

**INFLUÊNCIAS JUDICIAIS NA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA:  
INIQUIDADE E INEFICIÊNCIA A PARTIR DA ATUAÇÃO DO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL**

**JUDICIAL INFLUENCES ON THE BRAZILIAN TRIBUTARY MATRIX: INIQUITY  
AND INEFFICIENCY ORIGINATING FROM THE SUPREME FEDERAL COURT**

Abhner Youssif Mota Arabi<sup>1</sup>

**RESUMO**

A matriz tributária brasileira tem se revelado iníqua, ineficiente e regressiva, especialmente em razão da forte utilização de tributos indiretos, em desrespeito a postulados como o da capacidade contributiva e o da justiça social. Deve-se ter presente que o Direito é também um instrumento de política social e econômica, em que as teorias e políticas de tributação adotadas por uma nação e as consequências dessas escolhas na formação de sua matriz tributária acarretam diretas determinações sobre as transformações sociais e econômicas de uma sociedade. Essas escolhas, porém, não se dão apenas nos âmbitos legislativos e da administração tributária, mas também no momento de interpretação do Direito, tarefa majoritariamente atribuída aos órgãos do Poder Judiciário. Nesse sentido, o presente artigo pretende lançar luz sobre algumas consequências socioeconômicas decorrentes da atuação do Supremo Tribunal Federal, buscando definir as possíveis influências de algumas de suas decisões judiciais na formatação da matriz tributária brasileira.

**PALAVRAS-CHAVE:** Regressividade tributária; Atuação judicial.

**ABSTRACT**

Brazilian Tax System has shown to be iniquitous, inefficient and regressive, especially due to indirect taxation, in disrespect of contributory capacity and social justice. It should be emphasized that Law is also an instrument of social and economic policy, in which the taxation theories adopted by a nation and the consequences of these choices in its tax system entail direct determinations on social and economic transformations. These choices, however, are made not only by Legislative and public administration, but also by interpretation of Law, a task mostly attributed to Judiciary. Thus, this article intends to shed some light on some

---

<sup>1</sup> Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal desde 2014. Autor dos livros: “*Terceirização: uma leitura constitucional e administrativa*” (Editora Fórum, 2018); “*Mandado de Segurança e Mandado de Injunção*” (Editora Juspodivm, 2018); “*A Tensão Institucional entre Judiciário e Legislativo: controle de constitucionalidade, diálogo e a legitimidade da atuação do Supremo Tribunal Federal*” (Editora Prismas, 2015); coordenador da obra “*Direito Financeiro e Jurisdição Constitucional*” (Editora Juruá, 2016) e autor de diversos capítulos de livro e artigos jurídicos. Autor da coluna “*Constituição & Tributação*” do Jota. Co-coordenador da coluna “*Matriz Tributária*” (Portal Migalhas). Foi aluno especial do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB). Professor. Palestrante. Pós-Graduando em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do MPDFT - FESMPDFT (2016). Especialista em Direito Administrativo (2015). Graduado em Direito na Universidade de Brasília - UnB (2013).

socioeconomic consequences resulting from Brazilian Supreme Court acting, seeking to define some possible contributions of its judicial decisions to this scenario.

**KEYWORDS:** Tax regressivity; Judiciary acting.

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a definitiva cisão entre o Estado e a propriedade, o fenômeno da tributação passou a ser medida inevitável à manutenção do poder público. Após o deslocamento da propriedade para fora do patrimônio estatal, este passou a mais fundamentalmente depender das receitas denominadas derivadas, as quais são, em grande parte, constituídas por recursos tributários.

É certo, porém, que esse poder conferido ao Estado de instituir tributos e exigir o seu pagamento por seus cidadãos não se dá ilimitadamente. Se assim fosse, ter-se-ia uma situação de insegurança dos particulares diante de tamanho poder estatal. Como decorrência de um Estado Constitucional e Democrático de Direito – que impõe limites não apenas aos cidadãos, mas também ao poder público –, a atuação tributária estatal apenas é legítima se enquadrada nos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Tem-se, assim, como exemplo dessas limitações, os princípios tributários (como os elencados no art. 150 do texto constitucional) e as imunidades tributárias (previstas no art. 150, VI, da CF/88). Alguns desses princípios, aliás, decorrem da proteção jurídica da previsibilidade e da confiança do cidadão, isto é, de sua segurança, como são os casos dos princípios da irretroatividade, da legalidade, da anterioridade anual e nonagesimal. De todo modo, em linhas gerais, essas limitações, juntamente com as outras disposições constitucionais tributárias e com os demais atos normativos que regem a matéria, compõem o que se denomina de sistema tributário nacional.

Por outro lado, em uma acepção mais abrangente e mais adequada com as preocupações que um Estado Constitucional e Democrático de Direito deve ter, tem se construído o conceito de matriz tributária, que, resumidamente, pode ser definido como “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário” (GASSEN, 2012, p. 32). O conceito será melhor apresentado no presente artigo, mas desde já se destaca que se trata de uma interpretação mais adequada do fenômeno tributário em geral, já que considera não apenas as normas e institutos que

regem a relação jurídico-tributária, mas também as consequências – fiscais e extrafiscais – das escolhas político-legislativas sobre tributação.

No âmbito brasileiro, em especial, nota-se como traço marcante de sua matriz tributária um caráter regressivo, isto é, cidadãos de menor renda contribuem mais do que aqueles de maior renda. Tal regressividade se expressa em grande medida pela forte tributação sobre o consumo, em desrespeito a postulados como o da capacidade contributiva e o da justiça social, inobservando, em última medida, as garantias fundamentais asseguradas aos contribuintes.

Com efeito, urge ter presente a noção de que também as determinações jurídicas de uma sociedade possuem fortes influências sobre as transformações sociais e econômicas que se passam nessa comunidade, ou seja, deve-se conceber o direito também como um instrumento de política social e econômica. Dentro dessas definições jurídicas que refletem consequências socioeconômicas, tem-se, por exemplo, a política regulatória de determinado país, o regime jurídico da propriedade, de seu sistema financeiro e, mais relacionadamente ao tema proposto, as teorias e políticas de tributação adotadas por uma nação e as consequências dessas escolhas na formação de sua matriz tributária. Essas escolhas, porém, não se dão apenas nos âmbitos legislativos e da administração tributária, mas também no momento de interpretação do Direito, tarefa majoritariamente atribuída aos órgãos do Poder Judiciário.

Nesse sentido, consciente dessas premissas e considerando que no cenário institucional brasileiro grande parte do Direito é definida pela atuação dos Tribunais (a chamada jurisprudência) – especialmente pelas decisões do Supremo Tribunal Federal, e ainda mais notadamente por aquelas às quais se conferem efeitos vinculantes –, parece importante investigar as consequências socioeconômicas também da atuação jurisdicional no Brasil, buscando definir as possíveis influências dessas decisões judiciais na formatação da matriz tributária brasileira. Propõe-se, assim, uma análise do fenômeno da matriz tributária brasileira a partir de algumas de suas conformações jurisprudenciais, destacando que também as escolhas empreendidas pelo Judiciário acarretam as mencionadas consequências socioeconômicas decorrentes do inevitável fenômeno tributário.

