

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

CARLOS HORÁCIO BONAMIGO FILHO

**A TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA COMO MÉTODO DEFINIDOR DAS
LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

Porto Alegre
2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

CARLOS HORÁCIO BONAMIGO FILHO

**A TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA COMO MÉTODO DEFINIDOR DAS
LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre
2015

CARLOS HORÁCIO BONAMIGO FILHO

**A TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA COMO MÉTODO DEFINIDOR DAS
LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovada em:

Banca Examinadora

Dedicatória

Dedico esta pesquisa a minha mãe, Fátima de Lourdes Bonamigo, a meu pai, Carlos Horácio Bonamigo, e às minhas irmãs, Karine Sabrina Bonamigo e Bianca Elisa Bonamigo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a meu orientador Professor Doutor Luis Filipe Silveira Difini pelas palavras precisas que desde as aulas como aluno ouvinte apontavam para o que eu entendo como uma vanguarda responsável e pragmática do Direito.

Agradeço também ao colega de profissão Artur Garrastazu Gomes Ferreira, sem o qual este e outros tantos projetos de minha vida não seriam possíveis, assim como aos colegas Alexandre Andersen, Henrique da Rosa Saibro e Adriana Motta, com quem aprendo todos os dias.

RESUMO

A validade de um mandamento deôntico definidor da limitação ao poder de tributar depende do critério de validade empregado pelo interprete. O Direito Tributário passa por um período de transição, migrando do paradigma exclusivamente subsuntivo-formal (apenas regras) e positivista (não vinculação entre direito e moral) ao paradigma não exclusivamente subsuntivo-formal (regras e princípios) e não positivista (ligação necessária entre direito e moral), o que provoca significativas mudanças nos critérios definidores das limitações ao poder de tributar. O paradigma centrado exclusivamente na correção formal das asserções deixa de fornecer meios de análise da correção material das premissas que compõem o raciocínio jurídico. O emprego exclusivo da dedução não fornece meios razoavelmente seguros para a identificação do conteúdo semântico de expressões de apreensão intersubjetivamente não uniforme (dúbias) e não fornece critérios racionais para a criação de exceções a regras em função de princípios, em especial de direitos fundamentais – como demonstra a jurisprudência, a partir de análise exemplificativa em método indutivo. Em método dedutivo, a partir da pesquisa bibliográfica, pode-se afirmar que o que é obrigatório, facultado ou proibido em direito tributário depende hoje da justificação de enunciados normativos, em especial à luz das escolhas do legislador democrático. Afirmer que existem limitações de índole material ao poder de tributar é dizer (i) que o teste de constitucionalidade não é exaurido pela identificação de premissas normativas e por um exercício de inferência lógica, (ii) que a correção a determinado entendimento em face dos demais depende da atribuição de pesos a cada asserção, o que está submetido a um juízo de plausibilidade do intérprete limitado pelo discurso jurídico (vinculação à Constituição, à lei, à dogmática e ao precedente), não apenas pela lógica, (iii) que o emprego da ponderação para o teste de colisão entre princípios implica necessária abertura do sistema tributário à moral, quando da realização da máxima parcial de proporcionalidade em sentido estrito, (iv) que na relação jurídica tributária a identificação do suporte fático é apenas um dos passos de interpretação e aplicação do direito, podendo, em tese, qualquer regra ser excepcionada. O critério de validade adotado por esta pesquisa foi escolhido pelo entendimento de que é o que mais se aproxima da racionalidade da constituição, em especial por privilegiar a segurança jurídica sobrejacente ao respeito dos juízos de valor do constituinte democrático e do legislador democrático e da racionalidade, preservados por limitações ao discurso jurídico, vinculado à Constituição, à lei, à Jurisprudência e à Dogmática.

ABSTRACT

The validity of a defining deontic commandment limiting the power to tax depends on the validity criterion employed by the interpreter. The Tax Law is undergoing a period of transition, moving from the paradigm exclusively formal and subsumption centered (rules only) and positivist (no connection between law and morality) to a paradigm not only subsumption centered and formal (rules and principles) and non-positivist (necessary link between law and morality), which causes significant changes in defining the limitations to the power to tax. The paradigm focused exclusively on the formal correction of the assertions fails to provide the means to analyze the correctness of assumptions that make up the legal reasoning. The exclusive use deductions does not provide reasonably safe means for identifying the semantic content of expressions intersubjectively not uniform (dubious) apprehension and does not provide rational criteria for creating exceptions to rules motivated by principles, in particular fundamental rights - as the analyzed cases demonstrates. It can be stated that what is obligatory, permitted or forbidden in tax law today depends on the normative justification, particularly in light of the choices of the democratic legislature. Claiming that there are material limitations to the power to tax character is saying (i) that the constitutionality test is not exhausted by the identification of normative premises and logical inferences, (ii) that the correction to certain understanding depends on assigning weights to each assertion, which is submitted to a plausibility judgment limited by the discourse of law (subordination to the Constitution, to the law, to the dogmatic theory and to precedents), not only by logic, (iii) that the use of weighting to test collision between principles implies an openness of the tax system to morality, when performing the strict sense proportionality test, (iv) that the identification of the “factual support” is only one step of the interpretation and application of law process and that, in theory, any rule can suffer exceptions. The validity criterion adopted for this study was chosen because of the understanding that it is closest one to the rationality of the constitution, particularly by privileging the juridical certainty overlying the respect of judgments of the democratic constitutional and democratic legislature and rationality preserved by limitations on legal discourse, subordinated to the Constitution, to the law, to Jurisprudence and to the dogmatic Theory.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 CRISE DO POSITIVISMO E DAS LIMITAÇÕES FORMAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	14
1.1 Limitações Formais ao Poder de Tributar	14
1.1.1 Limitações formais em abstrato	25
1.1.2 Limitações formais em concreto	27
1.2 Crise das limitações formais ao Poder de Tributar.....	33
1.2.1 Crise das Limitações Formais ao Poder de Tributar em âmbito abstrato.....	43
1.2.2 Crise das Limitações Formais ao Poder de Tributar em âmbito concreto.....	48
2 LIMITAÇÕES RESULTANTES DE ARGUMENTOS MATERIAIS	55
2.1 O Modelo de Princípios e Regras.....	57
2.2 Limites Materiais ao poder de tributar	64
2.2.1 Princípio do consentimento representativo	65
2.2.2 Arrecadação, Interesse Público e Dever Fundamental de Pagar Impostos.....	73
2.3.3 Direitos Fundamentais.....	85
3 LIMITAÇÕES MATERIAIS E ARGUMENTAÇÃO	98
3.1 Teoria da Argumentação Jurídica	98
3.2 Jusnaturalismo	116
3.3 Limites do modelo argumentativo em face de direitos fundamentais.....	127
CONCLUSÃO.....	130
REFERÊNCIAS	149
JURISPRUDÊNCIA.....	153

INTRODUÇÃO

Há evidências de que o formalismo não é um modelo capaz de explicar o fenômeno de interpretação e aplicação do Direito Tributário em sua totalidade. Isso porque, em especial, há sinais de que o emprego exclusivo do silogismo lógico ou da subsunção não fornece meios para a previsibilidade das decisões jurídicas tributárias em casos problematizados sob a perspectiva de princípios e quando é necessária a interpretação de expressões de difícil uniformidade intersubjetiva. Tal dificuldade está presente no teste abstrato de constitucionalidade e na identificação do nascimento da obrigação tributária e de seu desenvolvimento até a sua extinção.

A ausência de critérios estáveis para análise da eficácia normativa de princípios e o notável declínio do respeito à legalidade (que pode ser traduzido, em um de seus aspectos, pela desvalorização da aplicação subsuntiva do direito que tem na norma positivada uma premissa necessária), resulta em um aumento do universo possível de decisões judiciais. Sem métodos adequados de controle da atividade judicante, é dificultada a previsibilidade da decisão judicial e das consequências dos atos da vida.

O emprego apenas do formalismo lógico sem métodos complementares pode servir como um verdadeiro catalisador para a arbitrariedade, também servindo como grave obstáculo à eficácia normativa dos direitos fundamentais, para a criação de exceções à regra jurídica em casos excepcionais e para a segurança jurídica.

Este fenômeno tem reflexo nas limitações ao poder de tributar. Dizer aquilo que é obrigatório, permitido ou facultado no âmbito da tributação, a partir de um paradigma que reconhece eficácia normativa a princípios e reconhece sua aplicação por ponderação é extremamente problemático.

Em última análise, subjaz a esse assunto questões que dependem de verdadeiras escolhas do intérprete sobre a sua visão do mundo jurídico. Questões como a existência de uma vinculação necessária entre direito e moral, como a divisão qualitativa entre regras e princípios e como ocorre o processo de criação da norma individual e concreta devem ser respondidas para que se possa identificar um determinado critério de validade que possa prever com alguma segurança qual a conclusão do raciocínio jurídico. O desafio da comunidade jurídica neste momento vertiginoso em que ocorre uma notável mudança de paradigma na filosofia do direito é identificar qual modelo de interpretação e aplicação do direito de maior harmonia com a escolha jurídica e política de supremacia dos direitos fundamentais, em uma sociedade que precisa de ordem e de segurança jurídica.

Esse novo paradigma contagia o intérprete com o medo de uma invencível insegurança jurídica à luz de um movimento que, se observado atentamente, não dá sinais de recuo. Não se imagina que a jurisprudência irá retroceder a ponto de deixar de criar exceções a regras jurídicas positivadas em face de princípios, com ou sem fundamentação adequada.

O tema é atual. Diariamente é possível identificar que julgadores se afastam das conclusões logicamente decorrentes de premissas válidas, criando exceções a regras jurídicas positivadas. A ausência de critérios uniformes para a criação de tais exceções cria grave insegurança jurídica na tributação e deve ser melhor estudada. Igualmente, todos os dias julgados escolhem determinados significados a expressões positivadas, quando mais de uma interpretação é possível. Daí a escolha do tema.

Para a análise desse complexo objeto, será analisado rapidamente o método da lógica analítica e da subsunção que resultam nas limitações que esta pesquisa chama de formais por decorrerem de um exercício lógico-formal, buscando-se identificar se ainda servem como limitação segura às pretensões tributárias do Estado. Tais limitações decorrem de demonstrações lógicas em que normas positivadas são premissas necessárias e a conclusão decorre diretamente das próprias premissas em um exercício de imputação.

Na segunda parte serão analisadas as limitações decorrentes de argumentos materiais em face da divisão estrutural entre regras e princípios e serão sugeridos métodos de limitação do universo possível de decisões judiciais por meio da racionalidade - admitindo a superação do paradigma exclusivamente silogístico, subsuntivo e positivista de aplicação do direito. Tais limitações não são decorrentes de um exercício de imputação ou de uma demonstração analítica que tem na norma positivada uma premissa necessária, mas de um juízo de plausibilidade do intérprete.

Na terceira parte será analisada a Teoria da Argumentação Jurídica de Alexy que, aliada à Teoria de Princípios e Regras, fornece método racional de identificação das limitações ao poder de tributar consentâneo com a Constituição, em um paradigma não submetido exclusivamente ao formalismo lógico.

A pesquisa trata do afastamento da pretensão de que as limitações ao poder de tributar podem ser identificadas apenas a partir da análise das normas positivadas mediante a aplicação de direito que não explica como escolher o significado de expressões positivadas não intersubjetivamente uniformes e como reconhecer eficácia normativa a princípios em um Estado de Direito.

Assim, o problema a ser pesquisado depende de uma análise sequencial das vicissitudes do paradigma lógico-formal, em oposição ao paradigma não exclusivamente

lógico-formal, não sendo possível a compreensão do tema afastado de uma teoria com pretensão de explicar como deve se dar a decisão jurídica, ainda que a adoção de elementos não sempre intersubjetivamente controláveis revelem que é limitado o poder da Constituição, da legislação, da jurisprudência e da ciência jurídica para dizer sempre e em qualquer caso aquilo que é permitido, obrigatório e facultativo ao poder tributário e ao contribuinte.

1 CRISE DO POSITIVISMO E DAS LIMITAÇÕES FORMAIS AO PODER DE TRIBUTAR

1.1 LIMITAÇÕES FORMAIS AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações formais à competência tributária¹ a que se refere esta pesquisa são aquelas cujos efeitos decorrem do exercício lógico consubstanciado em premissas e conclusão. Não se trata das limitações formais relativas ao veículo normativo de determinada asserção normativa (necessidade de lei complementar, p.ex.), mas das limitações resultantes do raciocínio em estrutura lógico-formal. “O momento formal do argumento judiciário reside na estrutura inferencial que se limita a determinar que dadas tais premissas, delas decorre tal conclusão”, ensina Lourival Vilanova². “A única coisa que determina uma regra de inferência é que se as premissas são verdadeiras, então a conclusão também tem de necessariamente sê-lo”³.

A estrutura formal a que se refere este trabalho pode ser vista também por meio de elementos como “a hipótese e a tese” ou “o pressuposto e a consequência”, cujo relacionamento entre os primeiros elementos se relacionam com os segundos por meio de uma lógica de implicação (imputação para Kelsen⁴), que age como um nexos entre os primeiros e os segundos. O nexos entre a hipótese e a tese veicula os modais deônticos facultado/permitido, obrigatório e proibido^{5 6}, que são definidos no ato normativo.

¹ “A palavra ‘poder’ tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra ‘competência’” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 32).

² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 55.

³ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**, Perelman, Viehweg, Alexy, MacCormick e outros. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006, p. 27.

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 86.

⁵ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**, Perelman, Viehweg, Alexy, MacCormick e outros. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006, p. 65.

⁶ Os modais deônticos (permissão, obrigação e proibição) opõem-se aos modais aléticos (é possível, é necessário, é impossível, p.ex.), que se relacionam com o plano dos fatos mesmos. Ambos os modais pressupõem uma estrutura implicacional. “Em síntese de linguagem formalizada: ‘ $p \rightarrow q$ ’, ‘ $\text{não-}p \rightarrow \text{não } q$ ’. No interior de cada proposição, temos antecedentes (hipóteses) e consequentes (teses), que Kelsen chama de pressupostos e consequências. Damos por assente que a relação implicacional que articula o interior de cada proposição vem deonticamente modalizada. Se o modal deôntico (‘dever-ser’, ‘é juridicamente válido’), prefixo à proposição implicacional, q não seria implicado por p , nem r seria implicado por ‘ $\text{não-}q$ ’. Nisso difere a proposição normativa da proposição cujo sentido objetivo é a lei natural. Também a lei natural exprime-se proposicionalmente em forma implicativa de hipótese/tese. É a versão, em plano formal, da relação existente nos fatos mesmos: o fato F está causalmente relacionado com o fato G . Em nível de proposição: se se dá p , então q . A relação implicacional ‘se..., então’ é a forma lógica de revestir a relação objetiva de causa/efeito. Podemos modalizar essa implicação dizendo: ‘é necessário’, ou ‘é possível’ que p implique q .)

Esse raciocínio pressupõe a norma jurídica em duas partes, uma norma primária e uma norma secundária⁷. Para Lourival Vilanova⁸, a norma primária veicula relações deonticas de direitos e deveres decorrentes da ocorrência de pressupostos fáticos previstos normativamente, enquanto a norma secundária estatui sanções decorrentes da não verificação das consequências positivadas como devidas juridicamente.

Segundo o ideário positivista clássico, “he [o intérprete] has only to recognize instances of clear verbal terms, to ‘subsume’ particular facts under general classificatory heads and draw a simple syllogistic conclusion”⁹. A simplificação que se busca, focando o objeto da pesquisa sob a expressão limitação lógico-formal, é o resultado do exercício de correção formal em que a norma veicula relações deonticas decorrentes de pressupostos previstos normativamente (premissa maior), que, quando ocorridos na realidade (premissa menor), implicam determinada relação jurídica (conclusão). Segundo a lógica puramente dedutiva, se verdadeiras as premissas, é verdadeira a conclusão. Também seria produto de um marco teórico positivista centrado na validade lógico-formal o teste de constitucionalidade em que a Constituição define uma moldura (premissa maior), dentro da qual deve operar a lei (premissa menor) para ser considerada válida ou inválida em um exercício solístico¹⁰.

A lógica formal fornece critério valioso de análise de validade do raciocínio jurídico¹¹. Contudo, esse paradigma centrado exclusivamente na correção formal deixa de fornecer meios de análise da correção material dos dados e informações que compõem o raciocínio jurídico. A partir de premissas falsas se pode chegar a uma conclusão válida do ponto de vista lógico. A lógica formal não fornece critérios de conteúdo. “Por outras palavras, propor a questão dos argumentos significa propor o problema de como distinguir os argumentos

(VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 74-75).

⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 73.

⁸ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 74.

⁹ HART, H. L. A. **The concept of law**. Oxford: Clarendon, 1994, p. 125.

¹⁰ “O silogismo é um discurso argumentativo no qual, uma vez formuladas certas coisas, alguma coisa distinta destas coisas resulta necessariamente através delas pura e simplesmente” (ARISTÓTELES. *Órganon: Categorias, Da interpretação, Analíticos anteriores, Analíticos posteriores, Tópicos, Refutações sofisticas*. Trad. Edson Bini, 2. ed. Bauru: Edipro, 2010. 347). Complementa Fábio Ulhoa Coelho, no prefácio à edição brasileira do Tratado da Argumentação de Perelman e Olbrechts-Tyteca, afirmando que o silogismo analítico “se traduz numa demonstração fundada em proposições evidentes, que conduz o pensamento a uma conclusão verdadeira, sobre cujo estudo se alicerça toda a lógica formal” (3. ed., São Paulo: WMF, 2014, p. 11).

¹¹ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**, Perelman, Viehweg, Alexy, MacCormick e outros. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006, p. 28.

corretos dos incorretos, os válidos dos inválidos”¹² e os argumentos relevantes dos não relevantes, os argumentos fortes dos fracos.

Fábio Ulhoa Coelho¹³ na introdução brasileira do Tratado da Argumentação Jurídica de Perelman e Olbrechts-Tyteca pondera que Aristóteles já tratava com importância dois métodos básicos de raciocinar – a demonstração analítica e a argumentação dialética. Para Coelho, a referida obra rompe a tradição que deixou de dar importância ao raciocínio básico que emprega premissas meramente prováveis (não autoevidentes), das quais se poderiam extrair conclusões apenas verossímeis.

O pioneirismo de Perelman, na reabilitação da retórica é unanimemente reconhecido. [...] O ponto de partida de Perelman é o modo pelo qual se entendeu, a partir da codificação napoleônica principalmente, o raciocínio jurídico, isto é, o relacionado com a aplicação do direito. Considerou-se, com efeito, durante muito tempo, que esse raciocínio seria uma operação dedutiva a partir de normas positivas, que, em função do princípio da legalidade, deveriam servir de premissas necessárias.¹⁴

Ou seja, para Fábio Uhoa Coelho, o Tratado da Argumentação de 1947 representa o início do questionamento da lógica analítica como a forma de raciocínio jurídico, em que a decisão seria decorrente do silogismo que emprega a norma positivada como premissa necessária. Isso é particularmente importante a esta pesquisa porque a complexidade da vida em sociedade dificulta a aceitação de que em determinados casos a norma positivada (premissa necessária) não seja excepcionada, bem como dificulta a própria eficácia normativa de normas de conteúdo indeterminado, como direitos fundamentais, que tem problemática aplicação por meio da lógica analítica – dentre outros elementos a serem explorados.

A importância do tema não pode ser compreendida afastada da divisão estrutural das normas entre princípios e regras e do direito em um contexto argumentativo. Esta pesquisa adota o posicionamento de Alexy sobre o tema¹⁵. Embora a matéria seja tratada adiante,

¹² ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**, Perelman, Viehweg, Alexy, MacCormick e outros. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006, p. 28.

¹³ COELHO, Fábio Ulhoa. Introdução. PERELMAN, Chaim. OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. Tratado da Argumentação Jurídica. 3. ed., São Paulo:WMF, 2014, p. 14.

¹⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Introdução. PERELMAN, Chaim. OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. Tratado da Argumentação Jurídica. 3. ed., São Paulo:WMF, 2014, p. 14.

¹⁵ “A base do argumento de princípios é constituída pela distinção entre regras e princípios. Regras são normas que, em caso de realização do ato, prescrevem uma consequência jurídica definitiva, ou seja em caso de satisfação de determinados pressupostos, ordenam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, ou ainda autorizam a fazer algo de forma definitiva, Por isso, podem ser designadas de forma simplificada como ‘mandamentos definitivos’. Sua característica de aplicação é a subsunção. Por outro lado, os princípios são mandamentos de otimização. Como tais, são normas que ordenam que algo seja realizada em máxima medida relativamente às possibilidades fática e jurídicas. Isso significa que elas podem ser realziadas em diversos graus e que a medida exigida de sua realização de pende não somente das possibilidades reais, mas também das

antecipa-se o posicionamento de que as regras não são a única espécie de norma¹⁶. Princípios também são normas¹⁷. Segundo o entendimento empregado, princípios são normas que implicam que algo seja obtido na maior medida realizável, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas existentes¹⁸. São mandamentos de otimização. “A ponderação é a forma característica da aplicação dos princípios”¹⁹. As regras não são realizadas na medida do possível, mas são satisfeitas ou não satisfeitas. Se a regra vale, então deverão surgir os efeitos previstos quando da ocorrência do fato previsto como antecedente. Assim, regras são mandamentos definitivos. “Sua característica de aplicação é a subsunção”²⁰.

No caso de colisão entre regras (não é possível duas determinações definitivas contraditórias), uma das regras deve ser considerada inválida ou deve ser criada uma exceção a uma das regras. Na colisão entre princípios (algo é proibido por um princípio e permitido por outro), um dos princípios tem que ceder. Contudo, o princípio que cede no duelo com outro princípio não é considerado inválido e também não é aplicada cláusula de exceção. “Na verdade o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida da maneira oposta”²¹.

possibilidades jurídicas, As possibilidades de realização jurídica são determinadas não só pelas regras, como também, essencialmente, por princípios opostos, Isso implica que os princípios sejam suscetíveis e carentes de ponderação. A ponderação é a forma característica da aplicação dos princípios” (ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85).

¹⁶ Portanto, sob o argumento de que nem toda a norma tem uma consequência definitiva prevista, discorda-se do seguinte entendimento: “Assentemos a premissa, reconhecida unanimemente no seio da Filosofia do Direito, segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador (em sentido amplo) enlaça uma consequência jurídica (relação deontica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente. Fala-se, por isso, em antecedente e consequente, suposto e mandamento, hipótese e tese, prótese e apótrase, pressuposto e estatuição, descritos e prescriptor. A regulação da conduta se dá com a aplicação dos modais deonticos (permitido, proibido e obrigatório), mas sempre na dependência do acontecimento factual previsto na hipótese” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 147.)

¹⁷ “Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizer o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deonticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87).

¹⁸ “Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também possibilidades jurídicas” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90).

¹⁹ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85.

²⁰ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85.

²¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93-94.

A questão relativa a princípios e outros argumentos materiais será tratada na segunda parte desta pesquisa, servindo essa introdução apenas para chamar atenção a possíveis limitações do paradigma exclusivamente subsuntivo, incapaz de racionalmente explicar a interpretação e aplicação de princípios, bem como deficiente quanto à apreensão do conteúdo semântico de expressões vagas.

Segundo Perelman, é possível identificar no silogismo lógico um tema central do marco teórico conhecido como positivismo. Para o autor, essa corrente tem a pretensão de evitar a interferência de concepções pessoais do juiz na aplicação do direito²², de forma que a dedução formal é o núcleo duro desse marco de pensamento.

Manuel Atienza critica a concepção de positivismo referida, afirmando que Perelman se dirige a um “juspositivismo do século XIX”, ao supor um papel muito limitado ao juiz, que deixaria de levar em conta princípios gerais de direito, atento apenas ao texto da lei²³. Segundo Atienza, Hart, que personifica a versão de positivismo na segunda metade do século XX, admite que o juiz crie direito em casos duvidosos e que este pode se valer de princípios se admitida a regra de reconhecimento²⁴. No ponto, não parece inteiramente justa a crítica de Atienza, já que Kelsen já reconhecia a discricionariedade do juiz na elaboração da premissa maior do raciocínio silogístico em determinados casos, o que é analisado também em Perelman²⁵.

Maior atenção, contudo, merece a referência de que Hart admite a existência de princípios, ao afirmar que “princípios de justiça ou valores morais [...] podem integrar o conteúdo das restrições constitucionais”²⁶. Isso ocorre quando da positivação de expressões

²² PERELMAN, Chaïm. **La lógica jurídica y la nueva retorica**. 1976. Disponível em: <<http://www.sjamichoacan.com/wp-content/photos/La-L%C3%B3gica-Jur%C3%ADdica-y-la-Nueva-Ret%C3%B3rica1.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2014.

²³ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**, Perelman, Viehweg, Alexy, MacCormick e outros. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006, p. 85

²⁴ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**, Perelman, Viehweg, Alexy, MacCormick e outros. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006, p. 86.

²⁵ Kelsen reconhece que la indeterminación del cuadro legal dentro del cual el juez ejerce su actividad, le da ocasión, no sólo para deducir la solución concreta a partir de una regla general, sino también para proceder libremente a una interpretación de la ley, que resulta de una opción ejercida por su voluntad. El juez remata el diseño que la ley presenta antes de hacer de él la premissa mayor del silogismo judicial. Al proceder de esta forma, pasando de la norma general a la decisión judicial, que constituye una norma particular, actúa como un administrador, encargado de su función, que la ejerce del mejor modo posible al tener en cuenta consideraciones de oportunidad. (PERELMAN, Chaïm. **La lógica jurídica y la nueva retorica**. 1976. Disponível em: <<http://www.sjamichoacan.com/wp-content/photos/La-L%C3%B3gica-Jur%C3%ADdica-y-la-Nueva-Ret%C3%B3rica1.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2014)

²⁶ “I expressly state both in this book (p. 72) and in my earlier article on 'Positivism and the Separation of Law and Morals' that in some systems of law, as in the United States, the ultimate criteria of legal validity might explicitly incorporate besides pedigree, principles of justice or substantive moral values, and these may form the content of legal constitutional restraints.” (HART, H. L. A. **The concept of law**. Oxford: Clarendon, 1994, p. 247.

que remetem a conceitos de índole moral, como ocorre na Constituição no Brasil. Contudo, essa vinculação entre direito e moral não é necessária para o autor.

Sob esse aspecto, o modelo adotado nessa pesquisa é antagônico ao marco teórico positivista, que emprega o raciocínio condicional humano²⁷ para influir na sociedade dispendo sobre o regramento aplicável a condutas desejadas e indesejadas, e que busca despir o direito de elementos reputados como não jurídicos – supostamente afetos à sociologia ou a outras áreas do conhecimento²⁸. O modelo positivista a que se refere esta pesquisa pretende livrar o direito de elementos subjetivos de cada intérprete, conferindo-lhe cientificidade e, ato contínuo, segurança. Nessa linha, o direito é compreendido como o estudo de uma determinada ordem coativa constituída por um conjunto normativo constituído por regras positivadas e escalonadas de produção humana. Não há, portanto, ligação necessária entre direito e moral.

O teste de correção lógico-formal presente nas limitações ao poder de tributar, observe-se, não se confunde com o positivismo, mas é seu mecanismo de concretização. Como se verá, a aplicação rígida da literalidade legal por meio de subsunção não ocorre necessariamente sob uma ótica positivista.

Embora exista uma diversidade de concepções de positivismo, pode-se dizer que se trata de uma compreensão de direito afeta aos requisitos de eficácia social e de legalidade e que exclui do conceito de direito uma orientação pela moral²⁹ ou por argumentos de índole material. Ou seja, o marco teórico positivista tem a pretensão de limitar o universo possível de decisões judiciais à moldura normativa fixada pelo órgão competente para a criação de normas por meio de regras, isto é, limitar o universo possível de decisões judiciais por meio do exercício de subsunção lógico-formal, sem menção a formas de criação de exceções à regra jurídica em razão de argumentos morais ou materiais, exceto se o próprio tecido

²⁷ Exercício que acompanha a sociedade desde o homem primitivo: “Está-lhes na base uma regra que determina toda a vida social dos primitivos, a regra de retribuição (retaliação). Esta compreende tanto a pena como o prêmio. Pode ser formulada mais ou menos nestes termos: se te portas retamente, deves ser premiado, isto é, algo de bem deve te caber; se te portas mal, deves ser punido, isto é, algo de mal deve te acontecer. Nesta regra fundamental o pressuposto e a consequência estão ligados um ao outro, não segundo o princípio de causalidade, mas segundo o princípio igualmente fundamental de imputação” (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 92)

²⁸ Isso é bastante claro na Kelsen, para quem uma teoria “pura” do Direito exclui questões reputadas estranhas à matéria, como a psicologia, sociologia, ética e teoria política, por exemplo (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 1). Esse posicionamento tem eco na obra de Becker que denomina tais elementos de pré-jurídicos (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 42).

