

culada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado, observadas as condições previstas no presente dispositivo, por um dos seguintes métodos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

[...]

§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do *caput*, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembaraço aduaneiro. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)”

#### 8781 – *Transfer price* – preço de transferência – recurso *ex officio* – método PIC – similaridade

“Recurso *ex officio*. IRPJ. Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes da atuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pela turma de julgamento *a quo* contra a decisão que dispensou o crédito tributário da Fazenda Nacional. Preço de transferência. Utilização do método PIC. Similaridade. Para a apuração do preço parâmetro pelo método PIC, é indispensável a comprovação do preço de bens idênticos ou similares. Recurso de ofício negado.” (1º CC – Acórdão nº 101-96.677 – 1ª C. – Rel. José Ricardo da Silva – J. 17.04.2008)

## Reflexões sobre a Função Normativa das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária: Questionamentos Envolvendo as Contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS

RODRIGO CARAMORI PETRY

Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Professor, Advogado, Consultor Tributário em Curitiba/PR.

**RESUMO:** O presente artigo se ocupa em investigar as funções normativas possíveis às emendas constitucionais em matéria tributária, além de descrever casos em que emendas à CF/1988 fixaram diretamente o regramento de determinados tributos (PIS, CSLL e a extinta CPMF), dispensando a intermediação da legislação infraconstitucional, o que gerou consequências interessantes do ponto de vista prático, inclusive permitindo que alguns dispositivos com *status* constitucional se tornassem passíveis de revogação por leis ordinárias, medidas provisórias ou até mesmo por decretos. Também é analisado o polêmico caso da emenda que previu a contribuição em regime próprio de previdência social (RPPS) para os servidores inativos e pensionistas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Emendas constitucionais; função normativa; alterações tributárias; normas de estrutura e normas de comportamento; PIS; CSLL; CPMF; RPPS.

**SUMÁRIO:** 1 Normas de estrutura e normas de comportamento em matéria tributária e o campo de atuação das emendas constitucionais; 2 O papel das emendas constitucionais tributárias na jurisprudência do STF; 3 Os casos de tributos que já foram regulados diretamente por emendas constitucionais; 3.1 O artigo 72, V, do ADCT da CF/1988 (introduzido pela ECR 1/1994): contribuição ao PIS das instituições financeiras; 3.2 O artigo 72, III, do ADCT da CF/1988 (introduzido pela ECR 1/1994): alíquota da CSLL das instituições financeiras; 3.3 Alíquota da CPMF nos artigos 75, § 1º (EC 21/1999); 80, I (EC 31/2000); 84, § 3º (EC 37/2002); e 90, § 2º (EC 42/2003), do ADCT da CF/1988; 4 A polêmica EC 41/2003 e a contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e pensionistas (RPPS); Conclusões; Referências.

### 1 NORMAS DE ESTRUTURA E NORMAS DE COMPORTAMENTO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O CAMPO DE ATUAÇÃO DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS

Em matéria tributária, a Constituição Federal de 1988 tratou de prever normas gerais e abstratas com caráter estrutural, chamadas de “normas de estrutura”, que compreendem as normas fundantes e de maior abrangência do sistema tributário. Elas são dirigidas a todos, embora, em matéria tributária,

orientem de forma mais direta o legislador, nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal<sup>1</sup>. As normas de estrutura, como sua denominação sugere, servem para orientar a construção de outro tipo de normas, as chamadas “normas de comportamento”, a serem editadas em um segundo momento pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tendo por base as normas de estrutura, o legislador tributário então encontrará diretrizes para a posterior construção de outras normas gerais e abstratas: as normas de comportamento. Essas normas irão regular diretamente a conduta das pessoas, obrigando-as a pagar tributos, cumprir deveres de colaboração com o Fisco, submeter-se à imposição de sanções, etc.<sup>2</sup>

As normas de estrutura também auxiliam os aplicadores das normas de comportamento em matéria tributária, uma vez que a aplicação das normas comportamentais (mediante a expedição de atos normativos individuais e concretos, inclusive para formalizar o surgimento e a configuração das relações jurídicas tributárias) deve obediência às diretrizes das normas de estrutura.

As principais normas de estrutura em matéria tributária estão na Constituição Federal e em suas emendas, em regra dividindo-se basicamente em cinco espécies, conforme sua função normativa: i) normas definidoras de direitos e garantias fundamentais aos contribuintes; ii) normas que atribuem competência legislativa tributária<sup>3</sup>; iii) normas de imunidade tributária; iv) normas que fixam princípios gerais ou especificamente tributários; v) normas constitucionais tributárias de outra natureza (v.g., art. 78, *caput* e § 2º, do ADCT).

Como veremos adiante, de forma excepcional e provisória, emendas constitucionais já inseriram dispositivos na Constituição de 1988 prevendo regras que fixaram diretamente a instituição ou majoração de tributos, constituin-

- 1 Entenda-se inserido aqui o governo do Distrito Federal, que cumula diversas funções típicas do governo estadual e do municipal, especialmente em matéria tributária.
- 2 A distinção das chamadas “normas de estrutura” em relação às “normas de comportamento” é didática, vez que é necessário reconhecer que as normas de estrutura também regulam condutas de pessoas, quais sejam, as pessoas jurídicas de direito público com caráter político (aquelas que possuem Poder Legislativo próprio) e nesse sentido, indiretamente, também são normas de “comportamento”.
- 3 Quando tratamos de “competências tributárias”, precisamos compreender inseridas sob esse título tanto as competências legislativas quanto as competências executivas (que compreendem a regulamentação das leis e a sua aplicação mediante atos normativos individuais e concretos). Nesse sentido, observe-se que a competência de um ente político para legislar (editar atos normativos legislativos) também compreende a sua competência para regulamentar as leis, mediante edição de atos normativos administrativos, que assumem também caráter geral e abstrato, mas possuem seu conteúdo vinculado aos das leis em função das quais foram editados, por servirem apenas à sua explicitação e operacionalização. Mas o espectro de atuação das normas de competência tributária é ainda mais amplo, pois as competências para legislar e para regulamentar estão ligadas a outra espécie de competência, a competência para aplicação dessas normas. Ou seja, para que o ordenamento jurídico tributário possa efetivamente atingir e dirigir comportamentos no mundo real, ainda é necessário que a competência do ente político para legislar e regulamentar também compreenda a competência desse ente político para aplicar essa legislação e sua regulamentação em matéria tributária. Portanto, a aplicação das normas gerais e abstratas (legislação e sua regulamentação) é realizada mediante a edição, por parte do ente competente, de normas individuais e concretas, que realizam, para sujeitos específicos e em situações concretas (relações jurídicas determinadas), os comandos gerais e abstratos da legislação e de sua regulamentação.

do assim uma sexta espécie de norma constitucional tributária: as normas de comportamento, que, apesar da existência efêmera e casuística, não podem ser ignoradas pelo estudioso do direito constitucional tributário.

Mas as normas de estrutura em matéria tributária não se esgotam apenas no Texto Constitucional, havendo outras, em um escalão normativo intermediário, previstas em leis complementares, resoluções do Senado Federal, etc. Tais normas dão diretrizes complementares ao contido na Constituição Federal em matéria tributária, auxiliando, inclusive, na uniformização da legislação tributária entre os diversos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Voltando ao texto da Constituição, notamos que, entre as mais importantes normas de estrutura ali contidas, estão as de competência legislativa tributária, que autorizam os entes políticos a instituir, por meio de lei, os diversos tributos<sup>4</sup>.

Cabe, então, a cada ente político, com base nas normas de estrutura tributárias (constitucionais e complementares), instituir, em ato normativo legal, todos os elementos normativos básicos que compõem a estrutura do tributo, especialmente a hipótese de incidência (descrição de um fato que gera a obrigação de pagar tributo) e a consequente relação jurídica obrigacional, composta pelo sujeito ativo (quem cobra) e pelo sujeito passivo (quem deve pagar) do tributo, assim como pela base de cálculo e pela alíquota, que, juntas, quantificam a obrigação tributária.

Em diversos casos, antes da aplicação da lei tributária, exige-se ainda um terceiro estrato normativo (além das normas de estrutura e de comportamento), consistente na regulamentação da lei tributária, por meio da qual os atos de aplicação e cobrança do tributo serão melhor definidos. Esse campo da regulamentação é próprio para os atos infralegais.

