso não significa, a meu ver, que, no dimensionamento de tal cláusula de intangibilidade, se tenha petrificado todos os pormenores constitucionais relativos à Federação, de tal modo que qualquer alteração deles, como na distribuição de rendas ou dos encargos a cada um dos entes federativos, significasse violação ao limite material do poder de reforma constitucional.

A afirmação então reiterada de que os limites materiais à reforma constitucional – as já populares “cláusulas pétreas” – não são garantias de intangibilidade de literalidade de preceitos constitucionais específicos da Constituição originária – que, assim se tornariam imutáveis – mas sim do seu conteúdo nuclear e da opinião comum dos doutores.

Das transcrições do julgado relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence se pode extrair que a interpretação da petrificação do Princípio Federativo não pode dar azo à total impossibilidade de alteração de normas constitucionais relacionadas à Federação, mas tão-somente àquelas que digam mesmo com o núcleo essencial do comando, dentre as quais - pensa-se - está a competência tributária.

Também do Supremo Tribunal Federal vem a oportuna observação lançada pelo Ministro Moreira Alves¹⁷² no sentido de que se faz mister o desenvolvimento de uma tendência à abolição das cláusulas pétreas. Essa forma de pensar exposta pelo Ministro Moreira Alves releva a imperiosa necessidade de debater-se a própria existência das chamadas vedações materiais à reforma da Constituição, porquanto o atual estágio pelo qual passa o constitucionalismo brasileiro e a evolução tecnológica que preside as céleres mutações sociais dos séculos XX e XXI assim o exigem. É de Hans Kelsen¹⁷³ a observação segundo a qual o Estado pluralista da sociedade industrial moderna é uma espécie de malha ou entrelaçamento de poder e de influência mais ou menos transparentes.

¹⁷² Voto que proferiu no ADI-MC 2.024-2/DF.

¹⁷³ *Teoria Geral do Estado*, p. 521.

Exemplo da velocidade com a qual a ciência é capaz de mudar conceitos preestabelecidos pode-se extrair do recente julgado no qual o Supremo Tribunal Federal examinou a questão da constitucionalidade da norma que autoriza a utilização de células-tronco embrionárias em pesquisas genético-científicas. Sem tecer quaisquer considerações sobre o mérito da temática, cumpre sublinhar que naquela assentada o Supremo Tribunal Federal viu-se diante de duas inovadoras técnicas de pesquisa: os estudos com células-tronco embrionárias e com células-tronco adultas¹⁷⁴.

Se parece intransponível o entendimento segundo o qual os Membros do Congresso Nacional¹⁷⁵ devem guardar estrita observância às vedações materiais entalhadas no § 4º do art. 60 da Carta da República, não se afigura menos correto certificar a premente necessidade de se encontrar meios que possam levar, não à abolição das cláusulas pétreas, como assentado pelo Ministro Moreira Alves, mas às suas democráticas revisões.

Ainda a convir que o atual estágio por que passa a democracia brasileira - prestes a comemorar os vinte anos da atual Constituição Federal, período esse marcado pelo rigoroso respeito às instituições e, sobretudo, aos princípios da separação dos poderes, do federalismo e da segurança jurídica - não comporta a introdução de sistemas do tipo “processo de dupla revisão”, por meio do qual, “antes de se aprovar emenda constitucional contrária a determinado princípio

¹⁷⁴ Nesse sentido, confira página do Supremo Tribunal Federal, notícias, 28 de maio, às 9 horas e 30 minutos: “células-tronco embrionárias ainda não têm resultados práticos. O ministro disse entender que é precoce qualquer sugestão de aplicação prática dos resultados dessas pesquisas. [...] Por outro lado, disse Menezes Direito, de acordo com especialistas do meio científico, algumas pesquisas com células-tronco adultas já permitem o uso de seus resultados em terapias, enquanto que as pesquisas com células-tronco embrionárias – mesmo que promissoras, ainda se encontram em fase inicial

¹⁷⁵ Não é demais lembrar, na linha do que registrado pelo Professor Luís Roberto Barroso, que nos termos do art. 58 da Constituição, cada uma das Casas do Congresso Nacional, por meio de suas Comissões de Constituição e Justiça e também dos respectivos Plenários, exerce controle preventivo de constitucionalidade na medida em que se pronunciam sobre propostas de emendas constitucionais e projetos de lei. E o chamado controle de constitucionalidade operado por órgão político. (*Controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, p. 72/73).

considerado imutável, deva o Constituinte remover, formal e expressamente, a norma que se deseja superar ou derrogar”.¹⁷⁶

Sem maiores delongas, parece legítimo antecipar que qualquer emenda constitucional que pretenda inovar o sistema jurídico pátrio haverá de estar em harmonia com as limitações materiais eleitas pelo Constituinte de 1988, pois que indubitavelmente vedado por esse qualquer tipo de alteração que importe mudanças nos elementos fundamentais da Federação brasileira.

A partir desse feixe de idéias e tomando em consideração o fato de que a Constituição brasileira é rígida e que nela estão contidos pontos considerados materiais que são inatingíveis pela via das emendas constitucionais, sem medo de equívocos, lido afirmar que a competência tributária não pode ser alterada pelos Membros do Congresso Nacional, porquanto esses somente estão investidos da competência legislativa para reformar aquilo que não seja materialmente constitucional. E dizer: em face do primado da inalterabilidade das normas protegidos pelo § 4º do art. 60 da Constituição da República Federativa do Brasil, a proposta de emenda constitucional que pretenda, por si só, alterar competências tributárias ditadas pelo Constituinte de 1988 será indubitavelmente inconstitucional.

À perfeita compreensão do que aqui se está a afirmar faz-se imprescindível rememorar que no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal o verbo “abolir” tem como antecedente o adjetivo “tendente”, qual ali está a significar propenso, com inclinação, propício ou direcionado. Não é, portanto a simples, a direta ou a clara intenção de acabar com a Federação que restou interdita pelo Constituinte de 1988, mas qualquer outra medida que possa aboli-la.

Apreciada a questão sob esta nova lente e considerando que normas constitucional-tributárias são regras jurídicas de estrutura lógica e atuação dinâmica¹⁷⁷, sobressai que a hermenêutica do comando constitucional do qual se

¹⁷⁶ Nesse sentido, vale consultar o Professor Gilmar Ferreira Mendes, *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*, p. 458.

¹⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 100

cuida deve ser feita de forma a abarcar os vários sentidos da expressão “abolir”, não podendo dita interpretação ser especificadora¹⁷⁸ e estar limitada unicamente à semântica que importe a total extinção da Federação.

Também por esse modo de enxergar o tema, qualquer emenda à Constituição da República que importe enfraquecer, anular, pôr fora de uso ou derogar a Federação pátria encontrará obstáculo intransponível no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal.

Helena Taveira Torres¹⁷⁹, em Palestra proferida no IV Congresso Brasileiro de Direito do Estado, realizado em maio de 2004 na Cidade de Salvador-BA, pronunciou que a alteração das competências tributárias é ato eivado por inconstitucionalidade, quer porque viola o princípio federativo, quer porque agride direitos e garantias individuais¹⁸⁰.