²⁹ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 17.

normativo faculte ao aplicador tal exercício (como afirmado por Hart³⁰). Igualmente, este modelo não sugere métodos que assegurem alguma uniformidade intersubjetiva na interpretação de expressões de conteúdo semântico indeterminado³¹. Isso, como se verá, é problemático.

Kelsen, ao afirmar que a ordem jurídica é escalonada, diz que a Constituição, escalão de direito positivo mais elevado³², é o fundamento de validade das normas de escala inferior. Ou seja, a Constituição é fundamento de validade imediato da lei, que repete o conteúdo da Constituição, dentro de molduras. A Constituição tem fundamento de validade no que chama de lei fundamental³³. “A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas em um mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas”³⁴.

Assim, são identificadas duas espécies de limitações lógico-formais ao poder de tributar. A primeira ocorre em nível constitucional. Nessa, as proposições normativas são aplicadas por meio do exercício formal de subsunção em que a lei (premissa menor) é subsumida à Constituição (premissa maior) para a identificação dos efeitos jurídicos de validade ou invalidade. Se a premissa menor for conforme a premissa maior, é válida a lei (é constitucional). Se a premissa menor exceder a moldura constitucional, é inválida a lei (é inconstitucional). Assim, as limitações formais ao poder de tributar são as regras dispostas em nível constitucional que dispõem sobre os recortes da competência para tributar em um exercício lógico. Ou seja, que veiculam os modais deônticos de faculdade, de obrigação de legislar de determinada forma e de proibição quanto ao poder de tributar, sob pena de invalidade (de inconstitucionalidade).

Assim, são limitações formais ao poder de tributar as proibições atribuídas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que parte de premissas entendidas como evidentes. Ou seja, parte de premissas normativas constitucionais que supostamente não

³⁰ “I expressly state both in this book (p. 72) and in my earlier article on 'Positivism and the Separation of Law and Morals' that in some systems of law, as in the United States, the ultimate criteria of legal validity might explicitly incorporate besides pedigree, principles of justice or substantive moral values, and these may form the content of legal constitutional restraints.” (HART, H. L. A. **The concept of law**. Oxford: Clarendon, 1994, p. 247.

³¹ “A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação correta” (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 396).

³² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 247.

³³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 218.

³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 247.

necessitam da atribuição de pesos argumentativos. Tais premissas, por exemplo, podem ser as vedações de (i) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, (ii) de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, (iii) de cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, (iv) de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, (v) de cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o item “iv”, (vi) estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, (vii) instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, (viii) instituir impostos sobre templos de qualquer culto, (ix) instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, (x) instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, (xi) instituir impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Igualmente, a própria outorga constitucional de competência para tributar pode ser entendida como uma limitação formal ao poder de tributar, eis que ao facultar a tributação de determinada manifestação de riqueza, veda aquilo que não se encaixe em tal conceito.

A segunda espécie de limitação formal ocorre de maneira tópica, à luz do caso concreto. Esta ocorre por meio do exercício de subsunção, em que o fato (premissa menor) é subsumido à Lei (premissa maior) para a identificação dos efeitos jurídicos eventualmente decorrentes (nascimento, ou não, de relação jurídica). Se a premissa menor for conforme a premissa maior, nasce a relação jurídica (obrigação tributária). Assim, nesse aspecto o exercício de subsunção serve como garantia ao contribuinte de que somente será obrigado se, e somente nesse caso, existir lei juridicamente válida descrevendo hipoteticamente um fato e que esse fato se realize no mundo real (suporte fático, fato gerador, fato imponível, etc.). Tal limitação se repete por toda a existência da obrigação tributária, de seu nascimento à sua extinção, acontecimentos submetidos a subseqüentes exercícios de subsunção.

Outra forma de ver o problema de tais limitações é entender que todas as normas são aplicadas por subsunção, sejam elas chamadas de regras ou de princípios. Essa visão necessariamente deixa de reconhecer a divisão estrutural entre princípios e regras. Nesse entendimento o raciocínio jurídico é composto pela premissa maior definida pelo intérprete à luz das fontes reputadas pertinentes e é aplicado em um exercício de subsunção que pode chegar a uma grande variedade de respostas. Isso pode ser especialmente problemático dado o caráter indefinido do significado normativo de determinadas normas, como o princípio da capacidade contributiva ou do consentimento à tributação. Uma grave dificuldade deste entendimento é conter a eficácia normativa de princípios que não são ponderados em face de princípios contrapostos à luz do caso concreto.

Em qualquer caso, quaisquer premissas normativas dependem de interpretação, o que pode, conforme o caso, tornar problemática a aplicação do direito por meio de mecanismos puramente lógicos ou puramente subsuntivos. Por meio do caminho exclusivamente subsuntivo são atingidos resultados semelhantes ao do exercício próprio da lógica formal, também sem mecanismos de criação de exceções ou de uniformização da interpretação de expressões não intersubjetivamente homogêneas.

No marco teórico positivista tem grande importância as limitações formais. Isso porque essa concepção do direito orienta o intérprete e aplicador a afastar argumentos de índole moral e material, impossibilitando a criação de exceções a essas regras jurídicas, garantindo, segundo o modelo, segurança jurídica e cientificidade. Dessa forma há uma pretensão de estabilidade jurídica centrada na previsibilidade das consequências jurídicas dos atos e fatos jurídicos. Em outras palavras, estabilidade jurídica centrada na própria previsibilidade das decisões judiciais, propiciando segurança.

São diversas as concepções de positivismo, chamando atenção atualmente as correntes do positivismo exclusivo e do positivismo inclusivo. Segundo Deilton Ribeiro Brasil³⁵, os adeptos do positivismo jurídico exclusivo entendem que os mandamentos deônticos de direito não devem considerar influências morais, de forma que a validade e o conteúdo da norma não devem estar sujeitos a questões valorativas. Já para o chamado positivismo jurídico inclusivo não necessário, mas é possível que mandamentos deônticos de direito considerem valorações morais por meio da *tese da incorporação da moral*, segundo a qual a moralidade pode ser uma condição de legalidade. Em outras palavras, “que a legalidade das

³⁵ BRASIL, Deilton Moraes. Positivismo inclusivo e neoconstitucionalismo: as contribuições de Herbert L. A. Hart e de Santiago Sastre Ariza para a interpretação, aplicação e construção do direito. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/deilton_ribeiro_brasil2.pdf. > Acesso em: 18mar2015.

normas pode algumas vezes depender de seus méritos (morais) substantivos, não somente de seu pedigree ou fonte social”³⁶. Assim, “quando os juízes apelam a determinados padrões morais na resolução dos casos jurisdicionais suscitados, em verdade, terminam por incorporar ditos conteúdos de moralidade na composição do direito juridicamente válido”.³⁷ Contudo, a questão da existência de uma relação entre o direito e a moral é apenas uma faceta do tema, restando a problemática de como controlar o uso de elementos valorativos reputados como extra-jurídicos (positivismo exclusivo) ou de elementos valorativos reputados como jurídicos pela regra tese de incorporação (positivismo inclusivo) à luz da dinâmica jurisprudencial que, a despeito da discussão filosófica, emprega elementos valorativos de índole moral.

Tradicionalmente doutrina do Direito Tributário apega-se com muita força ao exercício de subsunção³⁸, limitando o uso de elementos valorativos, mas deixando de reconhecer a eficácia normativa dos princípios constitucionais, que são aplicados por ponderação. Isso é observável, em especial, quanto às limitações formais ao poder de tributar consubstanciados no teste de constitucionalidade das leis e quanto ao *iter* da tributação, desde o nascimento da obrigação tributária até sua extinção – questões que são regidas por subsequentes exercícios de subsunção em que a lei é encarada como uma premissa necessária em um contexto subsuntivo.

Tendo em vista a peculiar concepção de “limitação formal” adotada nessa pesquisa, é possível identificar que todas as limitações dessa natureza são reduzidas ao exercício de subsunção que subjaz ao teste de competência constitucional para instituição de tributo e aos testes de nascimento da obrigação tributária (“fato gerador”) e demais fases do *iter* tributário (nascimento à extinção da obrigação tributária).

Nessa pesquisa entende-se por competência tributária a respectiva outorga e seus recortes negativos, imunidades e outras limitações, como a irretroatividade e a legalidade (exigência de previsão em lei de todos os aspectos indispensáveis para a liquidação do

³⁶ BRASIL, Deilton Moraes. Positivismo inclusivo e neoconstitucionalismo: as contribuições de Herbert I. A. Hart e de Ssantiago Sastre Ariza para a interpretação, aplicação e construção do direito. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/deilton_ribeiro_brasil2.pdf. > Acesso em: 18mar2015.

³⁷ BRASIL, Deilton Moraes. Positivismo inclusivo e neoconstitucionalismo: as contribuições de Herbert I. A. Hart e de Ssantiago Sastre Ariza para a interpretação, aplicação e construção do direito. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/deilton_ribeiro_brasil2.pdf. > Acesso em: 18mar2015.

³⁸ “Percebe-se que a chamada ‘incidência jurídica’ se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes [...] e a segunda, de implcação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33). Tal compreensão formalista, em essência, pode ser encontrada em referências mais antigas, como Becker e Ataliba (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013)

tributo). Em relação a essas limitações formais abstratas aplicadas mediante o exercício de subsunção de oposição da lei à Constituição, a doutrina de maior difusão no Brasil tem rica literatura.

São antigas as palavras de João Martins de Oliveira, afirmando que “Equidade, princípios gerais de direito e jurisprudência não geram normas jurídicas novas: modificam outras ou preenchem lacunas pela analogia”³⁹.

Segundo Hugo de Brito Machado, por exemplo, a atribuição de competência limita o legislador que estabelecerá a hipótese de incidência⁴⁰ e somente será regular a tributação se existir lei, em sentido restrito, válida conforme a Constituição. Uma exceção levantada pelo autor trata da majoração de determinados tributos, mas “Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal”⁴¹.

Rui Barbosa Nogueira narra o escalonamento normativo imprescindível para o exercício da competência tributária no Brasil: a outorga constitucional de competência, a legislação complementar que traça determinados elementos e a lei ordinária, “que descreve minuciosamente todos os elementos do fato gerador”⁴². Realizado o fato descrito na norma, nasce a relação jurídico-tributária⁴³.

Para Vittorio Cassone, a outorga de competência a determinado ente simultaneamente impede que este invada a competência de outro, fenômeno que chama de competência tributária privativa⁴⁴. E prossegue afirmando que a lei, obrigatoriamente, deve prever hipoteticamente todos os elementos que gerarão a obrigação tributária (pessoal, temporal, espacial, material e quantitativo), e afirma que “uma identidade jurídica entre os crimes e os tributos: ambos são objeto de enumeração taxativa (*numerus clausus*) a ponto de atos, fatos e situações serem obrigatoriamente tipificados em lei, para poderem ser considerados crimes ou tributos”⁴⁵.

³⁹ OLIVEIRA, João Martins de. **Direito fiscal**. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943, p. 22.

⁴⁰ “Ao atribuir a cada uma dessas entidades [União, Estados, Distrito Federal e Municípios] a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de cada um desses impostos” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 290).

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 292.

⁴² NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**: de acordo com a Constituição Federal de 1988. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 143.

⁴³ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**: de acordo com a Constituição Federal de 1988. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 141.

⁴⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 103.

⁴⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 105.

Em Cassone é interessante a reflexão de que os princípios não criam norma, mas incidem sobre a norma por uma questão de hierarquia. Nessa linha não é possível que o princípio excepcione a lei isentiva ou que crie nova hipótese não prevista em lei⁴⁶.

Aqui é possível identificar como ocorre o emprego de princípios em um paradigma subsuntivo. Quando houver mais de uma interpretação possível em relação a determinada expressão, o princípio pode ser utilizado para encontrar o mais consentâneo com o ordenamento jurídico. Ou seja, aquele que guarda maior coerência com o desenho constitucional. A forma de utilização de princípios é determinante para conhecer as limitações formais ao poder de tributar em âmbitos abstrato e concreto.

1.1.1 Limitações formais em abstrato

As normas constitucionais diferenciam-se das demais por seu relevo hierárquico, implicando o condicionamento do conteúdo das normas inferiores e a invalidade das normas que as contrariam⁴⁷. “La inconstitucionalidad es un caso particular de invalidez: es la invalidez que deriva de la no-conformidad de una norma con la constitución”⁴⁸.

Sobre o tema, pondera Gilmar Mendes que a Constituição não determina integralmente o conteúdo da lei, eis que “o legislador é o intérprete e concretizador primeiro da Constituição”⁴⁹. É preciso ter presente que da Constituição não deriva o conteúdo integral da legislação e que princípios constitucionais podem ser concretizados de mais de uma forma pela lei. A escolha do legislador por um determinado método que o intérprete não ache o mais adequado para a promoção de determinado princípio não implica a sua inconstitucionalidade. Há certa liberdade ao legislador. “O que ocorre é que essa liberdade não será plena, não poderá prescindir dos limites decorrentes das normas constitucionais”⁵⁰. No que consistem esses limites de validade constitucional é a pergunta a ser respondida.

⁴⁶ “Exemplificando, a Constituição dispõe que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade. Apesar desse preceito, ou princípio, se a Lei (que é o veículo que obriga, que cria a hipótese de incidência da Contribuição Social) conceder determinada isenção, ou, ainda, se não prevê incidência para determinada situação, não pode o intérprete recorrer àquela disposição constitucional para tornar inválida ou ineficaz a isenção, ou para criar hipótese não prevista pela Lei” (CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 107).

⁴⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 76.

⁴⁸ GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo**. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 323.

⁴⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 77.

⁵⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 76.

Conforme a diferenciação adotada nessa pesquisa, as limitações formais são aquelas aplicadas por meio da subsunção. Por exemplo, em face da regra constitucional de irretroatividade, é constitucionalmente inválida a incidência da lei para fazer nascer a obrigação tributária decorrente de fato ocorrido antes de sua publicação. Essa é uma limitação formal que, nesse exemplo, não traz maiores dificuldades.

Quando há necessidade de interpretação de expressões vagas, o marco teórico subsuntivo busca auxílio nos cânones da interpretação (literal ou gramatical, histórico, lógico, teleológico e sistemático⁵¹) para apreender o conteúdo semântico da norma. Em se tratando de norma constitucional, os cânones são empregados para identificar a moldura dentro da qual pode atuar o Legislador.

Conforme o caso, intérpretes que não reconhecem a diferenciação estrutural entre princípios e regras (diferenciação forte) podem empregar princípios para identificar qual o sentido constitucionalmente adequado para a expressão, dentre os diversos sentidos possíveis. Nesse modelo, contudo, tal princípio não é ponderado com outros princípios. Isso porque é aplicado por subsunção, na medida em que não é reconhecida a distinção estrutural de princípios e regras.

É pretensão desta pesquisa demonstrar que esse raciocínio é errado porque não é racional a apreensão do sentido possível das expressões normativas com o emprego de princípios sem a ponderação com princípios contrapostos, muito menos de forma intersubjetivamente uniforme. Igualmente, em relação a qualquer dispositivo constitucional, são possíveis exceções racionais a essas proposições, também por meio da ponderação de princípios. A rigor, o delineamento do mandamento deôntico constitucional exige um processo hermenêutico que conjugue os cânones da interpretação, a eficácia normativa de princípios constitucionais, por meio da ponderação (paradigma não exclusivamente subsuntivo), além de outros elementos. A forma como esse procedimento ocorre é determinante para a previsibilidade da decisão judicial e para a segurança jurídica.

Em outras palavras, saber quais são as limitações ao poder de tributar não exige somente o conhecimento das expressões empregadas pelas normas, uma vez que esses limites mudam conforme o método empregado pelo intérprete – o que causa grave insegurança jurídica.

⁵¹ Os cânones da interpretação são analisados sob o ponto de vista discursivo no terceiro capítulo.

1.1.2 Limitações formais em concreto

Empregando-se a linguagem do Código Tributário Nacional (CTN)⁵², a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador⁵³, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência⁵⁴. A partir dessas premissas seria possível concluir que a subsunção do fato à norma é suficiente para a identificação do nascimento da obrigação tributária principal. Regida a tributação pela exigência de lei para seu regramento, sucessivos exercícios de subsunção conduziriam a obrigação tributária até a sua extinção. Se essas premissas fossem verdadeiras, o modelo pautado exclusivamente nas limitações formais ao poder de tributar seria exauriente, ao menos no que se refere a casos concretos.

Nessa concepção, identificar se no mundo fático ocorreu a situação definida em lei é de extrema importância e o procedimento de dar/descobrir o significado das expressões legais é determinante. Daí a importância do difundido método de dissecação das regras relativas ao nascimento da obrigação tributária – em método verdadeiramente cartesiano⁵⁵. No Brasil a doutrina de Paulo de Barros Carvalho é que deu maior difusão à matéria, a identificando como regra matriz de incidência tributária.

Em busca da origem dessa espécie de dissecação da regra jurídica tributária, menciona-se que já em 1956 Gianini diferenciava elemento material e elemento pessoal, como requisitos a serem previstos em lei para o nascimento da obrigação tributária⁵⁶, que são complementados

⁵² CTN, Art. 113, § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁵³ Ressalvada a conhecida equivocidade da expressão fato gerador, popularizada por conhecido artigo de Gaston Jèze, publicado na RDA, v. 2. Conforme Becker, a expressão fato gerador “é a mais utilizada pela doutrina brasileira e, de todas elas, a mais infeliz porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão conceitual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, *antes*, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o ‘fato gerador’ e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 338).

⁵⁴ CTN, Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁵⁵ Isso conforme os preceitos lógicos segundo e terceiro: “O Segundo, dividir cada uma das dificuldades que eu examinasse em tantas parcelas possíveis e que fossem necessárias para melhor resolvê-las. O terceiro, conduzir por ordem meus pensamentos, começando pelos objetos mais simples e mais fáceis de conhecer, para subir aos poucos, como por degraus, até o conhecimento dos mais compostos, e supondo mesmo uma ordem entre os que não se precedem naturalmente uns aos outros.” (DESCARTES, Réne. **Discurso do Método**. Tradução de Paulo Neves, Porto Alegre: L&PM, 2008, p. 54).

⁵⁶ “Sin embargo, la expresada situación de hecho, que puede ser más o menos compleja y que varía según las clases de impuestos, se descompone fundamentalmente en dos elementos distintos: uno es la cosa, el acto, el hecho o incluso la simple cualidad de la persona, que constituye, según las distintas leyes tributarias, el presupuesto *objetivo* del impuesto; el otro es la relación preestablecida también en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público. Esos dos elementos – el material y el personal – sólo se identifican, como es obvio, en aquellos impuestos que gravan a una persona por el simple hecho de tener una determinada

com outras disposições para a sua quantificação.⁵⁷ Ainda, no livro “O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo”, cuja terceira edição foi traduzida para o português em 1989, o italiano radicado na Argentina Dino Jarach, dissecou a relação jurídico tributária analisando separadamente elementos pessoal ativo, pessoal passivo, o objeto da relação e o fato imponível.⁵⁸ O autor parte de um raciocínio iniciado no fato jurídico tributário (que chama de pressuposto de fato ou de fato imponível), que resulta no nascimento da relação obrigacional tributária. Ou seja, há o aproveitamento do raciocínio condicional de subsunção, sem a sofisticação multifacetada da regra matriz de incidência tributária como popularizada atualmente, mas que segue a lógica de divisão dos elementos para melhor compreensão da sistemática de incidência e identificação de seus efeitos. É possível encontrar eco desse posicionamento em obras posteriores de Dino Jarach, chamando atenção para o livro “Finanzas Públicas e Derecho Tributario”, de 1996, data de seu falecimento, sendo claro o destaque dado à subsunção nessa doutrina⁵⁹, já com análise balizada pelo que chama de aspectos *espacial, temporal, subjetivo e base de medición*⁶⁰, por exemplo. Atualmente a distinção de diferentes elementos da hipótese e da consequência é difundida em diversos países, como na Espanha⁶¹ e na Alemanha⁶².

cualidad” (GIANINI, A. D. **Instituciones de derecho tributario**. Tradução de Fernando Sanz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 83).

⁵⁷ “La norma tributaria que establece u delimita el presupuesto de todo impuesto en sus dos elementos – material y personal – sienta de ese modo la base necesaria y suficiente para decidir en cada caso cuando nace la deuda impositiva y a cargo de qué personas, pero no agota, sin embargo, con ello la serie de elementos que se necesitan para determinar además el importe del débito. (GIANINI, A. D. **Instituciones de derecho tributario**. Tradução de Fernando Sanz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 85).

⁵⁸ Os elementos da relação jurídica tributária são os seguintes: o sujeito ativo, titular da pretensão, isto é, do crédito tributário, em outras palavras o credor tributário; o sujeito passivo principal ou devedor principal do tributo, a quem se pode dar o nome de “contribuinte” e os outros sujeitos passivos como devedores ou responsáveis do tributo por causa originária (solidariedade, substituição), ou derivada (sucessão na dívida tributária); o objeto, isto é, a prestação pecuniária, ou seja, o tributo (veja-se item 1); o fato jurídico tributário, isto é, o pressuposto de fato ao qual a lei vincula o nascimento da relação tributária” (JARACH, Dino. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução Dejalma de Cantos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 80-81).

⁵⁹ “La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible e concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto” (JARACH, Dino. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução Dejalma de Cantos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 381).

⁶⁰ JARACH, Dino. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução Dejalma de Cantos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 381–392.

⁶¹ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serranco e Francisco Poveda Blanco, ao tratar da “estructura do hecho imponible”, referem a existência de um aspecto subjetivo, espacial, quantitativo, temporal e material ou qualitativo (MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANCO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco. **Derecho tributario**. 18. ed. Pamplona: ThomsonReuters, 2013, p. 130), assim como José Luis Péres de Ayala e Miguel Pérez de Ayala Becerril (PÉRES DE AYALA, José Luis; PÉRES DE AYALA BECERRIL, Miguel. **Fundamentos de derecho tributario**. 3. ed. Madri: Dykinson, 2013, p. 114-119).

⁶² “O crédito fiscal nasce, tão logo é realizado o tipo, ao qual a lei conecta o dever de prestação” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris 2008, p. 361). Klaus Tipke, por exemplo, chama atenção aos elementos do tipo tributário, composto pelo

Nesse contexto está inserida a difundida “regra matriz de incidência tributária”, mecanismo para aplicação do direito no paradigma centrado exclusivamente na subsunção. A subsunção pode ser entendida, à luz de um caso concreto, como “o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”⁶³. Ou seja, o “fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei”⁶⁴. Ou melhor, o fato se subsume à norma (não à lei), que é o resultado da leitura do texto legal, em interpretação sistemática.

Adotando tal postura, parece-nos perfeitamente justificada e coerente a adoção da afirmativa suso adotada de que as regras jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito na lei. Na compreensão da norma, será necessário ao intérprete fazer incursões pelo sistema, isto é, recorrer a diversos textos de lei, buscar por entre os diferentes diplomas normativos a integridade existencial da norma⁶⁵.

É polêmico se a subsunção seria do fato ou do chamado conceito do fato à norma. Geraldo Ataliba, inspirado em escritos antigos de Paulo de Barros Carvalho e citando também Roque Carrazza, sustenta que a subsunção, enquanto fenômeno lógico, somente ocorre entre iguais, daí que o que ocorreria é a subsunção do “conceito do fato ao conceito da norma”⁶⁶, sendo que, nesse contexto, “Conceito é sinônimo de ideia”⁶⁷. Contudo, ao menos na 23ª edição de seu Curso, Paulo de Barros Carvalho afirma que a operação lógica não ocorre somente entre iguais, mas também entre linguagens de diferentes níveis⁶⁸, sendo possível a afirmação de que a subsunção ocorre é com o fato.

Em qualquer caso, a subsunção é empregada para a identificação do nascimento da obrigação tributária, mecanismo pelo qual opera a regra matriz de incidência tributária.

Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito passivo torna-se titular do direito

sujeito tributário, pelo objeto tributário (steuerobjekt ou elemento material), a imputação (elemento de sujeição passiva), a base de cálculo fiscal e a alíquota impositiva (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris 2008, p. 361-371).

⁶³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 69.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 69.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 305.

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 70.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 60.

⁶⁸ “Em homenagem à precisão que devemos incessantemente perseguir, o certo é falarmos em subsunção do fato à norma, pois ambos configuram linguagens” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 315).

subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.⁶⁹

Na obra de Alfredo Augusto Becker é possível encontrar indícios da ideia de neutralidade na incidência da norma jurídica, eis que sua incidência seria automática e infalível, sem qualquer ressalva à ação humana de interpretação ou quanto à aplicação da norma. Para o autor não se deve confundir a incidência da regra com o respeito aos efeitos daí decorrentes⁷⁰, chegando essa doutrina a ponto de referir que

é errado dizer que o órgão judiciário “aplica” a lei. O órgão judiciário investiga se houve (ou não) a incidência da regra jurídica e analisa (esclarece) os efeitos jurídicos dela decorrentes e se, apensar deste trabalho prudente de investigação e análise, o sujeito passivo (e ou o sujeito ativo) ainda continua a ignorar ou a não se sujeitas à eficácia jurídica (efeitos jurídicos), então intervém o órgão executivo agindo, física e psicologicamente, para obter a sujeição à eficácia jurídica.⁷¹

Nesse ponto Becker se inspira em Pontes de Miranda. Para este conhecido autor, “A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica não incide”⁷². Isso ocorre porque “A incidência da regra jurídica não erra. O que pode errar – e sói errar a cada momento – é a aplicação. A aplicação erra, exatamente porque a autoridade, ou alguém, que teve de aplicar a regra jurídica, não na aplicou tal como incidiu”⁷³.

Veja-se que é admitida a ideia de que o órgão competente para a criação da norma individual e concreta erre, eis que deixou de reconhecer a aplicação da regra “como incidiu”, como quem pressupõe que a incidência ocorra a despeito de qualquer ação humana. Decorrência lógica desse posicionamento é que haveria uma incidência “verdadeira”, que deve ser apreendida do sistema. Esse curioso posicionamento, em Alfredo Augusto Becker⁷⁴, implica em uma aproximação do fenômeno de incidência jurídica a um fenômeno natural.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 316.

⁷⁰ “A incidência é infalível, o que falha é a sujeição à eficácia jurídica (efeitos jurídicos)” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 331).

⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 331.

⁷² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**: com Emenda 1 de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, v. 2, p. 366.

⁷³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 106.

⁷⁴ “O gerador gera a eletricidade e com ela *alimenta continuamente* um eletro-ímã e este instrumento, em virtude desta alimentação de energia continuada, *atua* de um modo específico: vincula (magnetismo). Substituindo-se as palavras: ‘gerador’ por Estado (ou qualquer outro ser social); ‘eletricidade’ por força (energia); ‘eletro-ímã’ por regra jurídica; e magnetismo’ por relação jurídica, poder-se-ia melhor ‘pensar’ na fenomenologia jurídica” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 335).

A ideia de incidência infalível e automática da norma deixa de explicar de maneira satisfatória como órgãos igualmente competentes para o julgamento proferem decisões contraditórias que transitam em julgado e que tem seus resultados igualmente válidos, deixando de oferecer meios eficazes para manter a uniformidade na aplicação do direito. Dizer que o órgão competente “errou” sem apresentar mecanismos que apontem as falhas e sem a sugestão de métodos para evitar a distorção demonstra que esse marco teórico não é exauriente.

Sobre o tema, Gabriel Ivo pondera que, na realidade, a norma antes é incidida pelo intérprete/aplicador aos fatos do que incide por força própria⁷⁵. Para Paulo de Barros Carvalho o vínculo que une credor e devedor se instaura a partir da linguagem competente que informa o evento previsto na norma⁷⁶. Ou seja, entre o sistema jurídico e o fato existe o intérprete.

É no contexto de interpretação e aplicação da norma tributária que é empregada a regra matriz de incidência tributária. Esse instituto é composto por uma hipótese (descriptor, antecedente, suposto) e por um prescritor (consequente)⁷⁷. É inegável o grande auxílio que a decomposição cartesiana da norma tributária confere ao intérprete no exercício de subsunção.