É de se notar que a redação original da Constituição Federal de 1988 não instituiu nenhum tributo, ou seja, não fixou seus elementos normativos com força suficiente para obrigar diretamente os cidadãos, sem a intermediação das leis tributárias. O Texto Magno apenas previu normas de competência legisla-

- 4 O exercício da competência legislativa tributária consiste em autorização para instituição de tributos, não havendo, em regra, uma exigência constitucional de seu efetivo exercício, pois cabe a cada ente político, dentro de sua autonomia, decidir pela instituição ou não dos tributos que caibam na sua esfera de competência legislativa. Exemplo clássico está no imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF), que até hoje não foi instituído, embora existam projetos de lei complementar em trâmite no Congresso Nacional nesse sentido. Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, p. 662-663) indica um tributo para o qual a competência legislativa entende que seja de exercício obrigatório: o ICMS. Devido ao caráter federativo desse imposto (revelado pelo art. 155, § 2º, XII, g, da CF), os Estados não poderiam deixar de instituí-lo, pois essa renúncia fiscal de ICMS incentivaria conflito entre os Estados (“guerra fiscal”), pois a não instituição teria como consequência a atração de empresas interessadas em menor carga tributária, prejudicando a harmonia entre os entes federados. De qualquer forma, o renomado autor admite que o sistema jurídico não permite que se obrigue o ente federado a legislar, sendo o caso de resolver a desobediência legislativa por meio de perdas e danos para os entes prejudicados. Enfim, o tema da obrigatoriedade ou não do exercício das competências legislativas tributárias em face do pacto federativo possui implicações ainda mais profundas, cuja abordagem não temos a pretensão de realizar aqui, limitados que estamos a analisar o papel das emendas constitucionais em matéria tributária.

tiva tributária que autorizam os entes políticos a instituir tributos. Da mesma forma, emendas constitucionais também não deveriam instituir tributos, cabendo-lhes apenas alterar as normas de estrutura do Texto Constitucional originário, desde que respeitados os limites constitucionais à edição de emendas (art. 60, § 4º, da CF)<sup>5</sup>.

Ou seja, assim como fez a redação original da Constituição, o texto das emendas constitucionais também deveria, a rigor, trazer apenas normas de estrutura, deixando para a legislação infraconstitucional o papel de veicular normas de comportamento. Mas, infelizmente, o legislador constituinte derivado já editou emendas constitucionais que foram além da conta em matéria tributária, instituindo normas de comportamento (normas diretamente voltadas à regulação das condutas das pessoas), em evidente usurpação da competência legislativa infraconstitucional, que é o caminho próprio para a edição de normas de conduta.

O presente artigo investiga essas emendas constitucionais que instituíram normas de comportamento em matéria tributária, mostrando as consequências jurídicas e perplexidades que delas decorrem. Essa abordagem ganha certo ar de ineditismo, pois é ausente em diversas das mais relevantes obras dedicadas ao direito constitucional, ao direito tributário ou à teoria geral do direito<sup>6</sup>.

Antes de avançar na análise dessas emendas em específico, vamos mostrar um quadro geral de todas as emendas constitucionais à Constituição de 1988 que alteraram matéria tributária no Brasil, proporcionando uma visão sistemática das alterações e dos tributos envolvidos<sup>7</sup>. Note-se que o quadro geral a seguir contém apenas alterações de normas tributárias, mas vale observar que também foram editadas emendas alterando aspectos financeiros da tributação (destinação de

5 “Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”

6 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004; CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit.; MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002; MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004; UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e notas ao direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. 2. ed. 1999; DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006; FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003; GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

7 A Constituição Federal recebeu até hoje um total de 64 emendas constitucionais ordinárias, 6 emendas de revisão e uma emenda de caráter especial, admitida pelo § 3º do art. 5º da Constituição, na forma de convenção internacional: a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, de 30.03.2007. Essa convenção foi aprovada pelo Congresso Nacional com quórum de maioria absoluta qualificada, por meio do Decreto Legislativo nº 186/2008 e promulgada pelo Presidente da República por meio do Decreto nº 6.949/2009. Lembramos que o § 3º do art. 5º da Constituição (introduzido pela EC 45/2004) prevê que os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos serão equivalentes às emendas constitucionais, desde que sejam aprovados pelo Congresso Nacional em dois turnos de votação e obtenham, em ambos, três quintos dos votos dos congressistas. Foi o que ocorreu com a citada convenção.

receitas tributárias)<sup>8</sup> assim como regras afetas ao processo tributário (competência da Justiça do Trabalho para a execução de contribuições previdenciárias)<sup>9</sup>.

EMENDAS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA		
Emenda	Tipo de norma alterada ou introduzida na CF/1988	Tributo envolvido
03/1993	Competência, imunidade, outras limitações e normas de diversa natureza	Contribuição para a previdência dos servidores da União, IPMF (criação), IR adicional dos Estados (extinção) e IVVC <sup>10</sup> dos Municípios/DF (extinção), ISS, impostos e contribuições em geral
01/1994 <sup>11</sup>	Majoração e instituição de tributos diretamente	CSLL e PIS das instituições financeiras
06/1995	Competência	Regime Simples (apenas ampliação)
10/1996	Majoração e instituição de tributos diretamente	CSLL e PIS das instituições financeiras
12/1996	Competência	CPMF (criação)
14/1996	Competência	Contribuição do salário-educação
17/1997	Competência	PIS das instituições financeiras
18/1998	Competência	Contribuição previdência dos militares dos Estados/DF e da União
20/1998	Competência, normas de diversa natureza	Contribuição para a previdência dos servidores da União, dos Estados/DF e dos Municípios e dos militares dos Estados/DF; contribuições previdenciárias do RGPS (das empresas e dos trabalhadores), Cofins, contribuição previdenciária do segurado especial (trabalhador rural em regime familiar)
21/1999	Competência e previsão de alíquota	CPMF (prorrogação)
29/2000	Princípios tributários (progressividade/seletividade)	IPTU
30/2000	Normas de diversa natureza (compensação c/ precatórios)	Tributos em geral
31/2000	Competência e previsão de alíquota diretamente (CPMF)	CPMF (alteração), e criação de impostos adicionais para produtos, mercadorias ou serviços supérfluos (IPI, ICMS e ISS)
32/2001	Princípio da anterioridade para medidas provisórias	Impostos da União em geral (com algumas exceções)
33/2001	Competência, imunidade e princípio da anterioridade	Contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e ICMS
37/2002	Competência, imunidade e normas de diversa natureza, além de previsão de alíquota diretamente (CPMF)	CPMF (prorrogação) e ISS
39/2002	Competência	Contribuição para custeio da iluminação pública dos Municípios/DF (Cosip)
41/2003	Competência	Contribuição previdência dos servidores públicos inativos e pensionistas da União, Estados/DF e Municípios; contribuição previdência dos servidores públicos dos Estados/DF e Municípios
42/2003	Competência, imunidade, princípios e normas de diversa natureza, além de previsão de alíquota diretamente (CPMF)	PIS-importação e Cofins-importação, Cides, Simples, IPI, ITR, ICMS, IPVA, CPMF (prorrogação) e tributos em geral

8 Vide ECR 1/1994 e ECs 10/1996, 17/1997, 27/2000, 29/2000, 44/2004, 56/2007 e 55/2007.

9 Vide ECs 20/1998 e 45/2004.

10 O IVVC era o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos.

11 Emenda fruto da revisão constitucional prevista no art. 3º do ADCT da CF/1988.

47/2005	Competência e normas de diversa natureza	Contribuição previdenciária especial dos servidores ativos da União, Estados/DF e Municípios (portadores de deficiência, etc.) e contribuição previdenciária especial do RGPS, além das contribuições do art. 195, I (folha, receita, faturamento, importações e lucro)
53/2006	Competência	Contribuição do salário-educação (nova redação)
62/2009	Normas de diversa natureza (compensação precatórios)	Tributos em geral

## 2 O PAPEL DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que as emendas à Constituição Federal de 1988 podem, sim, instituir normas de comportamento tributárias, ou seja, normas que obriguem as pessoas sem a intermediação de qualquer legislação infraconstitucional, seja ela de caráter complementar (como a que prevê normas de estrutura gerais para todos os entes políticos, conforme o art. 146 da CF), seja ela não complementar (que prevê as normas de comportamento), como ficou bem assentado no julgamento da ADIn 2.031-5/DF<sup>12</sup>.

Esse entendimento do STF autoriza as mais amplas funções à emenda constitucional, apoiando-se no raciocínio de que o veículo normativo (emenda) que pode o mais (ou seja, criar normas de estrutura) também pode o menos (ou seja, instituir a norma de comportamento relativa a um tributo).

Além disso, na visão do Supremo, a edição de uma emenda constitucional diretamente aplicável em matéria tributária já seria suficiente para cumprir as exigências da legalidade formal. Isto porque, assim como uma lei ordinária, uma emenda pode ser proposta tanto pelo Poder Executivo quanto pelo Poder Legislativo (garantindo a participação de ambos os poderes) e teria sua elaboração realizada pelo mesmo órgão legiferante que produz leis ordinárias (o Congresso Nacional), além de ser aprovada mediante um rito processual mais exigente, o que seria, inclusive, uma garantia a mais aos contribuintes que ficam sujeitos às regras da emenda.