Gilmar Ferreira Mendes¹⁸¹, após indicar que a definição da extensão e do alcance das cláusulas pétreas é tarefa reservada ao Supremo Tribunal Federal, e que alterações substanciais na estrutura de poderes não se mostram aptas a se realizarem pelo processo de emenda constitucional, assinala que “é o estudo da ordem constitucional no seu contexto normativo e nas suas relações de interdependência que permite identificar as disposições essenciais para a preservação do princípio da divisão de poderes ou da forma federativa de Estado em determinado sistema”. Na mesma oportunidade rememorou o Professor que a emenda constitucional de nº 03, que impôs aos entes federados a responsabilidade pelo recolhimento de IPMF, acabou por ser considerada incompatível com a forma federativa de Estado¹⁸² em razão do preceito que revela a imunidade recíproca.

¹⁷⁸ TORRES, Helena Taveira (Coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 138.

¹⁷⁹ IV CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DO ESTADO. *A divisão de competências e receitas tributárias em face do princípio federativo*, Anais. Salvador-BA, 2004.

¹⁸⁰ O Professor Raul Machado Horta entende que as limitação materiais explícitas se prolongam que é proibida a abolição direta ou ostensiva, como a abolir, dissimulada, indireta ou disfarçada. Mas admite, a reformulação do sistema tributário nacional via emenda. (*Direito constitucional*, p. 113).

¹⁸¹ *Direitos Fundamentais e ...*, p. 450/455.

¹⁸² Ação Direta de Inconstitucionalidade 939, Relator Sydney Sanches.

Na ótica de Tercio Sampaio Ferraz Júnior¹⁸³, o imposto assume, no sistema de discriminação de rendas, a condição de figura nuclear, posto que por se tratar de tributo não-vinculado, permite uma ampla composição de recursos a desbordar em maior exercício da autonomia e da competência dos entes federados.

Com muita propriedade Geraldo Ataliba¹⁸⁴ adverte que o tributo nada mais é que o meio através do qual se opera a transferência de recursos da pessoa privada para a pessoa pública, o que implica dizer que o Direito Tributário tem por função abastecer o Estado de dinheiro, sendo essa a finalidade última da competência tributária.

Nessa mesma esteira Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁸⁵, após salientar que a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou pessoa por ele indicada, anota que historicamente o tributo tem sido uma imposição dos governantes aos seus governados.

Ao enfrentar a problemática que se instalou quando da promulgação da Emenda à Constituição de nº 03/2001, Ives Granda da Silva Martins¹⁸⁶ asseverou que, a seu juízo, “técnica de arrecadação não constitui cláusula pétrea e pode ser modificada por emenda constitucional emanada de constituinte derivado, se a técnica anterior tiver tido tratamento constitucional”. De notar-se que Professor dirige seu pensamento jurídico à chamada técnica de arrecadação, com o que se pode inferir que, tratando de competência tributária, está vedada a sua alteração pela simples atuação dos Membros do Congresso Nacional.

Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁷, por ocasião de sua brilhante participação no VIII Congresso Brasileiro de Direito do Estado, realizado em maio de 2008 na Cidade de Salvador-BA, quando indagado sobre a temática, manifestou-se claramente no sentido de ter por desconforme com o inciso I do § 4º do art. 60 da

¹⁸³ *Direito constitucional - liberdade de fumar - privacidade - estado - direito humanos e outros temas*. p. 350.

¹⁸⁴ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, p. 29.

¹⁸⁵ *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*, p. 109.

¹⁸⁶ *O ICMS e a EC 33*, breves considerações sobre aspectos relativos ao ICMS introduzidos pela EC 33/2001 p. 111.

¹⁸⁷ VIII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DO ESTADO. *Segurança Jurídica e Mutação de Orientação Jurisprudencial nos Tribunais Superiores*, Anais. Salvador-BA, 2008.

Constituição da República a proposta de emenda constitucional que importe supressão de parte da competência tributária de um determinado ente federativo, sobretudo quando tal supressão for capaz de afetar a sua autonomia financeira.¹⁸⁸

Certo mesmo é que atentar contra a competência tributária dos Estados-membros, suprimindo-as ou reduzindo-as, é como exigir que um motor a gasolina funcione com óleo diesel - supressão - ou com álcool combustível - redução. Isso porque a força motora estadual não funcionará no primeiro exemplo e restará suficientemente abalada no segundo, porque assim como um veículo necessita do combustível adequado para funcionar ou render o que dele se espera, uma Federação só existirá se forem respeitadas as autonomias de seus entes, em especial suas aptidões para produzirem recursos e acumularem riquezas, práticas tais que se corporificam com o pleno exercício das respectivas competências tributárias.

Dentro dessa perspectiva, cabe reafirmar que não há que se falar em autonomia dos entes federativos quando as suas competências para arrecadar tributos ficarem à mercê da vontade política dos parlamentares em exercício de mandato. E mais: a Federação não pode ser redesenhada de acordo com a ideologia política que venha a assumir, ainda que democraticamente, o Poder Executivo Federal, tanto mais num País no qual se fazem notórias as espúrias¹⁸⁹ negociações políticas para a composição de maiorias parlamentares no Congresso Nacional, maiorias essas que, no mais das vezes, não apresentam qualquer afinidade ideológica ou política. Não pode a Nação brasileira incorrer no erro de uma técnica apolítica, que sempre esteja pronta a servir ao comandante do Poder e à vontade e ao interesses de poucos¹⁹⁰.

Como conseqüência de tudo o que foi explanado emerge a ilação de que há que se refletir muito antes de se levar à debate uma proposta de

¹⁸⁸ O Professor Roque Antônio Carrazza, com o brilhantismo que lhe é peculiar, entende de forma diversa, pois que admite que uma emenda constitucional possa vir a redefinir as fronteiras dos campos tributários das pessoas políticas, desde que adotas as necessárias cautelas para evitar a retirada da autonomia financeira. (*Curso de direito ...*, p. 633).

¹⁸⁹ A esse respeito corre no supremo Tribunal Federal o Inquérito 2245/MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa.

¹⁹⁰ BOBBIO, Norberto, *Entre duas Repúblicas - à origem da democracia italiana* -, p. 13.

emenda constitucional que assalte a competência tributária dos Estados-membros, posto que essa¹⁹¹ competência, tal qual definida pelo Constituinte de 1988, é célula mãe da estrutura constitucional brasileira, qual tem na forma federativa de Estado um de seus princípios fundamentais.

4.2. Alteração do Sistema Tributário Nacional

Conhecido o entendimento segundo o qual as Constituições não são feitas para serem eternas, porque não são eternos aqueles que as elaboraram, não são eternas as gerações, não são eternos, enfim, os dogmas e pensamentos filosóficos.

Esse aspecto prenunciador da constante necessidade de atualização dos Textos Constitucionais, nascido na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789, foi posteriormente incorporado como preâmbulo da Constituição francesa de 1793, cuja redação do seu art. 28 expunha que “um povo tem sempre o direito de rever, de reformar e de mudar a sua Constituição. Uma geração não pode sujeitar as suas leis as geração futura”¹⁹².

De igual sorte, não há como negar a existência de uma forte corrente doutrinária a advogar a tese de que tudo que está na Constituição deve ser considerado constitucional, com o que resta abalado - em tese - o entendimento que classifica as normas constitucionais em formais e materiais¹⁹³.