A regra matriz de incidência tributária dissecou a hipótese de incidência, identificando elementos, ou critérios, comuns às normas que fazem nascer a obrigação tributária principal. Veja-se que a operacionalidade de incidência da norma jurídica tributária é idêntica à incidência de qualquer norma jurídica – o que explica a forte influência da doutrina de Pontes de Miranda no Direito Tributário, ao inspirar Alfredo Augusto Becker⁷⁸, cuja doutrina ganhou eco em Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, na sua essência.

⁷⁵ “Separar os dois momentos como se um, o da incidência, fosse algo mecânico ou mesmo divino que nunca erra ou falha, e o outro, o da aplicação, como algo humano, vil, sujeito ao erro, é inadequado. É pensar que nada precisa de interpretação. E mais, a incidência automática e infalível reforça a ideia de neutralidade do aplicador. Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida” (Norma Jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 62).

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 317.

⁷⁷ “No descriptor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135).

⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

É em Paulo de Barros Carvalho que a regra matriz de incidência ganhou maior difusão, com Elemento Material⁷⁹, Elemento Espacial⁸⁰ e Elemento Temporal⁸¹ no seu antecedente (hipótese, descritor) e os elementos pessoal ativo e pessoal passivo⁸², bem como sua quantificação⁸³ no consequente (prescritor).

A partir desses elementos, dessas facetas, dessas perspectivas de um todo indivisível, o intérprete tem condições privilegiadas de apurar a imputação deôntica resultante do exercício subsunção (Se A; deve-ser B)⁸⁴.

Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.⁸⁵

As armas do intérprete para a construção da norma (premissa maior) seriam os cânones da interpretação e, quando mais de uma interpretação é possível, a utilização de princípios para a identificação de uma delas.

Se o modelo formalista baseado na subsunção for adotado pela experiência jurisprudencial predominante, pode-se dizer que esse modelo é prevalente por explicar o fenômeno da tributação de maneira suficiente. Nesse caso haveria consistente segurança quanto à previsibilidade da decisão judicial nas relações tributárias. Contudo, se o modelo formalista não for seguido, ao menos no segmento de casos reputados “difíceis”, é necessária a busca de um novo modelo. Ou seja, se for identificado que em certos casos as decisões judiciais chegam a conclusões pautadas não por um juízo de inferência subsuntiva, mas por

⁷⁹ Segundo Paulo de Barros Carvalho, o elemento material decorre da escolha legislativa da base econômica sobre a qual incidirá a tributação e será composto sempre de um verbo e de um complemento (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 326).

⁸⁰ O elemento espacial está estreitamente ligado ao sujeito ativo competente para a tributação. Em casos em que a hipótese não especifica um determinado local para a ocorrência do fato típico e não condiciona o local aonde deve ocorrer o fato típico, o elemento espacial corresponderá, em regra, ao espaço de vigência da lei. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 329).

⁸¹ O marco de tempo deve assinalar o momento de surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 332).

⁸² “O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 353).

⁸³ “Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 353).

⁸⁴ Ao contrário das leis da natureza, regidas não por um princípio de imputação, mas por um princípio de causalidade (Se A; então B) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 415).

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 416.

um juízo de plausibilidade ponderativa, é preciso encontrar um modelo que permita prever a decisão judicial provável. A questão será analisada agora.

1.2 CRISE DAS LIMITAÇÕES FORMAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme Diego Martin Farrel, as normas jurídicas são válidas ou inválidas conforme o critério adotado pelo intérprete⁸⁶. O critério empregado para a validade no paradigma subsuntivo é a identificação se a norma inferior tem sustentação na norma superior por meio do exercício silogístico.

Paulo de Barros Carvalho⁸⁷ sugere um determinado método para o processo de interpretação, em quatro fases (S1 a S4). S1 corresponde ao sistema da literalidade da textual, composto pelo conjunto das letras e outros sinais graficamente dispostos nos documentos dos órgãos competentes para a criação do direito. Este é o primeiro contato com a mensagem legislada e é o único dado objetivo, eis que tudo mais pertence ao campo da subjetividade.

S2 é o conjunto dos conteúdos de significação, correspondendo ao momento em que ocorre a valoração dos signos e a seleção das significações. Ou seja, é o campo das significações que se erguem a partir de frases prescritivas,

não se poderia imaginar, em sã consciência, que essa base empírica [sinais gráficos no papel, por exemplo] contivesse, dentro dela, como uma joia, o conteúdo significativo, algo abstrato, de estrutura eminentemente ideal. [...] o sentido é constituído ao longo de um processo, iniciado, na hipótese, pela percepção visual das letras, dos vocábulos e das partículas que unem os vocábulos.⁸⁸

Isso porque Paulo de Barros Carvalho entende que a interpretação deve ser desenvolvida à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de *criar* um sentido, em oposição a simplesmente *encontrar* um sentido.⁸⁹

S3 corresponde ao conjunto articulado das significações normativas. É a união dos diferentes significados necessários para a identificação da norma em sua completude, contendo, por exemplo, a significação relativa à alíquota, base de cálculo, etc. É a união dos significados das diferentes frases expressadas em sinais gráficos para ter-se a completude da norma. S4 é o momento lógico de organização das normas construídas em S3, com a

⁸⁶ MARTIN FARREL, Diego. **Hacia un critério empérico de validez**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1992.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 105-133.

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 117.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 128.

integração dos significados nos eixos de subordinação e coordenação entre as diversas normas formadas em S3. É o “subconjunto de regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas, no interior de certo sistema”⁹⁰.

A partir dessas ponderações pode-se identificar que não é possível a comparação entre a sentença judicial e uma experiência física, na perspectiva que tanto o juiz quanto o físico partem de uma regra geral e abstrata para uma regra individual e concreta. Observe-se que na física o antecedente se liga ao conseqüente por uma regra de causalidade física, mas o fato jurídico antecedente se liga ao conseqüente jurídico por uma regra de imputação. Induziria em erro tal comparação, ao dar a entender que o intérprete identificará um significado verdadeiro e unívoco a partir do dado objetivo fornecido, a proposição normativa, como se fosse possível constatar a correspondência entre o dever-ser e o suporte fático objeto de incidência, como é possível a correspondência entre a consequência e o fenômeno natural.

Nesse ponto, faz-se a ressalva na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, que admite que a interpretação é um ato de vontade e de conhecimento, “e que, como ato de conhecimento, não cabe à Ciência do Direito dizer qual é o sentido mais justo ou correto, mas, simplesmente apontar as interpretações possíveis”⁹¹. Isso porque, para o autor, a interpretação do sistema jurídico pressupõe uma análise sintática, semântica e pragmática. Eis que pertinente, pondera-se que no plano sintático ocorre o relacionamento dos diferentes símbolos linguísticos, entre as expressões. No plano semântico há a ligação das expressões com seus significados, âmbito reconhecidamente tormentoso, em face de vocábulos vagos, imprecisos e multissignificativos⁹².

Contudo, essa doutrina não sugere métodos para a interpretação de expressões de apreensão não intersubjetivamente uniforme em face da textura aberta das proposições normativas⁹³. Aqui há a primeira grande crítica: o modelo de subsunção para o nascimento da obrigação tributária falha ao não sugerir métodos capazes de apontar como obter uniformidade intersubjetiva, ainda que aproximada, na interpretação jurídica. Ou seja, ao

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 159.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134.

⁹² “Semântica jurídica é o campo das significações do direito. É o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamento tipificados. Essa relação é justamente a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula. O aspecto semântico nos leva ao tormentoso espaço das acepções dos vocábulos jurídicos, às vezes vagos, imprecisos e multissignificativos” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 132).

⁹³ “The open texture of law means that there are, indeed, areas of conduct where much must be left to be developed by courts or officials striking a balance, in the light of circumstances, between competing interests which vary in weight from case to case” (HART, H. L. A. **The concept of law**. Oxford: Clarendon, 1994, p. 135).

menos nos casos “difíceis”⁹⁴, o modelo carece de uma forma de identificação do significado de expressões jurídicas vagas, imprecisas ou multissignificativas, cujas dificuldades não são solucionadas pelos tradicionais métodos de interpretação literal ou gramatical, histórico, lógico, teleológico e sistemático.

Este é um vício presente já na doutrina de Kelsen, que reconhece em diversas passagens a liberdade do aplicador na escolha de um significado determinado em face de expressões de conteúdo semântico apreensível intersubjetivamente de forma homogênea⁹⁵⁻⁹⁶.

Ou seja, reconhece ao juiz o poder de legislador ao criar a norma individual e concreta – escolhendo um significado entre os diversos significados possíveis, como um verdadeiro ato de vontade. A ressalva está colocada na insistência quanto à inconveniência de positivação de expressões dúbias no texto legal, eis que isso afastaria a ciência do direito de seu estado ótimo longe das ideologias pessoais do intérprete.

Uma decisão judicial não tem, como às vezes se supõe, um simples caráter declaratório. O juiz não tem simplesmente de descobrir e declarar um direito já de antemão simples e acabado, cuja produção já foi concluída. A função do tribunal não é simples ‘descoberta’ do Direito ou júris-‘dição’ (declaração do direito) neste sentido declaratório.⁹⁷

A norma jurídica geral positiva não pode prever (e predeterminar) todos aqueles elementos que só aparecem através das particularidades do caso concreto. [...] No processo em que uma norma jurídica geral positiva é individualizada, o órgão que aplica a norma jurídica geral tem sempre necessariamente de determinar elementos que nessa norma geral não estão determinados e não podem ser por ela determinados. A norma jurídica geral é sempre uma simples moldura dentro da qual

⁹⁴ ALEXY, Robert. A argumentação jurídica como discurso racional. In: TEIXEIRA, Anderson; OLIVEIRA, Elton Somensi (Org.). **Correntes contemporâneas do pensamento jurídico**. Barueri: Manole, 2010, p. 11.

⁹⁵ “A tarefa que consiste em obter, a partir da lei, a única sentença justa (certa) ou o único ato administrativo correto é, no essencial, idêntica à tarefa de quem se proponha, nos quadros da Constituição, criar leis justas (certas). Assim como da Constituição, através da interpretação não podemos extrair as únicas leis corretas, tampouco podemos, a partir da lei, por interpretação, obter as únicas sentenças corretas. [...] a obtenção da norma individual no processo de aplicação da lei é, na medida em que nesse processo seja preenchida a moldura da norma geral, uma função voluntária” (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 393).

⁹⁶ Na linguagem de Hart, trata-se da textura aberta do direito. “He [o cidadão] has only to recognize instances of clear verbal terms, to ‘subsume’ particular facts under general classificatory heads and draw a simple syllogistic conclusion”, contudo, quando “there are reasons both for and against our use of a general term, and no firm convention or general agreement dictates its use, or, on the other hand, its rejection by the person concerned to classify. If in such cases doubts are to be resolved, something in the nature of a choice between open alternatives must be made by whoever is to resolve them”. “If in such cases doubts are to be resolved, something in the nature of a choice between open alternatives must be made by whoever is to resolve them”. “Whichever device, precedent or legislation, is chosen for the communication of standards of behaviour, these, however smoothly they work over the great mass of ordinary cases, will, at some point where their application is in question, prove indeterminate; they will have what has been termed an *open texture*” (HART, H. L. A. **The concept of law**. Oxford: Clarendon, 1994, p. 125; 127).

⁹⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 264).

há de ser produzida a norma jurídica individual. Essa moldura poderá ser mais larga ou mais estreita”.⁹⁸

Alexy enquadra a doutrina de Kelsen em um modelo que chama de decisionista, em que o juiz em casos difíceis, teria sua decisão baseada em um ato de vontade – em oposição ao método deducionista, em que a decisão judicial seria inteiramente decorrente de normas válidas e conceitos jurídicos.⁹⁹

A partir dessas ponderações, é firmada a premissa sobre a qual os demais argumentos dessa pesquisa orbitam: em primeiro lugar, é viciada a concepção de que é possível ao intérprete apreender o significado que o “sistema jurídico” confere às expressões normativas, eis que a interpretação pressupõe um ato de criação, o que também está na obra de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰.

Em segundo lugar, o emprego de subsunção auxiliado pelos tradicionais cânones de interpretação literal ou gramatical, histórico, lógico, teleológico e sistemático não exaure os métodos de interpretação do direito, especialmente porque não supera os problemas (i) de ambiguidade em que mais de um significado é possível, (ii) de complexidade, em que um dispositivo enseja mais de uma norma, diferentes e conjuntas, (iii) de implicação, em que um dispositivo enseja a construção de uma norma, mas esta enseja outra, e de (iv) defectibilidade, em que o dispositivo enseja uma norma, mas essa admite exceções implícitas.¹⁰¹

Nesse contexto, chama-se atenção ao trabalho do professor Humberto Ávila¹⁰², para quem a ciência do direito não apenas descreve, mas adscrive e cria significados, exigindo que o intérprete duela, por vezes, com elementos extratextuais. São lúcidas essas observações.

Uma grave consequência do vício subjacente à concepção de que seria possível apreender a norma (resultado da interpretação) do sistema por um processo cognoscitivo é a ausência de métodos capazes de superar a existência de termos ambíguos ou indeterminados (aqui identificados como “difíceis”). A ausência de sugestão de métodos para afastar interpretações divergentes, taxando as interpretações diferentes da preferida de conclusões

⁹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p 272.

⁹⁹ ALEXY, Robert. A argumentação jurídica como discurso racional. In: TEIXEIRA, Anderson; OLIVEIRA, Elton Somensi (Org.). **Correntes contemporâneas do pensamento jurídico**. Barueri: Manole, 2010, p. 3.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 128.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.

¹⁰² “Como se pretende deixar claro ao final, a Ciência do Direito não apenas descreve, mas também adscrive e cria significados, nunca diretamente, mas sempre por meio da intermediação de diversos processos discursivos. Por essa razão a função da Ciência do Direito não é – nem pode ser – apenas a de descrever ou declarar significados suscetíveis de conhecimento.” (ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013, p. 187).

“erradas” ou “falsas” implica graves dificuldades aos juristas e não explica com racionalidade a dinâmica jurisprudencial. Em outras palavras, não explica a própria dinâmica jurídica e não assegura a aplicação uniforme do direito, que passa a tratar indivíduos em situação essencialmente igual de maneira diferente, a partir das concepções pessoais do intérprete na obtenção da norma a partir do texto normativo.

Hesse tece críticas ao que chama de regras de interpretação tradicionais ao se debruçar sobre a interpretação constitucional.

A doutrina da interpretação tradicional procura, em geral, averiguar a vontade (objetiva) da norma ou a vontade (subjéctiva) do legislador ao ela ter em conta o texto, o trabalho preparatório, a conexão sistemática da norma, a história da regulação e o sentido e finalidade, o ‘telos’, a ‘ratio’ da norma. Ao conteúdo da norma, comprovado deste modo, sem atenção ao problema concreto colocado para a decisão, deve então ser subsumido o fato da vida a ser regulado no caminho de conclusão silogística e, deste modo, ser encontrada a decisão,¹⁰³

Contudo, o autor critica a ideia de apreensão de uma “vontade” objetiva da norma ou subjéctiva do legislador e, ao que interessa a essa pesquisa diretamente, critica o que chama de “métodos de interpretação individuais”, literal, teleológico e sistemático¹⁰⁴, concluindo, em especial, que não é claro qual dos cânones deve ter preferência quando conduzem a resultados diferentes. A falta de previsibilidade desse modelo, ao menos em casos em que a questão “não se deixa decidir univocamente com base na Constituição”¹⁰⁵, implica insegurança jurídica que é manifestação da crise assentada na dificuldade de prever o resultado da decisão judicial, também no teste de constitucionalidade em que são empregados exclusivamente nos cânones da interpretação.

Igualmente, em se tratando do exame concreto de nascimento da obrigação tributária, pode-se dizer que o assentado modelo de regra matriz de incidência tributária no paradigma subsuntivo não sugere métodos capazes de superar problemas relativos à interpretação de

¹⁰³ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 56.

¹⁰⁴ “Também os ‘métodos’ de interpretação individuais, considerados em si, não dão diretrizes suficientes. O texto frequentemente ainda não diz nada de unívoco sobre o significado das palavras e deixa nascer a questão segundo o que – por exemplo, pelo uso linguístico geral ou por um jurídico especial, pela respectiva função de conceito – esse significado que se determina. ‘Interpretação sistemática’ pode ser aplicada diferentemente, conforme se é tida com conta a conexão formal da disposição da norma em um determinado lugar da lei ou sua conexão material, ‘Interpretação teleológica é quase não mais que uma carta branca porque como regra, que deve ser perguntado pelo sentido de um preceito jurídico, nada está ganho para a questão decisiva, como esse sentido deve ser averiguado. Pouco claro é, finalmente, a relação dos métodos individuais um para com o outro. É uma questão aberta qual deles, cada vez, deve ser seguido ou dada a preferência, de todo, quando eles conduzem a resultados diferentes.” (HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 58)

¹⁰⁵ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 53.

expressões indeterminadas e problematizadas à luz de direitos fundamentais, motivo pelo qual a análise de nascimento da obrigação tributária exclusivamente por meio desse modelo não pode ser considerada exauriente.

Adiantando o tema a ser desenvolvido, refere-se que atualmente o direito exige métodos racionais para a construção da norma, limitando o universo de soluções possíveis através da racionalidade. Ou seja, ao cientista do direito cabe, isso sim, é apontar métodos para que, dentre o universo de interpretações possíveis, seja escolhida aquela que, a partir de argumentos racionais, se mostre a mais correta – ainda que se contemple que, eventualmente, seja possível mais de uma solução igualmente racional. Nesse caso, não de existir formas para a uniformização interpretativa a partir de regras que, novamente, limitem o universo de interpretações possíveis. O dever de fundamentação exige mais que a identificação na decisão judicial do dispositivo legal. É preciso que o magistrado aponte as razões pelas quais interpretou de determinada maneira a expressão de conteúdo semântico não intersubjetivamente homogêneo, especialmente quando a questão é problematizada pelas partes interessadas à luz de princípios.

É característica do modelo de subsunção lógico-formal submeter o fato à norma positivada (premissa reputada como necessária) para verificar eventual identificação, resultando, conforme o caso, no surgimento dos efeitos jurídicos previstos. Justamente pela pretensão de extirpar ideologias da ciência jurídica, esta concepção de direito busca que a norma individual e concreta seja fundada o quanto possível em uma regra geral e abstrata. E se esse procedimento fosse exauriente, bastaria ao intérprete identificar a norma geral, afirmando ser essa a norma concretizada na decisão para dar por vencido seu ônus argumentativo (dever de fundamentação).

É possível identificar duas consequências: primeira, com base em tal modelo não é possível justificar exceções à regra jurídica; segunda, há uma limitação ao emprego de normas aplicadas por meio de ponderação. Em ambos os casos nota-se o cerceamento à eficácia normativa de direitos fundamentais por defasagem dos métodos de interpretação e aplicação do direito.

Do ponto de vista discursivo, para Alexy¹⁰⁶, os princípios do Estado de Direito, da democracia e a supremacia do direito resultam no princípio da autoridade do direito positivo – que exige uma prioridade das razões institucionais, em especial a vinculação à lei. Isto é, deve ser entendido o exercício de subsunção no contexto do Estado de Direito e que o respeito aos

¹⁰⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

efeitos previsto na norma tem como fundamento último razões institucionais. O magistrado que excepciona a regra legal por concepções pessoais de justiça não sabe seu lugar do Estado de Direito.

Contudo, essa prioridade das razões institucionais ocorre *prima facie*. Isso significa que eventualmente as razões substanciais envolvidas na discussão poderão ter um peso tal que prevalecerão sobre os argumentos institucionais, sendo possível, caso o intérprete vença o respectivo ônus argumentativo, a criação de exceção à regra legal. Nesse caso a exceção será racional e em conformidade com o Estado de Direito.

A criação da exceção à semântica da regra jurídica é conhecida e já é explorada por diversos autores contemporâneos, com destaque ao prof. Humberto Ávila no livro *Teoria dos Princípios*. Nessa obra, por exemplo, é ensinado que uma das manifestações da Razoabilidade, entendida como sobreprincípio, exige que a interpretação deva ser feita em “consonância com aquilo que, para o senso comum, seria aceitável perante a lei”¹⁰⁷, afastando a interpretação que, conforme o caso, cause iniquidade que argumentativamente não seria aceitável.

Sob esse aspecto, a concepção que pressupõe a regra matriz de incidência, ou qualquer regra isoladamente considerada, como integrante de um exercício de subsunção exauriente, impede a criação de exceções à regra jurídica – colocando o jurista em posição de não ter mecanismos para evitar a aplicação que contraria direitos fundamentais ou que evidentemente não é equânime.

Por exemplo, ao especificar a profundidade dos princípios em direito tributário, é comum que a doutrina tributária dê pouca efetividade a direitos fundamentais, admitindo sua eficácia meramente através da lógica subsuntiva formal, embora reconheçam que direitos fundamentais “iluminam a compreensão de setores normativos”¹⁰⁸. Daí parte dos doutrinadores, por exemplo, identificar a capacidade contributiva apenas como a determinação de que o legislador utilize como elementos materiais da hipótese de incidência fatos econômicos (aspecto objetivo da capacidade contributiva), caso em que a capacidade contributiva em sentido subjetivo seria preservada¹⁰⁹ (tributar pessoas em situação

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação de princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 166.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 216.

¹⁰⁹ “Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a *capacidade econômica do contribuinte*, prevista no §1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em

essencialmente igual proporcionalmente) – sem cogitar em momento algum o emprego da ponderação para a declaração de inconstitucionalidade da lei por algum óbice ao nascimento da obrigação tributária por fundamentos materiais à luz do caso concreto ou por princípios constitucionais e direitos fundamentais (que exigem argumentação em relação a expressões indeterminadas e ponderação no duelo entre diferentes princípios).

Em outras palavras, por capacidade contributiva deve entender-se apenas a absoluta e, mesmo assim, como dado pré-jurídico. Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio¹¹⁰.

Contudo, não se pode afirmar hoje que o princípio da capacidade contributiva tenha como eficácia normativa apenas exigir que o antecedente seja composto exclusivamente por fatos econômicos.

José Casalta Nabais, por exemplo, vê na capacidade contributiva uma das manifestações da igualdade, capaz de gerar a inconstitucionalidade da lei tributária que impõe tributo proporcionalmente desigual¹¹¹. Para tanto, pode-se dizer que há um exercício de ponderação, cujo critério é a capacidade contributiva. A matéria é rica a ponto de ser afirmada verdadeira revolução dogmática prevendo a possibilidade de ser posta sob a tutela do tribunal constitucional não apenas a lei, mas a própria atuação da Administração quando executa o fenômeno de imposição tributária violando a capacidade contributiva, colocando em risco o juízo de constitucionalidade até mesmo em relação aos procedimentos adotados.

acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem a fecundidade econômica, pois, desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções de ocorrência” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 216).

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 336.

¹¹¹ “Em suma, ao contrário do que argumenta LEISNER, o conceito de capacidade contributiva não se situa ao nível da política constitucional, entendido como suporte de legitimação do poder tributário que, na sua indeterminabilidade, estaria apto a fundar quaisquer soluções e a ser instrumento principal de igualização social, antes é um conceito de direito constitucional depositário do critério necessário ao cumprimento da exigência constitucional de uma oneração fiscal proporcionalmente igual, que naturalmente cabe ao legislador concretizar politicamente, mas em termos controláveis pelo juiz constitucional com base numa concretização jurídica mínima a obter através da interpretação jurídico-constitucional” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 458-459).

Revolução dogmática, porque a doutrina tradicional, que bem podemos considerar clássica, de que a aplicação das leis não tem influência no juízo de sua inconstitucionalidade, é totalmente posta em causa, colocando-se assim sob directa tutela da constituição, sobretudo da sua parte vinculativa mais intensa – a concernente a direitos fundamentais -, não apenas a lei considerada em si mesma e nos aspectos organizatórios e procedimentais constitucionalmente deferidos ao legislador como sucede designadamente em sede de realização ou actuação dos direitos, liberdades e garantias fundamentais [...]¹¹²

Assim, pode-se notar uma abertura do sistema de interpretação, não mais voltado exclusivamente à lei, eventualmente perfeita e constitucionalmente válida em abstrato, mas que, por desconformidade com a capacidade contributiva, quando de sua aplicação, eventualmente formalmente perfeita, é identificada uma distorção violadora de direitos fundamentais. Ou seja, não basta a subsunção do fato à norma, mas é preciso interpretação sistemática do fato e de seu contexto diretamente à luz da Constituição. Para tanto, é preciso o uso de argumentação e ponderação.

Assim, resume-se a crítica ao modelo da regra matriz de incidência sob o paradigma exclusivamente subsuntivo, concluindo não ser este um modelo exauriente por não explicar a dinâmica jurídica em ao menos dois pontos: o paradigma centrado exclusivamente na subsunção não garante o controle intersubjetivo da interpretação, especialmente ao deixar de responder às críticas relativas à ambiguidade e em face da interpretação criativa, bem como o modelo exclusivamente subsuntivo não confere mecanismos para a efetividade dos direitos fundamentais e para a criação de exceções racionais à regra jurídica em casos excepcionais.

Contudo, é notável que o intérprete que queira afastar-se da aplicação subsuntiva corre o risco de ingressar no âmbito do puro subjetivismo, como se vê ocorrer todos os dias. Diariamente são criadas exceções às regras jurídicas por meio de argumentos dos mais variados, como por meio do emprego da boa-fé objetiva no direito tributário ou no emprego do princípio da solidariedade para fundamentar a competência constitucional para tributar¹¹³.

Isto é, o paradigma exclusivamente subsuntivo já foi superado¹¹⁴. Como já dito, não é essa a discussão atual. A questão é que os aplicadores se sentem mais ou menos vinculados à

¹¹² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 470.

¹¹³ “Em se tratando de contribuição de intervenção no domínio econômico, que dispensa seja o contribuinte virtualmente beneficiado, deve ser paga pelas empresas à vista do princípio da solidariedade social (CF/88. art. 195, caput)”. (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO.. EIAO 2000.04.01.107480-2. Primeira Seção. Relator: Dirceu de Almeida Soares. DJ 3 abr. 2002)

¹¹⁴ O que tem ressonância na doutrina. Renato Lopes Becho, por exemplo, afirma que “a dogmática (doutrina) do direito tributário é fortemente positivista. A afirmação indica que colhemos nos livros que ensinam o direito tributário que a fonte da tributação, como um todo, é a lei. Não há unanimidade nesse sentido – como diversas citações feitas anteriormente comprovam a assertiva -, mas a maioria das exposições é fortemente positivista.

semântica do texto legal. Ou melhor, mais ou menos obrigados a fundamentar e justificar a exceção à regra jurídica ou o motivo pelo qual deram determinado significado a uma expressão jurídica.

Em outras palavras, pode-se dizer que há aplicadores que aplicam acriticamente um ideal de subsuntivismo que não permite exceções, inclusive em casos de flagrante desproporcionalidade da lei e outros que, conforme eficácias que atribui a determinados princípios, excepcionam as regras sem que seja possível exercer controle sobre este procedimento.

Na prática judicial e em amplas partes da literatura do positivismo praticado ainda acriticamente e inconsequentemente, assim como esforços de vencer um positivismo por um recurso acríptico de “valores” conduziram à insegurança crescente. A crítica que se dirige contra isso é legítima. Na medida em que ela naturalmente quer fazer a propagação do denominado “método das ciências humanas” – que, de maneira alguma, é idêntico àquele pensamento hierárquico de valores acríptico – responsável por essa insegurança e procura saída em um retorno às regras de interpretação tradicionais, ele passa por cima do problema complexo da interpretação constitucional atual.¹¹⁵

A realidade alemã colocada por Hesse é muito presente no Brasil. O sistema jurídico está à mercê, por exemplo, de aplicadores que optam por afastar-se da semântica da lei por a considerarem “injusta” por algum motivo, por vezes plasmando suas concepções pessoais no sistema jurídico, seja a favor da Fazenda, seja a favor do contribuinte. Daí que a falta de método intersubjetivamente controlável assentado na comunidade jurídica tributária provoca a arbitrariedade, a pretexto de criar justiça casuística.

Sobre o tema, é relevante lembrar que não é competência do juiz a criação do direito a pretexto de assegurar justiça casuística, a despeito do mandamento deontológico desenhado pelo legislador. A competência para a criação de eventuais programas de intervencionismo econômico ou social não pertence ao Judiciário.