No presente artigo, a proposta enunciada é perseguida sob dois enfoques principais. De início, há que se destacar a evolução<sup>2</sup> do entendimento jurisprudencial decorrente da

---

<sup>2</sup> No presente artigo, o termo evolução expressa apenas a sucessão de fatos ao longo do tempo, os quais se colocam de modo diferente em relação aos aspectos que abrangem. Com a expressão, não se quer necessariamente dizer que o fato posterior é superior ou melhor que anterior, mas apenas posterior e sucessor.

interpretação constitucional sobre em relação a quais tributos se permite uma incidência progressiva, destacando o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade ou desnecessidade de autorização expressa da Constituição para tanto.

Na sequência, buscar-se-á como foco e como proposta de recorte principal as decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária dotadas de efeitos vinculantes (as proferidas em controle abstrato de constitucionalidade, sob a sistemática da repercussão geral ou expressas em súmulas vinculantes, por exemplo), sua relação com o princípio da segurança jurídica e seus desdobramentos na configuração da matriz tributária brasileira. Destacar-se-á, no ponto, dentre os princípios constitucionais limitadores do poder tributário estatal, o da segurança jurídica, postulado que não é exclusivo do Direito Tributário, mas que em tal área tem especial relevância.

Nessa parte, objetiva-se introduzir a repercussão do princípio da segurança jurídica na relação jurídico-tributária entre contribuinte e Estado, bem como seus reflexos na formatação da matriz tributária brasileira, tendo como foco principal a atuação do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, especialmente em relação àquelas decisões dotadas de efeito vinculante (súmulas vinculantes, decisões com efeitos *erga omnes*, recursos extraordinários decididos sob a sistemática da repercussão geral), e como a prolação dessas decisões – que, em geral, vinculam o Judiciário e também a Administração Pública – pode contribuir para um cenário de insegurança jurídica da matriz tributária brasileira. Observe-se que esse estudo parece se tornar ainda mais relevante em virtude da recente vigência do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15, que entrou em vigor em 18 de março de 2016), que pretende dar ainda mais força vinculante aos precedentes no sistema processual civil brasileiro. Outro fato recente que também confere acentuada importância ao tema é a tendência do Supremo Tribunal Federal em editar novas Súmulas Vinculantes (traço que foi característico da gestão da Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski), considerando que desde outubro/2014 aprovaram-se vinte e três novos verbetes, dos cinquenta e seis existentes, dos quais quatro versam especificamente sobre matéria tributária.

Consideradas essas questões, o presente artigo se estruturará da seguinte forma: inicialmente, tratar-se-á melhor do conceito de matriz tributária, bem como sobre algumas características de sua conformação no cenário brasileiro. Na sequência, tentar-se-á apontar

---

Em razão da possível polissemia de algumas expressões, entende-se essencial estabelecer acordos semânticos com o leitor. Desse modo, algumas expressões terão o seu significado imaginado para o presente texto explicado em ocorrências de notas de rodapé ao longo de seu desenvolvimento.

alguns aspectos desenvolvidos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que se entende como possíveis contribuidores para tais elementos da matriz tributária nacional, sob os dois enfoques principais aqui já enunciados. Por fim, far-se-á uma abordagem geral conclusiva do que foi abordado, enunciando alguns traços propositivos para os problemas apontados.

## 2 MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: INIQUIDADE E INEFICIÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A construção da noção de um Estado de Direito, dentre outros elementos constitutivos, traz necessariamente consigo a ideia de limitação do poder estatal. Pela concretização do *rule of law*, assenta-se no ordenamento jurídico que também o Estado e os governantes devem obediência às normas ali dispostas, refletindo a ideia liberalista dos direitos negativos<sup>3</sup> – hoje apontados como a primeira dimensão dos direitos fundamentais<sup>4</sup> –, pelos quais se objetiva a redução da possibilidade jurídica de intervenção do Estado na vida privada de seus cidadãos. É a partir desse cenário, inclusive, que exurgem os primeiros direitos fundamentais e garantias individuais, como verdadeiros *trunfos*<sup>5</sup> a serem utilizados pelos cidadãos em defesa a eventuais arbítrios e sobreatuação estatal. Historicamente, trata-se de noção fortalecida ao

---

<sup>3</sup> A ideia dos direitos negativos surge para representar aqueles postulados jurídicos que demandam uma não-atuação do Estado, um não-fazer, um abstencionismo, para que assim sejam garantidos os bens jurídicos tutelados. Costuma-se apontar como exemplos o direito à vida, à liberdade e a propriedade (que constitui, vale lembrar, a conhecida tríade de Locke, defendida em seu “Segundo Tratado Sobre o Governo”).

<sup>4</sup> Sobre os denominados direitos de primeira geração, bem como sobre os direitos negativos, assim dispõe Ingo Sarlet: “Os direitos fundamentais, ao menos no âmbito de seu reconhecimento nas primeiras Constituições escritas, são o produto peculiar (ressalvado certo conteúdo social característico do constitucionalismo francês), do pensamento liberal-burguês do século XVIII, de marcado cunho individualista, surgindo e afirmando-se como direitos do indivíduo frente ao Estado, mais especificamente como direitos de defesa, demarcando uma zona de não intervenção do Estado e uma esfera de autonomia individual em face de seu poder. São, por esse motivo, apresentados como direitos de cunho ‘negativo’, uma vez que dirigidos a uma abstenção, e não a uma conduta positiva por parte dos poderes públicos, sendo, neste sentido, ‘direitos de resistência ou de oposição perante o Estado’. Assumem particular relevo no rol desses direitos, especialmente pela sua notória inspiração jusnaturalista, os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei. São, posteriormente, complementados por um leque de liberdades, incluindo as assim denominadas liberdades de expressão coletiva (liberdades de expressão, imprensa, manifestação, reunião, associação, etc.) e pelos direitos de participação política, tais como o direito de voto e a capacidade eleitoral passiva, revelando, de tal sorte, a íntima correlação entre os direitos fundamentais e a democracia. Também o direito de igualdade, entendido como igualdade formal (perante a lei) e algumas garantias processuais (devido processo legal, *habeas corpus*, direito de petição) se enquadram nesta categoria. Em suma, como relembra P. Bonavides, cuida-se dos assim chamados direitos civis e políticos, que, em sua maioria, correspondem à fase inicial do constitucionalismo ocidental, mas que continuam a integrar os catálogos das Constituições no limiar do terceiro milênio, ainda que lhe tenha sido atribuído, por vezes, conteúdo e significado diferenciados” (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015).

<sup>5</sup> Sobre a noção de direitos como trunfo, conferir: DWORKIN, Ronald. **Rights as trumps**. In: WALDRON, Jeremy. *Theories of Rights*. Oxford: Oxford University, 1984, p.153-167.

longo dos Séculos XVII-XVIII e em superação ao absolutismo, a partir de quando se espalhou, apontando-se como marcos históricos de tal fenômeno a Revolução Inglesa e a Revolução Francesa.

Do ponto de vista do Direito Tributário, essa dupla revolução possibilitou o surgimento de um elemento que constitui pressuposto essencial à consolidação do fenômeno tributário: a consolidação da cisão entre Estado e propriedade. Isso porque “se na época do Estado absoluto os que detinham o poder representavam igualmente o Estado, e a riqueza do Estado era a sua riqueza, na época do Governo constitucional, ao contrário, o Estado e a propriedade se separaram. Essa separação gerou a dependência – e a dependência fiscal – do Estado à sociedade” (GOZZI, 1992, p. 404).

