

ESTADO FISCAL E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

Lucas Monteiro Alves de Oliveira*

O livro traz um panorama jurídico-pragmático do Estado Fiscal Brasileiro unido a conduta do Supremo Tribunal Federal, como órgão guardião da Constituição da República, que em muitos momentos debruçou-se na missão de proteger os institutos da tributação inerentes a manutenção da atividade estatal em harmonia com direitos individuais e garantias fundamentais do contribuinte.

Afirma-se de início a ligação entre a tributação e os direitos fundamentais paralelo a história da jurisdição constitucional no país desde nos momentos quando a Suprema Corte Brasileira foi provocada analisar a constitucionalidade das reformas tributárias que criaram e modificaram regras de competência atinentes as normas tributárias, pontuando-se a tributação como força-motriz para sustentação do Estado.

Na ótica de que as atividades e o exercício do poder estatal necessitam de recursos financeiros para dar suporte ou efetividade aos direitos fundamentais, a análise de obra questiona em suas passagens o grau de dependência dos recursos públicos, levando em conta sua natureza, grau de concretização e os custos para tanto e o grau de importância do controle de constitucionalidade do direito tributário brasileiro.

Assim, na parte inicial traz a distintas classificações dos direitos fundamentais perante a conduta estatal, adotadas por Jellinek e Robert Alexy, que circundam as prestações positivas dentro da relação jurídica entre Estado e cidadãos. O primeiro contempla o status como negativo, positivo e ativo. O negativo se caracteriza pela imposição ao Estado de conduta em abstenção de interferir nas esferas privadas. Já o positivo se mostra na exigência de uma atuação na qualidade de provedor de serviços e funções para garantia e prestações de direitos. O terceiro se limita aos direitos de participação popular na condução política.

No viés de Robert Alexy, a obra traz na classificação os direitos de defesa e os direitos de prestação. O primeiro, desdobra-se no direito de não embarçar ações, situações e a não eliminação das posições jurídicas traz a imposição ao Ente Estatal de abstenção em intervir nas esferas individuais, tal qual, a princípio, é perceptível guardar verosimilhança com o status negativo de Jellinek e os direitos das prestações distingue-se nas formas fáticas e normativas.

Para ações negativas deve existir mecanismos de controle e fiscalização para transgressões estatais, pois, de nada valeria proibi-lo, e para isto também há custos.

O autor também aborda os custos dos Direitos Fundamentais em argumentos de análise

* Bacharel em Direito pela Universidade Tiradentes (UNIT/SE). Advogado inscrito na Seccional Sergipe da Ordem dos Advogados do Brasil. Especialista em Direito e Planejamento Tributário pela Faculdade Guanambi/BA (lato sensu). Foi Coordenador de Processos Judiciais na Assembleia Legislativa do Estado do Sergipe (ALESE). Foi Gerente Legislativo na Câmara Municipal de Itabaiana/SE (CMI/SE). Atualmente é Discente do Curso de Mestrado na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas (FDA/UFAL) na Linha de Pesquisa - Bases Constitucionais da Atuação e do Controle do Estado Administrador/Fiscal:entre os Direitos Individuais e o Interesse Público. Email: lucasmonteiralvesoliveira@gmail.com

econômica do direito, tal qual, ainda de forma tímida ou de pouca profundidade, mostra a custosa ação estatal ao lado da expansão do Estado Social na defesa de que é mais que necessário adaptar o sistema de financiamento público para atender às demandas. Inclusive, sustenta que até os direitos políticos demandam um certo custo para manutenção da democracia e o exercício da escolha dos representantes na manutenção das instituições correlatas. Sem esquecer, para as abstenções ou prestações negativas, o Estado, através dos organismos de controle, fiscalização ou registro, não teria condições de garantir proteção a certos direitos, se não houvesse recursos financeiros.

Dito assim, avança para o epicentro de sustentabilidade do Estado: o dever fundamental de pagar tributos. Fonte promotora de sustento estatal, diga-se isto, para efetivar os ditos direitos fundamentais através da máquina pública, os tributos são necessários, constituindo-se de contribuição indispensável, que deve ser assegurado, em toda cadeia de sua instituição e cobrança, o respeito a capacidade contributiva, ou seja, o a sintonia do exercício do Poder Estatal de cobrança de acordo com as parametrizações legais e em estrita vigilância aos direitos fundamentais mais os princípios básicos.