Essa questão merece muito cuidado e é esta a justificativa da tentativa de realizar o teste de constitucionalidade e de empregar a regra matriz de incidência em um paradigma discursivo, na pretensão de buscar métodos que submetam os aplicadores aos valores da

Contudo, as alterações na jurisprudência ou a falta de uniformidade no julgamento de certos temas indignadas a advocacia nacional, além de terem trazido perplexidade a diversos juristas. As divergências dogmáticas apontadas acima indicam, para nós, a existência de uma crise de representação das fontes do direito tributário” (BECHO, Renato opes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 207).

¹¹⁵ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 55.

democracia e, ato contínuo, permitir previsibilidade quanto às reais limitações ao poder de tributar.

1.2.1 Crise das Limitações Formais ao Poder de Tributar em âmbito abstrato

É preciso dirigir os olhos à realidade. Se identificado que os tribunais, de fato, aplicam o método exclusivamente subsuntivo sem o auxílio de outros (como a ponderação), nem mesmo para a identificação do conteúdo semântico de expressões imprecisas, seria possível identificar que este modelo é exauriente e que esse marco teórico é capaz de explicar o fenômeno jurídico em sua inteireza.

Contudo, se confirmado que os tribunais não empregam esse método ou que empregam esse método com auxílio de outros, ou que desbordam das conclusões do exercício de subsunção e da lógica dedutiva sem o emprego de método racionalmente apreensível, é inafastável a conclusão que o modelo não é exauriente. Isso significaria que os contribuintes estão sujeitos a grave insegurança jurídica. Significaria que as limitações formais ao poder de tributar não são capazes de permitir que o jurista preveja o resultado do teste de constitucionalidade e de prever as consequências tributárias de determinado atos sem o auxílio de outros elementos.

Em 13/01/1956 a segunda turma do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da lei que impunha tributo sobre a promessa de compra e venda de imóveis, eis que a outorga constitucional facultava a incidência apenas sobre a transmissão de propriedade imobiliária (Constituição de 1946, art. 19, III).¹¹⁶

Em 20/03/2014 o plenário do STF decidiu ser inconstitucional o dispositivo da Lei 10.865/04 que, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, abrangeu em sua base de cálculo grandezas não contidas dentro do conteúdo semântico da expressão constitucional valor aduaneiro, excedendo o previsto no art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal de 1988¹¹⁷.

A menção aos julgados é meramente exemplificativa do exercício de subsunção que opõe a lei (premissa menor) à Constituição (premissa maior) para a identificação de sua constitucionalidade (validade). Nesses exemplos há tentativa de instituição de tributo além da

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 30604. Segunda Turma. Relator: Min. Lafayette de Andrada. Julgado em: 13 jan. 1956. Ement vol-00255-03 PP-00932

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 559937. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 20 mar. 2013. Repercussão Geral - Mérito DJe-206. Divulg 16 out. 2013. Public 17 out. 2013. Ement vol-02706-01 PP-00011

respectiva outorga de competência, tendo sido aplicada a limitação formal ao poder de tributar. Como se vê da data do primeiro julgado, convive o sistema jurídico com essa modalidade de teste de constitucionalidade há bastante tempo.

Ou seja, é inegável que o silogismo lógico é um método por meio do qual se identificam limitações ao poder de tributar.

Por outro lado, o TRF4, ao analisar o mesmo art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal de 1988, entendeu constitucional o emprego de base de cálculo não prevista no dispositivo constitucional, “pois as bases econômicas enumeradas não afastam a possibilidade de utilização de outras fontes de receita”¹¹⁸. A decisão é baseada em dois argumentos principais. Primeiro, a Constituição emprega a expressão “poderá”. Segundo, não seria conveniente limitar a competência do legislador em relação à bases de cálculo possíveis para as contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais.

No caso, o Julgador poderia ter tido duas interpretações: a expressão “poderá” implica ser exemplificativa a norma (“podem essas como outras”) ou implica ser taxativa (“podem essas e não outras”). Como fundamentação, a decisão dá indícios de entender como juridicamente merecedor de proteção um princípio de garantia de intervenção em contribuições de intervenção e sociais. Aqui o princípio é incorporado no exercício de subsunção. Contudo, poderia ser outra a decisão se fosse outro o princípio preferido pelo julgador. Direitos Fundamentais ou um eventual caráter cerrado das disposições tributárias jamais foram cogitados pelo julgador, apesar de serem fundamentos razoáveis. Esses argumentos não foram levantados pelo julgador ao escolher que “poderá” tem caráter exemplificativo. Sob esse aspecto é deficiente de fundamentação a decisão judicial.

Nesse contexto, é possível identificar um vício no marco teórico exclusivamente subsuntivista, eis que basta a alegação de aplicação de uma regra e, quando muito, apontar que determinado princípio fundamenta tal regra, para dar por vencido seu ônus argumentativo, de maneira subjetivista. A existência de uma inferência conclusiva e válida a partir de certas premissas não garante serem válidas as premissas, ou a própria conclusão. A crise é estampada pelo não vencimento do ônus argumentativo necessário para afastar, por exemplo, direitos fundamentais de propriedade, devido processo legal, legalidade estrita e, principalmente, de acesso ao Judiciário possivelmente vulnerado pelo não cotejamento de todos os argumentos levantados pela parte interessada.

¹¹⁸ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5001077-03.2012.404.7206. Segunda Turma. Relator p/Acórdão: Rômulo Pizzolatti. Juntado aos autos em: 17 jan. 2013.

Outro julgado interessante foi proferido pelo TRF3 em Arguição de Inconstitucionalidade¹¹⁹ que declarou a inconstitucionalidade da limitação anual da dedução de despesas de educação em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Física por exceder o conceito constitucional de “renda”. Em síntese, de um lado, afirmou o Tribunal que a educação é um direito fundamental, que é decorrência da própria dignidade da pessoa humana, que o Estado não cumpre seu compromisso constitucional de dar educação, bem como que a incidência de tributos sobre a educação obstaculiza o exercício desse direito.

Em divergência vencida, afirmou-se que o Estado, a quem são incumbidos os deveres de promoção de direitos públicos, necessita de arrecadação e que a lógica da decisão implica em igual exclusão da base de cálculo de outras despesas com direitos fundamentais, como a moradia.

A partir desses argumentos e outros o Tribunal construiu um conceito de renda que, à luz da capacidade contributiva, pressupõe que o acréscimo patrimonial tributável é aquele que supera a despesa com o exercício do direito fundamental à educação. Conforme o julgado, a identificação do significado da expressão renda depende de uma série de argumentos de índole material (peso argumentativo do direito à educação, do dever do estado de prover e o respectivo não cumprimento e o obstáculo que a tributação representa para o exercício desse direito).

A decisão deixa transparecer evidente deficiência do modelo exclusivamente subsuntivo. Não basta a oposição da lei à Constituição (à expressão “renda”, no caso), mas a ingerência de uma série de argumentos que são ponderados para a identificação do conteúdo semântico da expressão constitucional “renda”, do qual depende a validade da lei. A norma constitucional a qual é oposta a lei é resultado do burilamento de uma série de princípios e argumentos que são ponderados em oposição a outros tantos. Enfim, “quando alguém, se apoia em princípios ele tem que realizar ponderações, e quando alguém realiza ponderações ele se apoia necessariamente em princípios”¹²⁰. Não bastam os cânones da interpretação ou o emprego de um único princípio a ser aplicado por subsunção.

No caso, o TRF3 entendeu que a construção do conteúdo semântico da expressão constitucional “renda” é impossível sem o desenvolvimento de conceitos constitucionais de educação, dignidade da pessoa humana, igualdade, capacidade contributiva, dentre outros. Contudo, a escolha do conceito de renda depende também do valor atribuído à arrecadação

¹¹⁹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP. São Paulo, 28 mar. 2012.

¹²⁰ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travassoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 262-263.

tributária, de forma a ser impossível deixar de reconhecer que se trata, em última análise, de um exercício de ponderação. O exercício de subsunção não exaure o raciocínio jurídico – como demonstra o julgado.

Outro caso interessante trata da progressividade de ITBI, decidido em Repercussão Geral¹²¹. Segundo a semântica que o relator Min. Levandowski extrai do art. 145, §1º da CF¹²², a expressão “sempre que possível” se refere à expressão “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, de forma que somente tributos tidos por pessoais admitiriam a graduação segundo a capacidade econômica. Assim, somente impostos de caráter pessoal admitiriam a progressividade. Ou seja, seria necessária expressa previsão constitucional para a progressividade do tributo não pessoal, como é o caso do ITBI.

O Min. Eros Grau, contudo, extraiu semântica diversa, entendendo que a expressão “sempre que possível” se refere apenas à expressão “os impostos terão caráter pessoal”, de forma que todos os tributos, pessoais ou reais, demandariam graduação “segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Sob esse ponto de vista, o tributo não pessoal ITBI admitiria progressividade sem permissão constitucional expressa.

As duas interpretações semânticas são igualmente possíveis. Votos se seguiram de onde se pode apreender que a escolha pela vencedora segunda interpretação se deveu à importância atribuída pelos julgadores ao princípio da capacidade contributiva como meio de fomentar um sistema tributário mais justo, submetido a um ideal de igualdade na tributação.

Por exemplo, para o Min. Menezes Direito, é válida a progressividade nesse contexto “porque a progressividade de um imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja [faz bem; benéfica; caridosa], porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte”.

A Min Carmen Lúcia, a seu tempo, enaltece a igualdade afirmando

que essa norma constitucional é a introdução expressa pelo constituinte originário do princípio da igualdade material tributária a ser observado pelos Estados em todos os

¹²¹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562045. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 6 fev. 2013, Repercussão Geral)

¹²² CF, art. 145, §1º, 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.

casos em que, por meio de tributação, venha a intervir no domínio do contribuinte. Por essa razão, não se há cogitar de inconstitucionalidade [...].

O Min. Barbosa afirmou: “Entendo que igualmente, tal como o voto divergente, a técnica da progressividade é um instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva”. E prossegue o julgador trazendo em seu voto argumento de que “A tributação *ad valorem* com a especificação de única alíquota é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando, circunstância que pode gerar distorções que igualam sujeitos passivos que, na verdade, ostentam situações diversas”.

Segundo o Min. Ayres Brito, “o que reluz desse expletivo ou didático preceito? A igualdade como critério de justiça tributária, a se concretizar por meio da graduação dos impostos e de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.” E prossegue, “Trata-se, então, de particularizada manifestação da igualdade no ramo jurídico em causa (o tributário).”

Segundo o Min. Teori Zavascki:

Apesar da controvérsia interessante firmada sobre o tema, parece-me que essa progressividade não só não é incompatível como atende, de alguma forma, o princípio da capacidade contributiva que, como bem demonstraram os votos, especialmente do Ministro Ayres Britto e da Ministra Ellen Gracie, não é também incompatível com os chamados impostos reais. O princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos.

Ou seja, segundo o conteúdo das transcrições, a interpretação adotada foi a do voto do Min. Eros Grau principalmente porque o princípio da capacidade contributiva é reputado como importante (tem grande peso argumentativo), de forma que entre duas interpretações possíveis, prevaleceu aquela que mais o prestigia. Tal conclusão não decorreu de premissas reputadas válidas, mas de um juízo de plausibilidade. Em outras palavras, decorreu da atribuição de plausibilidade a argumentos reputados pertinentes, cuja soma resultou na fixação do mandamento deontológico que facultou a progressividade em tributos não pessoais. Salta aos olhos não se tratar de um silogismo, mas de um complexo empreendimento hermenêutico que poderia ter diferentes conclusões – conforme o grau de plausibilidade que os julgadores atribuísem aos argumentos ventilados.

A doutrina, timidamente, também dá eco à força normativa da axiologia constitucional no direito tributário. Becho, por exemplo, afirma que há um “controle de competência

tributária, realizada sob uma ótica pós-positivista, pela verificação das imunidades e pela aplicação dos princípios tributários”¹²³.

Assim, é possível identificar que a interpretação com auxílio dos cânones hermenêuticos não permite com segurança prever a decisão judicial em todos os casos, eis que, como demonstram as decisões mencionadas, uma série de argumentos, como os relativos a direitos fundamentais, são empregados para a identificação/construção do conteúdo semântico das expressões que compõem as normas constitucionais. Ou seja, cingir o teste de constitucionalidade ao exame silogístico sem que sejam apontados métodos que garantam alguma uniformidade intersubjetiva na interpretação implica grave insegurança jurídica.

1.2.2 Crise das Limitações Formais ao Poder de Tributar em âmbito concreto

Não há dúvidas que a formulação da regra matriz de incidência é um dos mais importantes desenvolvimentos do direito tributário e dá contribuição de valor incalculável para a compreensão das relações tributárias – a ponto de não se imaginar, por exemplo, o ensino do direito tributário sem o seu emprego. O Direito Tributário é devedor da escola de São Paulo por esse motivo.

Contudo, nessa quadra do desenvolvimento da interpretação e aplicação do direito notam-se indícios de que este modelo não é suficiente para explicar em sua plenitude a dinâmica das relações tributárias, em especial pela dificuldade de uniformidade intersubjetiva na interpretação da norma tributária e dos direitos fundamentais.

Falar sobre direito é falar sobre diferentes correntes de direito. É falar sobre diferentes concepções sobre métodos de interpretação e aplicação do direito.

Um exemplo bem ilustra a questão. A Lei nº 10.865/04 entrou em vigor para instituir a PIS/COFINS importação e elegeu como elemento temporal da incidência o registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo. Ao se debruçar sobre o tema, o TRF4 assim decidiu:

¹²³ BECHO, Renato opes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 210.

A Lei nº 10.865/04, em seus artigos 3º e 4º, definiu, como elemento material do fato gerador, a entrada de bens estrangeiros no território nacional e, como elemento temporal, a data do registro da declaração de importação no momento de início do despacho aduaneiro da mercadoria, sendo irrelevante o fato de a mercadoria importada ter ingressado em território nacional antes da vigência da MP 164/04, mais tarde convertida na Lei 10.685/04, porquanto o despacho aduaneiro ocorreu já sob a égide da referida e lei.¹²⁴

No caso, o contribuinte planejou suas operações, mais ou menos complexas, que podem envolver longas viagens em navios, para ter a viabilidade do negócio comprometida pela superveniente alteração legislativa. Naturalmente, é possível contemplar que a obediência ao dito elemento temporal, embora satisfaça o modelo da regra matriz de incidência, lacra o intérprete em uma fictícia jaula interpretativa, pela ausência de sugestão de método capaz de eventualmente excepcionar a regra jurídica a partir de argumentos outros, como a segurança jurídica. Sob este aspecto, o paradigma exclusivamente subsuntivo não permite a exceção à regra jurídica (à regra matriz de incidência tributária, no caso) em face da ponderação de princípios constitucionais e direitos fundamentais em casos excepcionais.

Veja-se que eventualmente a conclusão seria a mesma (o nascimento da obrigação tributária) em um paradigma não exclusivamente subsuntivo. A questão que merece atenção é que no paradigma exclusivamente subsuntivo não é possível submeter direitos fundamentais à ponderação judicial, eis que são aplicados por meio de ponderação.

Ou seja, o modelo da regra matriz impõe ao intérprete partir dos sinais gráficos do texto legal para criar o significado dos diferentes elementos da regra jurídica, verdadeira moldura legal à qual será subsumido o fato. Ao identificar a norma regra, é realizado o exercício de subsunção. Contudo, a regra matriz de incidência não confere uma válvula de escape que *obrigue* o magistrado a ponderar os princípios que sobrejazzem à regra jurídica quando o interessado oferecer razões dessa ordem.

¹²⁴ TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI 10.865/04. AFRONTA AO ART. 246 DA CF/88. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL, LEGALIDADE, ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. 1. Em se tratando de aplicação e vigência da lei tributária no tempo, deve-se levar em conta a data de ocorrência do fato gerador. 2. A Lei nº 10.865/04, em seus artigos 3º e 4º, definiu, como elemento material do fato gerador, a entrada de bens estrangeiros no território nacional e, como elemento temporal, a data do registro da declaração de importação no momento de início do despacho aduaneiro da mercadoria, sendo irrelevante o fato de a mercadoria importada ter ingressado em território nacional antes da vigência da MP 164/04, mais tarde convertida na Lei 10.685/04, porquanto o despacho aduaneiro ocorreu já sob a égide da referida e lei. 3. A vedação prevista no art. 246 da CF, o qual foi alterado pela EC 32, não incide em relação à matéria introduzida pela EC 42, por ser esta posterior àquela. Além disso, a Lei nº 10.685/04 regulou tão somente o inciso IV, do art. 195 da CF, incluído pela EC 42. 4. Na hipótese vertente, não restou configurada a violação aos princípios da anterioridade nonagesimal, legalidade, isonomia e da capacidade contributiva. 5. Apelação improvida. (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AMS 2004.70.08.000869-7. Primeira Turma. Relator Álvaro Eduardo Junqueira. D.E. 22 abr. 2008)

A boa-fé objetiva, argumento de índole material que será analisado na sequencia, também traz preciosas contribuições. Embora alguns dos exemplos não tratem do nascimento da obrigação tributária, trazem noções da aplicação de normas tributárias a casos concretos. Alguns casos tratam do momento do *iter* tributário que Becho chama de executivo, em que “voltam a ser significativos os valores [assim como no exame de competência constitucional], muitas vezes prevalecendo sobre dispositivos expressos de lei”¹²⁵.

São muitos os exemplos jurisprudenciais. Já entendeu entendeu-se que a boa-fé impede que o contribuinte seja prejudicado pelo erro atribuível exclusivamente à Administração. Mencionam-se os casos de encaminhamento de guia para pagamento pela Administração ao contribuinte com valor errado e de cálculo feito pela administração, sob a promessa de desconto no caso de pagamento,^{126,127} casos em que o contribuinte não é prejudicado pelo erro da Administração. Da mesma forma, foi considerada irregular a autuação fiscal quando o contribuinte promove a descrição inexata de componente utilizado em industrialização, sob o regime da Zona Franca de Manaus, quando o equívoco foi ensejado por ser a única forma de denominação constante da Listagem Padrão de Insumos da SUFRAMA¹²⁸.

O contribuinte também não é prejudicado quando o inspetor da alfândega concede dilação do prazo de impugnação, ainda que posteriormente reconheça-se a ilegalidade do ato¹²⁹. Igualmente, não se admite o prosseguimento de execução fiscal após acordo de suspensão em audiência em que se acerta a espera do deferimento de moratória¹³⁰.

Em outro sentido, a boa-fé do contribuinte aliada à ausência de dano ao erário já afastou penalidades em face do irregular recolhimento das contribuições previdenciárias de estabelecimentos diversos através da mesma guia,¹³¹ assim como em face da descrição incompleta da mercadoria na Declaração de Importação, sem que haja diferença de tributo a

¹²⁵ BECHO, Renato opes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 212.

¹²⁶ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AC 0004518-09.2006.4.01.9199/MG. 5ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. **e-DJF1** p. 931 de 5 abr. 2013.

¹²⁷ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5037821-67.2011.404.7000. Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique. **D.E.** 21 jun. 2013.

¹²⁸ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AC 0004518-09.2006.4.01.9199/MG. 5ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. **e-DJF1** p. 931 de 5 abr. 2013.

¹²⁹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AC 0023048-71.2001.4.01.3400/DF. 1ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Márcio Luiz Coêlho de Freitas. **e-DJF1** p.918 de 8 mar. 2013.

¹³⁰ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AG 5003685-24.2013.404.0000. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique. **D.E.** 24 jun. 2013.

¹³¹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. APELREEX 5016940-17.2012.404.7200. Segunda Turma. Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch. **D.E.** 26 jun. 2013

pagar ou mudança em ralação à classificação do bem ¹³² ou até mesmo no caso de substituição da fatura comercial falsificada utilizada na confecção da Declaração de Importação, em caso em que operação não era tributada.¹³³

A partir da boa-fé o Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹³⁴ impediu a aplicação da pena de perdimento de veículo usado importado irregularmente, quando adquirido por terceiro em estabelecimento importador constituído e com emissão de documento fiscal. Nessa oportunidade, o STJ reformou decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu ser a boa-fé um dado secundário, eis que ninguém pode escusar-se do conhecimento da lei. Segundo a decisão do Recurso Especial, “a pena de perdimento - até por ser pena - não pode abstrair o elemento subjetivo nem desprezar a boa-fé”. Aqui se pode identificar a criação de uma exceção à regra decorrente do entendimento de que o negócio jurídico realizado com aparente regularidade conduz à legítima expectativa de direito juridicamente protegida.

Outra manifestação da boa-fé objetiva está presente no impedimento de perda de bem pelo terceiro adquirente, quando o alienante é devedor de tributo já inscrito em dívida ativa, à luz de peculiaridades concretas¹³⁵. Nesse julgado, a alienação do veículo ocorreu após a inscrição em dívida ativa, atraindo as consequências do art. 185 do Código Tributário Nacional (CTN) – a identificação de fraude, linha adotada pelo Desembargador Relator. Contudo, prevaleceu o voto divergente, no sentido de que a ausência de indícios de conluio entre as partes e a demora excessiva no aperfeiçoamento da penhora (seis meses) demandaram o privilegio da orientação de não lesão àquele sobre quem não se comprova a má-fé. Nota-se uma manifestação da boa-fé objetiva em um viés integrativo, criando o dever de averbação da dívida, também em débitos fiscais – uma exceção ao art. 185 do CTN para não prejudicar o terceiro de boa-fé. No mesmo sentido, a boa-fé é utilizada como argumento capaz de evitar a pena de perdimento quando não há prova que o proprietário do veículo conheça a ilicitude de operação de importação^{136 137}.

¹³² TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5000734-35.2011.404.7208, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona. **D.E.** 13 maio 2013.

¹³³ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AMS 0005422-59.2003.4.01.3500/GO. 5ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. **e-DJF1** p.1927 de 5 out. 2012.

¹³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 315553/PR. Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, Julgado em: 4 set. 2001. **DJ** 12 nov. 2001, p. 129.

¹³⁵ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AC 0056203-50.2009.4.01.9199/RO. Oitava Turma. Relator: Desembargador Federal Novély Vilanova. **e-DJF1** p.1387 de 21 jun. 2013.

¹³⁶ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AMS 0001339-29.2006.4.01.4200/RR. Oitava Turma. Relator: Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. Relator Conv. Juiz Federal Clodomir Sebastião Reis (CONV.). **e-DJF1** p.1098 de 24 maio 2013.

¹³⁷ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5010294-37.2011.404.7002. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik. **D.E.** 13 jun. 2013.

Igualmente, a jurisprudência tem entendido que a boa-fé age como forma de mitigação dos rigores da lei em relação a obrigações acessórias. Assim, é possível a adesão ao Simples Nacional quando há a regularização de pendência até o último dia, sendo irrelevante o prazo da Fazenda para proceder a baixa do débito no sistema,¹³⁸ bem como que é irregular a exclusão do programa simplificado de tributação quando dados da Fazenda não informam a existência do débito de pequeno valor e o contribuinte o paga quando tem notícia.¹³⁹

No que tange à adesão a parcelamento, a boa-fé abranda o rigor dos procedimentos, permitindo, por exemplo, que o contribuinte que faça a adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/09 ingresse no programa de pagamentos, ainda que deixe de proceder a consolidação da moratória como exigido pelo procedimento imposto pela Administração¹⁴⁰.

Por outro lado, a jurisprudência já entendeu que o erro atribuível exclusivamente ao contribuinte impede a decretação da prescrição em face da demora na citação pelo motivo de o contribuinte não manter seu cadastro atualizado junto ao Fisco, não podendo este beneficiar-se da própria torpeza.¹⁴¹ Ou seja, a ausência de boa-fé serviu para excepcionar a regra que beneficiaria o contribuinte.

Por fim, chama-se especial atenção à decisão que tem como regular o procedimento adotado por contribuinte com base em determinada lei ou em determinado ato infra-legal, sem restrições, quando contraditórios, como forma de preservar a boa-fé.¹⁴² Nessa ocasião referiu o Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, ao prestigiar a prática de ato realizado em conformidade com instruções emanadas do próprio Estado:

A situação assim apresentada evidentemente destoa de caros princípios ao Estado Democrático de Direito, tais quais os da segurança jurídica e do devido processo legal, colocando o contribuinte à margem do adequado exercício de um direito de que é titular: se segue a lei, a compensação é tida como indevida porque não realizada conforme a Instrução Normativa e, se realizada na forma da Instrução Normativa, é indevida porque desconforme à Lei.¹⁴³

¹³⁸ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AMS 0009669-51.2006.4.01.3800/MG. Oitava Turma. Relator: Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. Rel.Conv. Juiz Federal Clodomir Sebastião Reis (CONV.). e-DJF1 p.1246 de 7 jun. 2013.

¹³⁹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AC 0019339-14.2004.4.01.3500/GO. 1ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Marcio Luiz Coêlho de Freitas (CONV.). e-DJF1 p.1406 de 26 abr. 2013.

¹⁴⁰ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5003944-46.2010.404.7009. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão João Batista Lazzari. D.E. 4 jul. 2013.

¹⁴¹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5009789-43.2011.404.7003. Primeira Turma. Relatora p/ Acórdão Carla Evelise Justino Hendges. D.E. 9 maio 2013.

¹⁴² TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5016482-52.2011.404.7000. Segunda Turma. Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti. D.E. 17 abr. 2013.

¹⁴³ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5016482-52.2011.404.7000. Segunda Turma. Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti. D.E. 17 abr. 2013.

Este ponto é de peculiar importância, eis que a sistemática atual de tributação espera do próprio contribuinte, a partir da legislação tributária (em sentido amplo), a apuração da própria tributação^{144, 145}. A antinomia entre a lei e atos infra-legais coloca o contribuinte em situação de fragilidade, que pode ser solucionada através da boa-fé objetiva.

Nota-se, portanto, a identificação de operacionalidades da boa-fé no Direito Tributário, ainda que ausente (ou ignorada pelas decisões) positivamente específica. Como toda análise de jurisprudência, também neste estudo, é difícil apreender denominadores comuns das manifestações de aplicabilidades do instituto. Elemento comum nos casos mencionados é que a aplicação do instituto cria exceção à regra jurídica reputada válida (premissa reputada como necessária no paradigma lógico-formal), ora por criar expectativa de direito a ser protegida em face do ato jurídico aparentemente lícito, especialmente em relação ao prejuízo de terceiros (exemplo da aquisição de veículo importado usado e de fraude à execução em relação ao terceiro de boa-fé), ora por manifestar-se como um catalisador da razoabilidade ou da proporcionalidade em relação ao rigor da regra jurídica (exemplo de complacência com requisitos formais na adesão a parcelamento), ora como impedimento do aproveitamento da própria torpeza, (exemplos de erro de cálculos pela Administração ou afastamento de prescrição por não atualização cadastral pelo contribuinte, para fins de prescrição), ora como impedimento de comportamento contraditório (exemplo de anulação de dilação de prazo concedida a contribuinte), ora como superação de irregularidades quando presente intenção de cumprir obrigação, quando ausente dano ao credor (exemplos de recolhimento por guia errada e vício formal em documentação), ora como proteção ao contribuinte em caso de antinomia de normas (exemplo de lei e norma infra-legal contraditórias).

Assim, é notável que diariamente os magistrados se afastam dos resultados da subsunção quando entendem que resultam em alguma distorção ou alguma espécie de iniquidade. Princípios como a estudada boa-fé objetiva, já servem de fundamento para a criação de exceções à regra jurídica para centenas de decisões judiciais em Direito Tributário.

¹⁴⁴ SANCHES, José Luís Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa.** 2. ed. Lisboa: LEX, 2000. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/>>. Acesso em: 16. jun. 2013.

¹⁴⁵ E a título de curiosidade, chama-se atenção ao relatório de 2012 do Banco Mundial que concluiu que o Brasil é o país em que as empresas gastam mais tempo em todo o mundo para cumprir os deveres impostos pela legislação tributária. Em uma simulação, o contribuinte brasileiro gastaria 2600 horas, enquanto o penúltimo colocado, o contribuinte boliviano, gastaria 1025 horas – menos da metade. Contribuintes de 174 dos 185 países pesquisados gastam menos que um quarto do tempo (500 horas) que o contribuinte brasileiro. Sob o aspecto da boa-fé objetiva questiona-se se não seria possível afastar a presunção de conhecimento da lei de tão complexa e extensa legislação tributária. (PRICEWATERHOUSECOOPERS. Overall ranking and underlying data. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>>. Acesso em: 20 jun. 2013).