Desde então, o fenômeno da tributação passou a ser medida inevitável à manutenção do próprio Estado<sup>6</sup>, bem como à concretização de suas funções. Após o deslocamento da propriedade para fora do patrimônio estatal, este passou a mais fundamentalmente depender das receitas denominadas derivadas, as quais são, em grande parte, constituídas por recursos tributários.

Entretanto, o desenrolar da história demonstrou que tal paradigma de Estado não se mostrava suficiente. Sua evolução, ainda assim, representou reforço ainda maior à necessidade da tributação.

A superação do Estado de Direito pelo do Estado Social, fenômeno que teve lugar a partir de meados do Século XX e se fortificou no Pós-Segunda Guerra Mundial, representou diversas consequências políticas, econômicas, sociais e também jurídicas. A partir da remodelação desse novo paradigma estatal, aponta-se um novo traço marcante das democracias ocidentais: o Estado, além das tutelas negativas que devia garantir aos cidadãos (tendo como princípio base o direito à liberdade e à igualdade formal), deve também se ocupar de prestações positivas (dessa feita tendo como ideário principal o direito à igualdade material), que busquem concretizar efetivamente os direitos declarados pelo ordenamento jurídico respectivo.

No âmbito da tributação e das finanças públicas de um modo geral, as consequências desse novo modelo de democracia parecem acarretar efeitos evidentes e imediatos:

---

<sup>6</sup> Não se afirma, aqui, que o fenômeno tributário só surgiu a partir da mencionada cisão definitiva entre o Estado e a propriedade, ou entre o Estado e os meios de produção, tendo em vista de que, historicamente, já há muito se encontrava a cobrança de tributos. O que se afirma é que a partir da concretização desse acontecimento histórico é que se deu a consolidação da tributação como medida necessária e quase que universal.

aumentam-se as funções típicas do Estado, incrementam-se as atividades que devem ser por ele concretizadas (já que a declaração de direitos não se trata de uma mera recomendação, mas de um mandamento constitucional a ser efetivamente implementado), o que, evidentemente, implica na necessidade de arrecadação e de alocação de mais recursos e despesas públicas, respectivamente. É certo que, modernamente, algumas características desse paradigma estatal foram já superadas (principalmente no que diz respeito ao exagerado tamanho que as atividades estatais tomaram e ao *clientelismo* que se formou na relação Estado-cidadão), de modo que, em regra, não se tem mais hoje a ocorrência daquele modelo mais puro do *Welfare State*, ou Estado do Bem Estar Social, que tem como exemplos principais e inauguradores a Constituição mexicana de 1917 e a Constituição alemã de Weimar de 1919. Entretanto, persiste no constitucionalismo moderno o dever estatal de concretização de direitos sociais e de implementação, tanto quanto possível, de uma igualdade material entre seus cidadãos. Persistem, portanto, relevantes as questões relativas aos debates sobre teorias da tributação e justiça/equidade, ponto em comum abordado pelos textos aqui analisados, tendo como ponto central a origem e a questão da propriedade.

Nesse contexto, revela-se necessária a construção de instrumentos teóricos e epistemológicos que possibilitem uma compreensão mais abrangente do fenômeno tributário, segundo a qual o pagamento de tributos não representa apenas um meio pelo qual o Estado arrecada receitas para arcar com suas despesas e manter sua estrutura. Essa compreensão, tal como apresentam Liam Murphy e Thomas Nagel (2005), apreende que a tributação, no contexto de um Estado Democrático de Direito, deve ser compreendida mais amplamente, como um instrumento político, social e econômico de distribuição de riquezas, isto é, como mecanismo de equidade e de concretização de uma justiça igualitária e distributiva.

Partindo da ideia de propriedade como uma construção social, uma convenção sobre a qual a sociedade humana acordou em determinado momento histórico, os mencionados autores norte-americanos tratam da tributação como um dos mecanismos conformadores do conceito jurídico de propriedade. Ao abordar o fenômeno da tributação sob o viés das teorias da justiça, ou seja, sob um ponto de vista que considere o desenvolvimento da filosofia moral, política e jurídica, deixa-se claro que o modo pelo qual se realiza a tributação, mais do que um fenômeno jurídico, é também uma opção social, política e econômica que se faz sob uma determinada concepção de justiça, que fundamentará a teoria da tributação a ser adotada por um corpo social.



Essa temática de redistribuição de renda, equalização social e concretização dos direitos sociais tem implicado, mais recentemente, também uma rediscussão do alcance e sentido do princípio da separação dos poderes, mormente nos casos em que se postula tais direitos junto ao Judiciário, diante da omissão do cumprimento dos deveres constitucionais por parte dos Poderes Executivo e Legislativo, bem como nos iminentes conflitos que se instauram entre Constitucionalismo e Democracia<sup>7</sup>. É preciso destacar que, nesses casos, o Poder Judiciário age em uma função que não lhe é ontologicamente típica – apesar de que na prática tem se tornado cada vez mais comum, pelo que muitas vezes age fora de sua capacidade institucional. Ou seja, a formulação de políticas públicas pelo Judiciário, embora justificável tendo em vista a necessária concretização do projeto de sociedade indicado pelo texto constitucional, muitas vezes se dá sem a observância de princípios elementares da realização de tal atividade (como o prévio planejamento, a escolha na alocação de recursos finitos, a visão global de tais determinações, etc), principalmente o fato de que os direitos têm custos (HOLMES, SUSTEIN, 1999). Com efeito, essas novas relações interinstitucionais também acarretam reflexos no campo tributário, até mesmo porque tais custos a serem adimplidos pelo Estado terão, em grande medida, origem em receitas tributárias.

À luz de todo esse contexto é que surge o conceito de matriz tributária, como “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social” (GASSEN, 2012, p. 32). Trata-se, com efeito, de conceito distinto daquele do sistema tributário nacional, já que:

“[...] incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir de suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.” (GASSEN, 2012, p. 32).

Ademais, deixa-se clarividente – e isso é de essencial importância que se destaque – que se trata de *escolhas*, conscientemente realizadas pelos agentes políticos<sup>8</sup> em determinado

---

<sup>7</sup> Nesse sentido, conferir: ARABI, Abhner Youssif Mota. **A tensão institucional entre Judiciário e Legislativo: controle de constitucionalidade, diálogo e a legitimidade da atuação do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: Editora Prismas, 2015.

<sup>8</sup> A expressão não é aqui adotada no mesmo sentido que o Direito Administrativo costuma lhe atribuir. Nesse âmbito, abstraindo as divergências conceituais, costuma-se apontar como agente político “aquele detentor de cargo eletivo, eleito por mandatos transitórios, como os Chefes de Poder Executivo e membros do Poder Legislativo, além de cargos de Ministros de Estado e de Secretários nas Unidades da Federação, os quais não se



momento histórico, que acarreta consequências diversas conforme a seleção que se faz. No caso brasileiro, sua matriz tributária revela aspectos perversos e nada condizentes com os valores de justiça social ou mesmo com o princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo único, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88)<sup>9</sup>. De modo contrário à progressividade recomendada pelo texto constitucional, nota-se uma forte característica regressiva da tributação no Brasil. É dizer: aqueles dotados de menor capacidade contributiva contribuem com um maior percentual da arrecadação tributária. Em termos mais claros e diretos: na matriz tributária brasileira, quem menos recebe é quem mais paga. Como destacado, tal regressividade se expressa em grande medida pela opção de forte tributação sobre o consumo, inobservando, em última medida, as garantias fundamentais asseguradas aos contribuintes.