Sob essa ótica vitoriosa no Supremo, a instituição de um tributo ou de um elemento qualquer de sua incidência (como a alíquota, por exemplo) fixada diretamente por uma emenda constitucional poderia se caracterizar, na pior das hipóteses, apenas como uma precipitação legislativa, ou seja, uma falha técnica sem o condão de tornar o ato normativo nulo, e, portanto, não representando uma inconstitucionalidade, visto que:

12 STF, Pleno, ADIn 2.031-5/DF, Rel<sup>a</sup> Min. Ellen Gracie, julgado por maioria em 03.10.2002, DJU em 17.10.2003. Na ocasião, o STF julgou constitucional a Emenda nº 21/1999 na parte em que instituiu novamente ("prorrogou") a CPMF, definindo inclusive sua alíquota de forma direta, sem necessidade de intermediação da legislação infraconstitucional.

i) a edição de uma emenda pela União, para instituir diretamente na CF um tributo federal, representaria uma garantia a mais aos contribuintes, pois seria mais difícil de ser obtida junto ao Congresso Nacional do que a simples previsão de norma de competência que autorizasse a futura instituição do tributo por meio de lei ordinária (veículo de aprovação menos exigente);

ii) autorizar a instituição de tributo diretamente por emenda não seria dar um privilégio à União em detrimento dos demais entes políticos, pois a própria Constituição atribui vocações legiferantes mais amplas à União Federal do que aos demais entes políticos, como nos dá exemplo a competência da União para editar leis complementares fixando normas gerais que vinculam os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146 da Constituição)<sup>13</sup>;

iii) a colaboração mútua entre os Poderes Executivo e Legislativo na elaboração das leis em geral (expressão da separação e harmonia entre os Poderes) não é regra absoluta, pois mesmo as leis ordinárias em matéria tributária podem se originar de projetos de iniciativa do Poder Legislativo, ser votadas por esse Poder sem a participação do Executivo e, ao final, ter eventual veto do chefe do Poder Executivo derrubado pelo Poder Legislativo (art. 66, § 4º, da CF); por tal motivo, o fato de as emendas constitucionais poderem se originar do Legislativo, serem votadas por esse Poder sem a participação do Executivo e, ao final, sequer dependerem de sanção ou veto do chefe do Poder Executivo não implica alijar inconstitucionalmente o Poder Executivo do processo de elaboração de leis em matéria tributária; assim, emendas constitucionais que façam o papel de leis ordinárias (instituintes de tributos, por exemplo) não violam o princípio da separação dos Poderes; daí emendas poderem instituir tributos, mesmo sem a participação do Poder Executivo.<sup>14</sup>

Esse último argumento foi o principal fundamento utilizado pelo STF para decidir a questão envolvida na ADIn 2.031-5/DF, e foi repisado em outras oportunidades, onde foi julgada legítima a fixação de elementos de incidência da hoje extinta contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF) diretamente no Texto Constitucional (lembre-se de que esse tributo chegou a ter sua alíquota fixada diretamente pelo Texto Constitucional).

13 Em sentido contrário, veja-se: GUIMARÃES, Bernardo Stobel. Inconstitucionalidade da prorrogação da CPMF por ofensa ao pacto federativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 84, p. 59-67, set. 2002.

14 O voto do Ministro do STF Sepúlveda Pertence, por ocasião do julgamento da medida cautelar na ADIn 2.031-5/DF, resume bem a corrente majoritária do Supremo na matéria, quando afirma, *in verbis*: "De logo, historicamente o princípio da legalidade sempre foi posto para submeter à vontade dos Parlamentes a criação de tributos e não à do Executivo. [...] A tributação federal é também de livre iniciativa dos membros do Congresso. Mas, creio que há um argumento irresponsável que está no art. 66, § 4º: afastado o problema da iniciativa, o que restaria é que se teria subtraído ao Presidente da República o poder de veto. Se o veto fosse absoluto, era preciso pensar mais em termos do princípio da separação de poderes. Mas o veto do nosso sistema é devolutivo e se derruba pela maioria absoluta de votos do Congresso Nacional. Logo, com mais razão a manifestação em três quintos, em dois turnos do Congresso na criação do tributo supera, a meu ver, logicamente o obstáculo do poder presidencial de veto" (STF, Pleno, ADIn-MC 2.031-5/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento por maioria em 28.09.1999, DJU 28.06.2002). Daí se conclui que o STF não vê ser preocupante alijar a participação do Poder Executivo na aprovação de uma emenda em matéria tributária, já que tal participação também poderá ser excluída na aprovação de uma lei ordinária em matéria tributária.

Portanto, é de se frisar que esse entendimento do STF foi firmado quando da análise de casos envolvendo a instituição, por emenda à Constituição Federal, de elementos normativos de um tributo federal, ou seja, de competência da União Federal. Tal fato nos permite adiantar que o mesmo raciocínio não deve ser aplicado para o caso de tributos que estejam ou que venham a estar na competência dos demais entes políticos (Estados, Distrito Federal e Municípios), sob pena de grave ofensa ao princípio federativo, corolário da convivência harmônica entre as esferas territoriais de poder da República brasileira.

Portanto, uma emenda constitucional editada pelo Congresso Nacional para instituir diretamente na CF/1988 tributos que coubessem (originalmente ou por força da emenda) aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios violaria o art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal, por avançar indevidamente na prerrogativa legiferante própria dessas entidades, atribuída pelo texto original da Constituição.

Em relação às demais normas de comportamento básicas em matéria tributária (normas exonerativas, “obrigações acessórias”, normas sancionatórias, normas procedimentais e normas processuais), parece-nos que o entendimento do STF firmado no julgamento da ADIn 2.031-5/DF também é aplicável, para, na visão desse Tribunal, permitir a instituição dessas normas diretamente pelo texto da Constituição Federal, mas desde que voltadas à regulação de relações tributárias federais (excluídas, portanto, as estaduais, distritais ou municipais), sob pena de flagrante violação ao art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal no que protege o pacto federativo.

Observe-se, a propósito, que o Supremo não chegou a analisar essa questão referente às emendas que eventualmente regulem diretamente tributos estaduais e municipais, já que a ADIn 2.031-5/DF referiu-se ao regramento da CPMF (hoje já extinta), um tributo de competência da União Federal. Até o presente momento, nenhuma das emendas constitucionais que alteraram a Constituição de 1988 chegou a regular diretamente tributos dos Estados ou dos Municípios, apenas da União.

A seguir, vamos identificar e estudar em tópicos apartados os três casos de emendas constitucionais que introduziram normas de comportamento diretamente no texto da Constituição Federal. Todas essas emendas trataram de normas de incidência relativas a contribuições, quais sejam: contribuição ao PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Ainda analisaremos uma emenda polêmica, a de nº 41/2003, que, na visão da maior parte dos Ministros do Supremo, instituiu diretamente na Constituição a contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e dos pensionistas, mas que, a nosso ver, tratou apenas de atribuir competência legislativa tributária para o legislador ordinário instituí-la.

### 3 OS CASOS DE TRIBUTOS QUE JÁ FORAM REGULADOS DIRETAMENTE POR EMENDAS CONSTITUCIONAIS

#### 3.1 O ARTIGO 72, V, DO ADCT DA CF/1988 (INTRODUZIDO PELA ECR 1/1994): CONTRIBUIÇÃO AO PIS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A Emenda Constitucional de Revisão (ECR) nº 1, de 1º de março de 1994 (publicada no DOU em 02.03.1994), instituiu o chamado “Fundo Social de Emergência”, com o objetivo declarado de “saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica”, com vigência limitada aos exercícios de 1994 e 1995<sup>15</sup>. Ao lado da criação do “Fundo Social de Emergência”, o art. 72, V, do ADCT, inserido pela ECR 1/1994, previu, em redação pouco clara, uma nova norma de competência tributária diferenciada e específica da contribuição PIS<sup>16</sup>, para passar a permitir sua incidência sobre a receita principal das instituições financeiras e demais pessoas jurídicas citadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 [PIS], devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo [instituições financeiras e outras previstas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991], a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento [0,75%] sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 1º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos [...] e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta emenda.

Entretanto, essa nova norma de competência da contribuição ao PIS (art. 72, V, do ADCT) foi construída de forma *sui generis* pela ECR 1/1994, pois em grande parte assumiu a característica de verdadeira norma de comportamento, instituindo diretamente na própria Constituição Federal a regra-matriz básica de incidência do tributo, compreendendo a descrição de sua hipótese de incidência (auferir receita bruta operacional), de seus sujeitos passivos (instituições financeiras), de sua base de cálculo (montante da receita bruta operacional) e sua alíquota (0,75%).

15 Vide inserção dos arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/1988.

16 Lembre-se de que, a essa época, a norma de competência legislativa tributária da contribuição ao PIS era apenas aquela constante do art. 239 da Constituição de 1988.

Ou seja, a redação do citado dispositivo não traz expressa “autorização” à União para instituir o tributo; trata de determinar a incidência diretamente, como se estivesse sendo veiculada por legislação ordinária<sup>17</sup>. Não foi por outro motivo que a própria ECR 1/1994 previu que o início da vigência temporal da nova contribuição social deveria atender à regra da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da Constituição), conforme dispôs o § 1º do art. 72 do ADCT, embora tenha se equivocado ao contar o prazo de 90 dias a partir da data da promulgação da emenda, quando deveria fazê-lo da data de sua publicação<sup>18</sup>.

De qualquer forma, esse equívoco não prejudicou a segurança jurídica, pois o § 1º do art. 72 do ADCT (introduzido pela ECR 1/1994) foi além na contagem do prazo de 90 dias de anterioridade, determinando o início da vigência somente a partir do 1º dia do mês seguinte ao 90º dia, providência comum e que serve, na prática, para fazer coincidir o início da vigência de uma nova contribuição com o início de um período de apuração completo (em regra, mensal), facilitando, assim, a apuração e o cálculo do tributo, já que o ciclo mensal define a periodicidade de grande parte das rotinas de ganhos e de desembolsos das empresas.

A obediência à regra da anterioridade nonagesimal no caso é da maior importância, porque a instituição dessa nova contribuição representou significativo ônus tributário às instituições financeiras, que, antes de a ECR 1/1994 entrar em vigor, recolhiam a contribuição ao PIS no regime “PIS-Repique”, com incidência à alíquota de 5% sobre o montante do imposto de renda, uma base de cálculo muito menor do que a “receita bruta operacional”<sup>19</sup>.