Portanto, é de se notar que não se trata de optar entre um paradigma exclusivamente subsuntivo ou lógico e outros. A prática jurisdicional já não é exclusivamente subsuntiva, a lógica dedutiva é apenas um passo do processo de decisão¹⁴⁶. É com o controle desse procedimento de criação de exceções às regras jurídicas e homogeneização intersubjetiva da interpretação de expressões vagas é que se preocupa esta pesquisa, com o objetivo de minorar a inevitável insegurança jurídica provocada pelo fenômeno que move o Direito hoje. Para tanto, é imprescindível identificar como argumentos materiais balizam o discurso jurídico.

¹⁴⁶ Nessa obra são analisadas formas de interpretação e aplicação do direito, em um paradigma não exclusivamente subsuntivista. Ver BONAMIGO FILHO, Carlos Horácio. Além da legalidade: o exame de juridicidade no direito tributário. Estudo da incidência de ICMS enquanto vigente acordo interestadual autorizando benefício fiscal. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 8, p. 11-42, set. 2011.

2 LIMITAÇÕES RESULTANTES DE ARGUMENTOS MATERIAIS

A existência de argumentos materiais para fins de sopesamento não é original desta pesquisa. Por exemplo, o Tribunal Constitucional espanhol, país que positivava os princípios de generalidade, igualdade, progressividade, não confiscatoriedade e capacidade econômica, se julga competente para o sopesamento. “De este modo, el TC es el órgano facultado para apreciar, en su caso, si el legislador ha sopesado o no, en el régimen legal del tributo, los límites al poder tributario derivados de los principios constitucionales del artículo 31”¹⁴⁷.

Igualmente, o Tribunal Constitucional alemão, conforme Luís Afonso Heck, admite o conflito entre certeza jurídica e justiça material, quando a Corte adotou a fórmula de Radbruch em determinadas ocasiões:

O conflito entre Justiça e a certeza jurídica poderia ser resolvido no sentido que o direito positivo, assegurado por meio de estatuto e poder, também tenha primazia quando é injusto e impróprio quanto ao conteúdo, a não ser que a contradição entre a lei positiva e a Justiça alcance uma medida tão insuportável que a lei, como “direito incorreto”, tenha de ceder à Justiça.¹⁴⁸

Contudo, o *argumento de injustiça* Radbruch trata de leis extremamente injustas. O *argumento de princípios* trata de situações cotidianas. Esses posicionamentos são manifestações de uma concepção teórica apartada da ideia de que raciocínios lógicos exauram a canalização do intérprete até a decisão final. Ou seja, o jurista, ao determinar os limites da competência do Legislador, não analisará apenas as regras de outorga e as regras de recortes de competência constitucional de um ponto de vista lógico, mas irá sopesar os limites do poder tributário à luz de princípios de conteúdo indeterminado, irá ponderar em “conflitos de justiça” a gravidade da eventual contradição entre a lei e a “justiça”. Igualmente, irá tecer asserções sobre como argumentos materiais servem para verificar a correção das premissas utilizadas em operações lógicas – por vezes transformando o significado de determinadas expressões positivadas.

O elemento “material” desses raciocínios jurídicos está presente na necessidade de avaliação do peso dos argumentos para fins de identificação do mandamento deôntico. Sempre que a premissa maior de um raciocínio subsuntivo depender da escolha de

¹⁴⁷ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANCO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco. **Derecho tributario**. 18. ed. Pamplona: ThomsonReuters, 2013, p. 55.

¹⁴⁸ HECK, Luís Afonso. O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal alemã. Porto Alegre: Fabris, 1994, p. 194.

significados entre mais de um conteúdo semântico possível (não um dado objetivo) e depender de argumentação (como na identificação do conteúdo semântico de renda, problematizado por argumentos de direito à educação, capacidade contributiva) há argumentação em nível material, eis que a conclusão não é decorrência lógica de premissas objetivas, mas a própria premissa maior adotada decorre de um juízo de plausibilidade do intérprete, anterior à subsunção.

Igualmente, quando a aplicação de uma lei for problematizada por suas consequências contrariarem princípios, em especial direitos fundamentais, à luz do caso concreto, há argumentação em nível material, eis que, novamente, as conclusões, se acatada a argumentação, não decorrerão de premissas objetivamente válidas, mas da ponderação dos diferentes argumentos e da atribuição de plausibilidade.

Cada um desses argumentos pode ser admitido, ou não, e, conforme o caso, valorado de diferentes formas, conforme o modelo adotado pelo intérprete.

Esta pesquisa parte da premissa de que não é faticamente possível por meio de normas positivas limitar o raciocínio humano. A isso se dá o nome de *preceito de liberdade de raciocínio*. O *preceito de liberdade de raciocínio* afirma que qualquer argumento é capaz de ingressar no raciocínio jurídico. A validade do emprego de um determinado argumento, contudo, depende do critério de validade adotado pelo intérprete.

O acolhimento de um argumento positivista, jusnaturalista ou argumentativo depende do modelo adotado pelo intérprete do ponto de vista de marco teórico (positivista, jusnaturalista ou argumentativo, p.ex.) e, conforme o caso, depende da plausibilidade atribuída ao argumento em si. Conforme o modelo adotado pelo jurista, o exame de validade chegará a diferentes conclusões, eis que o teste de validade depende dos critérios adotados pelo intérprete.

Isso significa que as limitações materiais ao poder de tributar mudam conforme o marco teórico adotado pelo intérprete. Isso é de uma gravidade brutal porque a parte interessada não tem como desenvolver suas razões adequadamente sem saber o marco teórico do julgador.

Esta pesquisa não considera que qualquer argumento levantado pelas partes pode ser empregado racionalmente pela decisão. Isso porque existem elementos do figurino constitucional que, em conjunto com o *preceito de liberdade de raciocínio*, formam uma moldura dentro da qual a decisão pode ser considerada correta. Ou seja, é ideia desta pesquisa que a própria Constituição, ao desenhar um Estado de Direito pautado por determinadas normas, e a dinâmica da realidade humana sugerem determinados preceitos que tornam

determinadas respostas argumentativamente necessárias ou necessariamente inválidas. Isso será analisado no terceiro capítulo.

Nesse momento é analisada a distinção entre princípios e regras adotada e, após, são abordadas as balizas metodológicas por meio das quais os argumentos materiais principiologicos delimitam a tributação (limitações materiais ao poder de tributar), apontando os critérios de validade do raciocínio jurídico que mais se adequam à Constituição, em especial ao Estado de Direito.

2.1 O MODELO DE PRINCÍPIOS E REGRAS

Segundo Alexy, “a partir de um estágio mínimo de desenvolvimento, todos os sistemas jurídicos contêm necessariamente princípios”¹⁴⁹. Essa conclusão enfraquece o distanciamento entre os marcos teóricos positivista e o não positivista quanto ao elemento de uma vinculação necessária (não positivista) ou não necessária (positivista) entre direito e moral. Isso porque, embora o positivista afirme não existir uma ligação necessária entre direito e moral, admite que o direito positivo possa construir essa ligação. Nesse caso, o próprio direito positivo cria vinculação entre o direito e a moral ao positivizar expressões que fazem referência a elementos morais (justiça, bons costumes, boa-fé). Isso significa que, no sistema jurídico brasileiro, sem dúvida, há uma ligação ao menos positivada, e, na prática, necessária entre direito e moral. Isso independentemente do marco teórico adotado (positivista ou não positivista) em face da posituação constitucional de expressões com eficácia normativa contendo referências morais.

A Constituição traz a expressão “princípio” em 35 passagens. A posituação no título I, Dos Princípios Fundamentais, de ser o país um Estado Democrático de Direito com fundamento na dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, cujo poder emana do povo, com objetivos de construir uma sociedade livre, solidária e justa, dentre outras disposições constitucionais, cria uma necessária ligação entre direito e a moral.

Em qualquer caso, esta pesquisa tem como necessária a ligação entre direito e moral, decorrente da impossibilidade de uma descrição precisa e exauriente dos mandamentos

¹⁴⁹ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 90.

deônticos que regem a sociedade, em todas as situações. Isso torna imprescindível alguma espécie de valoração moral¹⁵⁰.

A questão em aberto é como se usam princípios, como se usam direitos fundamentais e como se usam regras. É interessante o ponto de vista de Hugo de Brito Machado. O autor emprega o critério da generalidade para designar determinadas normas como princípios, embora considere que essas normas princípios tenham estrutura própria de regras. Por esse motivo, esses princípios não podem ser relativizados¹⁵¹. Esse entendimento, contudo, enfrenta resistência do próprio STF, segundo o qual “Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto”¹⁵².

Como já adiantado, esta pesquisa adota a teoria dos princípios de Alexy, para quem tanto as regras como os princípios são normas.

Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deônticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas.¹⁵³

“Regras são normas que comandam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva”¹⁵⁴. As regras não são realizadas na medida do possível, mas são satisfeitas ou não satisfeitas. Se a regra vale, então deverão surgir os efeitos previstos quando da ocorrência do fato previsto como antecedente. Por isso as regras são mandamentos definitivos e “podem somente ser cumpridas ou descumpridas”¹⁵⁵. “Sua característica de aplicação é a subsunção”¹⁵⁶.

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 238.

¹⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37.

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 23452. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 16 set. 1999. **DJ** 12-05-2000 PP-00020 Ement Vol-01990-01 PP-00086.

¹⁵³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

¹⁵⁴ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 146.

¹⁵⁵ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 146.

¹⁵⁶ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85; ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 147.

Princípios são normas que implicam que algo seja obtido na maior medida realizável, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas existentes¹⁵⁷. “As possibilidades jurídicas são determinadas por regras e, essencialmente, por princípios opostos”¹⁵⁸. São mandamentos de otimização. “Como mandamentos de otimização, esses princípios exigem sua mais ampla realização possível”¹⁵⁹. “A ponderação é a forma característica da aplicação dos princípios”¹⁶⁰.

Na colisão entre princípios (algo é proibido por um princípio e permitido por outro), um dos princípios tem que ceder. Daí a fórmula de Alexy, “Quando maior o grau de descumprimento de um princípio, maior deve ser a importância do cumprimento do outro princípio”¹⁶¹. Contudo, o princípio que cede no duelo com outro princípio não é considerado inválido¹⁶² e também não é aplicada cláusula de exceção. “Na verdade o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida da maneira oposta”¹⁶³.

A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto. Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de condições sob as quais um princípio tem precedência sobre o outro. Sob outras condições, é possível que a questão da precedência seja resolvida da maneira contrária.¹⁶⁴

¹⁵⁷ “Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também possibilidades jurídicas” (ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 90).

¹⁵⁸ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 146.

¹⁵⁹ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 93.

¹⁶⁰ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85.

¹⁶¹ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 154..

¹⁶² Há, contudo, casos em que princípios podem ser considerados inválidos: “O ponto decisivo é a existência de dois tipos categoricamente distintos de contradição normativa em sentido amplo. O primeiro diz respeito ao pertencimento ao ordenamento jurídico, ou seja, à validade. O conflito de regras é o exemplo principal dessa contradição. O princípio da segregação racial demonstra que também no caso dos princípios é possível que a questão da validade seja postulada, embora isso raramente ocorra” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 110).

¹⁶³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93-94.

¹⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96.

As circunstâncias fáticas e jurídicas são determinantes, cuja análise ocorre por meio da máxima da proporcionalidade, composta pelas três máximas parciais de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹⁶⁵.

A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas da necessidade e da adequação decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas.¹⁶⁶

Dentre as dificuldades do modelo está a impossibilidade de quantificar objetivamente o peso de cada argumento. “Em um caso concreto, o princípio P_1 tem peso maior que o princípio colidente P_2 se houver razões suficientes para que P_1 prevaleça sobre P_2 sob as condições C ”¹⁶⁷. A partir dessa conclusão à luz da situação fática, “se uma ação preenche as condições C [antecedente], então, do ponto de vista dos direitos fundamentais ela é proibida [consequente]”¹⁶⁸. Identifica-se, portanto, após o juízo ponderativo, a existência de um comando com estrutura de regra que será aplicada em casos essencialmente iguais posteriores. Realizado o antecedente, deve-se seguir o consequente. Em outras palavras, “as condições sob as quais um princípio prevalece sobre outro constituem o suporte fático de uma regra, a qual expressa as consequências jurídicas do princípio prevalente”¹⁶⁹. Isso é determinante para fins de encobrir de certeza a limitação resultante do exercício de ponderação, eis que a formatação em regra da precedência de determinado princípio sob determinadas condições será aplicada por meio da lógica subsuntiva aos casos iguais nos aspectos relevantes. Ou seja, a ponderação pode ser identificada como um exercício cujo resultado posteriormente poderá ser reproduzido como uma regra.

Tercio Sampaio Ferraz afirma que não é realista que só princípios são ponderáveis, afirmando que as regras também são ponderáveis¹⁷⁰. Tem-se que não é o caso. Na colisão

¹⁶⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 116-117.

¹⁶⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 118.

¹⁶⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

¹⁶⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98.

¹⁶⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 121.

¹⁷⁰ “Por exemplo, não é realista que somente os princípios são ponderáveis, pois também ponderamos regras, Por exemplo, diante de uma compra e venda em que o produto vendido vem com defeitos, na aplicação do direito pode surgir uma ponderação entre a norma (i) sobre a garantia por vícios da coisa vendida, (ii) a norma sobre a derogabilidade dessa garantia por um pacto em contrário, (iii) a norma de sua inderrogabilidade, ainda que mediante tal pacto, quando os vícios tenham sido ocultados pelo vendedor de má-fé” (FERRAZ JÚNIOR,

entre regras (não é possível duas determinações definitivas contraditórias), deve ser criada uma exceção ou uma das regras deve ser considerada inválida. Quando o mandamento de uma regra colide com determinado princípio, o duelo entre o mandamento da regra e do princípio colidente ocorre, na realidade, entre o princípio subjacente à própria regra, que é a sua razão de existência, e o princípio colidente ao mandamento da regra. Isso porque a regra positivada concretiza determinado princípio (mandamento de otimização) com um mandamento definitivo da escolha do legislador. Assim, não há conflito entre regras e princípios, mas entre os princípios subjacentes à regra e os princípios opostos a estes.

Tendo em vista que a regra tem o que se chama de existência histórica, militam em seu favor razões institucionais decorrentes do processo legislativo institucionalizado em um Estado de Direito. Alexy chama isso de princípio formal. “Um princípio formal ou procedimental é, por exemplo, o princípio que sustenta que as decisões relevantes para a sociedade deva ser tomada pelo legislador democrático”¹⁷¹.

Um princípio cede lugar quando, em um determinado caso, é conferido um peso maior a um outro princípio antagônico. Já uma regra não é superada pura e simplesmente quando se atribui, no caso concreto, um maior peso ao princípio contrário ao princípio que sustenta a regra. É necessário que sejam superados também aqueles princípios que estabelecem que as regras que tenham sido criadas pelas autoridades legitimadas para tanto devem ser seguidas e que não se deve relativizar sem motivos uma prática estabelecida.¹⁷²

“Com as regras, em casos normais, em que os pressupostos conhecidos ocorrem, sucede a consequência jurídica. Quem, com base em um princípio, quer fazer uma exceção a uma regra, suporta o ônus da argumentação”¹⁷³. Ou seja, não basta que o falante entenda a sua afirmação como correta ao propor exceção a determinada regra, é preciso que essa afirmação seja passível de fundamentação racional¹⁷⁴. Isso significa, dentre outras coisas, que o ônus argumentativo correspondente deve ter um peso tal a ponto permitir a relativização da regra criada pelo legislador democrático. Isso porque os princípios da democracia e da segurança jurídica são consistentes mandamentos de otimização que militam em favor da aplicação da

Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2013, p. 321).

¹⁷¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 138.

¹⁷² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 105.

¹⁷³ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 187.

¹⁷⁴ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 212.

regra disposta em lei válida. Assim, a criação de exceções às regras positivadas em lei deve ser algo fora do ordinário, fora do comum. Quanto maior for o peso atribuído às razões institucionais/princípios formais em um dado sistema jurídico, mais rara será criação de exceções às regras positivadas.

Todos os dispositivos da Constituição expressam enunciados com capacidade normativa do ponto de vista argumentativo¹⁷⁵. Determinados dispositivos podem expressar princípios, quando identificado que seus argumentos são ponderados com princípios opostos no raciocínio jurídico (mandamentos de otimização). Outros dispositivos expressam regras, que, se consideradas válidas, devem ser aplicadas e devem gerar as consequências previstas. Contudo, extraordinariamente, argumentos materiais levantados podem justificar argumentativamente uma exceção à regra.

Assim, os dispositivos que veiculam regras expressam um mandamento definitivo que positiva uma forma de concretização de um mandamento de otimização. A regra constitucional é a concretização de um princípio constitucional por meio de um procedimento institucionalizado, conforme a vontade do constituinte democrático. Cada princípio constitucional poderia ser concretizado de mais de uma maneira e o constituinte democrático optou por concretizá-lo de uma determinada forma em nível constitucional. Por este motivo pode-se dizer que sobrejuz a cada regra constitucional um princípio de democracia ou de consentimento representativo (princípio formal), além do princípio que busca tal dispositivo concretizar.

Esta pesquisa identifica a partir dessas premissas que sobrejuz imediatamente à regra legal um princípio de democracia/segurança jurídica/razões institucionais e mediamente sobrejuz um ou mais princípios. Ocorre o mesmo quanto à regra constitucional, contudo o princípio de democracia/segurança jurídica/razões institucionais nesse âmbito tem ainda mais peso – o que será tratado com mais vagar adiante. Por esse motivo, a criação de exceções às regras constitucionais deve ser ainda mais extraordinária que a criação de exceções às regras legais. Quebra a racionalidade da Constituição a criação de exceções às regras constitucionais sem que argumentos extremamente consistentes justifiquem.

Em outras palavras, à luz do modelo adotado, não deve haver de antemão uma presunção de soberania de princípios em face de regras. Pelo contrário, é notável o interesse do constituinte democrático em concretizar ele próprio seus juízos de valor em regras. Ao

¹⁷⁵ Na realidade alemã, “Todos os artigos da Constituição alemã contém enunciados normativos ou parte de enunciados normativos” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 66).

assim proceder, o constituinte democrático é o primeiro intérprete a ponderar princípios constitucionais, concretizando em regras a solução escolhida legitimamente, afastando outras formas de concretização de tais princípios constitucionais. Daí que ao mandamento definitivo constitucional deve ser atribuído o maior peso argumentativo *prima facie*, exigindo-se grande ônus argumentativo daquele a quem interessa a flexibilização da regra constitucional, seja ela qual for. Em menor grau, o mesmo ocorre em face da concretização de princípios em regras legais. Ou seja, a regra legal válida tem em seu favor grande peso argumentativo, uma vez que o sistema é desenhado de forma a atribuir ao legislador democrático os juízos de valor que irão balizar o comportamento social.

Isso é assim porque é socialmente desejável a existência de previsibilidade das consequências dos atos praticados, o que permite planejamento, e porque as escolhas de tais consequências devem ser atribuídas por um órgão democraticamente legitimado.

Assim, a existência da ponderação não é um caminho livre para o afastamento de regras e, mais importante, o Judiciário não substituiu o Legislativo¹⁷⁶ como órgão com competência para a emissão de juízos de valor em relação ao ordenamento da sociedade. Tudo isso em decorrência do ideal de Estado de Direito delineado na Constituição por opção democrática, o que modelo adotado por esta pesquisa tenta concretizar.

A consequência da observância desse modelo é um maior controle na criação de exceções às regras, ainda maior que no marco teórico formalista subsuntivo, cuja aplicação é vacilante no Brasil, como visto. O modelo empregado, se bem compreendido, veicula mandamentos de otimização que demandam que as regras constitucionais e legais sejam aplicadas sempre que consideradas válidas e também que somente em casos extraordinários (regras legais) ou muito extraordinários (regras constitucionais) sejam excepcionadas. Nesse contexto, “extraordinário” ou “muito extraordinário” identificam a frequência com o que tais exceções são racionalmente justificáveis a partir das premissas fixadas pelo Estado de Direito, sendo o método empregado a teoria da argumentação jurídica. O grau de previsibilidade das consequências dos atos jurídicos em um dado sistema jurídico corresponde ao grau de vinculação que os juristas nesse dado sistema atribuem às razões institucionais e à própria democracia.

Assim, toda a interpretação inicia da apreensão da semântica dos dispositivos reputados pertinentes, constitucionais e legais. Identificado o conteúdo semântico de uma regra (mandamento definitivo do qual se apreenda um antecedente e um conseqüente)

¹⁷⁶ ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 227.

entendida como válida, deve o jurista aplicar as consequências previstas, exceto se, extraordinariamente, argumentos substanciais fundamentem uma exceção racional. Assim, uma vez que esta pesquisa entende que o Estado de Direito exige grande vinculação à Constituição e à Democracia, o intérprete tem profunda vinculação à semântica do dispositivo reputado pertinente, legal ou constitucional.

A questão primordial é garantir a racionalidade na criação de exceções a regras, procedimento que depende fortemente de uma adequada teoria de argumentação jurídica, questão a ser abordada no terceiro capítulo. A partir dessas premissas é possível entender a riqueza da matéria e é possível aprofundar como argumentos materiais são capazes de influenciar no delineamento das limitações ao poder de tributar.

2.2 LIMITES MATERIAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A competência para tributar é delineada por normas positivas e negativas de competência. Determinadas normas conferem competência sobre certa área que, a partir dessa norma, pode ser inteiramente tributada. Outras normas recortam essa competência, impedindo a tributação de determinadas áreas da competência antes conferida.

No direito tributário brasileiro são conhecidas as regras de competência que de maneira bastante precisa delimitam a competência constitucional. Há competência para a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, III), mas fatos geradores anteriores à lei escapam à competência tributária também por causa de uma regra constitucional (CF, art. 150, I). Nesses exemplos, tanto a norma que confere, quanto a norma que recorta a competência são regras.

Contudo, como visto, o TRF3 entendeu que a competência para a tributação da renda tem outro recorte, decorrente da ponderação de princípios de direitos fundamentais, em especial à educação, identificado como dever do Estado em oposição à importância da arrecadação. Isso demonstra que a competência constitucional também é delineada por princípios (mandamentos de otimização), o que não é uma invenção desta pesquisa, mas uma realidade nos tribunais brasileiros. A Caixa de Pandora já está aberta e esses fatores são capazes de causar gravíssimas consequências ao sistema tributário se não controlados.

Por esse motivo é de extrema importância a adoção de um método racionalmente controlável para o manuseio de princípios e o acolhimento de uma compreensão relativa aos pesos dos argumentos materiais que corresponda à Constituição. Sem esses elementos, para

cada intérprete haverá uma Constituição diferente, tornando as decisões judiciais de difícil previsibilidade.

2.2.1 Princípio do consentimento representativo

O Princípio do Consentimento Representativo é o vetor positivo do consentimento do contribuinte à política fiscal criada ou ratificada pelo Constituinte/Legislador democrático em um dado Estado. Como se verá, esse princípio sobrejuz ao art. 150, I da CF¹⁷⁷ e, ato contínuo, a qualquer regra positivada relativa ao nascimento da obrigação tributária no Brasil.

O art. 150, I, da CF veicula uma regra e um princípio. Enquanto regra, tal dispositivo exclui da competência tributária a instituição de tributo e o consequente nascimento da obrigação tributária em caso de inexistência de lei válida. Isso ocorre por meio de um exercício de subsunção. Dada a regra constitucional válida (premissa maior) e sendo inválida a regra que veicula a tributação (não veiculada por lei, p.ex.) (premissa menor), dessas premissas decorre ser inválida a pretensão tributária.

No ocidente, conforme Casalta Nabais¹⁷⁸, o princípio da legalidade tem sua gênese justamente na concepção de consentimento dos estamentos medievais ao exercício tributário, sendo a evolução parlamentar inglesa indissociável das tensões com a Coroa, o que tornou famosa a expressão *no taxation without representation* subjacente à *Magna Carta* (1215), à *Petition of Rights* (1628) e ao *Bill of Rights* (1689)¹⁷⁹. A mais famosa positivação do princípio certamente está na Magna Carta inglesa:

O próprio artigo XII da *Magna Carta Libertatum*, sempre invocado quando se pergunta pelas origens do princípio da legalidade fiscal, ao estabelecer que “no scutage or aid shall be imposed on our Kingdom unless by the comon counsel of our Kingdom”, mas não fez do que consagrar uma regra que, mercê de uma prática reiterada, já se tinha consuetudinariamente imposto, sendo pois necessário reafirmá-la escrevendo-a.¹⁸⁰

¹⁷⁷ CF, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁷⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 321.

¹⁷⁹ “Com efeito, em Inglaterra, a figura do imposto e a instituição parlamentar desenvolveram-se paralelamente e de uma forma contínua e progressiva, pelo que, podemos afirmar que o parlamento é, em larga medida, uma instituição resultante da existência dos impostos e da correspondente necessidade do seu consentimento. [...] Por outro lado, as etapas do parlamentarismo inglês coincidem com os próprios marcos fundamentais da afirmação do princípio do consentimento de impostos: a *Magna Carta* (1215), a *Petition of Rights* (1628) e o *Bill of Rights* (1689)”. (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 322).

¹⁸⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 321.

Na realidade brasileira, as raízes históricas portuguesas apontam que as Cortes de Coimbra já em 1261 firmaram a necessidade de consentimento aos impostos¹⁸¹, o que vigorou até Dom Pedro II dissolver as Cortes em 1674, ocorrendo a última votação de impostos em 1668¹⁸².

Nabais traça uma linha histórica que permite compreender o significado atual de tal princípio. Em síntese, o consentimento estamental à tributação decorria de uma espécie de contrato entre a Coroa e as Cortes, que eram representadas por procuradores vinculados ao conteúdo de um mandato imperativo entre procurador e outorgantes (comunidade representada). Ou seja, as credenciais ou procurações previam com rigor o que poderia ser votado e como deveria ser executado o mandato. A isso era aliada a regra de convocação anual para deliberar sobre tributos, realidade que se desdobraria nos princípios da legalidade e de aprovação do orçamento. Daí a importante conclusão de José Casalta Nabais no sentido de que “a função do consentimento estamental dos impostos era exclusivamente garantística. Tratava-se de proteger a liberdade pessoal e garantir a segurança jurídica, evitando uma tributação arbitrária dos membros das comunidades estamentais”¹⁸³.

O quadro muda com o surgimento do Estado Moderno e não retorna com o desenvolvimento do constitucionalismo. Isso porque os representantes dos contribuintes (a rigor, da burguesia) tinham mandato não imperativo, podendo deliberar livremente sobre os interesses da nação. “Daí que, com a passagem do mandato imperativo ao mandato representativo, a realidade do consentimento dos impostos se tenha transformado”¹⁸⁴. Os impostos não são mais consentidos pelos contribuintes, mas decididos pelos representantes, especialmente porque o sufrágio censitário subordina o voto ao pagamento de impostos. A lei nesse contexto é reconhecida como a forma de criação do direito e como expressão da “vontade geral”, única forma de legitimamente afetar os direitos de propriedade e de liberdade.

Com o desenvolvimento do Estado Constitucional e com a subordinação do Executivo também à confiança parlamentar (parlamentarismo) ou à eleição direta (presidencialismo), o consentimento à tributação perde muito de seu vetor negativo (vedação de tributo não

¹⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206.

¹⁸² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 322.

¹⁸³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 327.

¹⁸⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 327.

consentido), mas passa a ter um expressivo vetor positivo. Isso porque a chefia de governo também tem alguma legitimidade, conforme sua eleição democrática. Contudo, a criação do direito por órgão Legislativo, ente com ainda maior legitimidade democrática, passa a orientar a forma de intervenção na propriedade e na liberdade individual por meio da tributação. É maior a legitimidade democrática do Legislativo porque é fundada no exercício do contraditório entre situação e oposição e no peso da opinião pública. Nesse estágio de relacionamento entre contribuinte e Fisco, em que a lei é expressão da “vontade geral”, “à administração cabe apenas uma atividade subsuntiva”¹⁸⁵.

A evolução do Estado Social, contudo, alterou o quadro. O declínio da ideia de uma separação rígida entre Estado, como um mal necessário, e Sociedade, senhora da economia, modifica ainda mais a concepção de legalidade e a ideia de consentimento do contribuinte à tributação. A lei passa a ser um meio de intervenção social e, em uma democracia de partidos, passa a ser expressão de interesses de grupos, ainda que majoritários.