Como exemplo de tal característica, cita-se o estudo “Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional”, produzido pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social<sup>10</sup>, em que se apontam vários dados estatísticos que traduzem, em números, a afirmada

---

sujeitam ao processo administrativo disciplinar” (o conceito mencionado é o constante do sítio eletrônico da Controladoria Geral da União – CGU, disponível em <http://www.cgu.gov.br/sobre/perguntas-frequentes/atividade-disciplinar/agentes-publicos-e-agentes-politicos>). De modo diverso, para os fins do presente artigo, por agentes políticos se quer expressar, em uma acepção ampla, aqueles atores do cenário político nacional que efetivamente possuem capacidade de influenciar a formação das escolhas tributárias brasileiras, seja no campo jurídico, no campo econômico ou no campo político *stricto sensu*.

<sup>9</sup> Prevê o dispositivo que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

<sup>10</sup> O referido Conselho foi criado pela Lei nº 10.683/2003 e tem por competência principal “assessorar o Presidente da República na formulação de políticas e diretrizes específicas, voltadas ao desenvolvimento econômico e social, produzindo indicações normativas, propostas políticas e acordos de procedimento, e apreciar propostas de políticas públicas e de reformas estruturais e de desenvolvimento econômico e social que lhe sejam submetidas pelo Presidente da República”, nos termos de seu art. 8º. Entende-se que seu grande mérito é constituir um canal de na articulação das relações de governo com representantes da sociedade civil organizada e no concerto entre os diversos setores da sociedade nele representados. Desde 2003, o Conselho acompanha a questão tributária brasileira, sendo instaurado em 2008 o Observatório da Equidade do CDES, que busca analisar a tributação sob a ótica da justiça social. O documento mencionado é o segundo relatório de observação apresentado por esse Grupo, que apresenta 5 problemas principais que caracterizam a desigualdade do sistema tributário, que caminha o sentido contrário ao da justiça fiscal: (i) a regressividade e mal distribuição da carga tributária no Brasil; (ii) o baixo retorno social em relação à carga tributária; (iii) a existência de uma estrutura tributária que desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego; (i) a inadequação do pacto federativo em relação às suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades; e (v) a ausência de uma cidadania tributária bem desenvolvida no Brasil. O estudo está disponível em <http://www.cdes.gov.br/documento/2651756/indicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-2.html>. Cumpre destacar que o Estudo anterior realizado pelo mesmo órgão era intitulado de modo diverso: “Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional”. Entende-se sugestiva e por si só já bastante significativa a alteração do título, em que se substituiu a palavra “equidade” por “iniquidade”. Esse primeiro estudo está disponível em <http://www.cdes.gov.br/documento/1494604/indicadores-de-equidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-1-062009-2009.html>.

regressividade tributária brasileira. Destaca-se um em especial: em 2004, quem ganhava até 2 salários mínimos mensais comprometia 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, enquanto que o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos mensais correspondia a 26,3%. Os números que representam tamanha discrepância são ainda mais drásticos quando se considera apenas os tributos indiretos<sup>11</sup> (como são os tributos sobre o consumo): para o primeiro grupo, a carga tributária corresponde a 45,8%, enquanto que para o segundo 16,4%. De modo diverso, a situação é melhor quando se considera apenas a tributação direta (como é a tributação sobre a renda): 3,1% para o primeiro grupo e 9,9% para o segundo. Entretanto, como a maior parte de nosso bolo tributário tem como base de incidência o consumo (os tributos indiretos), o saldo geral se revela iníquo e ineficiente.

O que esses números sugerem é que o desenho do fenômeno tributário brasileiro, ao se mostrar regressivo e desigual, reflete as escolhas de incidência tributária realizadas, assim como também se nota que a seleção de tributação sobre o consumo acarreta consigo tal regressividade. Nesse sentido, é importante destacar que a matriz tributária e as suas características perversas revelam verdadeiras seleções empreendidas em determinados momentos pelos agentes políticos de uma sociedade, para a qual cooperam atos legislativos, a atuação da administração tributária e também a atuação judicial.

### **3 INFLUÊNCIAS JUDICIAIS NA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Identificado o contexto que possibilita a conceituação de matriz tributária, passa-se ao objetivo principal do presente artigo: como anunciado, pretende-se perquirir hipóteses em que a atuação do judiciário – mais especificamente o Supremo Tribunal Federal – contribui para a formação das enunciadas características do fenômeno tributário no Brasil. Busca-se problematizar as influências da atuação jurisprudencial na formatação da matriz tributária

---

<sup>11</sup> A distinção entre tributos diretos e indiretos tem como ponto de distinção a sua repercussão econômica. Diz-se ser direto o tributo quando ao contribuinte, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, não se coloca a possibilidade de transferência do ônus econômico de seu pagamento a um terceiro. Por serem diretamente percebidos e sentidos por quem os paga de fato, são também denominados de tributos irritantes. Por outro lado, os tributos indiretos, são aqueles em que existe essa possibilidade transferência da repercussão econômica do tributo. Distinguem-se, assim, as figuras do contribuinte de direito (quem formalmente ocupa a relação jurídico-tributária com a administração) e do contribuinte de fato (que é quem realmente arca com os custos econômicos da tributação). Em razão dessa distinção, os tributos indiretos são também chamados de anestésicos, já que quem os paga não os sente, tampouco percebe que é ele o real contribuinte de fato daquela hipótese de tributação.

brasileira, tendo como focos principais, de um lado, a possibilidade e impossibilidade de incidência progressiva em relação a determinados tributos e sua relação com o princípio da capacidade contributiva, bem como, de outro lado, a observância do princípio da segurança jurídica e seus desdobramentos.

Com efeito, em razão de sua importância para a construção do Estado contemporâneo e do adotado modelo de constitucionalismo no Brasil, deve-se buscar atribuir à matriz tributária brasileira um caráter de equidade e eficiência, buscando uma mais completa compreensão do fenômeno tributário, por seus aspectos internos e externos. Para que tal objetivo seja possível, é necessário que também a construção jurisprudencial do direito tributário – ao lado da igualmente imprescindível reconstrução da dogmática tributária – se revista de maior rigor metodológico e consciência social de seu desenvolvimento, que busquem uma maior proximidade entre o fenômeno tributário e a realidade socioeconômica do país.

Como se pretende expor, entende-se que essas novas diretrizes de interpretação do fenômeno tributário devem se aplicar não apenas nos momentos de edição e execução dos atos normativos ou da formulação da política fiscal, mas também na atuação jurisprudencial em matéria tributária. Também as decisões judiciais contribuem para a formatação da matriz tributária brasileira, de modo que essas devem igualmente se pautar por essa necessária aproximação com a realidade socioeconômica do país, em especial em um sistema que lhes atribui efeitos vinculantes.

### **3.1 A evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à progressividade dos tributos reais**

Ao dispor sobre o sistema tributário nacional, o texto constitucional de 1988 previu dentre seus princípios gerais o da capacidade contributiva, enunciando que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal<sup>12</sup> e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º, da CRFB/88). Como se nota, daqui parece decorrer de forma clara a ideia de que aqueles contribuintes que possuem maior capacidade econômica possuem também

---

<sup>12</sup> A distinção entre tributos pessoais e tributos reais toma por base as características subjetivas ou objetivas do fato gerador, bem como aspectos relativos à própria forma de cálculo do tributo. Pessoais são aqueles tributos que consideram, para a formação de sua base de cálculo, aspectos pessoais e particulares do contribuinte. Por outro lado, tributos reais são aqueles que consideram circunstâncias objetivas como aspecto material de sua hipótese de incidência.

maior capacidade contributiva, pelo que devem ser tributariamente onerados de forma maior do que aqueles contribuintes dotados de menos recursos econômicos.