Sendo por isto, e há de se concordar plenamente com a conclusão adotada, sustentar inexistir não haver um sistema fechado e perfeito por carecer de constante evolução das estruturas de fiscalização unido a imperiosa necessidade de compartilhamento de informações entre entidades componentes. É o dever de todos contribuírem economicamente com a preservação do Estado, sem vincular a atuação deste diretamente a suas prestações para coletividade.

Fundamental é a existência, no sistema tributário brasileiro, do papel da Constituição em delimitar competências e atribuições do Estado.

Trata-se, segundo o autor, de uma racionalização orgânica da atividade estatal que viabiliza de forma organizada cumprir suas funções e objetivos.

E observadas no prisma orgânico, as competências possuem função estruturante no poder normativo, as quais, para as normas tributárias, ultrapassa a mera delimitação de regras primitivas em defesa do contribuinte no objetivo de limitar a conduta do legislador ordinário as hipóteses inseridas no texto da Carta Política. Sim, se defende a harmonia com os direitos fundamentais ao conferir o poder de sujeitar os contribuintes para deles obter a arrecadação com escopo de implementar ou realizar outros atributos do Estado.

O desenvolvimento do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro nasceu com maior flexibilidade. Na era imperial bastava uma lei ordinária para instituição ou cobrança tributária. A partir de 1891 a Constituição discriminou os tributos da União e dos Estados, prevendo inclusive a competência residual. Panorama este que muda após da Constituição de 1934 ao prever as competências privativas de cada ente estatal, com regras mais rígidas. Em seguida poucas modificações ocorreram, claro, sem retirar a flexibilidade do sistema. A diferença máxima reside no fato da Carta Magna de 1998 inovar com o rearranjo institucional para coibir a bitributação interna, além de consolidar a competência residual e os princípios restritivos da discricionariedade do Estado.

Interessante nota destes aspectos diferenciado de países como: Estados Unidos, Argentina, Alemanha, México, França e Itália. No Brasil há uma flexibilidade legislativa para qualquer

epígrafe componente da tributação, apesar das formalidades traçadas no processo de construção normativa, a forma de partição das competências da prestígio ao federalismo e a repartição de receitas. Acerca da aglutinação ou concentração em determinado ente, as competências privativa ou residual, o Estado Brasileiro é muito mais atento em comparação com Estados Unidos e a Alemanha.

O autor traz no seu trabalho a citação da ideia geral do Estado Fiscal na Constituição Federal de 1988 daquele financiado pelos impostos surgida, o qual, conceitualmente surgiu primeiro com a doutrina alemã e austríaca em 1885 com Lorenz von Stein. No Estado Português, na obra de José Casalta Nabais e no Brasil com Ricardo Lobo Torres.

A expressão se origina da preocupação com as formas de financiamento do Estado moderno. Antes, o Estado valia-se de saques e conquistas de guerras a povos vizinhos e estrangeiros, sem contar que não tinham relevantes para custeio das necessidades públicas. É que o desenvolvimento da economia e do capitalismo consolidando a produção de riqueza para o setor privado dá a tributação o *status* primário de fonte estatal.

A transformação de Estado mínimo para social assumiu posição protagonista em certas prestações e fez com que se moldasse a fiscalidade vigente. A partir de então conceitua-se o Estado Fiscal, sendo sua principal fonte de financiamento os impostos, tal qual, extrai-se das atividades econômicas privadas, sendo subsidiária a atividade econômica desenvolvida pelo Estado.

Para configuração do modelo há de levar em conta os tributos não vinculados mais o elevado grau de incidência no patrimônio, lucro e rendimentos, ante sua generalização, claro atentando-se aos limites da capacidade contributiva e os direitos fundamentais individuais. O autor faz distinção entre Estado Fiscal, Patrimonial e Tributário. Apesar de conexos entre si, possui distinções em suas características tendo em vista o manancial de sustentabilidade. O patrimonial possui como fonte principal as finanças advindas do próprio patrimônio. O fiscal depende da arrecadação tributária das riquezas particulares. E por fim, o terceiro, leva em conta todas espécies de receita derivada junto aos impostos.