17 O TRF da 3ª Região já chegou a reconhecer, no art. 72, V, do ADCT, uma norma de comportamento excepcionalmente inserida na Constituição por força da ECR 1/1994, *in verbis*: “[...] PIS – EMENDA DE REVISÃO DE Nº 1/1994 – ART. 72, V, DO ADCT – BASE DE CÁLCULO – RECEITA BRUTA OPERACIONAL – NORMA DE CONDUTA, PORTANTO DE APLICAÇÃO IMEDIATA – [...] III – A norma do art. 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é entendida como regra de aplicação imediata, direta e integral, independentemente de qualquer outra legislação. [...]” (TRF 3ª R., Órgão Especial, INAMS – Arguição de Inconstitucionalidade na AMS nº 95.030.523.761/SP, Relª Juíza Lucia Figueiredo, J. 12.09.1996, DJU 18.02.1997). Só não concordamos com o mérito do julgamento, que entendeu por julgar inconstitucional o art. 1º da MP 517/1994, entendimento que foi modificado anos depois, em julgamento do próprio TRF da 3ª Região. Em sentido contrário, entendendo que o art. 72, V, do ADCT não instituiu a contribuição ao PIS no caso, e sim a MP 517/1994. Veja-se o seguinte julgado do TRF da 4ª Região: “Constitucional e tributário. PIS. Instituições financeiras. Contribuição. ECR 1/1994. EC 10/1996 e EC 17/1997. MP 517/1994 e reedições convalidada na Lei nº 9.701/1998. [...] 3. O PIS devido pelas instituições financeiras, na esteira do Fundo Social de Emergência, tem origem na MP 517 de 31.05.1994 e reedições convalidada na Lei nº 9.701/1998, que alteraram a sistemática da LC 7/1970 [...]” (TRF 4ª R., AMS 2000.04.01.1218757-PR, 2ª T., Rel. Juiz Alcides Vettorazi, julgamento unânime em 07.06.2001, DJU 29.08.2001). Essa questão não chegou a ser decidida pelos Tribunais Superiores, especialmente o Supremo Tribunal Federal. Houve até mesmo ações diretas de inconstitucionalidade contra a MP 517/1994, mas nenhuma recebeu julgamento de mérito no Supremo, tendo em vista falhas formais que impediram o conhecimento da ação, especialmente em vista das sucessivas reedições da citada MP.

18 Sobre a aplicação da anterioridade tributária para emendas constitucionais, veja-se também nosso artigo: PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 89, nov. 2009.

19 Observe-se que o art. 72, V, do ADCT (introduzido pela ECR 1/1994) revogou a contribuição ao PIS incidente sobre o montante do imposto de renda das instituições financeiras, que estava em vigor ainda com base na LC 7/1970, recepcionada, nessa parte, pela norma de competência do art. 153, III, da Constituição. O governo

Assim sendo, o art. 72, V, do ADCT, inserido pela ECR 1/1994, serviu como efetiva norma de competência apenas em relação às demais normas necessárias à apuração e recolhimento da contribuição ao PIS devida pelas instituições financeiras, pois a norma de incidência desse tributo (regra-matriz) já restou fixada diretamente na Constituição. À legislação infraconstitucional da União ficou então o papel de instituir eventuais detalhamentos, exonerações fiscais, “obrigações acessórias”, normas sancionatórias e normas procedimentais necessárias à arrecadação dessa nova contribuição ao PIS, que surgia com estrutura bem distinta da contribuição ao PIS em vigor com base no art. 239 da Constituição (incidente sobre o faturamento das empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços).

Em complemento à ECR 1/1994, acima comentada, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 517, de 31.05.1994, dispondo sobre a base de cálculo da contribuição PIS prevista no inciso V do art. 72 do ADCT da CF/1988, especialmente para prever a possibilidade de as instituições financeiras procederem a diversas exclusões ou deduções da base de cálculo, ou seja, da “receita bruta operacional”. A MP 517/1994 (mais tarde convertida na Lei nº 9.701/1998) não instituiu tributo algum, razão pela qual, inclusive, deixou de atender à regra da anterioridade nonagesimal, entrando em vigor quase que imediatamente, já em 01.06.1994 (art. 3º), ao mesmo tempo em que entrava em vigor a norma de comportamento ditada pelo art. 72, V, do ADCT.

A norma de competência *sui generis* que instituiu a contribuição ao PIS específica para as instituições financeiras surgida com a ECR 1/1994 (art. 72, V, do ADCT da Constituição) tinha como termo final de vigência 31.12.1995, mas foi sucessivamente “prorrogada” pelas Emendas nºs 10, de 04.03.1996 (DOU em 07.03.1996), e 17, de 22.11.1997 (DOU em 25.11.1997). Ocorre que essa pretensa prorrogação, na verdade, equivaleu a uma verdadeira reinstituição da nova contribuição ao PIS das instituições financeiras, e, ainda, de forma retroativa, como veremos.

Primeiramente, pela EC 10/1996, o antigo “Fundo Social de Emergência”, previsto originalmente pela ECR 1/1994, ganhou nova denominação conforme determinado pelo § 2º do art. 71 do ADCT, passando a chamar-se “Fundo de Estabilização Fiscal”, com vigência programada para o período de 01.01.1996 a 30.06.1997. Para integrar parte das receitas desse fundo, continuou fixada a arrecadação majorada da contribuição ao PIS das instituições financeiras e de-

federal tentou revogar a LC 7/1970 na parte que previa a referida incidência diferenciada da contribuição das instituições financeiras (PIS-Repique) por meio dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, mas não conseguiu, pois foram julgados inconstitucionais pelo STF, continuando assim em vigor a LC 7/1970, até sua revogação pela MP 1.212/1995 (convertida na Lei nº 9.715/1998). Para maior aprofundamento na norma de competência receptiva do art. 153, III, da Constituição de 1988 em relação à contribuição ao PIS incidente sobre o imposto de renda (PIS-Repique), veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins*: limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 206-209.

mais instituições previstas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, nos termos de nova redação dada ao art. 72 do ADCT da Constituição<sup>20</sup>.

Mas a EC 10/1996, além de reinstaurar a regra-matriz de incidência da nova contribuição ao PIS incidente sobre a receita bruta operacional das instituições financeiras, também passou a permitir a alteração da alíquota ali prevista, por meio de mera lei ordinária<sup>21</sup>. Ou seja, a citada emenda, autorizando que a alíquota prevista por ela própria no inciso V do art. 72 do ADCT fosse alterada por lei ordinária, deu a esse instrumento normativo infraconstitucional a força de revogar o Texto Magno nessa parte (alíquota da contribuição ao PIS das instituições financeiras), subvertendo a lógica da pirâmide normativa. No caso da nova redação dada ao inciso V do art. 72 do ADCT pela EC 10/1996, somos levados a afirmar que ela autoriza uma lei ordinária a revogar um dispositivo constitucional.

Essa estranha possibilidade de revogação “hierarquicamente às avessas” realmente existe em tese, desde que: i) a própria Constituição passe a permitir para determinado caso (por meio de emenda, já que a redação original da Constituição não previu essa possibilidade); ii) refira-se a dispositivo apenas formalmente constitucional; iii) essa revogação de dispositivo constitucional autorizada por emenda para o veículo normativo de menor hierarquia não venha a prejudicar as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, do texto da Constituição.

Outro aspecto a ser ressaltado sobre a Emenda nº 10/1996 diz respeito à retroatividade da norma de comportamento reinstaurada no inciso V do art. 72 do ADCT da Constituição. Ou seja, a emenda é retroativa, já que manda aplicar seus dispositivos a partir de 01.01.1996, procurando manter a incidência específica e majorada da contribuição ao PIS para as instituições financeiras e demais previstas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, que havia sido primeiramente instituído pela ECR 1/1994. Lembre-se de que a EC 10/1996 foi publicada apenas em 07.03.1996. Inclusive, como a EC 10/1996 recriou a norma de incidência (norma de comportamento) da contribuição ao PIS das instituições financeiras, deveria tal emenda atender ao prazo da anterioridade nonagesimal

20 “Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência [chamado ‘Fundo de Estabilização Fiscal’, conforme determinado pelo § 2º do art. 71 do ADCT] [...] V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 [PIS], devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo [instituições financeiras e outras previstas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991], a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; [...]” (explicitamos entre colchetes).

21 Nesse sentido, pode-se entender que a EC 10/1996 permitiu a futura revogação de norma constitucional por meio de lei ordinária, admitindo que a definição da alíquota da contribuição ao PIS é tema próprio para a legislação infraconstitucional, excepcionalmente fixado na própria Constituição (art. 72, V, do ADCT). A Medida Provisória nº 1.807/1999, fazendo as vezes de lei ordinária, efetivou a previsão do art. 72, V, da Constituição (na redação dada pela EC 10/1996 e mantida pela EC 17/1997), reduzindo a alíquota da contribuição ao PIS, no caso, de 0,75% para 0,65%. Após diversas reedições, a MP 1.807/1999 resultou na MP 2.158-35/2001, “fossilizada” pela EC 32/2001, que alterou o regime jurídico das medidas provisórias.

do art. 195, § 6º, da Constituição Federal antes de entrar em vigor, e contado esse prazo da publicação da emenda, e não de sua promulgação.