A propósito, deve ser trazida à colação a construção jurídica defendida pelos Professores Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁹⁴ que leva justamente a reflexões sobre a existência de normas constitucionais intangíveis. Sobre o assunto assim se manifestaram os Mestres:

¹⁹¹ Importante deixar registrado que as demais competências dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, definidas pelo Constituinte, também são considerados núcleos essenciais da Federação.

¹⁹² Cf. Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, ADI Nº 833/DF.

¹⁹³ FERREIRA, Gilmar ..., MÁRTIRES, BRANCO, ..., *Curso de ...*, op. cit. p.18.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 20.

[...] é lícito concluir que o povo não precisa necessariamente pegar em armas para exercer o poder Constituinte, que lhe é imanente, bastando, para tanto, adotar procedimentos que, sem o banalizar, racionalizam o seu continuado exercício.

Igualmente, e por via de conseqüência, pode-se dizer que sobre essa concepção, que é de pragmatismo político admirável, não existem matérias constitucionais intocáveis – cristalizadas em cláusulas pétreas ou protegidas por garantias de eternidade – mas tão-somente conteúdos normativos de maior significação jurídico-política, em relação aos quais, precisamente pelo seu particular relevo, quaisquer mudanças de atitude hão de ser detidamente amadurecidas.

Das Lições de Pontes de Miranda¹⁹⁵ acerca do tema pode-se coligir as seguintes e belíssimas passagens:

Há leis que se crêem eternas. E Constituições já se viram que sequer cogitaram o modo pelo qual se haviam de emendar, ou haviam de ser revistas. Tinham por imperecíveis aos seus princípios e a si mesmas. Ora, Constituição que se impõe ao tempo e esse não lhe consegue corroer o texto, ou alterá-lo em discussão normal, é Constituição que só deixa ao povo, ou às gerações que nela não vêem solução para os seus destinos, o recurso da revolução. As experiências históricas mostrá-nos que as Constituições valem bem pouco. Quem quer que lhes siga a vida tem a impressão que elas começam a morrer no dia em que se fazem. Votadas a longa duração, duram menos que certas leis facilmente revogáveis. [...] As Constituições que se fizessem inalteráveis, eternas, seriam ingênuas e imprudentes. Emendar-se, permiti alterar-se, nos indivíduos e nos grupos sociais, é questão de sabedoria [...].

Do Supremo Tribunal Federal, órgão ao qual foi reservado o controle abstrato de normas com grandeza constitucional, a dizer, Emendas à Constituição, vem o entendimento consagrado pelo Decano Ministro Celso de Mello a indicar que a rigidez das normas constitucionais não pode ser lida como preceitos que imponham a intocabilidade das Constituições. A eloqüência e a clareza com a qual foi a matéria versada pelo douto Ministro Celso de Mello estão a reclamar transcrições de partes de seu Voto:

As limitações materiais explícitas, definidas no § 4º do art. 60 da Constituição da República, incidem diretamente sobre o poder de reformar conferido ao Poder Legislativo da União, inibindo-lhe o exercício nos pontos ali discriminados. A Irreformabilidade desse núcleo temático, acaso desrespeitada, legitima o controle normativo abstrato e mesmo a fiscalização jurisdicional concreta de constitucionalidade dos atos resultantes do processo de alteração do Texto Constitucional.

É importante assinalar, por isso mesmo, que a rigidez dos preceitos constitucionais não significa a perpetuidade das Constituições, que são documentos jurídicos essencialmente mutáveis, em função, até mesmo, de

¹⁹⁵ *Comentários à constituição de 1967, com a Emenda de 1969*, p 145/146.

novas exigências políticas, econômicas, culturais ou éticas, ditadas pela própria complexidade, conveniência ou necessidade da vida social.

É inquestionável, portanto, a revisibilidade das Constituições e de todos os documentos que, emanados do poder público, ostentem a qualificação de textos revestidos de índole constitucional.

O congresso Nacional, desse modo, exerce atividade constituinte secundária, essencialmente limitada e subordinada a padrões normativos que, ostentando grau de irrecusável supremacia no contexto da Carta Federal, visam a tornar intangíveis determinadas decisões políticas fundamentais consagradas pelo constituinte primário.

Por ocasião do mesmo julgamento, o Relator da predita Ação Direita de Inconstitucionalidade, o Ministro Moreira Alves, empreendendo comparações com a Constituição alemã de Bonn, e valendo-se da fundamentação então ofertada pela Advocacia Geral da União, deixou registrado que o caráter excepcional que reveste as cláusulas pétreas não pode ser tido como uma barreira a impedir a introdução de alterações necessárias à própria existência e eficácia do sistema jurídico. Pela profundidade com a qual foi a tese esplanada pelo Ministro Moreira Alves, impõe-se transladar frações de seu memorável Voto:

“[...] com relação às cláusulas pétreas na Alemanha, “não só a formulação ampla dessas cláusulas, mas também a possibilidade de que por meio de uma interpretação compreensiva diferentes disposições constitucionais possam ou (devam) ser imantadas com a garantia da imutabilidade têm levado doutrina e jurisprudência a advertir sobre o perigo de um congelamento do sistema constitucional, que, ao invés de contribuir para a continuidade da ordem constitucional, acabaria por antecipar a sua ruptura”. Por isso mesmo, buscando uma posição de equilíbrio que não conduza ao extremo da máxima redução do significado das cláusulas pétreas nem que leve ao extremo oposto da imobilização do sistema constitucional, a Corte constitucional germânica – como salienta a referida defesa -, na controvérsia relativa à legitimidade da emenda constitucional que estabeleceu restrições ao sigilo postal, telegráfico e telefônico, “deixou assente que, como as garantias de eternidade são excepcionais, não devem elas ser interpretadas de modo a impedir que o legislador constituinte introduza modificações que sejam iminentes ao sistema jurídico.

Essa decisão foi tomada em face da Constituição de Bonn, na qual, na parte final da alínea 3, do artigo 79, é categórica no sentido de que “não é permitida qualquer modificação desta Lei Fundamental que atinja a divisão da Federação em Estados, ou o princípio da cooperação dos Estados na legislação, ou os princípios consignados nos arts. 1 e 20 [...]”.

No Brasil, em que se adota uma fórmula mais mitigada - a de não se admitir proposta tendente a abolir (o que implica dizer que não há imutabilidade absoluta, mas proibição que demonstre tendência à abolição dos princípios previstos nos quatro incisos do § 4º da Constituição) -, tem-se que se admitir, no mínimo, que as cláusulas pétreas, por serem princípios excepcionais, são normas de interpretação restrita [...]”.

Ora, quando se proíbe emenda constitucional que tenda a abolir o princípio da separação de poderes, o que se pretende impedir é a adoção de preceitos, por via de emendas constitucionais, que ameacem a estrutura da separação de poderes existente na parte permanente da Constituição, e não, evidentemente, a alteração de princípios que mitiguem essa estrutura, por

não se compatibilizarem rigorosamente com ela, e que, excepcionalmente, sejam adotados pela própria Constituição.