Nota-se, assim, que do princípio da capacidade contributiva decorre logicamente a ideia de progressividade tributária, tal como se entende estar claramente enunciado na citada norma constitucional, não carecendo de qualquer outra permissão expressa especificamente direcionada a cada um dos impostos constitucionalmente estipulados, independentemente de serem eles reais ou pessoais. Entretanto, essa interpretação não foi perfilada pelo Supremo Tribunal Federal, tal como a seguir disposto.

O primeiro entendimento daquele Tribunal entendia pela impossibilidade de incidência progressiva aos impostos reais, em razão de o art. 145, § 1º, da CRFB/88 apenas fazer referência aos tributos pessoais. A única exceção que se tinha quanto ao ponto era a possibilidade de progressividade temporal do Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (conforme autorização existente desde a redação original da CRFB/88 em seu art. 182, § 4, II). Entretanto, essa progressividade excepcional não se colocava como aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas como forma de promoção da função social da propriedade e do adequado aproveitamento por seu proprietário do solo urbano não edificado.

Os casos analisados pelo STF que ficaram mais conhecidos diziam respeito ao Imposto Sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI, em cuja interpretação se entendia que “no que toca à transmissão *inter vivos* a Constituição não autoriza o sistema de alíquotas progressivas”, bem como que “a progressividade dos impostos só cabe nos casos explicitamente previstos na Constituição”, pelo que “também o ITBI não comporta a progressividade das alíquotas, à míngua de autorização constitucional”<sup>13</sup>. Posteriormente, tal entendimento foi cristalizado na edição do enunciado nº 656 da Súmula do STF (de 24 de setembro de 2003), segundo o qual “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Esse entendimento era aplicável aos tributos reais em gerais, sendo reproduzido também em relação ao IPTU, por exemplo. Há pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal no sentido de que “sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer

---

<sup>13</sup> Os trechos citados foram extraídos do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no julgamento do Recurso Extraordinário 234.105, do qual era relator, julgado pelo Tribunal Pleno do STF em 08/04/1999. Trata-se de um dos precedentes que deu origem ao Enunciado nº 656 da Súmula do STF.

com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico)”. De modo surpreendente, afirmava-se que “a interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º”, pelo que seria “inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal”<sup>14</sup>.

Quanto a esse imposto, porém, sobreveio a Emenda Constitucional nº 29/2000, que alterou a redação do § 1º do art. 156 da CRFB/88 para explicitar o que já era lógico: sem prejuízo da progressividade no tempo relativa à função social da propriedade (a que se refere o art. 182, § 4º, II, do texto constitucional), passou a se permitir que o IPTU tivesse alíquotas progressivas conforme o valor do imóvel. Trata-se de curioso caso de superação legislativa quanto à interpretação judicial da Constituição<sup>15</sup>, em que a atuação parlamentar se orientou para exprimir alteração mais consentânea com o princípio da capacidade contributiva. Em consequência, por óbvio, o Supremo Tribunal Federal passou a admitir a progressividade tributária em relação ao IPTU, não por se tratar de decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, mas em razão da mencionada atuação do constituinte derivado. Tanto é assim que, ainda em acórdãos

---

<sup>14</sup> Os trechos citados foram extraídos da ementa do acórdão proferido pelo Tribunal Pleno do STF no julgamento do RE 153.771, relator para o acórdão o Min. Moreira Alves, julgado em 20/11/1996. Cumpre destacar, porém, que o relator original do Recurso era o Min. Carlos Velloso, que, de modo diverso, propunha que “a interpretação [...] do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. **Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal**” (grifos nossos). Com base nisso, o Ministro Velloso concluía que “as alíquotas do IPTU deverão ser progressivas, forma, aliás, de se emprestar a esse imposto caráter de pessoalidade, dado que a progressividade [...] constitui um dos meios mais eficazes de personalização do imposto. [...] Essa progressividade assentar-se-á, especificamente, no disposto no art. 156, § 1º, da Constituição, certo que a ‘função social’ ali inscrita não é a mesma ‘função social’ do § 2º do art. 182 da Constituição: a primeira, do art. 156, § 1º, independe do plano diretor, porque localizada no campo tributário e não está jungida ao reordenamento de áreas urbanas. Ela se assenta, a função social do art. 156, § 1º, numa política redistributiva, ou a progressividade assentada no art. 156, § 1º, visa a realizar uma política redistributivista [...]. A Tributação progressiva pode justificar-se pelo argumento compensatório: se um sistema tributário tem impostos progressivos, a progressividade de outros serve como compensação e restabelece o equilíbrio, com a eliminação da regressividade, considerado o sistema em seu todo. A progressividade pode justificar-se como concretização de uma política redistributivista, porque se reconhece estar a renda distribuída de modo inconveniente à vista das aspirações éticas da sociedade. Por fim, a progressividade pode ser utilizada como recurso de chamada finança de ordenamento ou, se preferir, como recurso do poder de polícia”.

<sup>15</sup> Sobre a relação entre Judiciário e Legislativo na tarefa de interpretação constitucional, a possibilidade de superação legislativa de entendimentos judiciais, bem como sobre a necessidade de que se concretizem tais diálogos institucionais, recomenda-se: ARABI, Abhner Youssif Mota. **A tensão institucional entre Judiciário e Legislativo: controle de constitucionalidade, diálogo e a legitimidade da atuação do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: Editora Prismas, 2015.

recentes, encontra-se a afirmação da inconstitucionalidade da progressividade do IPTU quanto a lançamentos tributários anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000<sup>16</sup>.

Mais recentemente, em cumprimento à evidenciação da evolução do entendimento jurisprudencial do STF quanto à possibilidade de incidência progressiva em tributos reais, o Tribunal apreciou a questão sob o enfoque do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD. No Recurso Extraordinário 562.045, cujo julgamento se encerrou em fevereiro de 2013, julgava-se recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, que impugnava decisão do Tribunal de Justiça local, que entendeu inconstitucional a progressividade da alíquota do ITCMD, prevista no artigo 18, da Lei estadual nº 8.821/89 (que previa alíquotas variáveis de 1% a 8%), determinando a aplicação da alíquota de 1%.

O tema foi apreciado sob a sistemática da repercussão geral e tinha como relator originário o Min. Ricardo Lewandowski, que em seu voto reafirmava a antiga jurisprudência do Tribunal, afirmando que “se a capacidade econômica não é levada em conta na imposição dos impostos reais, a progressividade, nesses tipos, só pode ocorrer em razão de expressa disposição constitucional e no limite dos casos especificamente nela previstos”. Em afirmação curiosa, e que pouco parece se mostrar compatível com a ideia de federalismo de cooperação, o referido Ministro fez constar em seu voto que, *a priori*, não caberia aos Estados-membros da federação atuar com objetivos extrafiscais por meio da tributação progressiva, tarefa que apenas caberia à União, a quem caberia, com exclusividade, a atuação que vise à redistribuição de riquezas<sup>17</sup>.