Se observou que o Estado Fiscal possui vantagens para concretização dos direitos fundamentais. Nisto a obra distinguiu as espécies de receita pública e destacou as receitas derivadas adotar critérios da vinculação, destinação e restituição para os tipos tributários existentes. Aponta com devida precisão no art. 145, §1º, da Carta Política Brasileira o dever fundamental de pagar impostos e a forma de partição do produto da arrecadação. A obra chama atenção a crítica da dificuldade de repartir verbas oriundas das receitas originárias e derivadas e sintetiza que a destinação não fixada dos recursos possibilita a flexibilidade para os governos, dada a sucessão de mandatos eletivos, assumam projetos de concretude de programas e atos para realizar ou satisfazer os direitos fundamentais. Um ponto interessante por que a flexibilidade do sistema tributário não está atrelada apenas as formações legislativas e também aos programas de ações governamentais.

Sobre as Reformas Tributárias e o Supremo Tribunal Federal, o autor discorre que a partir deste momento a análise está sobre as normas impugnadas perante o Supremo Tribunal Federal no controle difuso e concentrado de Constitucionalidade, considerando a criação novas competên-

cias, mudanças às imunidades e as limitações ao poder de tributar, com o objeto de atender o anseio da autonomia financeira dos entes Estaduais e Municipais. A intervenção do STF para guardar o compromisso institucional com a Carta Magna conferindo estabilidade e orientação para todos os mecanismos dos Poderes da República.

Destaca-se a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Produtos Combustíveis e Derivados (CIDE-COMBUSTÍVEIS) e a Contribuição para Custeio dos Serviços de Iluminação Pública (COSIP) como novos tributos objeto de impugnação perante o Supremo.

A CPMF surgiu com o Emenda Constitucional nº. 12/96 após encerrada vigência do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF). A criação da contribuição mitigaria as imbricações do princípio da anterioridade e as imunidades determinantes aos impostos. Houve entendimento contrário para sustentar dentre suas características a cumulatividade, adoção da base de cálculo própria do imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro. Entretanto, considerando a expressiva arrecadação do IPMF com baixo custo para cobrança e fiscalização, sem esquecer a riqueza de informações fornecidas a receita federal, o contexto do surgimento da CPMF se adaptou ao sistema tributário com a destinação do produto de sua arrecadação à saúde, acima de tudo.

Objeto de impugnação na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.497, o Pleno do Supremo Tribunal Federal a julgou constitucional sob a visão tangente à competência residual e o argumento de que o sistema tributário em si, ante a sua flexibilidade, pode ser modificado através das emendas constitucionais, confirmando inclusive o precedente da ADI nº. 939.

Relatou a obra detalhando que, em vigência por 24 (vinte e quatro) meses, a maioria do Supremo Tribunal Federal entendeu também por isto aplicar-se a anterioridade nonagesimal independente das imunidades aplicáveis ao IPMF. E na ADI nº. 2.673/DF, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, estabeleceu-se um entendimento peculiar ao dispensar a aplicação do princípio da noventa nos casos em que não há solução de continuidade, tal qual, foi o caso da Emenda Constitucional nº. 37/2002.

Após isto, tomou-se nota acerca da entrada da Emenda Constitucional nº. 33/2001 que criou a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis e Derivados (CIDE-COMBUSTÍVEIS). A novidade é que excepcionou-se dentre as regras em matéria tributária o restabelecimento e diminuição de alíquotas por ato do Poder Executivo. Nada diferente do tributo anterior, alvo de controvérsia na ADI nº. 2.995/DF, o Supremo Tribunal Federal valendo-se das regras matrizes do sistema tributário oriundo da Constituição Federal apenas impediu a destinação do produto da arrecadação fora das hipóteses do art. 177, §4º da Carta Magna.

Para os municípios, alvo de discussão perante a Suprema Corte, surgiu a Emenda Constitucional nº. 39/2002 que criou a Contribuição para Custeio da Iluminação Pública (COSIP). A priori sua criação diminuiu a desmedida atuação as avessas na criação de taxas de iluminação pública reputadas inconstitucionais por não preencherem os pressupostos básicos para sua instituição, ou seja, não se amoldavam ao perfil do Poder de Polícia Administrativa ou Serviço Público específico

e divisível.