Os ensinamentos auferidos dos trechos dos Votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves conduzem à indubitável ilação de que a competência reservada aos Membros do Congresso Nacional, no que tange à reforma da Carta Política, está inexoravelmente condicionada ao acatamento de regras que significativamente limitam o exercício de tal facultada, seja pelo seu alcance, seja pelo seu conteúdo¹⁹⁶.

Dentro dessa mesma quadra, tomando-se por base ainda as observações feitas pelos Ministros Moreira Alves e Celso de Mello, consegue-se inferir que os preceitos constitucionais não podem ser eternos, porque se assim for poderão acabar funcionando como verdadeiros óbices à modernização do sistema jurídico vigente.

Das lições Kelsenianas¹⁹⁷ se extrai que o Direito contemporâneo é dinâmico e que é a partir desse movimento que se constata o seu constante processo de renovação e auto-criação. Ora, se a Ciência do Direito é dinâmica, como compatibilizar esse dinamismo com as chamadas cláusulas pétreas, cuja principal característica é a imutabilidade?

Há que se buscar, pois, um ponto de equilíbrio que conjugue a garantia de determinados conteúdos jurídicos de maior significação com a possibilidade de reavaliar-se, quer por interpretação, quer por alterações semânticas, as compreensões outrora existentes sobre esses mesmos conteúdos de significação.

Necessário, portanto, fazer da Constituição não um obstáculo, mas um instrumento que leve ao avanço social.

Muito embora se reconheça que o entendimento respeitante à necessidade de atualização das normas constitucionais será oposto à tese que aqui

¹⁹⁶ Confira nesse sentido Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello na ADI nº 833.

¹⁹⁷ KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito*. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins fontes, p. 309.

se defende - ao suporte de que essa linha de pensamento conduzirá ao engessamento de todo o sistema tributário brasileiro, sem possibilidades de adaptar-se a Constituição Federal aos novos tempos -, ainda assim tem-se por certo que a competência tributária é inalterável pelo exercício da simples competência legislativa reformadora.

4.2.1. Procedimento Democrático à Modificação de Competências tributárias

Conquanto se defenda a impossibilidade de se modificar competências tributárias por meio de simples emenda constitucional, não se está com isso a proclamar a eternização dos comandos constitucionais que versem essa temática.

O que se pretende, em verdade, é provocar uma reflexão sobre a maneira através da qual se deve modificar, sob a ótica semântica, um determinado comando constitucional que esteja protegido pelo manto da imutabilidade.

Os Professores Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁹⁸ indicam o primeiro passo a ser dado para a superação desse conflito ao destacarem que eventuais mudanças desses parâmetros devem ser precedidas por longas meditações sobre a questão e por um profundo amadurecimento sobre a cláusula que se pretenda alterar.

A questão que se coloca é, pois, como levar-se a cabo essas meditações e como alcançar-ser esse amadurecimento dentro de um processo democrático e tendo em linha de consideração que o Poder Constituinte pertence ao Povo. Qual será o tipo de democracia a ser aplicada nessa hipótese: representativa ou direta? Por que se cogitar da aplicação do sistema direito de democracia em detrimento do sistema representativo costumeiramente utilizado?

De registra-se, por oportuno, que à pessoa política juridicamente organizada e obediente às suas próprias leis dá-se o nome de Estado de Direito¹⁹⁹e

¹⁹⁸ FERREIRA, Gilmar ..., MÁRTIRES e BRANCO, Paulo Gustavo ..., *Curso de*p.18.

¹⁹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito administrativo brasileiro*, p. 59.

que o Estado de Direito que permite a participação direta ou representativa do Povo chama-se Estado Democrático de Direito.

Ora, se estar-se a versar sobre conteúdos normativos de maior significação²⁰⁰ é porque tais comandos constitucionais têm maior importância para a manutenção da democracia, tanto assim é que foram eles elevados à condição de cláusulas pétreas.

De outra parte, se o parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal enuncia que todo poder emana do Povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente; e se foi o Povo quem elegeu os Constituintes fazendo-os mandatários para escolherem as normas constitucionais que deveriam ser protegidas pelo manto da imutabilidade; é de se supor que somente o Povo, como verdadeiro detentor do Poder Constituinte, pode autorizar sejam essas mesmas normas modificadas.

Escrevendo sobre a possibilidade de alterar-se a forma de Estado e o sistema de governo quando da revisão constitucional, Gilmar Ferreira Mendes²⁰¹ deixou assentado que, como aquelas questões foram previamente decididas por expressa manifestação do titular do poder constituinte, somente o Povo poderia autorizar novas mudanças. São essa as palavras do experiente Professor:

Tendo respondido negativamente à questão sobre admissibilidade de mudança da forma e do sistema de governo no âmbito do processo de revisão especial previsto no art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, subsistiria a indagação sobre a possibilidade de que essas alterações pudessem ser introduzidas mediante processo regular de emenda. Sem maiores delongas, parece legítimo concluir, à luz de tudo que já se afirmou aqui sobre os limites materiais do poder de reforma da Constituição, que, tendo essas questões sido decididas pelo efetivo titular do poder constituinte, não mais poderia o constituinte derivado sobre elas dispor sem a participação direta do próprio povo.

Em suma, poder-se-ia asseverar que, embora o contribuinte tenha admitido que essas questões pudessem ser alteradas no âmbito do processo de revisão (ADCT, art. 3º), a decisão popular em favor da República e do Presidencialismo teria adensado o princípio da separação de Poderes, operando, assim, a petrificação da forma e sistema de governo.

²⁰⁰ FERREIRA, Gilmar ..., MÁRTIRES e BRANCO, Paulo Gustavo ..., *Curso de ...*.p.20.

²⁰¹ *Direitos fundamentais e ...*, op. cit. 456.

Não se deve deslembrar que, ao contrário do mandato conferido aos Constituintes de 1988, os atuais Deputados Federais e Senadores da República não foram autorizados pelo Povo a alterarem comandos constitucionais tidos por nucleares, senão somente aqueles que não estejam protegidos pelo § 4º do art. 60 da Constituição Federal.

Disso resulta que, tratando-se de modificações semânticas de normas constitucionais petrificadas, em homenagem à democracia e em respeito ao Povo, há que se lançar mão da forma de participação popular, de modo tal que os eleitores se manifestem pessoalmente sobre mudar ou não a competência tributária.²⁰²

O ponto de equilíbrio entre a preservação dos conteúdos normativos de maior significação²⁰³ e a necessidade de se adaptar as normas constitucionais assim classificadas às evoluções sociais reside precisamente no exercício da democracia direta, porque a adoção desse modelo permite a reavaliação de determinados conceitos, sem que se faça necessária a abrupta ruptura do sistema constitucional ou mesmo a convocação de uma nova Assembléia Nacional Constituinte.

Ao promulgar a Constituição da República Federativa do Brasil, na Sessão Solene realizada em 05 de outubro de 1988, o então Presidente da Assembléia Nacional Constituinte, Deputado Ulisses Guimarães²⁰⁴, assinalou que o desejo da Nação e dos Parlamentares, naquele momento, era o de que o Plenário do Congresso Nacional não mais abrigasse outra Assembléia Nacional Constituinte, porque antes dessa, certamente, a ditadura já teria cerrado as portas daquela Casa Legislativa. E mais disse:

²⁰² A propósito, vale registrar que tramita na Câmara dos Deputados Proposta de Emenda à Constituição de nº 193/2007, de autoria do Deputado Flávio Dino, qual propõe a realização de plebiscito para decidir sobre revisão constitucional a ser realizada em 2011 (dois mil e onze), limitada essa aos Capítulos IV e VI da Constituição Federal, que tratam respectivamente da Organização dos Poderes e da Tributação e Orçamento.