Acabou prevalecendo, porém, a posição contrária, restando redatora do acórdão a Ministra Cármen Lúcia. Afirmou-se, em síntese, que “todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade

<sup>16</sup> Nesse sentido, cita-se o RE 437.449-AgR-QO, Segunda Turma, rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/12/2015. Também na Primeira Turma, encontram-se casos recentes semelhantes, como se exemplifica pelo RE 466412 AgR, relator o Min. Marco Aurélio, julgado em 15/12/2015.

<sup>17</sup> Em demonstração ao que foi afirmado, destacam-se os seguintes excertos do voto: “Por essas razões, penso, a intervenção do Estado no domínio econômico, por meio da extrafiscalidade, com o objetivo de redistribuir a riqueza das pessoas, em uma estrutura federal como a nossa, somente pode ser levada a efeito pela União, exatamente, para evitar a ocorrência de graves distorções no plano nacional. De fato, não se coaduna com a lógica do sistema admitir que um ente federado possa facilitar ou obstaculizar, mediante a progressividade do Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações, a concentração de renda, ao alvedrio das preferências ideológicas daqueles que, de forma transitória, ocupam o poder local, quando mais não seja porque compete, privativamente, à União, a teor do disposto do art. 22, I, da Constituição, legislar sobre direito civil, o que inclui, como é sabido, a disciplina geral de propriedade. Assim, embora represente um instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade, no caso de impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional. Mesmo assim, ressalte-se, ela não poderá basear-se, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte. Em suma, a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, constante do art. 145, § 1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual.



contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos [...] estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante”.

Como adverte Klaus Tipke:

Posto que os impostos só podem ser pagos com a renda e o princípio da capacidade econômica oferece a medida para determinar que porção da renda deve se depreciar de modo permanente sob a forma de imposto, o princípio da capacidade econômica deve se definir assim: todos devem pagar impostos com base no importe de sua renda, na medida em que esta exceda o mínimo existencial e não deva ser utilizada para atender obrigações particulares de caráter inevitável. Esse dever se funda no ser empírico de que os impostos só podem ser pagos com a renda. É certo que o cidadão tem capacidade econômica pelo importe total de sua renda, mas a renda não está disponível ao pagamento de impostos na medida em que é necessária para a própria existência e para o atendimento de deveres particulares inevitáveis. Por essa perspectiva, não há capacidade econômica impositiva. Posto que o princípio da capacidade econômica pretende gravar de modo permanente a renda indicativa da capacidade econômica sem esgotá-la (nem sequer lentamente), a renda só pode se depreciar com fins fiscais na medida em que isso não conduza – a curto ou longo prazo – ao esgotamento da renda como fonte positiva.<sup>18</sup> (TIPKE, 2002, pp. 34/35)

Nota-se, portanto, que a evolução do entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal parece indicar que, a muito custo, a Corte caminha no sentido de admitir a ampla possibilidade de utilização de alíquotas tributárias progressivas, como forma de concretização do princípio da capacidade contributiva e da própria igualdade material. E, para tanto, é importante que se tenha uma atuação conjunta de todos os entes federativos, cada qual no exercício de sua competência tributária, que concretize a ideia de federalismo de cooperação também no campo do direito tributário.

---

<sup>18</sup> Tradução livre de: “Puesto que los impuestos sólo pueden ser pagados con la renta y el principio de capacidad económica ofrece la medida para determinar qué porción de la renta debe detrarse de modo permanente em concepto de impuesto, el principio de capacidad económica debe definirse así: todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida em que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludibles. Este deber se funda em el ser empírico de que los impuestos sólo pueden pagarse con la renta. Es cierto que el ciudadano tiene capacidad económica por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuestos en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica impositiva. Puesto que el principio de capacidad económica pretende gravar de modo permanente la renta indicativa de capacidad económica sin agotarla (ni siquiera lentamente), la renta sólo puede detrarse con fines fiscales en la medida en que esto no conduzca - a corto o largo plazo – al agotamiento de la renta como fuente impositiva”.



### 3.2 O efeito vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal e seu potencial conflito com a segurança jurídica em matéria tributária

Além da abordada necessidade de admissão de uma maior possibilidade de tributação progressiva pelos entes federativos tributantes – o que necessariamente passa por uma atuação de interpretação constitucional pelo Supremo Tribunal Federal –, outro ponto em que se entende que a atuação do Poder Judiciário pode contribuir para a conformação de uma matriz tributária mais justa, diz respeito ao cuidado de formação de seus próprios precedentes jurisprudenciais, especialmente nos casos em que se vislumbrar a superação de entendimento anterior (os casos de *overruling*<sup>19</sup>). Tal cautela mostra-se ainda mais relevante se considerada a tendência cada vez maior de se conferir vinculatidade aos precedentes firmados pelas Cortes superiores, e em especial o Supremo Tribunal Federal, atribuindo-lhes eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes para as instâncias judiciais inferiores. Entende-se que os casos de *overruling* em casos em que à decisão se atribuirá tais efeitos pode haver forte conflito com o princípio da segurança jurídica, se a atuação judicial não se mostrar consciente e cautelosa.

Nesse contexto, o princípio da segurança jurídica e seus desdobramentos em matéria tributária podem servir como bom parâmetro condutor para que a atuação jurisprudencial contribua para essa desejada proximidade entre o que juridicamente se define em matéria tributária e o que social e economicamente decorre dessa definição. Esse princípio pode ser, em breves e gerais linhas, sintetizado no binômio previsibilidade-confiança nas relações jurídicas, tendo como objetivos últimos a pacificação social, o bem estar dos cidadãos, o respeito aos direitos fundamentais e, com especial força no campo tributário, a própria previsibilidade econômica que se deve garantir ao contribuinte. Assume-se que a segurança jurídica é postulado que deve ser resguardado pela matriz tributária brasileira, cujos reflexos devem se dar não apenas no exercício da atividade legislativa do estado – edição de leis e demais atos normativos –, mas também na prolação de decisões administrativas e judiciais, especialmente aquelas às quais se atribui efeito vinculante<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Diz-se haver o fenômeno do *overruling* nos casos em que se verifica uma alteração do entendimento jurisprudencial sobre determinada questão. Como se verá, no âmbito do direito tributário são vários os exemplos de alteração de entendimento pelos Tribunais superiores brasileiros.

<sup>20</sup> Dentre os tributaristas brasileiros, há os que dizem, por exemplo, que se vive um “estado de exceção permanente”. Veja-se, a propósito, a seguinte disposição de Heleno Torres: “A *normalidade* é o ‘estado de segurança ou o ‘estado de confiança’. Quando um ou outro suporta alguma quebra de certeza ou de atuações nas dobras da Constituição, justificadas apenas por decisão da Autoridade Administrativa, e, conforme o caso, até mesmo pelo Estado-Juiz, mas sem que se configure estabilidade e segurança jurídica, confirmam-se

É necessário, portanto, que a atuação judicial na fixação de teses gerais em matéria tributária se dê de forma consciente da inafastável repercussão do princípio da segurança jurídica na relação jurídico-tributária entre contribuinte e Estado, bem como seus reflexos na formatação da matriz tributária brasileira. Como destacado, essa necessidade é ainda maior no âmbito da atuação do Supremo Tribunal Federal, especialmente em relação àquelas decisões dotadas de efeito vinculante (súmulas vinculantes, decisões com efeitos *erga omnes*, recursos extraordinários decididos sob a sistemática da repercussão geral), já que a prolação dessas decisões – que, em geral, vinculam o Judiciário e também a Administração Pública – pode contribuir para um cenário de insegurança jurídica da matriz tributária brasileira. Como destacamos, esse estudo parece se tornar ainda mais relevante em virtude da iminente vigência do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), que pretende dar ainda mais força vinculante aos precedentes no sistema processual civil brasileiro, além da tendência recente de aprovação de mais e mais Súmulas Vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal.