[É] manifesto o actual carácter corporativo de uma parte significativa das leis através das quais grupos activos (ou mais activos) dão expressão aos seus interesses, canalizando-os para o processo legislativo mediante as mais diversificadas e sofisticadas práticas de *lobbying* junto aos parlamentares, ou melhor, atenta a existência actual de um real mandato imperativo destes face aos respectivos partidos, junto dos partidos (*máxime* junto ao partido da maioria)¹⁸⁶.

O raciocínio não é completo sem que se olhe para a realidade do Estado Social contemporâneo, em que o parlamentar é, antes de tudo, um promotor do gasto público (intervenção ativa estatal em educação, saúde, programas assistenciais, etc.) com a legitimidade de, por seu mandato representativo, chamar a sociedade a arcar com as despesas daí emergentes. Esse é um fenômeno mundial:

En cierto momento histórico los parlamentos asumieran la función de defender los ciudadanos frente a una imposición elevada o excesiva. Hoy suele lamentarse o criticarse que los parlamentos ya no defienden el ideal de un Estado parco en sus gasto; más bien se han convertido en el motor de crecientes prestaciones publicas y – por tanto – de mayores impuestos. El endeudamiento no puede crecer sin limites. En otras épocas el Parlamento exhortaba a la moderación al Ministro de Hacienda; en la actualidad sucede con frecuencia lo contrario. Ante todo son las promesas realizadas antes de las elecciones las que implican después un aumento de las necesidades tributarias.¹⁸⁷

¹⁸⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 332.

¹⁸⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 334.

¹⁸⁷ TIPKE, Klaus. **Moral tributária del estado y de los contribuyentes.** Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 58.

A partir dos argumentos apontados, finalmente, podem ser delineados os contornos do princípio do consentimento à tributação – talvez o ponto mais relevante desta pesquisa.

O dispositivo/regra do art. 150, I, da Constituição é expressão de uma orientação rígida da coletividade por meio dos canais democráticos: somente por lei válida é possível a tributação. Da semântica da regra constitucional interpretada extraí-se a zona de competência para tributar e somente os casos em que a lei está dentro dessa área (a lei é válida) podem resultar em nascimento da obrigação tributária.

No processo legislativo são ponderados a necessidade de arrecadação, a capacidade contributiva e os direitos fundamentais do contribuinte. Conforme a realidade exige, os mecanismos do Estado de Direito tem o poder de alterar essas regras de tributação a qualquer momento por meio do processo legislativo institucionalizado, limitado apenas pela Constituição. Assim, a política fiscal estabelecida pelo legislador democrático por meio de lei corresponde ao vetor positivo do consentimento do contribuinte à tributação. O Princípio do Consentimento Representativo é uma expressão, portanto, que deve ser entendida como mandamento de otimização que assegure que a política fiscal estabelecida pelo Legislador democrático seja observada. Tal princípio é tão importante que o Constituinte optou por concretizá-lo na regra do art. 150, I, da Constituição.

Assim, a criação de qualquer exceção às regras relativas ao nascimento da obrigação tributária pelo intérprete (juiz, por exemplo) à luz de princípios somente será racional se forem veiculados argumentos com peso superior a este princípio de consentimento à tributação, mandamento de otimização que afirma que a política fiscal resultado da democracia de partidos deve ser respeitada. Ou seja, mandamento de otimização no sentido de que a regra seja respeitada.

É verdade, contudo, que tal princípio é ao mesmo tempo a maior garantia e o maior risco do contribuinte. Isso porque, se de um lado condiciona a tributação às balizas resultantes da tensão entre maioria e oposição no processo legislativo democrático, de outro lado, coloca em risco a propriedade por uma questão de interesses. Ao menos dois argumentos fundamentam essa conclusão. Primeiro, o legislador entende a necessidade de arrecadação para promover as ações prometidas em campanha (tendência a aumento de tributos por convicção parlamentar). Segundo, quando o Legislativo não é independente em relação à chefia de governo (Executivo), não existe a esperada limitação do Estado na tributação. Essa ausência de independência é notável no Brasil e é promovida especialmente por meio da concessão de emendas no orçamento para a satisfação da base eleitoral de determinados

parlamentares suscetíveis, por meio do loteamento dos ministérios entre partidos da base aliada, por meio de cargos nos diversos escalões da Administração direta e indireta e até mesmo por meio da corrupção (mensalão, Ação Penal 470, p.ex.). Sob esse aspecto, no Brasil é de se desconfiar se não é “a raposa quem cuida das galinhas”.

Em qualquer caso, a vinculação à Constituição decorre de uma escolha empírica realizada no maior esforço democrático da história do Brasil. Em 27 de novembro de 1985 foi assinada a Emenda Constitucional nº 26, que convocou a reunião de deputados federais e senadores, instalada pelo presidente do Supremo Tribunal Federal, Min. José Carlos Moreira Alves, em Assembleia Nacional Constituinte, livre e soberana. A Constituinte funcionou entre 1º de fevereiro de 1987 e 05 de outubro de 1988, quando foi promulgado o novo texto constitucional.

Sessenta e nove milhões, três mil, novecentos e sessenta e três “eleitores constituintes”, 67,57% destes vivendo em zonas urbanas, elegeram, em 1986, 487 deputados e 49 senadores, que formaram uma Assembleia Constituinte congressional integrada por 559 parlamentares, (23 senadores eleitos indiretamente em 1982 também integraram a Constituinte¹⁸⁸), com renovação de 49% em relação à composição do Congresso na legislatura anterior, taxa dentro da média de legislaturas anteriores¹⁸⁹. Houve 122 propostas de iniciativa popular, com mais de 12 milhões de assinaturas.

A convocação da Assembleia Constituinte por Emenda Constitucional levou alguns juristas e políticos da época a defenderem a tese de que ela não corresponderia ao exercício de autêntico poder constituinte originário, mas sim de um poder derivado e, como tal, limitado pela norma que o convocara. Contudo, este posicionamento, francamente minoritário na doutrina, é absolutamente incorreto. A Emenda nº 26/1985 foi apenas o veículo formal empregado para a convocação da Assembleia Nacional Constituinte de 1987/1988, mas não o seu fundamento de validade. Este repousava na vontade, presente na sociedade brasileira, e evidenciada em movimentos como o das Diretas Já, de romper com o passado de autoritarismo, e fundar o Estado e a ordem jurídica brasileira sobre novas bases mais democráticas. Tratava-se de autêntica manifestação da soberania popular, e esta não necessita, para exteriorizar-se, do recurso à revolução violenta, podendo também eclodir em contextos de transição pacífica, como ocorreu no Brasil. Em meados dos anos 80, o País vivia um típico “momento constitucional”, caracterizado pela efervescência política e pela genuína mobilização popular em prol de um “recomeço”. Esta era a verdadeira fonte de autoridade da Assembleia Constituinte, e não a Emenda

¹⁸⁸ SARMENTO, Daniel. **21 Anos da Constituição de 1988**: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a experiência constitucional brasileira sob a Carta de 1988. Disponível em: <<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/788/1045>>. Acesso em: 12 out. 2014.

¹⁸⁹ SARMENTO, Daniel. **21 Anos da Constituição de 1988**: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a experiência constitucional brasileira sob a Carta de 1988. Disponível em: <<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/788/1045>>. Acesso em: 12 out. 2014.

Constitucional nº 26. Por isso, a Assembleia Constituinte “livre e soberana” de 1987/1988 traduziu autêntica expressão do poder constituinte originário.¹⁹⁰

559 parlamentares discutiram a elaboração dos dispositivos constitucionais divididos inicialmente por subtemas, a cargo das 24 Subcomissões Temáticas. Após, trataram da elaboração dos Capítulos da Constituição, a cargo das 8 Comissões Temáticas. “Todos os constituintes seriam titulares de uma comissão temática e suplentes de outra”¹⁹¹. Através deste procedimento, mais de sessenta milhões de “eleitores constituintes”, por meio de representantes, tinham a intenção de definir em nível constitucional as molduras normativas que iriam positivar em nível constitucional tudo aquilo que deveria ser permitido, obrigatório ou facultado.

Então, trataram da elaboração dos Títulos e da sistematização dos dispositivos aprovados pelas Comissões e da elaboração do Projeto de Constituição, a cargo da Comissão de Sistematização. Ao final, ocorreu a votação e redação final, a cargo do Plenário da Assembleia Nacional Constituinte e da Comissão de Redação¹⁹².

A redação da Constituição originária em processo constitucional é o maior exercício de consentimento por representação do cidadão brasileiro a um documento normativo e é resultado de intensa participação popular, de reconhecida importância para o futuro do país. A ratificação do conteúdo da Constituição ocorre todos os dias que os habitantes do Brasil não se revoltam e participam sistematicamente dos processos eleitorais.

“Uma das consequências decorrentes da fórmula adotada foi o caráter analítico da Constituição, já que, ao se criar uma subcomissão dedicada a tratar de determinado assunto, este, naturalmente, se tornava objeto de disciplina constitucional”¹⁹³. Isso quer dizer que cada aspecto do universo das questões reputadas relevantes pela sociedade foi definida em seus mandamentos deônticos mais ou menos precisos por constituintes eleitos com mandato representativo democrático.

¹⁹⁰ SARMENTO, Daniel. **21 Anos da Constituição de 1988**: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a experiência constitucional brasileira sob a Carta de 1988. Disponível em: <<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/788/1045>>. Acesso em: 12 out. 2014.

¹⁹¹ SARMENTO, Daniel. **21 Anos da Constituição de 1988**: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a experiência constitucional brasileira sob a Carta de 1988. Disponível em: <<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/788/1045>>. Acesso em: 12 out. 2014.

¹⁹² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Processo constituinte**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente>. Acesso em: 12 out. 2014.

¹⁹³ SARMENTO, Daniel. **21 Anos da Constituição de 1988**: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a experiência constitucional brasileira sob a Carta de 1988. Disponível em: <<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/788/1045>>. Acesso em: 12 out. 2014.

Em 22 de setembro de 1988 a Constituição foi aprovada com 474 votos a favor, 15 votos contra e 6 abstenções, após cerca de vinte meses de discussões. O documento da Constituição positiva as decisões materiais sobre o que é permitido, obrigatório e facultativo, por meio de mandamentos deônticos regras e mandamentos deônticos princípios – todos hoje com reconhecida eficácia normativa pela *praxis*. Tal documento é o resultado da tensão de uma jovem democracia de partidos, sob o atento olhar de todo o país, informado por um acompanhamento diário de seus trabalhos pela mídia.

Esse hercúleo exercício democrático deve ser levado a sério pelo jurista. O argumento empírico de vinculação do intérprete à Constituição deve observar necessariamente o pesado poder argumentativo quanto às definições daquilo que é obrigatório, facultativo e proibido em nível constitucional. O intérprete substituir o mandamento deôntico constitucional contraria a decisão política e jurídica realizada pelos constituintes que representavam os mais de sessenta milhões de “eleitores constituintes”. Em menor grau, cada lei goza de semelhante legitimidade democrática, o que também deve ser compreendido com seriedade.

Ao menos em tese, a democracia de partidos concretiza um ideal de política fiscal e é o modelo escolhido pelo Constituinte democrático. Isso é vinculante. O intérprete deve se sentir vinculado às regras de tributação fixadas pelo constituinte democrático e pelo legislador democrático, concorde ele pessoalmente com elas ou não.

Como se vê, apenas uma análise superficial da teoria de princípios adotada poderia concluir que uma grave insegurança jurídica é inevitável e que o caos é iminente. Nesse contexto está o ceticismo de a lei fiscal ser capaz de captar a real capacidade contributiva do indivíduo. Ao tratar desse aspecto, Nabais recomenda que o legislador reconheça seus limites e atribua uma “‘margem livre de decisão’ à administração fiscal”¹⁹⁴, visando a evitar a fraude e a evasão fiscais, permitindo-se, inclusive, o emprego de analogia e sugerindo-se o emprego de expressões indeterminadas. Esse entendimento admite um papel bastante relevante à Administração quanto à identificação do nascimento da obrigação tributária.

Esta pesquisa, contudo, não acolhe este posicionamento de Nabais e atribui essa divergência a peculiaridades do sistema tributário nacional. Ao contrário da Constituição portuguesa, vige no Brasil dispositivo constitucional expresso de uma legalidade qualificada em tributação (art. 150, I). Tal dispositivo concretiza em uma regra constitucional (mandamento definitivo) um Princípio de Consentimento Representativo à Tributação, entendido como um vetor positivo do consentimento da tributação. A isso é aliado o

¹⁹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 335.

argumento de que o sistema tributário brasileiro veda o emprego de analogia para o nascimento da obrigação tributária (CTN, art. 108, §1º). Tal dispositivo também é expressão do mandamento de otimização que rege o sistema tributário: a racionalidade da Constituição exige uma especial vinculação do intérprete à semântica extraída da regra positivada, seja legal, seja constitucional (vinculação qualificada). Questões relativas à evasão fiscal tem suporte fático próprio e não dependem de uma carta de discricionariedade à Administração, especialmente pela positivação de expressões intencionalmente abertas ou do uso de analogia – dificultando a previsibilidade das consequências jurídicas de atos e resultando em delegação da competência tributária a órgão sem legitimidade democrática, contrariando a sistematicidade da Constituição, em um sistema já bastante complexo.

Assim, a partir do conhecimento dos contornos do princípio de consentimento representativo, fica ainda mais claro porque a adoção da teoria de princípios analisada não conduz a uma grave insegurança jurídica. O reconhecimento de que são possíveis exceções às regras por meio de princípios, não significa que qualquer exceção é correta ou racional à luz da Constituição. Como se vê em relação ao princípio do consentimento representativo (vetor positivo do consentimento à política fiscal por meios democráticos) sobrejacente à regra da legalidade, a sua exata compreensão exige que ao ser excepcionada a regra (também quanto à analogia) deve ser objeto de ponderação em que gravidade é afetada a orientação rígida, constitucionalmente qualificada e protegida da política fiscal democraticamente formada para conciliar necessidade de arrecadação tributária, capacidade contributiva e preservação dos direitos fundamentais do contribuinte.

Por meio de canais democráticos uma determinada política fiscal foi delineada a partir da concessão de competências, da exigência de lei de criação de órgão democraticamente legítimo e, ato contínuo, da exigência de tipicidade tributária. O emprego de analogia ou outra forma de flexibilização que afaste o intérprete da semântica da regra reputada pertinente implica desconsideração do vetor positivo do consentimento à tributação. Essa atitude deixa de dar vigência ao próprio sistema tributário como democraticamente idealizado pelo processo legislativo institucionalizado, resultado da tensão entre Executivo e Legislativo, sob o escrutínio da opinião pública.

Portanto, a adoção do modelo de regras e princípios desta pesquisa ao contrário de enfraquecer a rigidez constitucional, a tipicidade tributária ou a segurança jurídica, se bem compreendido, resulta em valorização da lei e do exercício de subsunção. São razões institucionais democráticas qualificadas que exigem a aplicação das consequências previstas

pela lei válida quando ocorrido seu suporte fático. Tudo isso com fundamento em razões materiais a que são atribuídos pesos argumentativos.

Daí concluir-se ser o consentimento representativo, entendido como um vetor positivo do consentimento à tributação (orientação de política fiscal conciliadora da necessidade de arrecadação, capacidade contributiva e direitos fundamentais) um importante mandamento de otimização (princípio) que contribui decisivamente para delinear as fronteiras do poder de tributar. Toda a decisão que empregar a analogia ou que deixe de aplicar as consequências da lei válida quando ocorrido seu suporte fático, deve ponderar essas razões e somente se o princípio adverso tiver peso maior (possibilidade jurídica), que poderá ser afastada a semântica da regra positivada, o que, à luz do consentimento representativo, deve ser algo de extraordinário. Do contrário, a decisão será errada (irracional) por não ter vencido o ônus argumentativo correspondente.

Assim, quanto ao nascimento da obrigação tributária, a expressão consentimento representativo manifesta o direito fundamental do contribuinte de definir a política fiscal do país por meio do legislador democrático.

2.2.2 Arrecadação, Interesse Público e Dever Fundamental de Pagar Impostos

O Estado Providência tem recursos limitados, mas tem ilimitadas responsabilidades na promoção de direitos fundamentais. Esses recursos limitados são obtidos hoje, em regra, por meio de tributos – no que Nabais denomina de Estado Fiscal¹⁹⁵. O tributo é a repartição do custo das escolhas políticas de uma sociedade entre os indivíduos.

O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.¹⁹⁶

Contudo, esse contexto de necessidade de arrecadação é acompanhado da natural inclinação do contribuinte pela busca de meios de diminuição da carga tributária. Isso causa uma tensão que emerge em todas as relações tributárias.

¹⁹⁵ “A ‘estadualidade fiscal’ significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 196).

¹⁹⁶ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>> Acesso em: 19 jul. 2014, p. 15.

Questões deontológicas são controvertidas nesse contexto. Por exemplo, deve o julgador ater-se à semântica da expressão constitucional “faturamento” para invalidar a lei e a tributação no que se refere àquilo que excede o significado da expressão, apesar de o contribuinte ter embutido tal despesa em seu preço e ter manifestado capacidade contributiva? Deve o julgador invalidar a Certidão de Dívida Ativa (CDA) e o processo de cobrança quando no título não constar o específico fundamento legal da dívida, apesar de não questionada a obrigação tributária? Em outras palavras, princípios militam também em favor da Fazenda a ponto de justificar racionalmente exceções a regras de modo a prejudicar o contribuinte? Há um princípio de interesse público que deve ser ponderado para criar exceções a regras jurídicas que favorecem o contribuinte?

A jurisprudência do TRF4, por exemplo, condiciona a nulidade da CDA a que o vício resulte em dificuldade no exercício de defesa¹⁹⁷, embora essa não seja a semântica de possível extração do art. 203 do CTN. Ou seja, aos requisitos de omissão ou erro do dispositivo a jurisprudência adicionou o prejuízo na defesa.

A soma desse novo requisito pode ocorrer de mais de uma forma. Um dos meios não tem fundamentação qualquer e a decisão apenas apresenta a existência de um requisito não disposto em lei. Nesse caso não é possível a identificação do fundamento da criação de exceção à regra de nulidade. Esse método é, portanto, de todo irracional, eis que desprovido de fundamentação. É possível identificar como subjacente a esse raciocínio (exceção jurisprudencial à regra que favorece ao contribuinte sem fundamentação) a adoção de algum dado objetivo de “justo”, de “bom” ou de “devido” como critério de validade. O intérprete substituiu a deontologia do sistema jurídico por concepções pessoais e passou ele próprio a escolher qual regra a favor do contribuinte irá aplicar, conforme seus critérios de validade. O critério constitucional de validade é substituído pelo critério de validade do intérprete.

Contudo, esse posicionamento subjetivista conflita com o Estado de Direito, ao impossibilitar um juízo razoável de previsibilidade da decisão judicial e das consequências dos atos negociais, e nega vigência aos ideais decorrentes das conclusões obtidas no Legislativo, que é o órgão com competência constitucional para esse tipo de decisão.

De outro lado, a adoção de um modelo de princípios sujeitos à ponderação pressupõe a existência de princípios em favor das pretensões da Fazenda e do contribuinte. Nesse contexto, assim como em qualquer outro caso, as conclusões da aplicação de princípios em favor da Fazenda somente serão corretas se fundamentadas do ponto de vista prático-racional.

¹⁹⁷ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AG 5016826-13.2013.404.0000. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique. Juntado aos autos em 26 set. 2013.

À primeira vista se poderia imaginar a existência de um princípio de supremacia de interesse público que se irradia sobre a tributação. Marçal Justen Filho¹⁹⁸ tece relevantes argumentos sobre a *supremacia do interesse público* como fundamento do regime de direito administrativo. Pondera que (i) o interesse público não é unitário, uma vez que a sociedade contemporânea é caracterizada pela existência de interesses opostos, por vezes direitos indisponíveis que se encontram em colisão¹⁹⁹. (ii) O interesse público não é o resultado da consideração dos interesses públicos e privados, eis que tal dado seria o resultado (conclusão), não premissa maior do raciocínio. (iii) O interesse público não pode entrar em conflito com direitos subjetivos²⁰⁰, eis que a proteção jurídica do direito reconhecido pelo sistema pressupõe a sua prevalência sobre outros interesses, inclusive públicos.

Ainda, o interesse público não se confunde com o interesse (iv) do Estado²⁰¹, (v) do aparato administrativo²⁰², (vi) do agente público, (vii) da sociedade²⁰³, (viii) da totalidade dos sujeitos privados²⁰⁴ ou (viii) da maioria dos sujeitos privados²⁰⁵. A partir dessas premissas,

¹⁹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 116 et seq.

¹⁹⁹ “Quando se afirma que os conflitos de interesse se resolvem por via da prevalência do interesse público, produz-se uma simplificação que impede a perfeita compreensão da realidade. Assim se passa proque as normas jurídicas de direito público protegem interesses indisponíveis que se encontram em situação de colisão” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 116). “Existe direito subjetivo sempre que a ordem jurídica protege e assegura um interesse” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 118).

²⁰⁰ Caso em que “o ordenamento jurídico atribui a um ou mais sujeitos a possibilidade de exigir uma conduta específica (consistente num fazer ou numa abstenção) relativamente a um ou mais sujeitos” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed., rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 117).

²⁰¹ “O Estado Democrático de Direito é instrumento de realização dos interesses públicos. Ou seja, o interesse público existe *antes* do Estado” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed., rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 118).

²⁰² “Ousa-se afirmar que nem mesmo são ‘interesses’ na acepção jurídica do termo. São mera conveniências circunstanciais, alheias ao direito. Somente para os interesses privados e no âmbito da respectiva atividade privada é que se admite a busca pela maior vantagem possível, mas sempre respeitados os limites do direito. Essa conduta não é admissível ao Estado, que somente está legitimado a atuar para realizar o bem comum e a satisfação geral” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed., rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 120).

²⁰³ “Isso decorre da dificuldade para identificar esse ‘interesse da sociedade’. Não havendo vínculo com os interesses individuais concretos, surgiria o problema de determinar o conteúdo de interesse social. Seria necessário atribuir a um sujeito o poder de determinar a existência e o conteúdo de interesse público. O resultado poderia ser o governante adotar como interesse público algo que não fosse interesse de ninguém” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed., rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 121).

²⁰⁴ “Essa concepção é inútil, porque a unanimidade nunca seria atingida. Bastaria um único sujeito ter interesse divergente do restante para que não surja o interesse público” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed., rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 121).

²⁰⁵ “Esse entendimento também não pode ser aceito porque conduz à opressão. Numa democracia, o interesse público a ser respeitado não pode ser apenas o interesse da maioria da população. Isso acarretaria destruição dos interesses das minorias” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed., rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 121).

Justen Filho afirma que a indisponibilidade não é decorrência do interesse público, mas que é de interesse público aquilo que é indisponível.

Ou seja, um interesse deixa de ser privado quando sua satisfação não possa ser objeto de alguma transigência. Recolocando o problema em outros termos, um interesse é público por ser indisponível, e não o inverso. Por isso, é incorreto afirmar que algum interesse, *por ser público*, é indisponível. Esse modo de enfrentar o problema é incorreto, já que o interesse somente é qualificado como público por ser do interesse – é justamente o contrário. O interesse é reconhecido como público *porque* é indisponível [...]. Portanto, o ponto fundamental é a configuração de um direito fundamental de natureza indisponível. O núcleo do direito administrativo não reside no interesse público, mas na promoção de direitos fundamentais indisponíveis.²⁰⁶

Transportadas essas premissas ao Direito Tributário, pode-se identificar que o interesse público não é um princípio capaz de exercer adequadamente um peso argumentativo na ponderação a eventualmente excepcionar uma regra que favoreça ao contribuinte.

Nesse contexto, é interessante notar que o Ato Institucional nº 1/64 parte da premissa formal de que “Os chefes da revolução [...] representam o povo”, assumindo o poder constituinte, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes²⁰⁷. Trata-se de mero jogo de palavras, uma vez que os detentores do poder subverteram a autoridade da Constituição afirmando serem eles representantes da vontade popular, do *interesse público*.

A partir dessas premissas, essa pesquisa adota o posicionamento de que o interesse público não pode ser entendido como um princípio a ser ponderado exercendo peso argumentativo em favor da Fazenda, senão em casos em que demanda a aplicação da regra jurídica em face de seu suporte fático (mesma função das razões institucionais), se existente competência para tanto, eis que assim exige a racionalidade, como descrito à luz dos fundamentos de Marçal Justen Filho.

Por exemplo, quanto ao sigilo fiscal, a redação do Art. 5º, XII, da Constituição afirma que é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação *criminal* ou instrução *processual penal*. O Art. 5º, X, da Constituição afirma que são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

²⁰⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 8. ed., rev., ampl. e atual. Belo Horizonte:Fórum, 2012, p. 123

²⁰⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro:Forense, 1987, p. 351.

Nesse contexto, o TRF4 decidiu na Arguição de Constitucionalidade nº 2005.72.01.000181-9 que é viável a quebra do sigilo fiscal pelo Executivo, por meio dos arts. 11, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.311/96, e 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, sem intervenção do Judiciário. São empregados diversos argumentos para tanto, todos baseados em um exercício de “proporcionalidade” e “razoabilidade”, em que ocorre a ponderação, basicamente, entre princípios de inviolabilidade da privacidade e de “interesse público” ou “interesse da coletividade”. Concluiu a decisão que, à luz do caso concreto, tem precedência o interesse da coletividade. Permeia a decisão a concepção de que se trata de questão puramente principiológica, exceto na transcrição de passagem doutrinária de Lênio Streck sobre o conflito de regras – que assume um caráter secundário.

Veja-se que a questão da constitucionalidade da lei passa antes de tudo por um teste de conflito de regras. A primeira questão, não respondida como exigido pela racionalidade pela decisão, é se os incisos X e XII do art. 5º da Constituição protegem o sigilo especificamente fiscal. Se estes dispositivos não contemplam o sigilo fiscal, então o Legislador está livre de um recorte de sua competência legiferante (moldura constitucional), inclusive para permitir a quebra sem intervenção do Judiciário. Aqueles que se sentirem lesados poderão trazer argumento materiais que, à luz do caso concreto, provoquem sua inconstitucionalidade – o que será analisado pelo Judiciário, responsável por manter o império dos direitos fundamentais (excessiva violação da privacidade, p.ex.), que não são absolutos. Aqui o interesse público exercerá força normativa para manter a validade do dispositivo legal que prevê a quebra sem necessidade de intervenção judicial, entendido como dentro da moldura constitucional, contra argumentos levantados pelos que se sentirem prejudicados. É uma questão de interesse público que prevaleça o entendimento do Legislador, caso este tenha agido dentro de sua competência.

Se, por outro lado, extrai-se da interpretação dos referidos dispositivos constitucionais que o sigilo especificamente fiscal é protegido, então há inconstitucionalidade dos dispositivos que permitem a sua quebra. O conteúdo normativo do princípio de interesse público nesse raciocínio não deve servir para a criação da exceção à regra constitucional para fins de atribuir uma competência ao Legislador que o Constituinte não conferiu. Naturalmente, não havendo direitos absolutos, poderá ser requerida a quebra ao Judiciário.

Em outras palavras, o princípio de interesse público não tem o condão de garantir, mediante ponderação, a validade da lei fora da moldura normativa constitucional. Isso porque o conteúdo normativo do princípio de interesse público apenas determina a observância aos direitos fundamentais, que tem caráter protetivo, bem como o respeito às escolhas do

Constituinte e, no limite de sua competência, do Legislador – conforme os fundamentos já trabalhados. Entendimento contrário, conforme as regras do discurso e a partir da teoria que conhece uma divisão qualitativa entre regras e princípios, choca-se com a ideia de supremacia dos direitos fundamentais, especificamente daqueles cuja redação pode identificar uma regra com antecedente e consequente.

Se o dispositivo constitucional de direito fundamental veicula o mandamento deontológico de proteção suficientemente concreto, como uma regra (“é inviolável o sigilo [...] de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação *criminal* ou instrução *processual penal*”), sua contrariedade por lei é inválida. Ou seja, “Na medida em que o legislador constituinte tenha tomado decisões na forma de regras, elas são vinculantes, a não ser que seja possível introduzir razões constitucionais suficientes contra essa vinculação”²⁰⁸.