Em face disso, diversas instituições financeiras, atingidas pela majoração da contribuição PIS, ajuizaram medidas buscando declarar inaplicáveis as disposições da EC 10/1996 no período protegido pelos princípios da irretroatividade e anterioridade (ou seja, entre 01.01.1996 e 06.06.1996). A jurisprudência dos Tribunais regionais federais, em sua maior parte, acabou por acolher a tese das instituições financeiras<sup>22</sup>, embora alguns julgamentos tenham entendido equivocadamente que a EC 10/1996 “apenas prorrogou” a vigência das normas anteriores, não havendo razão para atendimento aos princípios constitucionais suprarreferidos<sup>23</sup>.

Posteriormente, em 22.11.1997, foi editada a EC 17 para “prorrogar” (reinstaurar) mais uma vez a vigência do “Fundo de Estabilização Fiscal” (ou “Fundo Social de Emergência”, sua denominação original) criado pela ECR 1/1994 e “prorrogado” (restituído) primeiramente pela EC 10/1996, como já comentado. A EC 17/1997 determinou que o fundo e a maior parte de suas fontes de receita passariam a vigorar novamente, agora no período entre 01.07.1997 a 31.12.1999 (vide art. 71 do ADCT). Além disso, a EC 17/1997 manteve, no art. 72, V, do ADCT, a previsão anteriormente feita pela EC 10/1996, autorizando a futura alteração da alíquota da contribuição por meio de lei ordinária<sup>24</sup>.

A contribuição ao PIS sobre a receita bruta operacional das instituições financeiras foi assim reinstaurada, já que desde 01.07.1997 não estava mais em vigor (30.06.1997 foi o último dia de sua vigência temporária, conforme previu a EC 10/1996). Nesse sentido, vê-se claramente que a EC 17/1997 (publicada

22 “[...] 1. A Emenda Constitucional nº 10/1996 feriu o inciso IV do art. 60 da Constituição Federal, ao retroagir seus efeitos a 01.01.1996. 2. De 01.01 a 02.06.1996 o PIS deverá ser recolhido com base nos dispositivos da LC 07/70, e considerando que se manteve intacto o § 1º do art. 72 do ADCT, conclui-se que o legislador constitucional entendeu que melhor seria manter a anterioridade nonagesimal, ou seja, nos termos da EC 10/1996, a exação deverá ser recolhida somente a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à sua promulgação – 03.06.1996” (TRF 3ª R., Al 96.03.032526-0, 6ª T., Relª Juíza Marli Ferreira, julgamento unânime em 16.12.1996, DJU 05.02.1997). Apenas não concordamos com o julgado quanto à contagem *in concreto* do prazo de anterioridade nonagesimal, que, a nosso ver, está equivocado, pois não se deve usar a fórmula descrita no § 1º do art. 72 do ADCT para as regras da EC 10/1996. Observe-se que a anterioridade no caso da EC 10/1996 deve seguir a fórmula do art. 195, § 6º, devendo ser contados 90 dias da data da publicação da EC 10/1996 (07.03.1996), ao cabo do que chegamos ao dia 5 de junho (90º dia), passando assim a vigorar a emenda a partir do dia seguinte, 6 de junho (91º dia). A fórmula de contagem da anterioridade contida no § 1º do art. 72 do ADCT, utilizada originalmente pela ECR 1/1994 para contagem da *vacatio legis* para incidência da contribuição ao PIS ali criada, não serve à EC 10/1996, razão pela qual ficou inclusive inalterada por esta emenda e também pela posterior, a EC 17/1997.

23 Nesse sentido, vejamos: TRF 2ª R., AMS 97.02.09039-3, 4ª T., julgamento unânime em 26.04.2000, DJU 31.08.2000; e TRF 1ª R., Despacho do Exmo. Juiz Leite Soares, Presidente do Tribunal, na Suspensão de Segurança nº 96.01.20546-2/MG, J. 04.06.1996, DJU 10.06.1996.

24 Cabem aqui as mesmas considerações feitas quando comentamos tal autorização na EC 10/1996. A Medida Provisória nº 1.807/1999, fazendo as vezes de lei ordinária, efetivou a previsão do art. 72, V, da Constituição (na redação dada pela EC 10/1996 e mantida pela EC 17/1997), reduzindo a alíquota da contribuição ao PIS, no caso, de 0,75% para 0,65%. Após diversas reedições, a MP 1.807/1999 resultou na MP 2.158-35/2001, “fossilizada” pela EC 32/2001, que alterou o regime jurídico das medidas provisórias.

em 25.11.1997) é inconstitucional, pois aplicou a reinstauração da contribuição ao PIS de forma retroativa a partir de 01.07.1997, e ainda sem atender ao prazo de anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), cabendo-lhe as mesmas críticas que fizemos em relação à EC 10/1996. Atendido o prazo de anterioridade nonagesimal, a contribuição ao PIS das instituições financeiras, reinstaurada pela EC 17/1997, só poderia passar a vigorar a partir de 24.02.1998 (91º dia após a publicação da EC 17/1997).

Tal fato fez novamente as instituições financeiras prejudicadas se insurgirem, afirmando violação aos princípios da irretroatividade e anterioridade em face da EC 17/1997, e a jurisprudência dos Tribunais regionais federais, em diversas oportunidades, manifestou-se em sentido favorável<sup>25</sup>.

A norma de competência *sui generis* da contribuição ao PIS (reunindo a autorização e a instituição do próprio tributo) incidente sobre a receita bruta operacional das instituições financeiras (art. 72, V, do ADCT) deixou de vigorar em 01.01.2000, tendo em vista ter expirado seu prazo de vigência temporária em 31.12.1999, conforme previsto pela própria EC 17/1997<sup>26</sup>.

### 3.2 O ARTIGO 72, III, DO ADCT DA CF/1988 (INTRODUZIDO PELA ECR 1/1994):

#### ALÍQUOTA DA CSLL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Outra norma de comportamento prevista pela Constituição de 1988, ainda que parcialmente, diz respeito à alíquota majorada da contribuição social sobre o lucro devida pelas instituições financeiras, para vigorar entre os anos de 1994 e 1997, e que foi prevista pelo art. 72, III, do ADCT, incluído

25 Nesse sentido, no TRF da 2ª Região: "Constitucional. Tributário. PIS. Emenda Constitucional nº 17/1997. I – A Emenda Constitucional nº 17/1997, ao alterar a sistemática da incidência do PIS das instituições financeiras, desde 01.07.1997, violou o princípio da irretroatividade, não podendo ser considerada como prolongamento da sujeição diante do lapso temporal entre a vigência da Emenda Constitucional nº 10/1996 e a publicação da Emenda Constitucional nº 17/1997. II – As contribuições sociais só poderão ser exigidas após noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (art. 195, CF/1988); [...] (TRF 2ª R., AI 98.02.30539-1, 5ª T., Relª Desª Fed. Tanyra Vargas de Almeida Magalhães, julgamento unânime em 01.06.1999, DJU 11.04.2000). No mesmo sentido, veja-se também: no TRF da 3ª Região: a decisão da Juíza Annamaria Pimentel, no julgamento da MC 1.038, em 25.05.1998, DJU 29.06.1998, julgando pela inconstitucionalidade parcial da EC 17/1997 por ferir os princípios da irretroatividade e anterioridade tributários; no TRF da 1ª Região: a decisão unânime da 4ª Seção do TRF da 1ª Região, nos autos de Ação Rescisória nº 2002.01.00.044599-1/MG, Rel. Des. Fed. Luciano Tolentino do Amaral, J. 08.06.2005, DJU 25.07.2005, cujo trecho destacamos: "2. Tem-se por inconstitucional o art. 4º da EC 17/1997, de 25 de novembro de 1997, porque, ao estipular que a contribuição (parcela do PIS) ao Fundo de Estabilização Fiscal retroagiria a 1º de julho de 1997, violou o § 6º do art. 195 da CF/1988, uma vez que, à luz do preceito, tal seria exigível somente depois de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da EC em comento, não se entendendo lógico nem jurídico alegar-se mera prorrogação das contribuições previstas na ECR 01/1994, de 2 de março de 1994, e EC 10/1996, de 7 de março de 1996, com o fim de elidir a garantia constitucional. 3. Acolhida arguição de inconstitucionalidade. Feito suspenso. Remessa dos autos à Corte Especial para apreciação".

26 Os reflexos dessa perda de vigência do art. 72, V, do ADCT da Constituição são estudados cuidadosamente em nossa obra: PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins*: limites constitucionais da tributação sobre o "faturamento", a "receita" e a "receita operacional" das empresas e outras entidades no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 623-631.

na Constituição pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994 (DOU em 02.03.1994).

Esse aumento da alíquota da CSLL pela ECR 1/1994 foi promovido juntamente com a criação do "Fundo Social de Emergência" e teve vigência limitada primeiramente aos exercícios de 1994 e 1995, sendo posteriormente reinstaurado pela EC 10/1996, embora de forma retroativa e sem obediência à regra/princípio constitucional da anterioridade. Eis o teor do citado dispositivo:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 [instituições financeiras e outras semelhantes], a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

[...]