E na sequência de precedente formados pelo STF, principalmente, sustentando a flexibilidade do sistema criar novas competências unido ao entendimento de que o Estado fiscal por si pode adaptar-se para cumprir suas finalidades constitucionais, julgou constitucional a COSIP no controle de constitucionalidade difuso via Recurso Extraordinário nº. 573.675/SC.

A atuação do Supremo Tribunal Federal, destacou Luciano Fuck, também foi desenvolvida sobre as reformas para alterar as competências tributárias. Ao falar sobre Estado Fiscal, enfatizou-se dentro dos tributos não vinculados a progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e as modificações substanciais ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Interestadual e de Telecomunicações (ICMS).

Primeiro, para o IPTU, com a Emenda Constitucional nº. 29/2000, o IPTU passou a ser progressivo, conduzido em estrita sintonia ou observância a capacidade contributiva, pondo em discussão natureza jurídica do aludido imposto que é real e não pessoal. Antes da referida emenda, em termos precisos a partir da vigência do Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1967 o autor registrou que o Supremo Tribunal Federal modificou a jurisprudência para considerar inconstitucionais leis municipais que estabeleceram alíquotas progressivas, tomando nota principalmente o julgamento do Recurso Extraordinário nº. 69.784/SP. Todavia, no ordenamento jurídico vigente, houve uma abrupta modificação jurisprudencial ou adaptação a realidade existente, na qual, no Recurso Extraordinário nº. 423.768/SP, o Supremo reconheceu a constitucionalidade da emenda à Carta Política no tocante a progressividade das alíquotas do imposto com fundamento de garantir recursos financeiros para administração pública, mais uma vez, cumprir os objetivos da Constituição.

Já para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Interestadual e de Telecomunicações, as modificações substanciais de destaque foram a instituição do adicional de 2% ao ICMS sobre produtos supérfluos e a destinação da arrecadação ao Fundo de Combate a Pobreza, através da Emenda Constitucional nº. 31/2000.

Outrossim, a Emenda Constitucional nº. 3/93 incluiu no sistema o instituto da substituição tributária no imposto, o Supremo Tribunal Federal via controle difuso entendeu que, ainda no período anterior a emenda, o mecanismo era permitido pelo Decreto-Lei nº. 406/68 recepcionado pela Carta Política de 1988, conforme julgamento do Recurso Extraordinário nº. 213.396/SP.

Inclusive, a despeito da substituição tributária, a Suprema Corte no julgamento do RE nº. 603.191/MT reconheceu a constitucionalidade e aplicação quanto a outros tributos. Em suma, percebeu-se somente poder através de emendas constitucionais alterar, no sentido de adaptar o sistema, a cadeia de tributação no Brasil. E o Supremo exerceu com profundidade e nitidez o controle de constitucionalidade na primazia de harmonizar o funcionamento das instituições e o Estado paralelo aos direitos fundamentais do contribuinte, na ideia de flexibilidade do Estado Fiscal, agindo quando provocado e discorrendo o que diz a Constituição.

Já no quarto capítulo, sobre o Exercício da Competência Tributária e o Supremo Tribunal Federal, diferente da amostragem inicial, o autor concentrou-se na exposição dos casos onde ve-

rificou-se ou não, pelo STF, incongruências constitucionais no exercício da atividade tributária, outrora nas edições de normas criadoras e adaptativas do sistema tributário constitucional.

Interessante levantamento que após a promulgação da Constituição Federal de 1988, os entes políticos realizaram “verdadeira marcha” para instituir ou adaptar tributos, mesmo antes de existir normas gerais. Foram ajuizadas 28 Ações Diretas de Inconstitucionalidades contra leis de 21 Estados. No julgamento de alguns recursos, destacando-se o Recurso Extraordinário nº. 149.955/SP, o Supremo Tribunal Federal entendeu que enquanto não editada lei complementar federal destinada a dirimir conflitos entre os entes União e Estados, disciplinar elementos componentes da hipótese de incidência, os Estados não poderiam instituir o adicional de imposto de renda.

O fato é o que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento vigente com estado (*status*) de lei complementar. Como exemplo importante o autor cita que o STF, via ADI-MC nº. 567/MG, suspendeu eficácia de lei do Estado de Minas Gerais que previa hipóteses de incidência do ICMS sobre o fornecimento de água potável, o que não estava autorizado em norma geral.