O STF reconheceu repercussão geral ao tema (RE nº 601314). No entanto, o seu Tribunal Pleno, em 10/05/2011, no Recurso Extraordinário nº 389808, reconheceu no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal uma norma de proteção à privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações também fiscais, de forma que fica “a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal”. A partir dessa premissa entendeu que “Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte”²⁰⁹.

A partir da premissa de que a regra constitucional contempla a proteção de dados especificamente fiscais, por meio de sua semântica e demais cânones da interpretação, o princípio do interesse público não tem eficácia normativa para fins de excepcionar a regra de direito fundamental. O interesse público demanda o respeito à regra de direito fundamental, eis que de escolha do constituinte.

Outro argumento interessante levantado pela decisão do TRF4 sobre a quebra de sigilo é a inexistência de um direito à sonegação ou de um direito fundamental a não pagar tributos, à luz de um dever fundamental de pagar impostos. Em primeiro lugar, que se refira a irrelevância de tal argumento. O que se discutia, a rigor, não é a existência de um direito a não

²⁰⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 554.

²⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 389808. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 15 dez. 2010. DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220- PP-00540.

pagar impostos, mas se determinado procedimento de investigação fiscal é válido, ou não, à luz da Constituição. A existência de um princípio dever fundamental de pagar impostos torna válido determinado procedimento fiscal fora da moldura constitucional?

José Casalta Nabais desenvolveu o assunto ao tratar do dever fundamental de pagar impostos, baseado em um regime constitucional tributário de um Estado Fiscal²¹⁰. Ou seja, em um Estado em que o imposto não decorre de mero poder, nem é um mero sacrifício para o contribuinte, mas é imprescindível em uma comunidade organizada em um estado “que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte”²¹¹. Daí concluir que não existe um “direito fundamental a não pagar impostos”²¹². Trata-se do que chama de face oculta do estatuto do indivíduo.

Especificamente quanto ao regime jurídico dos chamados deveres fundamentais, Nabais pondera que seu entendimento recusa a ideia do que reputa ser um extremismo liberal (reconhecimento apenas de direitos, não de responsabilidade comunitária²¹³) ou de um extremismo comunitarista (reconhecimento apenas de deveres que dissolve a liberdade individual). Na compreensão do autor, os deveres fundamentais são uma categoria jurídica própria, integrante da matéria dos direitos fundamentais.

Por seu turno, quanto ao fundamento jurídico, podemos dizer que o fundamento dos deveres fundamentais reside na constituição, ou talvez melhor, na sua previsão constitucional. O que significa que na ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como deveres fundamentais, como deveres no plano constitucional. Daí que, na ausência de previsão constitucional, ainda que tais deveres possam ser considerados deveres fundamentais de um ponto de vista material ou substancial, isto é, ainda que congreguem em si as notas típicas de uma noção material ou substancial de deveres fundamentais, eles não podem ser tidos por deveres fundamentais. Uma conclusão que, naturalmente, não impede o legislador ordinário de os impor e sancionar. Muito embora tais deveres não possam ser tidos por deveres fundamentais, mas apenas por deveres legais. Donde decorre

²¹⁰ “Constituindo esta um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, compreende-se que esta tenha sido a regra do estado moderno” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679).

²¹¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679.

²¹² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679.

²¹³ Trata o autor especialmente do dever fundamental não correlativo a um direito fundamental, eis que estes são pressupostos por aqueles. “Pois eles [deveres fundamentais], enquanto parte ou face passiva de cada um dos direitos fundamentais, estão constitucionalmente previstos nas normas que consagram os direitos.” (NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>> Acesso em: 19 jul. 2014, p. 4).

uma outra ideia que é preciso sublinhar que é a ideia de tipicidade ou de lista fechada dos deveres fundamentais.²¹⁴

Nabais sustenta que, quanto aos deveres fundamentais, sua exigência somente pode ser efetivada se positivada por meio de lei (constitucionalmente válida, diga-se). Ocorre que, em regra, os deveres fundamentais não tem seu regime jurídico suficientemente disciplinado na Constituição, devendo na maioria dos casos o legislador positivizar a forma de sua concretização.

Por via de regra, os deveres não têm o seu conteúdo concretizado na Constituição, sendo pois deveres de concretização legal. Mesmo quando tal concretização se faz ao nível constitucional sempre fica para o legislador o estabelecimento da sua sancionalização, a menos que esta conste da constituição o que, pela própria natureza das coisas, não deixará de ser raríssimo.²¹⁵

Prosseguindo o autor português afirma que “a consagração constitucional se apresenta mais como uma autorização ou habilitação constitucional ao legislador do que como imposições legiferantes”²¹⁶ e, assim, “os deveres fundamentais se dirigem essencialmente ao legislador”²¹⁷.

Este está vinculado ao se e quando ao conteúdo definido ou concretizado na constituição. Esta deixa-lhe, por via de regra, uma ampla margem de liberdade relativamente tanto à sua conformação como à sua sancionação. Dado o seu relevante significado constitucional e a sua clara analogia, em termos de importância e essencialidade, com as matérias reservadas ao parlamento, a concretização conteudística dos deveres fundamentais, sempre que expresamente não seja incluída na reserva absoluta ou reserva relativa parlamentar, como acontece com diversos deveres contemplados nos arts. 167º e 168º, nº1, da Constituição há-se de considerar como fazendo parte da reserva relativa da Assembleia da República. No respeitante à sancionação do não cumprimento dos chamados deveres “cívicos” que não comportam sanções penais, pode escolher o tipo de sanção – penal, contraordenacional, etc., valendo a correspondente reserva de lei (parlamentar).²¹⁸

²¹⁴ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais:** os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>> Acesso em: 19 jul. 2014, p. 7.

²¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 676.

²¹⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 677.

²¹⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 677.

²¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 677-678.

Esclareça-se que Nabais emprega a expressão “impostos” para designar o que no Brasil chamaríamos tanto os impostos quanto as contribuições²¹⁹. Feita a ressalva da divisão dicotômica adotada pelo autor, esta pesquisa adota uma imprecisão ao empregar a expressão “tributos”, embora esse gênero englobe figuras às quais não se aplicam os argumentos de Nabais. Essa escolha ocorre pela relevância das contribuições no sistema brasileiro e não deve causar confusões a partir da afirmação que os fundamentos desse tópico não se dirigem aos tributos que podem ser classificados como taxas.

No Brasil é possível dizer que o dever fundamental de pagar tributos está no art. 150, I. Sendo eleita essa a fonte primordial de receitas do Estado, a realização de promoção de direitos fundamentais depende do pagamento de tributos. Essa umbilical relação de dependência faz do pagamento de tributos um dever fundamental. Ou seja, esta pesquisa reconhece a existência no Brasil de tal dever fundamental.

Contudo, tal dispositivo não prevê quando e como deve ser exercido tal dever ou quais as punições para os contribuintes recalcitrantes. Na realidade o regime de tributação se submete a uma intrincada rede normativa de concessões e recortes de competência que faz necessária uma detalhada positivação legal. O Dever Fundamental pode ser concretizado de mais de uma forma, cabendo ao Legislador tal escolha, dentro da moldura constitucional.

Ou seja, não há eficácia normativa decorrente do dever fundamental de pagar impostos não positivados por meio de lei. Essa conclusão é riquíssima e aponta qual a eficácia normativa do princípio de dever fundamental de pagar tributos: quando realizado o suporte fático da regra matriz de incidência tributária, tal dever, aqui entendido como princípio que milita em favor da Fazenda, exerce peso argumentativo no sentido de que seja respeitada a consequência prevista, ou seja, que seja respeitado o nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras, concedida a competência e estando a lei dentro da zona de competência, esta deve ser considerada válida. Nesses exemplos o dever fundamental de pagar tributos exerce peso argumentativo contrário à flexibilização de regras em favor da Fazenda.

Contudo, tal princípio não exerce qualquer força argumentativa para fins de provocar o nascimento da obrigação tributária se não ocorrido o suporte fático, se inexistente a

²¹⁹ “Pois bem, tendo em conta esta advertência, facilmente se compreende que se impõe aqui uma divisão dicotômica dos, que distinga entre impostos e outros tributos, adiantando desde já, que estes outros tributos hão de polarizar-se ou reconduzir-se à figura das taxas. Isto é, em termos jurídico-constitucionais – os únicos que aqui nos interessam –, ou estamos perante impostos ou perante outras figuras tributárias que, na prática, se reconduzem às taxas, não havendo, pois, lugar a um terceiro, ou mesmo a um terceiro e quarto gêneros, como actualmente se verifica um pouco por toda a parte com a figura das contribuições ou tributos especiais, por um lado, e com o designado fenómeno da parafiscalidade, por outro” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 251-252).

competência constitucional ou em se tratando de regra que beneficia ao contribuinte. Em tais exames são analisadas as regras pertinentes a partir da hermenêutica à luz dos cânones de interpretação.

Assim, o dever fundamental de pagar tributos anda de mãos dadas com as razões institucionais e, em especial, com o consentimento representativo do contribuinte à tributação. Ou seja, necessita da intervenção do Legislador Democrático. A coercibilidade decorrente do dever fundamental exige um juízo material de valor que em uma sociedade democrática deve ser realizado pelo Legislador. Como visto, isso é comum a toda a espécie de obrigação imposta pelo Estado. A diferença é que o mandamento deôntico legal a que sobrejuz um dever fundamental (e as razões institucionais) é flexibilizado com mais dificuldade que o mandamento deôntico a que sobrejuz um princípio não entendido como dever fundamental.

A ideia de que o dever fundamental de pagar tributo tem eficácia normativa para reconhecer competência quando não há, a partir de disposições constitucionais suficientemente claras, ou para reconhecer o nascimento da obrigação tributária sem suporte fático, ainda que mediante analogia, ou para excepcionar qualquer regra que beneficia o contribuinte, se choca com a premissa de que o dever fundamental tem seu conteúdo indeterminado em matéria tributária no Brasil e, por esse motivo, é condicionado aos demais juízos de valor do Constituinte e, dentro dessa moldura constitucional, do Legislador. Isso veda, em tese, a imposição de qualquer obrigação sem a necessidade de intervenção do Legislador. Em última análise, se choca com o ideal constitucional de separação de poderes, que atribui ao Legislativo a competência de criação do regramento de convivência entre Estado e indivíduo, também com relação a seus deveres fundamentais. Tais premissas, naturalmente, devem ser observadas pelo Judiciário, que não deve assumir as funções do legislador democrático.

Essa exposição pretende dizer que existem princípios que militam em favor da Fazenda. Contudo, o exercício de ponderação de princípios jamais poderá resultar na obrigação sem regra positivada. O princípio que milita em favor da Fazenda deve servir unicamente para garantir que a obrigação positivada em regra seja respeitada quando da ocorrência do suporte fático ou que seja reconhecida a validade desta no teste de constitucionalidade.

Um último exemplo pode tornar o argumento mais claro. O princípio da praticidade pode ser entendido como mandamento de otimização para fins de exercer força argumentativa a favor da validade da lei que impõe determinada forma de tributação de mais eficiente fiscalização, por exemplo. Nesse caso há uma norma concretizando um ideal de interesse

público, de consentimento representativo à tributação e de dever fundamental de pagar tributos - positivados pelo Legislativo em uma democracia de partidos sob o escrutínio da opinião pública. Se bem compreendido, o modelo exige que o mandamento deontológico de praticidade na tributação exerça forma argumentativa em favor da validade da lei na ponderação com outros princípios. Esse é o vetor argumentativo do princípio que milita em favor do Estado: o intérprete deve respeitar o mandamento deontológico positivado.

Ou seja, aos princípios em favor da Fazenda não deve ser reconhecida a eficácia de excepcionar a regra positivada em favor do contribuinte (ou a eficácia de exigir obrigação sem competência ou sem suporte fático). Em outras palavras, ainda que o raciocínio humano contemple que uma regra positivada impondo a nulidade que resultará na perda do crédito tributário possa ser excepcionada a pretexto de preponderar alguma ideia de interesse público, isso não significa que essa exceção seja racional à luz da Constituição.

Isso porque necessitam ser sopesados os princípios formais que concretizam a própria democracia. Assim, as razões institucionais e a eficácia dos direitos fundamentais tornam argumentativamente necessário o entendimento de que princípios em favor da Fazenda tenham eficácia normativa apenas para fins de pressionar pelo respeito à regra positivada, quanto à sua validade e quanto aos efeitos nascidos da identificação de seu suporte fático.

O sistema tributário inscrito na Constituição não admite que a ponderação resulte em flexibilizações de mandamentos deontológicos normativamente positivados de forma clara para fins de contrariar direitos fundamentais. Aceitar como argumentativamente válida a exceção à regra positivada que resulte em ameaça à propriedade do contribuinte significa negar a importância qualificada dos direitos fundamentais e negar a vinculação do intérprete às razões institucionais (à própria democracia). Daí que o ônus argumentativo para ser racionalmente aceitável a exceção à regra jurídica para o nascimento da obrigação tributária sem a realização do fato impositivo, ainda que em interpretação criativa ou analógica, implica em excessivo ônus argumentativo.

A questão fica ainda mais clara ao incluirmos no raciocínio outro princípio que, se igualmente bem compreendido, expressa mandamento de otimização não capaz de exercer força argumentativa em favor da Fazenda, como o princípio da eficiência administrativa (CF, art. 37). Porque a eficiência administrativa é um mandamento de otimização, não significa que a Administração pode atuar sem a observância do devido processo legal administrativo, deixando de cumprir formalidades exigidas em lei, a pretexto de buscar eficiência. Esse princípio não exerce força argumentativa nesse sentido, muito embora outros princípios possam exercer alguma força argumentativa para superar o vício – como o princípio da

ausência de lesão ao interessado. Nesse caso a questão será solucionada em conformidade com as regras do discurso, sabendo-se por antecedência que *prima facie* é inválida a tributação que contraria uma regra legal válida (regras devem ser respeitadas), assim como direitos fundamentais de propriedade, devido processo legal e consentimento representativo à tributação.

Os princípios de interesse público e de dever fundamental de pagar tributos, portanto, demandam a otimização relativa ao respeito aos mandamentos definitivos criados validamente pelo órgão competente para a deliberação da política fiscal do país, conforme o ideal de Estado de Direito insculpido na Constituição.

O objetivo desses argumentos, e este é um ponto central do entendimento que resulta dessa pesquisa, é que a superação de um paradigma exclusivamente subsuntivista e formalista não deve provocar a absoluta imprevisibilidade da decisão judicial em face da atuação de princípios. Os princípios são limitadores do universo racional de decisões possíveis e, se corretamente entendido, esse modelo exige que a criação de exceção a regras por meio de princípios seja racionalmente realizada. Em outras palavras, os princípios não rompem com os limites formais para dilatar o universo possível de decisões ao infinito. Antes disso, o modelo limita o universo possível de decisões, dilatando, mas limitando o sistema. Por isso que a exceção às regras deve ser algo de extraordinário. A rigor, tal dilação do sistema é muito menor do que muitos juristas imaginam, na medida em que a maciça maioria das lides tributárias é resolvida pela aplicação de regras, não de princípios.

A isso se soma que os mandamentos deônticos que normatizam a tributação são modificáveis, conforme os procedimentos dispostos na Constituição. Entendido que determinado dispositivo legal dispõe mandamento deôntico regra que é inconveniente à Administração Tributária, que sejam acionados os procedimentos para que o órgão competente emita o juízo de valor sobre tal inconveniência e, se for o caso, que seja alterada a lei. Se o dispositivo inconveniente é constitucional, que se altere a Constituição pelo acionamento dos procedimentos constitucionais de emenda, respeitados direitos fundamentais (cláusulas pétreas). Isso significa que a política fiscal delineada na Constituição e na Lei pode ser alterada a qualquer momento, dentro de certos limites. Assim, é atrapalhada a interpretação que cogita que o sistema tributário depende de um novo juízo de valor não democrático que excepcione as regras definidas pelo legislador democrático.

Se não observadas essas premissas, agindo o intérprete conforme sua concepção pessoal, perde o sentido a própria separação de poderes que sistematiza o Estado de Direito.

O caso de dúvida ou impasse, contudo, merece ser analisado. Para fins desta pesquisa o caso de dúvida ou impasse ocorre quando, por exemplo, a moldura constitucional não tiver concretude suficiente de forma que seus limites não sejam claros. Nesse caso a dúvida em sua deonticidade (dúvida se algo é devido, permitido ou facultado pela Constituição) dependerá necessariamente da ponderação de princípios.

Nesse caso o primeiro órgão a cronologicamente proceder tal exercício de ponderação será o Legislativo. Por exemplo, atribuindo a existência de dúvida a determinado dispositivo constitucional, se julgando competente, o Legislador passa a tributar determinado fato econômico de uma determinada forma.

Essa questão é especialmente cara à democracia em um Estado Constitucional preservador de direitos fundamentais. Não há dúvida que o legislador democrático pode interpretar e implementar direitos fundamentais por meio da legislação, mas o legislador também é vinculado aos direitos fundamentais²²⁰.

Entender que, no caso de uma moldura imprecisa deve prevalecer o entendimento do Legislativo em face do interesse público ou do dever fundamental de pagar tributos é estabelecer uma premissa de *in dubio, pro fisco* pautada por razões materiais. Essa questão deve ser analisada à luz de direitos fundamentais.

2.3.3 Direitos Fundamentais

Em relação aos direitos fundamentais, a vinculação do jurista à semântica legal é substituída pela vinculação à semântica do dispositivo de direito fundamental e à vontade do legislador constituinte²²¹.

Esta pesquisa não reconhece a existência de direitos fundamentais em favor do Estado, de forma que o beneficiário dos direitos fundamentais é o contribuinte e o Estado é o destinatário²²². Ou seja, quando for possível extrair um conteúdo semântico do dispositivo de direito fundamental há um mandamento de proteção do contribuinte contra o Estado.

²²⁰ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 92.

²²¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 552.

²²² “[O]s direitos fundamentais não são por princípio aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público ao realizarem tarefas públicas [...]. Se os direitos fundamentais se referem à relação dos indivíduos para com o poder público, então é com isso incompatível tornar o Estado, ele mesmo, parte ou beneficiário dos direitos fundamentais. O Estado não pode ser, ao mesmo tempo, destinatário e titular dos direitos fundamentais” (SCHWAB, Jürgen. **Cinquenta anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão**. Montevideo: Konrad, 2006, p. 170).

Igualmente, esta pesquisa adota a teorização dos direitos fundamentais como princípios²²³. A adoção de um entendimento que atribui a qualidade de princípio aos direitos fundamentais não impede que o constituinte opte por concretizar direitos fundamentais por meio de mandamentos definitivos (regras). Quando isso ocorre, assim como em toda regra positivada, milita em favor do mandamento definitivo outros mandamentos de otimização, em especial de democracia/segurança jurídica/razões institucionais²²⁴.

Assim, existindo uma regra de direito fundamental, militam argumentativamente em seu favor argumentos materiais imediatos (razões institucionais) e mediatos (o princípio direito fundamental concretizado em mandamento definitivo) – o que resulta em serem as exceções às regras de direitos fundamentais algo de muito extraordinário, do ponto de vista racional.

Ou seja, no caso de direitos fundamentais positivados em regras constitucionais é possível lhes identificar um caráter duplo. “De um lado os princípios são positivados por meio delas [as regras]; mas, de outro lado, elas contêm determinações em face das exigências de princípios contrapostos”²²⁵. Ou seja, a positivação em regra constitucional de princípio direito fundamental (nem todo princípio é direito fundamental) já é uma forma de proteção contra a colisão em face de outros princípios, conferindo a essa regra constitucional de direito fundamental forte peso argumentativo. Ainda que seja discursivamente possível colocar o raciocínio no âmbito de princípios em face dessa regra, de forma a realizar-se a ponderação, essa determinação veiculada em regra deve ser levada à sério, eis que é parte do postulado de vinculação à Constituição²²⁶.

Assim como em relação aos demais princípios, a aplicação de princípios direitos fundamentais ocorre conforme as possibilidades fáticas e jurídicas do caso. Isso significa que

²²³ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85; ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 149.

²²⁴ Como visto, quanto ao nascimento da obrigação tributária, a expressão Legalidade Material manifesta o direito fundamental do contribuinte de definir a política fiscal do país por meio de seu consentimento em vetor positivo à tributação por meio do legislador democrático.

²²⁵ ²²⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 139.

²²⁶ “Quando, por meio de uma disposição de direito fundamental, é fixada alguma determinação em relação às exigências de princípios colidentes, então, por meio dela não é estabelecido somente um princípio, mas também uma regra. Se a regra não é aplicável independentemente de sopesamentos, então, ela é, enquanto regra, incompleta. Na medida em que ela for incompleta nesse sentido, a decisão constitucional pressupõe um recurso ao nível dos princípios, com todas as incertezas que estão a ele vinculadas. Mas isso nada muda o fato de que as determinações devem ser levadas a sério na medida em que forem suficientes. A exigência de se levar a sério as determinações estabelecida pelas disposições de direitos fundamentais, isto é, de levar a sério o texto constitucional, é uma parte do postulado de vinculação à Constituição” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 139-140).

também os direitos fundamentais são ligados ao exercício de ponderação presente na máxima parcial de proporcionalidade em sentido estrito²²⁷.

No caso dos direitos fundamentais – pode-se aqui falar tanto em uma teoria dos princípios dos direitos fundamentais quanto em uma construção de direitos fundamentais em princípios – a disputa sobre a teoria dos princípios é sobretudo uma disputa sobre ponderação e, uma vez que a ponderação constitui o núcleo do exame da proporcionalidade, uma disputa sobre a máxima da proporcionalidade.²²⁸

Normas de direitos fundamentais determinam substancialmente as molduras do direito ordinário, de maneira problemática, contudo. Se o as regras características das limitações formais ao poder de tributar fornecem razoável precisão na limitação da competência tributária, a eficácia normativa imprecisa dos princípios torna nebulosa a moldura dentro da qual deve atuar o legislador – em relação às limitações em abstrato (Lei em face da Constituição). Afinal, “em virtude de normas de direitos fundamentais, o sistema jurídico tem a natureza de um sistema jurídico substancialmente determinado pela Constituição”²²⁹.

A problemática ocorre muito em função da abstração e da indeterminabilidade dos direitos fundamentais, que propõem mandamentos deônticos raramente precisos. Isso levanta o questionamento acerca da possibilidade de criação de uma teoria material de direitos fundamentais que seja intersubjetivamente uniforme e controlável em seus mandamentos deônticos. Alexy afirma que “não se deve esperar muito de uma teoria material de direitos fundamentais”²³⁰ porque uma teoria que estabeleça de antemão a solução de todos os casos no âmbito de direitos fundamentais não é viável. Afirma que “Não se pode exigir dela [teoria de

²²⁷ “O significado do caráter dos princípios resulta sobretudo de sua conexão com a máxima da proporcionalidade. Essa conexão é tão estreita quanto possível. Ela consiste em uma relação de implicação mútua. A máxima da proporcionalidade, com suas três máximas parciais, as máximas da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, segue-se logicamente da definição de princípios, e esta se segue do caráter daquela. Isso significa, então, que se os direitos fundamentais possuem o caráter de princípios, a máxima da proporcionalidade vale, e que se a máxima da proporcionalidade vale na aplicação de direitos fundamentais, os direitos fundamentais possuem o caráter de princípios. O núcleo da construção em princípios consiste nesse vínculo necessário entre direitos fundamentais e proporcionalidade.” (ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85; ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 149)

²²⁸ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 85; ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 146.

²²⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 543.

²³⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 573.

direitos fundamentais] mais que a estruturação, no maior grau de racionalidade possível, da argumentação de forma substancialmente aceitável”²³¹.

Segundo o autor, a estruturação do discurso no âmbito de direitos fundamentais é satisfeita “por uma teoria dos princípios que contenha um conjunto de princípios de direitos fundamentais e que os organize em uma ordem flexível a partir de precedências *prima facie* a favor dos princípios da liberdade jurídica e igualdade jurídica”²³².

Não é possível uma ordem de princípios ou valores que conduza o intérprete a uma única resposta intersubjetivamente apreensível²³³, “O que é possível é uma ordem flexível por meio de precedências *prima facie*”²³⁴. Para Alexy²³⁵, partindo de premissas reputadas corretas na teoria material de direitos fundamentais de Böckenförde, seria possível demonstrar uma precedência *prima facie* flexível dos princípios de liberdade jurídica e da igualdade jurídica. Esse modelo deposita especial carga argumentativa em favor desses princípios, semelhante à *presunção básica de liberdade* fixada pelo Tribunal Constitucional alemão²³⁶ e semelhante à máxima *In dubio pro libertate*. Ou seja, sua teorização de direitos fundamentais baseia-se na atribuição de uma diferenciada força argumentativa aos princípios de liberdade e igualdade jurídicas²³⁷, sendo tal atribuição de força concretizada por meio de uma precedência *prima facie* em favor desses princípios no caso de colisão com outros princípios, em caso de impasse – daí a aproximação da máxima *in dubio pro libertate*. Alexy, ainda, tenta refutar conhecidos questionamentos acerca dessa máxima:

Contra essas máximas já foram feitas inúmeras críticas, que podem ser, no entanto, refutadas. Isso pode ser demonstrado por meio de uma breve olhada em seis críticas principais. Uma primeira objeção alega que essas máximas seriam inadmissivelmente generalizantes, o que excluiria as necessárias diferenciações. Mas isso não atinge a precedência *prima facie* do princípio da liberdade jurídica. Esse princípio permite qualquer diferenciação, desde que o ônus argumentativo seja satisfeito. Uma segunda objeção sustenta que as máximas são excessivamente rudimentares porque se baseiam “na liberdade” e, portanto, não levam em consideração o fato de que liberdades de diversos titulares de direitos fundamentais

²³¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 573.

²³² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 573.

²³³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 569.

²³⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 569.

²³⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 569.

²³⁶ BVerfGE 6, 32 (42); 13, 97 (105); 17, 306 (313-314); 32, 54 (72) (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 569.

²³⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 569.

podem colidir, o que poderia levar a uma injustificada preferência da liberdade de um em detrimento de outros. Sobre esse ponto é necessário afirmar que a precedência *prima facie* existe apenas em face de outros princípios que não os da liberdade jurídica e da igualdade jurídica. Se há uma colisão entre liberdade jurídica e liberdade jurídica, ou entre liberdade jurídica e igualdade jurídica, de titulares distintos, então, a precedência *prima facie* deixa de valer. Uma terceira crítica tem como conteúdo a constatação de que, na dúvida, não se aplicam “nem a regulamentação mais liberal, nem a menos liberal, mas apenas a regulamentação correta”. Essa crítica ignora o fato de que a precedência *prima facie* é exatamente um meio de encontrar a resposta correta nos termos da Constituição. Se, no caso de uma colisão, são apresentadas razões igualmente boas a favor de uma e de outra solução, não é possível fundamentar, sem uma regra de precedência, qual é a solução correta. Nesses casos, a precedência *prima facie* sustenta que a solução que corresponde ao princípio de liberdade jurídica é a solução correta de acordo com a Constituição. Uma quarta objeção alega que a precedência *prima facie* não é compatível com a tarefa da otimização, imposta pela unidade da constituição. Contudo, as precedências *prima facie* não excluem, de forma alguma, a possibilidade de sopesamentos, necessários em virtude da própria estrutura dos princípios. Elas contêm apenas uma regra de solução para o caso de impasse argumentativo, que pode surgir no processo de otimização. Uma quinta objeção diz que a precedência *prima facie* levaria a uma interpretação extensiva dos direitos de liberdade (direitos do status negativo) e seria a expressão do individualismo anarquista e de um liberalismo econômico exagerado. Isso superestima a importância substancial da precedência *prima facie*. Ela não exclui uma preterição do princípio da liberdade jurídica em favor de princípios colidentes. Ela apenas exige que, nesse caso, haja razões mais fortes a favor da solução exigida pelos princípios colidentes que a favor daquela exigida pelo princípio da liberdade jurídica.²³⁸

Chama atenção a crítica de que, na dúvida, não deve ser aplicada a interpretação mais liberal, nem a menos liberal, “mas apenas a regulamentação correta”²³⁹. Esse é o mesmo dilema enfrentado ao final do tópico anterior, quando se cogitou a máxima *in dubio pro Fiscum* no caso de impasse.