²⁰³ FERREIRA, Gilmar ..., MÁRTIRES e BRANCO, Paulo Gustavo ..., *Curso de*p.20.

²⁰⁴ Estatuto do homem da liberdade e da democracia. Sessão Solene de Promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, p. 11.

Tem significado de diagnóstico a Constituição ter alargado o exercício da Democracia, em participativa além de representativa. É o clarim da soberania popular e direta, tocando no umbral da Constituição, para ordenar o avanço no campo das necessidades sociais.

O povo passou a ter a iniciativa das leis. Mais do que isso, o povo é superlegislador, habilitado a rejeitar pelo referendo projetos aprovados pelo Parlamento.

Com efeito, a introdução da democracia direta na Constituição Federal de 1988 constitui um marco a ser efetivamente festejado e, de outro lado, uma barreira que em muito dificulta eventuais ataques à própria democracia, na medida em que o Povo poderá ser sempre chamado a manifestar-se nas questões de maior importância jurídico-políticas que afetem a Nação.

Norberto Bobbio, ao escrever sobre a participação do Povo na condução dos temas de maior relevo pertinentes ao Estado, anotou que a concretização da vontade popular faz com que se empreste maior importância à técnica, que deve ser novamente introduzida na democracia para que essa venha a funcionar como o verdadeiro e liberto condutor da política, guia de si mesma, tudo em ordem a fazer valer as novas vozes e vontades de um Povo que se ergue renascido. Diz ainda, o mestre, que a técnica não é apolítica, mas verdadeiramente política, certo que através da politização da técnica é que se poderá evitar que, nas grandes questões que envolvem a Nação, seja ela colocada a serviço da força, da opressão das vozes e, sobretudo, da prevalência da vontade de alguns em detrimento da participação do Povo.²⁰⁵

Nesse particular, a Carta Política brasileira foi sábia, pois que incorporou ao seu texto institutos constitucionais que permitem o regular exercício da democracia direta: o plebiscito²⁰⁶ e o referendo. Pelo primeiro os eleitores são previamente convocados para autorizarem ou não autorizarem determinada mudança que se pretenda fazer no sistema jurídico; pelo segundo, os eleitores são convocados a ratificarem ou não ratificarem certa mudança que se tenha operado no sistema jurídico.

²⁰⁵ BOBBIO, Norberto, Entre ..., op. cit. p. 14.

²⁰⁶ Confira arts. 14, I, II e 49, XV, ambos da Constituição Federal.

Dos ensinamentos de Pontes de Miranda²⁰⁷ pode-se auferir que a permissão para alterar-se a Constituição Federal é linguagem de sabedoria, mas que o exercício dessa linguagem deve estar cercado de certas cautelas necessárias a evitar abalos institucionais de monta tal a ensejar a ruptura do sistema democrático.

O quadro, portanto, está a exigir do operador, do interprete ou do aplicador da norma constitucional a opção pelo caminho que leve à ponderação de princípios²⁰⁸, sem, contudo, prevalência direta de uns sobre outros. O equilíbrio democrático é o fator principal a decidir o tema que aqui se debate. Como alterar sem ferir a Constituição? Como atualizar sem ofender direitos subjetivos? Como prestigiar conteúdos normativos de maior significação e manter a harmonia entre os entes que compõem a Federação?

Se é certo que existe um franco debate sobre a existência ou não de preceitos constitucionais materiais e formais, menos correto não é reconhecer que o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes, os direitos e garantias individuais e a estrutura federativa brasileira - independentemente da classificação que lhe se dê - são temas que devem ser vistos, a teor do § 4º do art. 60 da Constituição da República, como tópicos imodificáveis pelo exercício da simples competência reformadora.

Ora, se aos atuais Congressistas foi reservada, por força do imperativo antes citado, unicamente a competência para reformar a Constituição Federal naquilo que toca aos seus elementos formais, o Povo, especialmente as novas gerações, enquanto detentor do Poder Constituinte, há que fazer valer a sua vontade de alterar tópicos tidos por petrificados, sem que para isso lance mão do recurso da revolução.

No caso específico do presente estudo, no qual eventuais alterações nas competências tributárias dos Estados-Membros, Distrito Federal e dos Municípios pode provocar abalos na Federação brasileira, a solução que mais

²⁰⁷ Comentários à ..., op. cit., p. 146.

²⁰⁸ *Tres escritos* ..., op. cit., 101.

homenageia o Estado Democrático de Direito outra não pode ser senão aquela que conjuga a participação direta do Povo na tomada da decisão. É dizer: o Povo deve ser convocado a manifestar-se prévia ou posteriormente sobre essas alterações constitucionais, via plebiscito ou referendo.

O Professor J. J. Gomes Canotilho²⁰⁹ designa o procedimento de aprovação, pelo Povo, de um projeto de Constituição, sem mediação de qualquer representante, como procedimento constituinte direto. De outra parte, classifica como procedimento referendário justo aquele através do qual se concebe uma Constituição mediante livre decisão popular. Por fim, qualifica como plebiscito a votação popular de um projeto de constituição produzido unilateralmente pelos detentores do poder e destinado a modificar, sob duvidosa legalidade, o sistema constitucional em vigor.

Como se vê, não se está com o presente trabalho a defender a total imutabilidade das normas constitucionais pertinentes às competências tributárias. Ao revés, o que se pretende é que se dê efetividade a instrumentos constitucionais de democracia direta, quais certamente emprestarão contornos mais democráticos no que respeita a eventuais alterações de cláusulas tidas como pétreas.

Certo mesmo é que, ao enfrentar esse tema, não se deve tomar o caminho da radicalização, mostrar o Direito em sua pior luz, indicar caminhos fechados e avançar para uma mistificação²¹⁰, porque o Direito, enquanto regime de poder coercitivo, deve refletir o desejo da sociedade²¹¹. Impõe-se, ao revés, seguir a trilha que leva ao melhor Direito²¹², à evolução de conceitos e a mudanças de pré-compreensões. Relembrando o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho urge repisar que o povo quando decide por uma Constituição não está a anunciar que amanhã não possa a Mesma ser alterada ou substituída, porquanto uma geração não pode sujeitar às suas leis gerações futuras²¹³.

²⁰⁹ Direito Constitucional e ..., op. cit. P. 74.

²¹⁰ DWORKIN, Ronald, *O império do direito*, p. 331.

²¹¹ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito*, p.

²¹² *ibidem*.

²¹³ *Direito constitucional comparado: o poder constituinte*, p. 69.

O melhor desfecho para questão aqui colocada está, pois, na prévia ou posterior convocação do Povo para dizer se aceita ou não que tópicos constitucionais envoltos pela cláusula da imutabilidade possam ser alterados por aqueles que detêm a competência para reformar a Carta Política. Aliás, a modificação das regras de presidem uma Federação²¹⁴ é um processo tão doloroso que não é recomendável adotar-se tal procedimento sem a participação do verdadeiro titular do Poder Constituinte, o Povo.