A princípio, entende-se que esse conflito entre a atribuição de efeitos vinculantes a decisões do Supremo Tribunal Federal e a observância do princípio constitucional da segurança jurídica em matéria tributária pode ocorrer, por exemplo, em função da demora da prestação jurisdicional (morosidade), da constante mudança do entendimento jurisprudencial daquela Corte de cúpula do Judiciário brasileiro, da ausência de sistematicidade e de clareza jurídica em suas decisões, dentre outros fatores que podem implicar em uma frequente modificação do regime jurídico ao qual o cidadão se submete. Ressalte-se que têm sido vários os casos em que se supera entendimento jurisprudencial anteriormente fixado, sem que se note qualquer preocupação, por parte do Judiciário, com os possíveis efeitos econômicos e sociais daquela decisão (o que poderia ser mitigado com a utilização da técnica de decisão de modulação de efeitos, por exemplo).

Um exemplo dessa brusca e repentina alteração do entendimento jurisprudencial no STF foi a questão do creditamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na produção de bens com insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero. Inicialmente, esta Corte afirmava a existência do direito ao creditamento (RE 212.484), entendimento diametralmente

---

prevalecentes o ‘estado de insegurança’, o estado da ‘quebra de confiança’, o ‘estado de exceção permanente’, portanto, instalados no Sistema Tributário” (TORRES, 2011, p. 24). Há muito, aliás, Alfredo Augusto Becker já dizia, por exemplo, viver-se um “manicômio jurídico tributário”, nome atribuído ao primeiro capítulo de sua *Teoria Geral do Direito Tributário*.

oposto ao que depois afirmado pelo mesmo Tribunal (RE 353.657), sem que houvesse qualquer tipo de modulação dos efeitos dessa nova decisão.

O fenômeno também pode ser verificado em outros Tribunais Superiores, como o exemplo do confronto de entendimentos entre o STF e o Superior Tribunal de Justiça – STJ no caso da legitimidade da cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS sobre os rendimentos de sociedades uniprofissionais prestadoras de serviços. O STJ dizia ser descabida a cobrança do tributo (entendimento inclusive sumulado no verbete nº 276 daquele Tribunal<sup>21</sup>), posição anos depois rechaçada pelo STF (RE 377.457<sup>22</sup>).

Em ambos os casos, tratou-se de mudanças significativas, causadoras de importantes desdobramentos econômicos, nas quais houve uma quebra da confiança e expectativa (segurança jurídica) dos contribuintes.

Mais recentemente, há também as discussões relativas à incidência ou não de IPI e de Impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS nos casos de importação de veículo automotor por pessoa física. Inicialmente, tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça entendiam que não incidia IPI na importação de veículos por pessoas físicas para uso próprio. Aliás, o tema havia sido recentemente analisado pelo STJ sob a sistemática do recurso especial repetitivo, quando se firmou a seguinte tese: “É firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade”<sup>23</sup>. No mesmo sentido se encontravam precedentes do STF, em que também se afirmava a impossibilidade de incidência do mencionado tributo nesses casos<sup>24</sup>.

Em fevereiro de 2016, porém, a questão foi novamente apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 723.651, analisado sob a sistemática da repercussão geral, quando se entendeu pela possibilidade de incidência do imposto, fixando-se a nova, oposta e seguinte tese: “Incide o IPI em importação de veículos automotores por pessoa natural, ainda que não

---

<sup>21</sup> A referida Súmula, que já foi cancelada, assim dispunha: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.

<sup>22</sup> Recurso Extraordinário 377.457, relator o Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008.

<sup>23</sup> STJ. 1ª Seção. REsp 1.396.488/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25/02/2015.

<sup>24</sup> Exemplifica-se o que afirmado com o RE 550170-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 7/6/2011.

desempenhe atividade empresarial, e o faça para uso próprio”. Nesse caso, ainda se teve um agravante: diante da completa alteração de entendimento, o Ministro Roberto Barroso propôs que fossem modulados os efeitos dessa nova decisão, o que foi rejeitado pelo STF. Ou seja: o novo entendimento seria aplicável retroativamente aos casos de importação de veículos para uso próprio anteriores ao julgamento.

Há, por certo, outros casos jurisprudenciais como esses<sup>25</sup>, nos quais a alteração de entendimento jurisprudencial (muitas vezes dotado de efeitos vinculantes), a depender do modo como se dá, pode representar verdadeira quebra da segurança jurídica, sobre os quais se pretende debruçar durante a realização da pesquisa ora proposta. Com efeito, tais inseguranças geram custos econômicos, os quais, considerando a já mencionada forte tributação sobre o consumo característica da matriz tributária brasileira, recairão, em última instância, sobre o consumidor, contribuindo ainda mais para a regressividade daquela.

Assim, de um lado, invoca-se a segurança jurídica como justificativa à existência do efeito vinculante das decisões do STF, ao argumento de que confere maior certeza e previsibilidade ao jurisdicionado de que aquele entendimento será aplicado ao seu caso concreto, uniformizando a aplicação de determinada norma jurídica a situações fáticas idênticas. Argui-se a necessidade de tal instituto jurídico diante do alto volume de processos submetidos à apreciação do Judiciário, na busca de conferir maior celeridade à composição dessas controvérsias.

Por outro, porém, essa mesma segurança jurídica parece ser por vezes violada por decisões, muitas vezes dotadas de efeitos vinculantes, nas quais há uma completa alteração de entendimento sobre determinado tema, sem que se conceda ao contribuinte um prazo (pela modulação dos efeitos da decisão, por exemplo) para que se adapte àquela nova realidade econômico-tributária. Deve-se observar que tais situações apenas em muito pouco parecem divergir das hipóteses de edição de lei que institui um novo tributo ou majora os valores de tributo já instituído. Para esses casos, entretanto, há garantias próprias como a da anterioridade e a da irretroatividade, postulados que nem sempre têm sido observados pela atuação do Poder Judiciário.

Não se quer, porém, defender a impossibilidade de entendimento. Por certo, ainda que sem alterações legislativas ou constitucionais, é possível que a alteração de circunstâncias

---

<sup>25</sup> Podem ser citados, ainda, os inúmeros casos de controle judicial sobre a (in)constitucionalidade de regimes de tributação especial em matéria de ICMS, instituídos por leis estaduais, que levam também consigo questões federativas e relacionadas à denominada *guerra fiscal*.

fáticas de uma dada sociedade recomendem interpretação diferente de um determinado comando normativo, até mesmo porque, no processo, hermenêutica, texto e norma não se confundem. É preciso, porém, que nos casos em que tal alteração ocorra, se proponham meios para que, também neles, preserve-se a previsibilidade e confiança do cidadão, em atendimento efetivo à segurança jurídica. Necessita-se, portanto, que sejam estabelecidos meios de contenção dessa atuação judicial específica, como a importante ferramenta de modulação dos efeitos da nova decisão<sup>26</sup>, a fim de que mais adequadamente se cumpra a função de garantia de maior previsibilidade e confiança ao contribuinte em geral.