§ 1º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos [...] e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta emenda.<sup>27</sup> (explicitamos entre colchetes)

Essa majoração da alíquota da CSLL, passando-a para 30%, foi realizada diretamente pela Constituição, que assim revogou parcialmente a LC 70/1991 no que previa alíquota de 23% para o citado tributo quando devido pelas instituições financeiras à época. Portanto, o art. 72, III, do ADCT representou uma norma tributária de comportamento inserida na própria Constituição, embora determinasse apenas a alíquota do tributo, já que os demais elementos da regra-matriz de incidência já constavam da legislação infraconstitucional.

Para confirmar que a ECR 1/1994 majorou diretamente o tributo na Constituição, a própria emenda previu que o início da vigência temporal da nova alíquota da CSLL deveria atender à regra da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da Constituição), conforme dispôs o § 1º do art. 72 do ADCT, embora tenha se equivocado ao contar o prazo de 90 dias a partir da data da promulgação da emenda, quando deveria fazê-lo da data de sua publicação<sup>28</sup>.

27 Portanto, norma aplicável a partir de 01.06.1994 e com previsão original de término de aplicação para 31.12.1995. Tal prazo foi "prorrogado" pela Emenda nº 10/1996, esta fixando termo final de aplicação para 30.06.1997, como veremos adiante.

28 De qualquer forma, como já expusemos no item anterior, esse equívoco não prejudicou a segurança jurídica, pois o § 1º do art. 72 do ADCT (introduzido pela ECR 1/1994) foi além na contagem do prazo de 90 dias de anterioridade, determinando o início da vigência somente a partir do 1º dia do mês seguinte ao 90º dia, providência comum e que serve, na prática, para fazer coincidir o início da vigência de uma nova contribuição com o início de um período de apuração completo (em regra, mensal), facilitando, assim, a apuração e o cálculo do tributo, já que o ciclo mensal define a periodicidade de grande parte das rotinas de ganhos e de desembolsos das empresas.



A vigência da alíquota majorada da CSLL (30%) para instituições financeiras terminou em 31.12.1995, como já previa a ECR 1/1994. A princípio, em 01.01.1996, deveria voltar a vigorar a alíquota de 23% prevista na LC 70/1991<sup>29</sup>, se não fosse a Lei nº 9.249, de 26.12.1995 (DOU em 27.12.1995), ter previsto uma nova alíquota ainda menor (18%) para os bancos, passando a vigorar a partir daquela mesma data.

Entretanto, em 04.03.1996, foi editada a Emenda nº 10, tentando reviduar a alíquota majorada da CSLL (30%) para as instituições financeiras, de forma retroativa à 01.01.1996 e, portanto, inclusive sem obediência a prazo de anterioridade tributária<sup>30</sup>. Assim, o art. 72, III, do ADCT da Constituição foi modificado pela EC 10/1996, para que a alíquota da CSLL das instituições financeiras continuasse em 30%, desde 01.01.1996 até 30.06.1997.

Se fossem obedecidos os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade, a alíquota de 30% prevista pela EC 10/1996 só poderia entrar em vigor a partir de 06.06.1996 (91º dia após sua publicação)<sup>31</sup>, e não a partir de 01.01.1996. Como a EC 10/1996 reinstituuiu a alíquota (norma de comportamento) da CSLL das instituições financeiras, deveria tal emenda atender ao prazo da anterioridade nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição Federal antes de entrar em vigor, e ainda contado esse prazo da publicação da emenda, e não de sua promulgação.

A inconstitucionalidade da Emenda nº 10/1996 durante o período protegido pela irretroatividade e pela anterioridade (no caso 01.01/1996 a 06.06.1996) tem sido debatida pelas instituições financeiras nos Tribunais regionais federais, e agora está na pauta de julgamento do Supremo Tribunal Federal, com *status* de repercussão geral já reconhecido (RE 587.008-1/SP)<sup>32</sup>.

Por último, cabe ressaltar que a própria EC 10/1996 previu (mediante nova redação dada ao art. 72, III, *in fine*, do ADCT da CF/1988) que a alíquota

29 Esse retorno do vigor da alíquota de 23%, antes prevista pela LC 70/1991 e substituída temporariamente pela ECR 1/1994 decorreria de um efeito repristinatório da lei complementar em virtude da perda do vigor da ECR 1/1994 (no que estabelecia alíquota majorada da CSLL), em decorrência de sua explícita natureza temporária. A propósito, parece-nos possível a repristinação aqui uma vez que o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil não exige previsão expressa para a repristinação da lei revogada por uma lei (ou por emenda constitucional) que já possua prazo de vigência temporária. A natureza temporária já pressupõe o retorno da lei revogada temporariamente. Não ocorre o mesmo para a repristinação envolvendo uma lei que possua prazo indeterminado de vigência. No caso de leis temporárias, o STJ entende que não há repristinação da lei anterior, já que entende ter havido apenas uma suspensão temporária dos efeitos da lei anterior (a figura da repristinação se aplicaria nos casos de revogação e não de suspensão). Nesse sentido: STJ, REsp 256.996/ES, 5ª T., Rel. Min. Edson Vidigal, julgado unânime em 17.08.2000, DJU 11.09.2000. No mesmo sentido o julgado no REsp 570.594/ES.

30 Note-se que a EC 10/1996 também passou a permitir a alteração da alíquota majorada da CSLL devida pelas instituições financeiras por meio de lei ordinária, embora tal previsão não tenha sido utilizada durante a vigência da citada emenda.

31 DOU 07.03.1996.

32 STF, RG-RE 587.008-1/SP, Pleno, Rel. Min. Menezes Direito, julgado por maioria em 30.08.2008, DJU 10.10.2008.

da CSLL poderia ser reduzida por lei ordinária, antes da data final por ela prevista (30.06.1997). Então, a Medida Provisória nº 1.516-2, de 24.10.1996, fazendo as vezes de lei, revogou a alíquota de 30% prevista pela EC 10/1996, baixando a alíquota da CSLL para 18% novamente, com vigor a partir de 01.01.1997. A MP citada foi convertida na Lei nº 9.316/1996.

Lembramos que a EC 10/1996 também previu a mesma possibilidade para a contribuição ao PIS devida pelas instituições financeiras, permitindo que dispositivo formalmente constitucional (inciso III do art. 72 do ADCT) fosse revogado por instrumento normativo de menor hierarquia: a lei ordinária (o que abre possibilidade também para as medidas provisórias). Tal situação é incomum e causa perplexidade, mas é viabilizada acaso a própria Constituição receba emenda autorizando essa revogação “hierarquicamente invertida”, ou seja, prevendo a revogação de dispositivos que apenas formalmente possuem *status* constitucional (como ocorreu com a EC 10/1996), e, por lógico, desde que não se abra conflito com cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF), como já esclarecemos ao tratarmos da contribuição ao PIS das instituições financeiras, no tópico anterior.

### 3.3 ALÍQUOTA DA CPMF NOS ARTIGOS 75, § 1º (EC 21/1999); 80, I (EC 31/2000); 84, § 3º (EC 37/2002); E 90, § 2º (EC 42/2003), DO ADCT DA CF/1988

Outra norma de comportamento inserida por emenda à Constituição Federal de 1988, para vigorar provisoriamente, foi aquela que definiu a alíquota da hoje extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) pela EC 21/1999, quando criou o art. 75 no ADCT prevendo diretamente a alíquota de 0,38%, sem intermediação da legislação infraconstitucional.

A emenda inclusive autorizou a redução futura da alíquota por ato do Poder Executivo, em uma nova espécie de autorização para revogação “hierarquicamente invertida”, dando a um decreto ou instrução normativa o poder de revogar um dispositivo constitucional, justamente porque esse dispositivo (fixando a alíquota de um tributo) não ostenta o *status* próprio de uma norma constitucional<sup>33</sup>.

A perplexidade que a EC 21/1999 causa se explica pelo fato de que ela mesma acabou por inserir na Constituição uma norma (a alíquota de um tributo) que não possui *status* constitucional, que deveria, por isso, ser veiculada por atos normativos infraconstitucionais. Já tratamos do tema ao comentarmos a autorização para alteração, por lei ordinária, das alíquotas fixadas diretamente na Constituição para as contribuições ao PIS e CSLL.

33 Ou seja, a própria EC 21/1999 permitiu que uma norma formalmente constitucional (definição da alíquota da CPMF pelo art. 75 do ADCT) fosse revogada por um veículo normativo secundário, infralegal, como um decreto ou mesmo uma instrução normativa ministerial, que são em regra apenas atos normativos pelos quais o Poder Executivo regulamenta leis.

Note-se também que a própria EC 21/1999 reconheceu estar majorando diretamente a contribuição, visto que determinou obediência ao prazo de anterioridade nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição, antes de dar início à sua vigência.

Apenas a alíquota da CPMF ficou prevista diretamente na Constituição, pois os demais elementos de sua regra-matriz de incidência continuaram previstos na legislação infraconstitucional, como deixou claro a própria EC 21/1999.

Após a EC 21/1999, ainda houve inserções de outras normas de comportamento definindo as alíquotas da CPMF diretamente na Constituição, por meio das Emendas nºs 31/2000 (art. 80, I, do ADCT), 37/2002 (art. 84, § 3º, do ADCT) e 42/2003 (art. 90, § 2º, do ADCT), até que, sem nova prorrogação constitucional, finalmente expirou o prazo de vigor da contribuição, em 31.12.2007.