4.3. Alteração da Sistemática de Arrecadação do ICMS via Lei Complementar

Não é demais lembrar que o Constituinte de 1988 não impediu a promoção de alterações na sistemática de exigência dos tributos de competência dos entes federados, tanto assim é que remeteu à lei complementar o estabelecimento dos caminhos através dos quais se poderia adaptar os tributos que compõem o sistema tributário nacional aos novos tempos²¹⁵.

Geraldo Ataliba²¹⁶ e Souto Maior Borges²¹⁷, ao enfrentarem o tema das normas gerais em matéria tributária na égide da Constituição Federal de 1967, com a redação que lhe imprimiu a Emenda Constitucional nº 01/69, registraram, cada um a seu modo, que o exercício da referida competência pela União poderia implicar inobservância ao princípio federativo, quando o estabelecimento de ditas normas gerais extrapolasse os campos dos conflitos tributários entre as entidades federadas e a fixação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Já àquele tempo, como se vê, havia a preocupação quanto à proteção da competência tributária dos Estados-membros e dos Municípios. E é justamente a partir das observações feitas pelos Professores Geraldo Ataliba e Souto maior que nascem na doutrina da época as chamadas teorias dicotômica e tricotômica sobre a significação da locução “normas gerais”. Os defensores da

²¹⁴ KELSEN, Hans. Teoria Geral do Estado, p. 188.

²¹⁵ Confira o artigo 146 da Constituição Federal. Confira

²¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Normas Gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios*, p. 60/79.

²¹⁷ BORGES, José Souto Maior. *Normas gerais de direito tributário*, p. 259.

segunda corrente, capitaneados por Rubens Gomes²¹⁸ de Souza, proclamavam que a intenção do legislador consistia em reservar à União a missão de legislar, mediante lei complementar, sobre diretrizes básicas de Direito Tributário²¹⁹, conflitos de competência entre os entes federados e limitações constitucionais ao poder de tributar. Os seguidores da primeira corrente, liderados por Geraldo Ataliba, defendiam que as diretrizes básicas haviam sido reservadas a cada unidade autônoma, mediante lei própria, e que o exercício dessa aptidão legislativa por parte da União implicaria invasão da esfera de competência exclusiva dos demais entes da federação.

Não há como negar que o art. 146 da Constituição de 1988 - ao contrário do que posto no § 1º do art. 18 da Constituição de 1967 - encampou a teoria tricotômica defendida pelo Professor Rubens Gomes de Souza. Todavia, o destaque que deve ser feito - para o raciocínio que se desenvolve no presente estudo - é o de que na vigência da Constituição próxima passada a doutrina abalizada já se debruçava sobre saber se a simples fixação de normas gerais pela União importava ou não importava invasão da competência tributária dos Estados-Membros e dos Municípios, enquanto que a discussão aqui travada diz com algo mais profundo, vale dizer: a existência mesma da competência tributária reservada constitucionalmente a cada ente federado.

A digressão ao regime constitucional pretérito tem importância para o entendimento do tema sobre o qual se está a discorrer na medida em que, pela atual sistemática constitucional, especificamente no que toca ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, existe farta orientação normativa posta no próprio art. 155 do Texto Constitucional a possibilitar a modificação do sistema de cobrança desse tributo. Todas as possibilidades de aumento e redução da carga tributária que grava o referido imposto estão definidas no corpo da Carta Constitucional. Também ali estão postas as maneiras por meio das quais se há de operar os chamados incentivos fiscais.

²¹⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

²¹⁹ Deve-se entender a locução "diretrizes básicas" como as definições, dentre outros, de conceitos de relação jurídico-tributária, sujeitos ativo e passivo, decadência e prescrição.

Tudo, enfim, está na Constituição colocado, bastando à sua efetividade a correta interpretação e regulamentação dos princípios ali escritos²²⁰.

Na visão de Vittorio Cassone²²¹ “o ICMS é tão exaustivamente tratado pela Constituição Federal de 1988 que considerável parcela das dúvidas resultantes de sua aplicação é resolvida pela análise de suas disposições”. Mais adiante o festejado autor vaticina que “apesar de o ICMS ser de competência estadual, possui características nacionais, tendo em vista que questões importantes são resolvidas de comum acordo entre os Estados e o Distrito Federal, quando não por lei complementar, ou pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas”.

A ratificar o que aqui lançado tem-se o comando contido no art. 146, I, da Carta Política, qual prevê a obrigatoriedade de edição de norma complementar para regular eventuais conflitos que envolvam competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Sobre o assunto, Igor Tenório²²² salienta que a composição de eventuais conflitos de competência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios deve ser regulada mediante lei complementar, conforme decisão do Constituinte de 1988.

Ora, se é certo que o Constituinte remeteu à lei complementar a regulação de eventuais conflitos pertinentes às aptidões dos entes federativos para instituírem e exigirem tributos, parece lógica e inarredável a conclusão de que a competência tributária desses órgãos deve ser preservada, tudo em sorte a manter o equilíbrio federativo e não comprometer a unidade e a paz entre os seus membros.

Não é demais, ao fim, lembrar que as causas e os conflitos entre os demais entes da federação e a União ou entre uns e outros, inclusive as

²²⁰ Confira art. 155 da Constituição Federal. Confira

²²¹ *Direito Tributário ...*, op. cit., p. 305.

²²² TENÓRIO, Igor, *Dicionário de direito tributário*, p. 67.

respectivas entidades da administração indireta, são da competência do Supremo Tribunal Federal, a teor do art. 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição Federal.

Não há, portanto, necessidade de afrontar-se a competência tributária para resolver-se a problemática respeitante ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, bastando, para tanto, a utilização do caminho ofertado pelo Constituinte de 1988, ou seja: lei complementar.²²³

4.4. Arrecadação, Competência Tributária e Federalismo

Alguém poderia afirmar ou defender que somente em caso de comprovada redução da capacidade econômica do ente federativo se poderia falar em inconstitucionalidade da emenda constitucional que viesse alterá-las competências tributárias dos entes federados²²⁴.

O argumento, contudo, revela-se inconsistente, sobretudo por considerar acontecimento incerto para proceder à análise da conformação de emenda constitucional à Constituição Federal.

A toda evidência, não se deve interpretar a Carta da República a partir de elementos econômicos que podem ter resultados distintos daqueles que foram inicialmente apresentados.

Com efeito, a supressão ou substituição de um imposto indireto do tipo do ICMS, por exemplo, pode implicar aumento de arrecadação para um Estado-membro e drástica redução para um outro Estado-membro. O que dizer então? Seria a emenda à Constituição tida por inconstitucional relativamente àquele que teve como resultado de sua aplicação a redução do montante que anteriormente

²²³ Hipótese primária, objeto imediato, conforme estabelecido na introdução, p. 11.