Outro exemplo de controle de constitucionalidade nesse sentido está na ADI nº. 800/MS onde o Supremo Tribunal Federal afastou o precedente insculpido no Recurso Extraordinário nº. 181.475/RS que noutro momento classificava o pedágio como preço público e não taxa, afastando-se a natureza tributária da aludida cobrança.

Dentre estes e outros casos, o objetivo do Supremo, claro foi corrigir erros de natureza fiscal que burlavam valores tributários da República como legalidade e anterioridade, fazendo de suas decisões instrumentos dialéticos para auxiliar em termo cooperativo os trabalhos do Poder Legislativo, que logo, não ficaria estagnado na sua atividade fim de produzir normas jurídicas.

No campo final da obra, o estudo cingiu-se as limitações do Poder de Tributar paralelo ao comportamento do organismo Guardião da Constituição – Supremo Tribunal Federal. Quanto as imunidades a mais intensa no tocante a interpretação extensiva dada pela Corte Suprema foi a Imunidade Recíproca.

Efetivamente esta norma atingiu entidades inclusive fora da administração pública mas, que dado o fornecimento de serviço público e a exclusividade do mesmo, ou seja, monopólio, muitas foram agraciadas.

O exemplo citado e de grande valia foi o da Empresa de Correios Telégrafos, a qual, no Recurso Extraordinário nº. 601.392/PR prevaleceu o argumento de que deve gozar da imunidade recíproca pois sua atividade, apesar de submetida a concorrência, mas não havendo, tem por isso direito a tamanha benesse tributária. Em seguida, o autor cita os casos de propriedade estatal cedida a terceiros, que independente da atividade econômica explorada, deverá gozar da imunidade para impedir a cobrança do IPTU, conforme julgamento do Recurso Extraordinário nº. 451.152/RJ.

Nas limitações formais, o Supremo foi enfático quanto a legalidade. Em breves linhas, há de mencionar a suspensão do decreto estadual que alterou a hipótese de incidência e base de cálculo do ICMS, fazendo-o incidir sobre a distribuição de água, isto em Medida Cautelar de Ação Direta

de Inconstitucionalidade nº. 567/MG.

Como também, por diversas vezes, segundo o autor, o Supremo declarou a inconstitucionalidade de atos normativos infralegais editados com a finalidade de atualizar valores de imóveis, aumentando assim a base de cálculo do IPTU, índices inflacionários, conforme destaque do julgado do Recurso Extraordinário nº. 234.605/RJ.

Em limitação material, tem-se a importante aplicação do princípio constitucional-tributário da vedação ao confisco, tal qual, extrai-se que nenhum tributo poderá valer-se sob efeito de confiscar bens e direitos.

Dentre os casos que o STF se debruçou tem-se a proibição de correção da tabela do imposto de renda sem a legislação correlata, presando pela vedação ao confisco, como assentou-se no acórdão do RE 388.312/MG. Já no ARE-RG 790.928/PE, o Supremo reconheceu a repercussão geral para declarar inconstitucional as regras criadas pelas leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003 que não observou a capacidade contributiva e limitou as hipóteses de obtenção de crédito.

E o clássico fato de multa em percentual de 200% no artigo da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, fixada em razão de inadimplência tributária, e no mínimo em 500% quando houvera sonegação. Na ADI-MC 551/RJ, além de suspender o dispositivo através de medida cautelar, o Supremo julgou inconstitucional o aludido dispositivo por violar a proporcionalidade e utilização de tributo com efeito de confisco.

Enfim. Percebe-se a relevância de toda obra no objetivo de destacar toda atuação do Supremo Tribunal Federal sobre questionamentos quanto assuntos afeitos ao constitucional Estado Fiscal Brasileiro, tal qual, buscou-se conciliar as permissões dadas ao Estado em instituir e arrecadar tributos, ou seja, fontes potenciais de riquezas para manter-se respeitando-se as limitações, na ideia de freios e contrapesos, pelas regras dignas em benefício do contribuinte em relação ao momento, proporcionalidade e forma de cobrança tributária.

Recebido em: 02/03/2021

Aprovado em: 30/08/2022