#### 4 A POLÊMICA EC 41/2003 E A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS INATIVOS E PENSIONISTAS

Por último, ainda cabe ressaltar um caso de emenda constitucional que, apesar de sua linguagem imperativa, não instituiu um tributo diretamente no Texto Constitucional, ao menos no sentido que aqui damos à expressão “instituir tributo”, ou seja, descrever a regra-matriz de incidência por meio da qual surgirá diretamente a relação jurídica obrigacional tributária<sup>34</sup>.

Esse é o caso da Emenda Constitucional nº 41/2003, no que passou a autorizar expressamente a instituição (por meio de lei posterior) de contribuição social para previdência própria dos servidores públicos inativos e seus pensionistas. Essa autorização foi fixada mediante mudança na redação do *caput* do art. 40 e mediante a inserção, no mesmo artigo, do § 18, *in verbis*:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas Autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

[...]

34 Para sermos mais precisos, esclarecemos que a relação jurídica obrigacional tributária surge diante da ocorrência do fato que é descrito na hipótese de incidência tributária do tributo. É o conceito do fato que, encaixando-se na descrição da hipótese tributária, desencadeia a incidência da norma e faz surgir a obrigação tributária. Ainda em relação ao uso da expressão “instituir tributo”, fazemos notar que o Supremo Tribunal Federal também se utiliza dela apenas quando quer se referir a um ato legislativo qualquer que fixe a regra-matriz de incidência de um tributo (STF, ADIn 2.178-MC/DF, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento unânime em 29.03.2000, DJU 12.05.2000); STF, RE 232.526/MG, 1ª T., Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento unânime em 16.11.1999, DJU 10.03.2000).

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.<sup>35</sup>

Já o *caput* do art. 4º da Emenda nº 41/2003 previu que a contribuição também atingiria os proventos dos aposentados e pensionistas que já haviam adquirido essa condição antes mesmo da publicação da emenda, *in verbis*:

Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas Autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Ou seja, a emenda citada criou uma nova norma de competência legislativa tributária, agora autorizando a União e demais entes políticos a instituir a contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e dos pensionistas.

Tal norma de competência foi vertida em linguagem imperativa com vistas a evitar maiores discussões quanto à futura instituição da contribuição, que sempre foi contestada juridicamente pelos servidores inativos e pensionistas. Essa linguagem utilizada pela emenda inclusive levou alguns estudiosos a afirmar que a própria contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e pensionistas havia sido instituída diretamente no texto da Constituição por força da emenda, passando a obrigar os sujeitos passivos ao pagamento, independentemente do regramento da contribuição pela legislação infra-constitucional<sup>36</sup>.

35 A Emenda nº 47/2005 complementou esse § 18, fixando uma regra especial em relação à possível base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas portadores de doença incapacitante, *in verbis*: “§ 21. A contribuição prevista no § 18 deste artigo incidirá apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e pensão que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 desta Constituição, quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante”.

36 Albergando essa ideia, veja-se estudo de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que, após citar a Emenda nº 41/2003 e os dispositivos constitucionais que ela modificou ou inseriu (especialmente o *caput* do art. 40 e o § 18 do mesmo artigo), afirmou: “Com base na interpretação desses enunciados constitucionais, infere-se que a emenda em epígrafe veiculou norma de eficácia plena, instituindo nova contribuição para a Seguridade Social dos servidores públicos federais e gizando todos os critérios da hipótese de incidência tributária, a saber: a) critério material: auferir proventos de aposentadoria e pensões; b) critério subjetivo: sujeito ativo – União Federal; sujeito passivo – servidores aposentados e pensionistas; c) critério espacial: território nacional; d) critério temporal: noventa dias após o início do exercício financeiro, por força do que dispõe o art. 195, § 6º, da CF; e) critério quantitativo: base de cálculo – valor excedente ao limite máximo previsto no art. 201; alíquota – mínima de 11%” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da contribuição dos inativos para a seguridade social: inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 41/2003. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 103, p. 119, abr. 2004). Contrariamente ao que afirma o autor referido, entendemos que a emenda não poderia instituir diretamente a contribuição previdenciária no caso. Parece-nos que, apesar da norma de competência instituída pela EC 41/2003 ser bastante restritiva (sem deixar maiores espaços para o legislador infraconstitucional), os elementos normativos não foram definidos ali com ares de autoaplicabilidade. Nesse sentido, observe-se que a Emenda nº 41/2003 não fixou a alíquota da contribuição (note-se que a emenda apenas prevê limite mínimo para alíquota, sem atribuir

Parece-nos que até mesmo os ministros do STF foram levados a crer que a emenda instituiu diretamente a contribuição previdenciária dos servidores inativos e de pensionistas, ou seja, independentemente da edição posterior de legislação infraconstitucional. É o que transparece dos votos proferidos no julgamento plenário da ADIn 3.105-8/DF<sup>37</sup>. A ementa do julgamento parece-nos expressa nesse sentido, inclusive ao se reportar ao art. 195, § 6º, da Constituição, fazendo alusão à necessária obediência, pela emenda, à regra da anterioridade nonagesimal para o caso de instituição de contribuições previdenciárias<sup>38</sup>.

Mas, de fato, tal contribuição não foi instituída pela EC 41/2003. Foi a Medida Provisória nº 167, de 19.02.2004 (DOU em 20.02.2004), atualmente convertida na Lei nº 10.887/2004, que efetivamente instituiu a contribuição para previdência própria dos servidores públicos inativos e dos pensionistas, e o fez desenhando normativamente sua regra-matriz de incidência completa, incluindo sua alíquota. O art. 8º da citada medida provisória previu o início da vigência da nova contribuição após decorridos noventa dias da data de sua publicação, para assim atender à regra da anterioridade tributária nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), aplicável às contribuições em questão<sup>39</sup>.

o percentual, já que deixa para a legislação ordinária defini-lo (a legislação o fixa atualmente em 11%)), e não obedece à anterioridade nonagesimal, pois prevê, em seu art. 11, que suas disposições entram em vigor na data de sua publicação (DOU 31.12.2003). Ou seja, a regra da anterioridade nonagesimal não é aplicável para as disposições da Emenda nº 41/2003, conforme ela previu para si própria. Isso se explica porque, em nossa visão, o Congresso Nacional, ao votar a emenda, percebeu-se de que aplicar suas disposições imediatamente seria possível por tratar-se apenas de uma norma de competência legislativa tributária, a ser exercida pelo legislador infraconstitucional, que, no caso, seria representado pelo próprio Congresso Nacional, ou seja, o mesmo órgão que votou a emenda. Outro foi o caso da ECR 1/1994, por exemplo, que, ao instituir a contribuição ao PIS diferenciada para instituições financeiras, previu para si própria, no tocante à alteração (vide redação que deu ao art. 72, § 1º, do ADCT), a obediência ao prazo de 90 dias para iniciar sua vigência, restando, assim, conforme o art. 195, § 6º, do texto original da Constituição.

37 Veja-se especialmente o voto do Ministro Cezar Peluso, admitindo que a contribuição teria sido instituída diretamente pela Emenda nº 41/2003, tanto que, a seu ver, deveria o início de sua vigência obedecer à regra do art. 195, § 6º, da Constituição (anterioridade nonagesimal), independentemente da própria emenda prever vigência imediata para suas normas. Por outras palavras, para o Ministro seria possível "consertar" a EC 41/2003 no que diz respeito à anterioridade. Pensamos diferentemente, pois, acaso se admitisse realmente que a EC 41/2003 instituiu tributo (contribuição previdenciária), deveria ser declarado inconstitucional o seu art. 11 no que determinou que a emenda entrasse em vigor na data de sua publicação, pois tal dispositivo daria vigência imediata para a contribuição dos inativos e pensionistas, ferindo a regra do § 6º do art. 195 da Constituição.

38 "[...] Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, da CF, e art. 4º, *caput*, da EC 41/2003. [...] Não é inconstitucional o art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas Autarquias e fundações." (STF, ADIn 3.105-8/DF, Pleno, Relª Min. Ellen Gracie, Rel. p/o Ac. Min. Cezar Peluso, julgamento por maioria em 18.08.2004, DJU 18.02.2005). Na mesma ocasião foi julgada a ADIn 3.128-7/DF, que tratou do mesmo tema e teve idêntico julgamento.

39 A jurisprudência do STF (v.g., ADIn 3.105-8/DF) acata a aplicação da anterioridade nonagesimal para as contribuições sociais previdenciárias dos servidores públicos, ainda que essas contribuições não estejam previstas no art. 195 da Constituição (onde estão elencadas apenas as contribuições previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social, que constituem subespécie de contribuição social distinta). Além disso, o § 12 do art. 40 (introduzido pela EC 20/1998) permite expressamente a aplicação subsidiária das regras do RGPS ao regime próprio dos servidores públicos, o que inclui as regras de financiamento tributário (regime das contribuições), no que couber.

## CONCLUSÕES

O texto original da Constituição de 1988 não instituiu nenhuma norma de comportamento que regulasse diretamente condutas em matéria tributária, mas posteriores emendas constitucionais acabaram por fazê-lo, inaugurando em nosso sistema uma "fórmula abreviada de legislação", que, a nosso ver, não é adequada porque subverte a ordem de nosso sistema constitucional, que atribui ao legislador ordinário (entenda-se aqui o infraconstitucional) a tarefa de prosseguir na dinâmica da produção normativa, operando em um esquema escalonado, no qual ocupam papel de preeminência as normas de estrutura fixadas pela Constituição (e suas emendas).