²²⁴ Nesse sentido o Professor Roque Antônio Carrazza, quando assevera que somente diante de uma drástica redução que venha a retirar a autonomia financeira do Estado-membro poderia ser considerado como ofensiva ao art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, oportunidade na qual cita como exemplo as hipóteses em que os Estados-membros fossem despidos por uma emenda constitucional, da competência para tributar, por meio de imposto, as operações mercantis, pois, como é sabido e consabido, é este tributo que lhes dá os meios financeiros para atingirem seus objetivos institucionais”. (*Curso de Direito ...*, op. cit, p. 632).

arrecadava, e, por outro giro, tida por constitucional quanto ao Estado-membro no qual se houvesse verificado, como decorrência de sua aplicação, o aumento de arrecadação?

Não se revela lógica e em harmonia com a melhor interpretação constitucional a adoção dessa trilha de raciocínio, posto que o julgador, ao apreciar abstratamente a emenda constitucional, jamais poderá ter com precisão o resultado econômico que a substituição ou supressão de um tributo do porte do ICMS, ou qualquer outro, será capaz de produzir nas finanças de um determinado ente federado.

Aqui a razão por que se afirmar que eventual substituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS por outro tributo - tipo Imposto sobre Valor Agregado, IVA - também seria inconstitucional por ofensa ao inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição Federal.²²⁵

²²⁵ Hipótese secundária, objeto mediato, conforme estabelecido na introdução, p. 11.

5. Conclusões

As pesquisas bibliográficas, documentais e jurisprudenciais empreendidas no estudo, e bem assim o enfoque histórico-exploratório emprestado à construção do presente trabalho, quais tiveram por meta responder se uma emenda constitucional pode alterar competências tributárias dos entes federados, levaram às seguintes conclusões parciais:

a) Tendo em linha de consideração o postulado segundo o qual o Poder Constituinte é supra-legal e decorrente de uma repentina substituição do quadro jurídico precedente, quer por revolução (ruptura), quer por convocação de Assembléia Constituinte (transição), a primeira conclusão que assomou das pesquisas e estudos empreendidos foi a de que o Poder Constituinte é único e não comporta subdivisões ou classificações.

b) Assentado esse ponto de partida, emergiu límpida a pedra fundamental definidora de que não há lugar para se cogitar sobre a existência de Poderes Constituintes derivado, reformador ou decorrente.

c) Restou esclarecido, enfim, que aquilo que reservado pelo Constituinte aos Membros do Congresso Nacional, aos Deputados Estaduais e Distritais e aos Vereadores, no que diz com as normas constitucionais federais, estaduais e orgânicas, nada mais é que, respectivamente, competência para emendar a Constituição Federal - nas hipóteses não vedadas pelo seu art. 60, § 4º - e competência para a elaboração das normas basilares dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

d) Resplandeceu límpida a inferência de que o Poder Constituinte encontra limite somente na vontade do seu titular, vale dizer, o Povo, revelando-se tal poder sempre como uma questão de força política para mudar ou criar uma Constituição, daí defluindo ser pleonismo qualificar dito Poder como originário ou qualquer outra adjetivação.

e) No Brasil a arte de desentranhar o verdadeiro sentido que guardam as cláusulas pétreas é missão do Supremo Tribunal Federal, mas essa integração de conteúdo orgânico, própria da interpretação constitucional, encontra limites nos núcleos essenciais da Carta Política.

f) Muito embora se tenha reconhecido que pelo fenômeno da mutação constitucional seja possível emprestar novas significações às normas constitucionais, restou estabelecido que os mandamentos contidos na Constituição Federal que veiculem competências dos entes que integram a Federação não podem ser alterados em decorrência de mudanças histórico-sociais ou fático-axiológicas, senão por impulso do verdadeiro titular do Poder Constituinte.

g) A Constituição da República Federativa do Brasil deve ser classificada como múltipla, pois que carrega além da essência constitucional - elementos materiais - comandos meramente formais que não necessariamente deveriam integrá-la.

h) Dado que a Constituição da República Federativa do Brasil é do tipo rígida, assim também deve ser classificado o seu sistema tributário nacional.

i) O vetor que orienta o sistema jurídico brasileiro é o da mutabilidade das normas constitucionais, respeitadas as limitações de ordens temporais, circunstanciais e materiais eleitas pelo Constituinte, vedações tais que constituem exceção à regra geral.

j) Os elementos materialmente constitucionais que integram a Carta Política brasileira constituem o seu núcleo essencial.

k) A forma federativa de Estado adotada no Brasil foi construída por segregação. Sua principal característica é o cooperativismo. Sua maior peculiaridade são os Municípios, tidos como órgãos locais autônomos.

l) Ao mínimo federativo, outrora proclamado por Orlando Bitar, deve hoje ser adicionado o federalismo fiscal, entendido esse como a estrutura

competencial tributária modelar necessária a fazer bem funcionar os diferentes extratos de autonomias que compõem a forma federativa de Estado.

m) Como passo indispensável à busca da resposta para o problema proposto pelo estudo, definiu-se competência tributária como sendo a norma jurídica da espécie regra que veicula aptidão para instituição de tributos dentro de um determinado território e de acordo com o que estiver definido na Constituição da República.

n) Fincado que a aptidão para instituir tributos revela a autonomia dos entes que compõem a Federação, emergiu límpido que a competência tributária integra o núcleo essencial da Federação brasileira, e que, em razão disso, encontra-se encoberta pelo manto da imutabilidade, na via da simples Emenda Constitucional.

o) A partir desse ângulo de compreensão, sobressaiu claro o entendimento segundo a qual é defeso ao Congresso Nacional a apreciação de emenda constitucional que rediscuta as competências tributárias dos entes federados, porque aniquilar as aptidões das unidades federativas para instituírem seus respectivos tributos é ceifar-lhes as capacidades individuais de autogestão e de auto-organização, implicando mesmo ofensa ao exercício de suas autonomias políticas, na medida em que desborda na limitação do poder de elaboração e organização dos seus respectivos orçamentos.

p) Se o Constituinte de 1988 conferiu importância ímpar ao sistema federativo de Estado - a ponto de considerá-lo como uma das células mãe da Constituição brasileira - e se o sistema tributário brasileiro é do tipo rígido vertical compartilhado, qualquer proposta de emenda constitucional que tenha por escopo alterar ou mesmo suprimir partículas que componham a competência tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios se revelará colidente com aquilo que posto inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição Federal.

q) Em tema de eventuais alterações de tópicos tidos como petrificados na atual Constituição Federal não se deve tomar o caminho da

radicalização, pois como bem assentado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho o Povo quando decide por uma Constituição não está a anunciar que amanhã não possa a Mesma ser alterada ou substituída, porquanto uma geração não pode sujeitar às suas leis gerações futuras²²⁶.

r) Avultou que não há perpetuidade nas normas constitucionais pertinentes à competência tributária, e que não se faz necessária a convocação de uma Assembléia Constituinte para proceder-se a essa tipo de mudança, bastando, para tanto, a convocação do Povo, verdadeiro detento do Poder Constituinte.

s) A formulação da compreensão de que o dinamismo da Ciência do Direito reclama a constante evolução de seus conceitos e a releituras de pré-compreensões conduziu ao caminho de que o Povo deve ser chamado a se manifestar sobre mudanças de conteúdos normativos de maiores significações.

t) Ficou evidente que somente por intermédio da manifestação prévia ou posterior dos Cidadãos brasileiros e que se poderá conceber como efetivamente democrática uma alteração de cláusula tida como pétrea pelo Constituinte de 1988.

u) A Constituição da República estabelece que o Plebiscito e o Referendo constituem instrumentos jurídico-constitucionais mediante os quais o Povo deve ser chamado a decidir sobre questões de maior significação jurídico-políticas, dentre as quais, indiscutivelmente, há de se incluir a competência tributária, posto que essa é núcleo essencial da federação.