#### 4 CONCLUSÃO

A necessária construção de uma matriz tributária no Brasil passa, necessariamente, pela atuação conjunta de todas as esferas de poder, de todos os entes da federação. Carecemos não apenas de legislações mais claras e mais justas, não apenas da promoção de uma maior educação e conscientização tributárias, mas também de Tribunais que atuem cientes dos problemas socioeconômicos que enfrentamos e que a tributação é um fenômeno com imenso potencial para a correção de desigualdades sociais e a redistribuição de riquezas, com vistas à formação de uma sociedade mais justa, solidária e igual.

Inicialmente, procurou-se nesse artigo indicar o conceito de matriz tributária, que se mostra mais completo e consentâneo às escolhas tributárias da ação social que foram feitas e se fazem em determinados momentos históricos no Brasil. Buscou-se, igualmente, apontar alguns traços característicos dessa matriz tributária, que revelam um aspecto de iniquidade e ineficiência da tributação brasileira, mormente pela seleção de desenvolvimento do fenômeno tributário sobre o consumo (pela utilização de tributos indiretos ou anestésicos), que reflete em uma regressividade de nosso sistema. É dizer: as escolhas que se faz para a formação da matriz tributária brasileira levam ao fato de que, em nosso país, as parcelas da população que menos recebem recursos financeiros tem maior parte de sua renda inevitavelmente comprometida com o pagamento de tributos.

---

<sup>26</sup> Não se quer com a afirmação defender a necessidade de modulação dos efeitos da decisão em qualquer caso que verse sobre matéria tributária. Há casos em que a inconstitucionalidade é tão flagrante que a modulação é que pode acarretar os efeitos nocivos. Quanto ao ponto, remete-se o leitor a artigo em que a questão é especificamente debatida: ARABI, Abhner Youssif Mota. **Direito Tributário: modulação de efeitos em caso de inconstitucionalidade é medida arriscada.** Consultor Jurídico (São Paulo. Online), publicado em 27/04/2015, disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-abr-27/abhner-arabi-modulacao-efeitos-medida-arriscada>.

Para tanto, apontaram-se alguns dados estatísticos que indicam a forte vinculação que existe entre a opção pela utilização de tributos indiretos com a regressividade da tributação. Por outro lado, mostrou-se que quando se opta – e é bom deixar claro que se trata realmente de opções – pela tributação direta (como sobre a renda ou sobre o patrimônio, por exemplo), nota-se uma progressividade no sistema tributário, o que melhor reflete a necessária observância ao princípio da capacidade contributiva (ou da capacidade econômica).

Tais problemas, para que sejam sanados, urgem uma completa modificação da legislação tributária brasileira, da forma de atuação da administração pública, mas também carece que o Poder Judiciário se mostre consciente de tais constatações e que, em sua atuação, busque, dentro dos limites estabelecidos e comportados pela ordem constitucional e legal brasileira, interpretações que se mostrem mais consentâneas com os fins sociais a que se deve visar com a tributação. A necessidade de mudança se coloca não apenas no âmbito dos Poderes Legislativo e Executivo, mas também no contexto de atuação judicial, especialmente no que se refere ao Supremo Tribunal Federal, a quem a Constituição mesma atribuiu a tarefa de sua guarda. Buscou-se, desse modo, a análise de possíveis influências judiciais na conformação da matriz tributária brasileira e em que medida tal atuação do Poder Judiciário pode implicar no agravamento – ou na não-melhora – desse quadro de perversidade.

Com efeito, sinal do que se afirma pode ser notado com a evolução do entendimento jurisprudencial acerca da possibilidade ou impossibilidade de incidência de alíquotas progressivas em tributos reais. Como se viu, a orientação do Supremo Tribunal Federal colocou-se no sentido de que tal forma de tributação apenas seria possível nos casos em que houvesse expressa autorização constitucional para tanto – como não se tratasse de uma decorrência lógica do próprio princípio da capacidade contributiva, que expressamente consta do texto constitucional.

Ademais, tendo em vista o já mencionado caráter regressivo da matriz tributária brasileira, marcado essencialmente por uma tributação sobre o consumo, pela qual se acaba onerando em maior medida aqueles que menos podem contribuir, entende-se que a prolação de decisões vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal, quando editadas sem a observância material e efetiva do princípio da segurança jurídica, pode contribuir ainda mais para o fortalecimento dessa característica. A constante – e irracional – alteração de entendimentos jurisprudenciais sobre questões tributárias sem a utilização de ferramentas que mitiguem tais mudanças drásticas (como a possibilidade de modulação dos efeitos das decisões, por

exemplo) é fator que também contribui para os efeitos mencionados que, apesar de indesejados, mostram-se, em verdade, serem propositais.

Em suma: entende-se que também a atuação judicial contribui para a formatação dos elencados aspectos negativos da matriz tributária brasileira, pelo que deve também o Poder Judiciário se adequar a medidas que possam atenuar a mencionada regressividade da tributação, contribuindo, assim, para a construção de uma sociedade mais justa e mais igual.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

ARABI, Abhner Youssif Mota. **A tensão institucional entre Judiciário e Legislativo: controle de constitucionalidade, diálogo e a legitimidade da atuação do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: Editora Prismas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: modulação de efeitos em caso de inconstitucionalidade é medida arriscada**. Consultor Jurídico (São Paulo. Online), publicado em 27/04/2015, disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-abr-27/abhner-arabi-modulacao-efeitos-medida-arriscada>.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013.



CAVALCANTI FILHO, Theophilo. **O problema da segurança jurídica no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

CAYMI, Pedro Leonardo. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. **Segurança jurídica e crise no Direito: caminhos para a superação do paradigma formalista**. Belo Horizonte: Arraes, 2012.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações na jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Rights as trumps**. In: WALDRON, Jeremy. *Theories of Rights*. Oxford: Oxford University, 1984, p.153-167.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais (São Paulo. Impresso), v. 935, p. 243-266, 2013.

\_\_\_\_\_. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 27-50.

GOZZI, Gustavo. **Estado contemporâneo: o Estado fiscal**. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*, tradução de Carmen C. Varriale *et al.* Brasília: UnB, 1992, p. 404.

HOLMES, Stefen; SUSTEIN, Cass. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York/London: W. W. Norton & Company, 1999.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. **A decisão judicial como centro de gravidade do princípio da segurança jurídica: os precedentes judiciais vinculantes como instrumento eficaz de promoção do estado de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito**. 2013. 242 f. Orientação do Prof. Dr. Jorge Amaury Maia Nunes. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

LOCKE, John. **Segundo Tratado Sobre o Governo**, tradução de Alex Martins. São Paulo: Martin Claret, 2006.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NASCIMENTO, Roberta Simões. **O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: um estudo crítico**. 2013. Orientação do Prof. Dr. Valcir Gassen. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

NUNES, Jorge Amaury Maia. **Segurança jurídica e súmula vinculante**. São Paulo: Saraiva, 2010.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**, tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.) **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Estudos em homenagem a José Sepúlveda Pertence. 2 ed. ver. e amp., Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SILVA, Jamyl de J., GASSEN, Valcir. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 247-282.

SOUZA, Carlos Alberto Mota de. **Segurança jurídica e jurisprudência: um enfoque filosófico-jurídico**. São Paulo: LTR, 1996.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária del estado y de los contribuyentes**, traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

\_\_\_\_\_; LANG, Joachim. **Direito tributário**, tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérius Fabris Ed., 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: métodos da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.