Mesmo assim foram editadas, sob a justificativa de uma especial necessidade financeira do Estado, algumas emendas constitucionais que regularam diretamente alguns tributos, ainda que parcialmente: a Emenda de Revisão nº 1/1994, instituindo uma incidência especial da contribuição ao PIS para as instituições financeiras e fixando aumento da alíquota da CSLL dessas mesmas entidades; e as Emendas nºs 21/1999, 31/2000, 37/2002 e 42/2003 determinando diretamente a alíquota da hoje extinta CPMF.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite, em princípio, que emendas constitucionais possam instituir qualquer norma de comportamento em matéria tributária (regra-matriz de incidência, normas exonerativas, "obrigações acessórias", etc.), desde que envolvam tributos da União Federal. A jurisprudência do Supremo foi firmada tendo por base casos de tributos de competência da União Federal, já que até o momento não houve casos de regulação direta (por emenda) de tributos dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, o que suscitaria análise pelo STF. Em havendo futuramente emenda nesse sentido, podemos antecipar sua inconstitucionalidade por desconsiderar o pacto federativo, cláusula intocável de nosso sistema (art. 60, § 4º, I, da CF/1988).

Essa autorização do STF para inserção mediante emenda, na Carta Magna de 1988, de dispositivos estranhos à estatura constitucional (normas de comportamento em matéria tributária federal, como a fixação da alíquota de tributos da União, por exemplo), acaba dando abertura para que sejam autorizadas "revogações hierarquicamente invertidas", ou seja, permitindo que instrumentos normativos infraconstitucionais (leis ordinárias, decretos, etc.) possam revogar regras constitucionais. Tais autorizações podem gerar perplexidade, mas são viáveis juridicamente, desde que a norma revogada seja apenas formalmente constitucional e que a revogação não implique prejuízo a cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF).

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GUIMARÃES, Bernardo Strobel. Inconstitucionalidade da prorrogação da CPMF por ofensa ao pacto federativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 84, p. 59-67, set. 2002.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 75-92, nov. 2009.
- \_\_\_\_\_. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: limites constitucionais da tributação sobre o "faturamento", a "receita" e a "receita operacional" das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da contribuição dos inativos para a seguridade social: inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 41/2003. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 103, p. 118-124, abr. 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009;
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e notas ao direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. 2. ed. rev. e atual. 1999.

## Repetição de Indébito – Legitimidade Ativa – Contribuinte de Fato – Repercussão Jurídico-Tributária – Enriquecimento Indevido\*

**HENRIQUE TRÓCCOLI JÚNIOR**

Procurador Federal, Especialista em Direito Tributário pela UFPE.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Sentido e alcance do artigo 166 do CTN; 1.1 Relevância da classificação dos impostos em diretos e indiretos; 1.2 Tributos que admitem repercussão jurídica e tributos que inadmitem; 2 Evolução jurisprudencial; 2.1 Súmula nº 71 do Supremo Tribunal Federal; 2.2 Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal; 2.3 Entendimento atual: legitimação do contribuinte de fato; 3 Direito à repetição *versus* enriquecimento indevido; Conclusão; Referências.

### INTRODUÇÃO

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça solucionou questão jurídica representativa (art. 543-C do CPC) em relação à incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica e implicitamente aceitou a legitimidade ativa dos consumidores de energia elétrica, conferindo legitimidade ao contribuinte de fato para pleitear a devolução do indébito tributário. Embora ainda não se possa afirmar sua solução definitiva por aquela Corte, a sua jurisprudência caminha para o reconhecimento da legitimidade do contribuinte de fato.

Durante anos, a discussão da legitimidade para a repetição de tributo indireto centrou-se na legitimidade do contribuinte de direito, aquele que efetivamente integra a obrigação tributária, tendo o Supremo Tribunal Federal, enquanto Corte de Justiça infraconstitucional, editado as Súmulas nºs 71 e 546, que bem dão dimensão da controvérsia, tornando premente (re)discutir a legitimidade do contribuinte de fato para repetir o indébito, pois há legitimidade daquele que, embora não participe da relação jurídico-tributária, tem com ela relação íntima, porque dela exsurge o empobrecimento de seu patrimônio pela incidência do imposto e que deve ser recomposto em vista do princípio geral de Direito que veda o enriquecimento indevido.

A doutrina tributária brasileira, em sua grande maioria, ao interpretar o art. 166 do CTN, discute apenas a legitimidade ativa do contribuinte de direito para pleitear a devolução do indébito, sem atentar que o preceito encarta também uma regra destinada à legitimidade do contribuinte de fato.

\* Tese: Do direito de repetir: uma análise da legitimação ativa do contribuinte de fato para pleitear a restituição de tributo pago sem causa ou a maior.

# Revista de Estudos Tributários

Ano XIII — nº 73 — MAIO-JUNHO 2010

CLASSIFICADA NO QUALIS NA CATEGORIA B5

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal — Nº 29/2000

Superior Tribunal de Justiça — Nº 42/1999

Tribunal Regional Federal da 1ª Região — Nº 21/2001

Tribunal Regional Federal da 2ª Região — Nº 1999.02.01.057040-0

Tribunal Regional Federal da 4ª Região — Nº 07/0042596-9

Tribunal Regional Federal da 5ª Região — Nº 10/2007

## EDITORIAL IOB

DIRETOR: Elton José Donato

GERENTE EDITORIAL: Maria Líliana C. V. Polido

EDITOR: Cristiano Agrella Basaglia

## EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

### DIRETORES

Milton Terra Machado

Hebe Bonazzola Ribeiro

Geraldo Bemfica Teixeira

### CONSELHO EDITORIAL

Domiciano Cunha, Heleno Taveira Tôrres, Hugo de Brito Machado,  
Humberto Bergmann Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher,  
Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho,  
Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Vittorio Cassone, Walmir Luiz Becker

### COMITÊ TÉCNICO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Carlos Mário da Silva Velloso,  
Carlos Roberto Lofego Canibal, Demes Britto, Fernando Dantas Casillo Gonçalves,  
Henrique Tróccoli Júnior, Paulo de Mello Aleixo, Paulo de Vasconcellos Chaves, Vilson Darós

### COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Corália Thalita Viana Almeida Leite, Demes Britto, Henrique Tróccoli Júnior,  
Marcel Gulin Melhem, Michel Gulin Melhem, Pedro Anan Jr., Priscilla Versatti,  
Raquel do Amaral de Oliveira Santos, Rodrigo Caramori Petry,  
Saulo Roberto Vieira Polido, Sílvia Bellandi Paes de Figueiredo

# Revista de Estudos Tributários

Estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 73

## ASSUNTO ESPECIAL

*Transfer Price* – Preço de Transferência – Aspectos Gerais

### Doutrinas

Preços de Transferência "*Transfer Price*" – Alterações dos Métodos e Critérios Frente à Medida Provisória nº 478/2009 – Demes Britto e Priscilla Versatti

Preços de Transferência no Brasil – Raquel do Amaral de Oliveira Santos e Pedro Anan Jr.

### Jurisprudência

Decisão na Íntegra (DRJ – RJ)  
Ementário

## PARTE GERAL

### Doutrinas

Reflexões sobre a Função Normativa das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária: Questionamentos Envolvendo as Contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS – Rodrigo Caramori Petry

Repetição de Indébito – Legitimidade Ativa – Contribuinte de Fato – Repercussão Jurídico-Tributária – Enriquecimento Indevido – Henrique Tróccoli Júnior

Ágio na Incorporação – Necessidade de Propósito Negocial (*Business Purpose*) – Utilização de Empresa Veículo (*Conduit Company*) – Criação de Ágio Intragrupo – Marcel Gulin Melhem e Michel Gulin Melhem

A Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça e a Responsabilidade Fiscal dos Sócios da Sociedade Limitada em Caso de Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica (uma Análise da Orientação Jurisprudencial Adotada pelo Superior Tribunal de Justiça) – Corália Thalita Viana Almeida Leite

### Jurisprudência

Acórdãos na Íntegra  
Ementário de Jurisprudência  
Ementário de Jurisprudência Administrativa

### Direito em Foco

Primeiros Procedimentos para a Consolidação dos Débitos no "Refis IV" – Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 29 de Abril de 2010 – Saulo Roberto Vieira Polido

### Em Poucas Palavras

Ilegalidade dos Protestos da CDA – Sílvia Bellandi Paes de Figueiredo

### ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

### NORMAS EDITORIAIS PARA ENVIO DE ARTIGOS

# Revista de Estudos Tributários

73 – Maio-Jun/2010

## Conselho Editorial

Domiciano Cunha  
Helena Taveira Tôres  
Hugo de Brito Machado  
Humberto Bergmann Ávila  
Ives Gandra da Silva Martins  
José Mörschbacher  
Kiyoshi Harada  
Leandro Paulsen  
Misabel Derzi  
Paulo de Barros Carvalho  
Roberto Ferraz  
Roque Carrazza  
Vittorio Cassone  
Walmir Luiz Becker



**IET**  
INSTITUTO  
DE ESTUDOS  
TRIBUTÁRIOS

**\* IOB**

**IET**  
INSTITUTO  
DE ESTUDOS  
TRIBUTÁRIOS

**\* IOB**