Todas essas conclusões parciais formam a estrutura lógica a partir da qual se está autorizado finalmente a inferir que a autonomia dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios constituiu o núcleo essencial da forma federativa de Estado adotada pela Constituição de 1988; e que a competência tributária é uma das formas objetivas de concretização desse núcleo, motivo pelo qual não estão os Membros do Congresso Nacional investidos da aptidão para

²²⁶ *Direito constitucional*, op. cit., p. 69.

alterá-la por meio de simples emenda constitucional, porquanto não foram eles previamente autorizados pelo verdadeiro detentor do Poder Constituinte, a dizer, o Povo, para emendarem a Carta Política no que toca aos chamados pontos fundamentais do arquétipo constitucional brasileiro.

Ao fim e ao cabo, afirmado deve ser - sem qualquer medo de equívocos - que, ainda que já se tenha adotado essa prática no Parlamento brasileiro²²⁷, a modificação que importe redução²²⁸ ou supressão da competência tributária dos entes que compõem a Federação brasileira é tema interdito pelo inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição da República Federativa do Brasil, ressalvada a hipótese de participação popular, por meio de plebiscito ou referendo.

Abandonada a hipótese de consulta popular - único meio capaz de emprestar validade democrática e constitucional à proposta de emenda que tenda a modificar competências tributárias dos entes federados - restará tão-somente o caminho da instituição de uma Assembléia Nacional Constituinte, especialmente convocada para o fim de reformar o sistema tributário nacional ou mesmo para proceder à feitura de uma nova Constituição da República.

²²⁷ A emenda constitucional nº 03, de 18.03.1993, a competência tributária dos Estados-membros, suprimindo-lhe a aptidão para instituir e cobrar adicional de imposto sobre a renda e bem assim a competência dos Municípios para instituírem e exigirem impostos sobre venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel.

²²⁸ A emenda constitucional de nº 33, de 12.12.2001, definiu nova hipótese de incidência para o ICMS quando determinou a sua incidência sobre a mercadoria importado do exterior, com o que ampliou a competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ALEXY, Robert. Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoria de los principios. Tradução de Carlos Benal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes. Noções ontológicas de Estado, soberania, autonomia, Federação e fundação. São Paulo: Saraiva, 1960.

AMARO, Luciano. Curso de direito tributário. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Sistema tributário nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios, RDP, outubro a dezembro de 1969, p. 45-80.

ÀVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7 ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi à luz da Constituição de 1988 até a emenda constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Direito tributário brasileiro. 11 ed., revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi à luz da Constituição de 1988 até a emenda constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 1999

_____. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2000.

_____. O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidade da constituição brasileira. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2000.

_____. Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação. Rio de Janeiro: Forense 1982.

BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. Entre duas repúblicas - a origem da democracia italiana, imprensa oficial. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001.

_____. Teoria da norma jurídica. Tradução por Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3 ed. São Paulo: Edipo, 2005.

BONAVIDES, Paulo. Direito constitucional. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. São Paulo: Sugestões literárias, 1969.

_____, Lei complementar tributária. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. Coimbra: Almeida, 1997.

_____. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1982.

CARRAZZA, Antônio Roque. Curso de direito tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Antônio Roque. ICMS. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário, 15 ed., São Paulo: Atlas, 2003.

COELHO, Inocêncio Mártires. Interpretação constitucional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de direito tributário. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. Comentários à Constituição Federal de 1988 – sistema tributário nacional. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

DÓRIA, A. de Sampaio; BARBALHO, João; BASTOS, Felinto; MIRANDA, Pontes de. Manual de direito público.

ECO, Humberto. Como se faz uma monografia. São Paulo: perspectiva, 2006.

FACUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro – a expansão dos poderes federal, RDP - 10, outubro/dezembro , 1969, 7-15.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

_____. Sistema tributário brasileiro, discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional - liberdade de fumar - privacidade - estado - direito humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007.

FERREIRA, Pinto. Curso de direito constitucional, 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FERRREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Direito constitucional comparado: o poder Constituinte, v 1. São Paulo: Bushatsky.

GASPARINI, Diógenes. Direito administrativo. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

GRAU, Eros Roberto. O direito posto e o direito pressuposto. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUIMARAES, Ulisses. Estatuto do homem da liberdade e da democracia. Brasília: Câmara dos Deputados, centro de Documentação e Informação, 1988.

HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Novo dicionário da língua portuguesa. 1 ed., Rio de Janeiro: Nova Fronteira, **Confira** ano.

HORTA, Raul Machado. Estudo de direito constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 1995

_____. Direito constitucional. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins fontes, 2006.

_____. Teoria geral do estado. Tradução de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins fontes, 2006.

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Tradução de José Lamego. 4 ed. Lisboa: Fundação Calouste Goubenkian, 2005.

LEONCY, Léo Ferreira Controle de constitucionalidade estadual, as normas de observância obrigatória e a defesa abstrata da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Saraiva, 2007.

LIMA, Eusébio Queiroz. Teoria Geral do Estado, 6 ed. Rio de Janeiro: Casa do Livro, 1951.

MACHADO PAUPÉRIO, A. Teoria Geral do Estado. 5 ed. Forense: Rio de Janeiro, 1967 .

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Breves considerações sobre aspectos relativos ao ICMS introduzidos pela EC 33/2001. O ICMS e a EC 33. Coordenador, Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2002.

_____, Curso de direito tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO FILHO, José Celso de. Constituição Federal anotada. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. A teoria das constituições rígidas, 2 ed., São Paulo: José Bushatsky, 1980.

MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. Jurisdição constitucional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007.

MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional. 2 ed., Tomo II. Coimbra: Coimbra Editora,

MIRANDA, Pontes de Miranda. Comentários à constituição de 1967, com a Emenda de 1969. 3 ed. , tomo 3. São Paulo: Forense.

MORAES, Bernardo Ribeiro de Moraes. Compêndio de direito tributário. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORRISON, Wayne. Filosofia do Direito. Tradução de Jefferson Luis Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

NASCIMENTO, Carlos Varder. (Coordenador). Comentários ao código tributário nacional. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NETO, A. L. Machado. Compêndio de introdução à ciência do direito. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995

PINHERIO FILHO, Francisco Renato Godevila. Direito tributário constitucional, doutrina e jurisprudência. Brasília: Fortium, 2005.

REALE, Miguel. Filosofia do direito. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Lições preliminares de direito. 27 ed., 7 tiragem. São Paulo: Saraiva, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e teorias. 2 ed. São Paulo: Atlas 1989.

RODRIGUES RIBAS, Lídia Maria Lopes. Processo administrativo tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional. Positivo. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1993

SOUZA, Rubens Gomes de. Compendio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TENÓRIO, Igor. Dicionário de direito tributário. 3. ed. Brasília: Consulex, 1999.

TERMER, Michel. Elementos de direito constitucional, 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). Tratado de direito constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.