É uma questão essencial nesta pesquisa a definição de meios intersubjetivamente controláveis para predizer com a maior segurança possível qual a resposta correta à luz da Constituição, diminuindo por meio de determinados métodos o universo racionalmente possível de decisões. Sobre o tema da dúvida, quando há argumentos igualmente consistentes a favor e contra determinado entendimento, o que também ocorre na colisão de princípios, deve ser compreendido que ocorre um dilema que, sem um método de precedência, seria excluir o caráter racional do modelo, ou ao menos distanciaria o modelo da racionalidade. Isso resultaria em delegação à discricionariedade do julgador do mandamento deontológico constitucional. Dizer que deve ser aplicada a interpretação “regular” é delegação à discricionariedade judicial, especialmente em um modelo pautado exclusivamente na subsunção.

²³⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 569-571.

²³⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 571.

Sobre o tema de impasse (dúvida) entre interpretações possíveis a favor e contra o contribuinte, Aliomar Baleeiro menciona antiga recomendação de Modestino, no direito romano (1.10 Digesto 49,4), que “se decida *in dubio contra Fiscum*”²⁴⁰, o que amplamente não tem ressonância na doutrina atual, como afirma Luiz Filipe Silveira Difini:

Por outro lado, hoje há consenso doutrinário de que não se aplica em direito tributário regras apriorísticas de interpretação. Os velhos brocardos *in dubio pro fisco* (pela consideração de que os tributos revertem em prol da sociedade para ser aplicados na consecução do bem comum) ou *in dubio contra fisco* (por ser a tributação forma excepcional de exigência, pelo Estado, de bens do patrimônio particular) estão completamente superados. A interpretação das leis tributárias não se faz de forma apriorística a favor ou contra o fisco, mas pela aplicação das regras de interpretação das normas jurídicas em geral e de todos os métodos de interpretação já referidos, exceto nas hipóteses expressas na lei.²⁴¹

Bernardo Ribeiro de Moraes aprofunda a ideia afirmando que o Direito Tributário já foi visto como um “direito excepcional”, que mereceria regras de hermenêutica próprias. Narra o autor que a máxima latina de *in dubio magis contra fiscum est respondendum* (em caso de dúvida deve decidir-se contra o fisco) tem sua gênese em uma época em que o fisco se confundia com o patrimônio do soberano, de forma que a tributação ofendia a liberdade do indivíduo, desvinculada da concepção de bem comum conhecida hoje. Sendo o tributo criação do Estado em seu próprio proveito, o tributo era expressão da opressão dos dominados. “O tributo se apresentava humilhante para quem o pagava, tendo, pois, caráter odioso”²⁴². Como correlativo do entendimento de serem tais normas tributárias abusivas ou até mesmo punitivas, a jurisprudência passou a favorecer o devedor em casos de dúvida. “Daí a interpretação favorável aos interesses do contribuinte, aos interesses do povo contra as exações dos poderosos. Todo *odioso* deve ser interpretado de maneira restritiva”²⁴³.

A partir do Estado de Direito, como instituição para preservar a segurança e o bem-estar, passa a ser outra a forma apriorística de interpretação da norma tributária em caso de impasse. Entendido o Legislativo como um defensor do contribuinte e a receita tributária como fonte de benefícios para a coletividade, a lei tributária passou a ser interpretada em favor do Estado, a fim de lhe oferecer receitas.

Por fim, conclui Bernardo Ribeiro de Moraes pela existência de uma forma intermediária de interpretação, entendida como interpretação estrita da norma jurídica

²⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 5. ed. rev. e adapt. à Constituição de 1967 e ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Forense, 1968, p. 201

²⁴¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 181.

²⁴² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro:Forense, 1987, p. 471.

²⁴³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro:Forense, 1987, p. 471.

tributária. “A norma tributária não é uma norma especial ou excepcional, devendo, portanto, ser interpretada como todas as demais leis”²⁴⁴.

Contudo, como visto, a máxima de exigir a “resposta correta” ou exigir a “interpretação estrita” quando ocorre um impasse em que há argumentos igualmente robustos contra e a favor de um determinado entendimento é a própria delegação dos contornos do mandamento deontico objeto de impasse ao entendimento discricionário do juiz. Isso ocorre, em especial, nos casos em que os tradicionais métodos de interpretação não permitem um juízo consistente de plausibilidade com relação à construção da norma.

Admitir que racionalmente não é possível assegurar uma única resposta correta não significa que qualquer resposta é correta, nem que não deve ser buscada a resposta que mais se aproxima do desenho constitucional. Em outras palavras, é preciso estar atento e notar que “O ponto de partida é a ideia de que os direitos fundamentais, enquanto direitos individuais em face do legislador, são posições que, por definição, fundamentam deveres do legislador e restringem suas competências”²⁴⁵. Alexy entende que o estabelecimento de uma regra de precedência no caso de impasse ponderativo é uma forma de encontrar a resposta correta justamente nos termos da Constituição da Alemanha. “Se, no caso de uma colisão, são apresentadas razões igualmente boas a favor de uma e de outra solução, não é possível fundamentar, sem uma regra de precedência, qual é a solução correta”²⁴⁶. Daí o entendimento de que a precedência *prima facie* assegura o ideal constitucional ao dar um especial peso argumentativo aos princípios de liberdade jurídica e de igualdade jurídica, que o autor reputa destacados naquele ordenamento.

Contudo, segundo o autor, não é possível a criação de um código exaustivo de precedências entre todos os princípios. Não é plausível a criação fática de uma ordem de princípios, à luz de seus pesos argumentativos, que permita antecipadamente o conhecimento da precedência entre princípios e isso nem mesmo seria um teoria de princípios, seria uma proposta de codificação²⁴⁷.

Igualmente, não parece ser possível o estabelecimento de regras rígidas de precedência entre princípios. Dizer que “Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias

²⁴⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro:Forense, 1987, p. 472.

²⁴⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 546.

²⁴⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 568.

²⁴⁷ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 194.

que se revistam de caráter absoluto²⁴⁸, é também dizer que não existe uma regra rígida de precedências entre princípios.

Em qualquer caso, o objetivo da abordagem de direitos fundamentais nesta pesquisa é verificar quais os contornos que tais elementos provocam em face das limitações materiais ao poder de tributar. Ou seja, qual a eficácia normativa de princípios direitos fundamentais para fins de limitação do poder de tributar em um paradigma não exclusivamente subsuntivista, a partir da Constituição. A identificação de um critério racional à luz da Constituição para estabelecer precedências entre princípios é determinante para garantir previsibilidade à decisão judicial em questões de direitos fundamentais.

Conforme o entendimento desta pesquisa, direitos fundamentais são princípios excepcionalmente valorizados na Constituição do Brasil. Quanto maior o valor atribuído pela comunidade jurídica aos direitos fundamentais, maior o peso argumentativo do argumento de direito fundamental no exercício de ponderação.

Em tese, determinado intérprete pode conferir pouco ou nenhum peso argumentativo ao princípio de direito fundamental, o igualando a qualquer outro princípio, ou, ainda, poderia dar uma precedência apriorística a princípios que militam em favor do Estado (concepções de interesse público ou de dever fundamental de pagar imposto, p.ex.). Muito embora tal interpretação esteja incluída no universo possível de decisões (*preceito de liberdade de raciocínio*), não significa que esse entendimento seja racional ou correto à luz da Constituição. Pelo contrário, tem-se que este entendimento é irracional à luz da Constituição por dois argumentos principais, um histórico e outro normativo.

Quanto ao argumento histórico, basta referir que o Estado Constitucional é o produto de uma longa história pautada por derramamento de sangue, decorrente, em primeiro lugar, de conflitos de interesses²⁴⁹ em busca de limitação do poder do Estado e, em segundo lugar, na busca de assegurar direitos²⁵⁰. Nesse contexto, os direitos fundamentais são criação jurídico-

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 23452. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 16 set. 1999. **DJ** 12-05-2000 PP-00020 Ement Vol-01990-01 PP-00086.

²⁴⁹ “As ambições constitucionais da burguesia encontravam expressão em duas palavras: constitucionalismo e parlamentarismo. A primeira excluía o poder absoluto e arbitrário e exigia um modelo de governo cuja forma de operar se submetesse à lei. Surgiu o *Rechtstaat*, no qual já não eram os indivíduos que governavam, mas sim as leis que a todos tinham que se submeter. A segunda palavra-chave significava um regime onde governo e poder legislativo derivavam a sua autoridade da Nação, sendo responsáveis perante esta, ou melhor, perante os seus representante reunidos num parlamento eleito[, ainda que censitário]”. (CAENEGEN, R. C. Van. **Uma Introdução histórica ao direito constitucional ocidental**. Tradução de Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Calauoste Gulbenkian, 2009, p. 234-235).

²⁵⁰ O constitucionalismo ocidental hoje é pautado pela dificuldade de combinar uma Constituição liberal, uma economia de livre mercado e a promoção de um Estado-Providência responsável pelo bem estar do povo (CAENEGEN, R. C. Van. **Uma Introdução histórica ao direito constitucional ocidental**. Tradução de Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Calauoste Gulbenkian, 2009, p. 42).

humana para fins de limitação do Estado²⁵¹ e são normas que visam a estabelecer com a maior hierarquia determinados direitos. A colocação dos direitos fundamentais no ápice do escalonamento normativo foi uma opção realizada pelo constitucionalismo moderno. Poderia ter sido de outra forma, mas assim responderam os movimentos constitucionais em face das necessidades que a história apresentou. Isso deve ser respeitado.

Quanto ao argumento normativo de vinculação à Constituição, deve ser analisado o grau de vinculação do intérprete. Dentre as infinitas formas como a Constituição poderia ser escrita, a escolhida contempla a disposição de uma série de direitos reputados como fundamentais. Igualmente, a Constituição veda emendas tendentes à abolição de tais direitos, sendo cláusulas pétreas²⁵².

Cada dispositivo constitucional de direito fundamental (CF, art. 5º) se refere a ao menos um mandamento deôntico de otimização de importância qualificada. Existem razões materiais decorrentes do desenho constitucional que sugerem que princípios direitos fundamentais devem ter um forte peso argumentativo. Ou seja, o exercício de ponderação envolvendo direitos fundamentais deve conferir um peso qualificado ao argumento de direito fundamental – um bônus argumentativo. Sem a atribuição de um peso qualificado ao argumento direito fundamental, em um paradigma discursivo e não exclusivamente subsuntivo, não há como diferenciar o princípio direito fundamental do princípio.

A única forma de garantir uma eficácia normativa diferenciada à norma de direito fundamental, de forma a respeitar a racionalidade da Constituição, é conferir um peso qualificado ao princípio direito fundamental. A eficácia normativa diferenciada dos direitos fundamentais decorre da sua especial positivação em dispositivos constitucionais destacados, reputados fundamentais, cuja abolição é vedada e que têm conhecida construção história.

Isso se aproxima à sugestão de Alexy de uma relação de precedência *prima facie* flexível em favor a determinados princípios. À luz da Constituição brasileira, conclui-se que há uma precedência *prima facie* em favor dos princípios direitos fundamentais em relação a outros princípios, por decorrência de argumentos históricos e de vinculação normativa à Constituição. Essa é uma primeira conclusão relevante. A racionalidade da Constituição exige uma especial valorização dos princípios direitos fundamentais. Negar uma especial valorização dos princípios direitos fundamentais é negar a existência da qualidade de fundamentais a tais princípios.

²⁵¹ GOLDSCHMIDT, Werner. **Dikelogía**: la ciencia de la justicia. Buenos Aires: Depalma, 1986, p. 201.

²⁵² CF, Art. 60, § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.

Uma segunda conclusão importante trata da hipótese de impasse argumentativo, cara a esta pesquisa. Como visto, quando a moldura constitucional não tiver concretude suficiente, de forma que seus limites não sejam claros, sua deonticidade (se há dúvida se, normativamente, algo é devido, permitido ou facultado) dependerá necessariamente da ponderação de princípios. Nesse caso o primeiro órgão a proceder tal exercício será o Legislativo. Entender que, no caso de uma moldura imprecisa deve prevalecer o entendimento do Legislativo em face do interesse público ou do dever fundamental de pagar tributos é estabelecer uma premissa de na dúvida, pró legislador.

Contudo, essa conclusão não se coaduna com o especial relevo conferido pela Constituição aos direitos fundamentais. Quando há argumentos igualmente fortes a favor e contra determinado posicionamento, de forma que há um impasse, é entendimento desta pesquisa que apenas a fixação de um método de precedência flexível em favor dos direitos fundamentais pode solucionar a questão mantendo a racionalidade à luz da Constituição. Na linha de Alexy, afirmar que, no caso de dúvida, não deve ser aplicada a interpretação mais liberal, nem a menos liberal, “mas apenas a regulamentação correta”²⁵³, deixa o intérprete sem método para resolver a questão à luz da Constituição.

Observe-se que essa precedência *prima facie* não decorre de a tributação ser algo odioso ou ser uma sistemática excepcional de transferência de propriedade do contribuinte a um Estado opressor. Isso ocorre porque o Estado, antes de ser Estado Fiscal, é Estado de Direito e, enquanto tal, tem na Constituição a limitação do poder estatal por meio de direitos fundamentais de importância qualificada. O legislador é o destinatário do direito fundamental, de forma tais normas se prestam preponderantemente a limitar a atuação legislativa. No caso de dúvida devem ter precedência *prima facie* os mandamentos de otimização de maior valorização constitucional: os direitos fundamentais. Havendo impasse, deve ser aplicado o mandamento deontico mais favorável aos direitos fundamentais.

Sendo inconveniente para a sociedade tal mandamento deontico, o legislador democrático poderá alterar a legislação ou até mesmo, em determinados casos, a Constituição para suprimir a dúvida e dispor de maneira exauriente sobre seus interesses. Até lá, ao intérprete cabe manter-se vinculado à Constituição.

É uma questão essencial nessa pesquisa a definição de meios intersubjetivamente controláveis para predizer com a maior segurança possível qual a resposta correta à luz da Constituição, diminuindo por meio de determinados métodos o universo racionalmente

²⁵³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 571.

possível de decisões. Sobre o tema da dúvida, quando há argumentos igualmente consistentes a favor e contra determinado argumento, ocorre um dilema que, sem um método de precedência, retiraria o caráter racional do modelo – que seria mais um modelo decisionista, sujeito, ao menos nesses casos de impasse, à discricionariedade do julgador. Repise-se:

Uma terceira crítica tem como conteúdo a constatação de que, na dúvida, não se aplicam “nem a regulamentação mais liberal, nem a menos liberal, mas apenas a regulamentação correta”. Essa crítica ignora o fato de que a precedência *prima facie* é exatamente um meio de encontrar a resposta correta nos termos da Constituição. Se, no caso de uma colisão, são apresentadas razões igualmente boas a favor de uma e de outra solução, não é possível fundamentar, sem uma regra de precedência, qual é a solução correta. Nesses casos, a precedência *prima facie* sustenta que a solução que corresponde ao princípio de liberdade jurídica é a solução correta de acordo com a Constituição.²⁵⁴

Segundo o entendimento desta pesquisa, a precedência *prima facie* flexível sustenta que a solução que corresponde à precedência de direitos fundamentais é a solução correta de acordo com a Constituição.

No raciocínio jurídico isso significa que, reputado que determinado direito fundamental é violado e havendo argumentos igualmente fortes para ambos os lados, deve prevalecer o argumento de direito fundamental para limitar o poder de tributar, o que, conforme as regras do discurso a serem visitadas a seguir, atuam em âmbito abstrato (limitação constitucional de competência tributária) e em âmbito concreto (verificação de nascimento da obrigação tributária).

Esse entendimento decorre da premissa de existência de uma vinculação do intérprete à Constituição. Porque se entende que a Constituição dá uma qualificada importância aos direitos fundamentais, essa pesquisa adota tal qualificação como critério de racionalidade à luz da Constituição.

Nada impede, contudo, que seja subvertida essa lógica. Para tanto, basta a alteração da Constituição para fazer constar dispositivo que passe a privilegiar a interpretação a favor da Fazenda Pública, de forma de dar uma preferência *prima facie* não mais aos direitos fundamentais, mas à arrecadação tributária. Tal alteração constitucional não poderia ser de todo repreensível, na medida em que pode até mesmo ser considerada uma forma mediata de promoção de direitos fundamentais e sociais concretizados por onerosos programas de governo. A beleza da discussão é que tal emenda constitucional necessariamente depende de um juízo qualificado do Constituinte derivado democrático, influenciado pela tensão entre

²⁵⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 569-571.

maioria e oposição, sob o escrutínio da opinião pública e com forte repercussão midiática. Deixando-se de lado se essa conjectura contraria cláusula pétrea, pode-se contemplar que tal alteração constitucional poderia inverter a lógica de precedência *prima facie* flexível em favor de direitos fundamentais. Contudo, até tal alteração ocorrer, tem-se que o critério de precedência flexível de direitos fundamentais é aquele que melhor corresponde ao desenho constitucional nas relações entre Estado e contribuinte. Esse é um elemento determinante para identificar as fronteiras do poder de tributar, se bem compreendido o modelo.

Outra conclusão interessante é que a precedência *prima facie* flexível de direitos fundamentais deposita o ônus argumentativo da regularidade da tributação na entidade tributante. Isso não ocorre porque a tributação é “odiosa” ou “excepcional”. Não ocorre porque há um direito fundamental a não pagar tributos. Isso ocorre porque, mais uma vez, a opção do constituinte foi no sentido de dar um peso qualificado aos direitos fundamentais. Milita em favor dos direitos fundamentais um bônus argumentativo que resulta em uma precedência argumentativa *prima facie* flexível. Assim, tendo em vista que a vinculação do intérprete à Constituição exige o respeito a tais premissas, cabe à entidade tributante o ônus de demonstração da regularidade da tributação.

Assim, encerrada a análise do método que circunda os princípios que militam em favor do contribuinte e em favor do Estado, esta pesquisa aceita plenamente a premissa de que “não existe um direito fundamental a não pagar tributos”. Decorre da lógica do sistema que o pagamento do tributo é uma obrigação constitucional e, se bem compreendido, tal dever fundamental corresponde à submissão do contribuinte às molduras fixadas pelos órgãos com legitimidade, tanto em âmbito abstrato (Lei em face da Constituição), quanto em âmbito concreto (verificação de nascimento da obrigação tributária). Contudo, além das molduras constitucional e legal, não há dever jurídico exigível.

Em outras palavras, afirmar que “não existe direito fundamental a não pagar tributos” é reproduzir apenas um lado da moeda. Essa afirmação convive com determinados direitos fundamentais expressamente positivados e que tem qualificada eficácia normativa, em especial os direitos fundamentais ao consentimento representativo à tributação, à propriedade e ao devido processo legal. Daí que, ao mesmo tempo em que “não existe direito fundamental a não pagar tributos”, a correta interpretação das limitações ao poder de tributar reconhece a existência do direito fundamental a não pagar tributo inconstitucional ou ilegal e, igualmente, o direito fundamental a não se submeter a procedimento de constituição ou execução de

crédito tributário que seja ilegal ou inconstitucional²⁵⁵. No caso de dúvida, deve prevalecer a precedência *prima facie* flexível dos direitos fundamentais. Essa conclusão é derivada de uma interpretação sistemática da Constituição e deve limitar o universo possível de decisões sobre o tema.

²⁵⁵ A Constituição portuguesa expressamente reconhece essa premissa em seu art. 103, item 3, com a seguinte redação: “3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

3 LIMITAÇÕES MATERIAIS E ARGUMENTAÇÃO

3.1 TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA

A compreensão da eficácia normativa das limitações ao poder de tributar depende de uma análise conjunta da Teoria dos Princípios e da Teoria do Discurso Jurídico.

Os discursos são um conjunto de ações interconectadas nos quais se comprova a verdade ou correção das proposições. Os discursos em que se trata da correção das proposições normativas são discursos práticos. O discurso jurídico, como se mostrará, pode-se conceber como um caso especial do discurso prático geral que ocorre sob condições limitadas, como a lei, a dogmática e o precedente.²⁵⁶

As limitações a que se refere esta pesquisa são os mandamentos deonticos que decorrem da construção um modelo argumentativo racional limitado por determinadas regras discursivas. Tal construção percorre necessariamente a justificação externa da decisão. As decisões jurídicas são o objeto do discurso de justificação, que possui um aspecto de justificação interna e um aspecto de justificação externa. “Na justificação interna verifica-se se a decisão se segue logicamente das premissas que se expõem como fundamentação”²⁵⁷. “O objeto da justificação externa é a fundamentação das premissas usadas na justificação interna”²⁵⁸.

Pode-se identificar o paradigma exclusivamente subsuntivista/formalista como um modelo que se preocupa apenas com a justificação interna da decisão. A partir da identificação de que as decisões não decorrem de um exercício simples de lógica formal, a conjugação de elementos relativos à justificação externa aponta para meios de verificação da correção das próprias premissas que fundamentam a decisão (que fundamentam a justificação interna).

As Limitações lógico-formais, para aqueles de compreensão formalista do direito, podem ser aplicadas sem a necessidade de tal método discursivo. Por meio desse formalismo, ocorre uma simplificação das operações de interpretação e aplicação do direito, “por no ver

²⁵⁶ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 179.

²⁵⁷ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 219.

²⁵⁸ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 228.

los casos de la penumbra, los casos difíciles, y tratar a todos ellos como si fueran casos fáciles”²⁵⁹. Aqui a motivação da decisão é puramente dedutiva e mecânica e não necessita, portanto, de uma teoria da argumentação jurídica. “Les basta con la lógica deductiva, que algunos llegan a reducir incluso a um sólo tipo de argumento: el *modus ponens*, el silogismo judicial”²⁶⁰.

Contudo, decidir não é apenas deduzir. Embora a lógica jurídica seja indispensável ao procedimento de decisão, esta não lhe exaure. A lógica jurídica deve ser entendida como integrante de um procedimento mais abrangente de argumentação jurídica.

Así, frente al formalismo y su concepción cerrada, estática e insular del derecho, se necesita de una más abierta y dinámica. El derecho tiene que contemplarse en relación con el sistema social y con los diversos aspectos de lo sistema social: morales, políticos, económicos, culturales... Las consideración del contexto llega necesariamente a abandonar una concepción demasiado simple del razonamiento jurídico, como es la del formalismo. Sin embargo (sería otro sentido de formalismo jurídico), la apertura del Derecho tiene que tener un límite; tiene que haber ciertas señas de identidad del Derecho (y del razonamiento jurídico) que lo distinga de otros elementos de la realidad social, que otorgue algún grado de autonomía al razonamiento jurídico. En la terminología de Friedmann, podría decirse que el razonamiento jurídico tiene que estar mínimamente *cerrado*.²⁶¹

A importância da justificação externa se dá, por exemplo, a partir das críticas à ideia de que os significados das expressões normativas, cuja correspondência não é conhecida intersubjetivamente, possam ser apreendidos através da intuição, como que através de um sexto sentido, e descritos com decorrentes do próprio sistema. Nessa concepção intuicionista, Alexy bem coloca que as discussões seriam resolvidas através de “verdades evidentes de algum tipo”²⁶².

Há muitos argumentos contra o intuicionismo. É provável que o mais forte seja este: dado que diferentes pessoas respondem de modos diferentes à mesma evidência, a teoria falha ao não fornecer nenhum critério para distinguir as corretas das falsas, as autênticas das não autênticas.²⁶³

Igualmente, o decisionismo que pressupõe um ato de vontade dentro da moldura legal, não garante uniformidade intersubjetiva na aplicação do direito. A jurisprudência, como

²⁵⁹ ATIENZA, Manuel. **El derecho como argumentación**. Barcelona: Ariel, 2012, p. 27.

²⁶⁰ ATIENZA, Manuel. **El derecho como argumentación**. Barcelona: Ariel, 2012, p. 27.

²⁶¹ ATIENZA, Manuel. **El derecho como argumentación**. Barcelona: Ariel, 2012, p. 53.

²⁶² ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 49.

²⁶³ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 50.

demonstrado, chega a conclusões que não decorrem necessariamente de premissas reputadas válidas, mas de juízos de plausibilidade argumentativa.

Já se passaram anos em excesso sem que a questão fosse discutida no direito tributário. A problemática relativa à interpretação do direito não desaparecerá, apesar da matéria ser ignorada pelos manuais há tanto tempo, pela pretensão de que os recortes de competência podem ser conhecidos sem a ponderação de princípios ou pela pretensão de que a legalidade exige o exaurimento dos aspectos da obrigação tributária em lei em uma regra jurídica com contornos, em tese, precisos, tudo com o objetivo de evitar as influências de concepções pessoais do intérprete por meio de um exercício formal de subsunção. Isso porque, por mais preciso que seja o texto normativo, sempre haverá dissensos em sua interpretação em certo número de casos e a maioria dos casos em que ocorre a subsunção podem ser problematizados à luz de princípios constitucionais²⁶⁴ e direitos fundamentais.

Atualmente não são incomuns as exceções à regra jurídica – geralmente sem o controle intersubjetivo que seria conveniente nesses procedimentos. Igualmente, são comuns os vácuos de fundamentação em decisões que deixam de justificar a escolha de um determinado significado frente aos demais ou que deixam de analisar adequadamente a eficácia normativa de princípios, em especial de direitos fundamentais.

Também por esses motivos, concluiu-se que o teste de constitucionalidade, que o modelo da regra matriz de incidência e que o regramento do *iter* tributário não são exaurientes se adotado um paradigma exclusivamente subsuntivo, fncado em limitações formais.

Contudo, o modelo de interpretação e aplicação do direito não prescinde da lógica presente no exercício de subsunção. A subsunção não é abandonada.

Segundo as regras do discurso jurídico propostas por Alexy²⁶⁵, que são acolhidas nesta pesquisa, não basta que o falante entenda a sua afirmação como correta, essa afirmação precisa ser passível de fundamentação racional²⁶⁶. As regras do discurso jurídico propostas permitem a busca da racionalidade a partir do reconhecimento de que apenas o processo

²⁶⁴ “Todavia, o direito dos impostos não está de todo imune à influência dos direitos fundamentais” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 692).

²⁶⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

²⁶⁶ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 212.

legislativo não permite a obtenção de uma única solução aos diferentes casos que se apresentam²⁶⁷.

A ideia de que existe uma única resposta correta ou verdadeira é contemplada pelo modelo apenas do ponto de vista regulativo. É decisivo que o intérprete tenha a pretensão de que seu entendimento seja o único correto, independentemente de ser possível, ou não, a obtenção dessa resposta única, ainda que não exista procedimento que assegure a obtenção de uma única resposta correta intersubjetivamente uniforme:

En todo caso, está claro que en la realidad no existe ningún procedimiento que permita, con una seguridad intersubjetivamente necesaria, llegar en cada caso a una única respuesta correcta. Esto último no obliga sin embargo a renunciar a la idea de una única respuesta correcta, sino que únicamente da ocasión para determinar su status con más precisión. El punto decisivo aquí es que los respectivos participantes en un discurso jurídico, sus afirmaciones y fundamentaciones han de tener un pleno sentido, deben, independientemente de si existe o no una única respuesta correcta, elevar la pretensión de que su respuesta es la única correcta. Esto significa de deben presuponer la única respuesta como idea regulativa. La idea regulativa de la única respuesta correcta no presupone que exista para cada caso una única respuesta correcta y que no se sabe en qué casos es así, de manera que vale la pena procurar encontrar en cada caso la única respuesta correcta²⁶⁸.

Aqui são listadas rapidamente as regras propostas por Alexy em sua obra Teoria da Argumentação Jurídica. Tais regras podem ser divididas em dois gêneros, as regras e formas do discurso prático geral e as regras e formas do discurso jurídico.

“As regras do discurso racional não se referem, como as da lógica, só a proposições, mas também ao comportamento do falante”²⁶⁹. Segundo as regras do (1) do discurso prático geral, o argumento é verificado sob os requisitos de (1.1) não contradição, (1.2) o falante deve ter pretensão de correção nas próprias afirmações, (1.3) aceitação de aplicação das mesmas consequências a todo caso essencialmente igual (princípio de universalidade) e (1.4) não emprego de expressões iguais com significados diferentes entre os falantes. Essas regras são

²⁶⁷ “Mas mesmo por meio do processo legislativo não é possível determinar, de antemão e para cada caso, uma única solução, como demonstram tanto experiências históricas quanto reflexões conceituais” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 550)

²⁶⁸ ALEXY, Robert. **Sistema jurídico, princípios jurídicos y razón practica**. Tradução de Manuel Atienza, Doxa, 1988, p. 151 *apud* SEOANE, José Antonio. Un código ideal y procedimental de la razón practica: La teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy. In: SERNA, Pedro (Org.). **De la argumentación a la hermenéutica**. Granada: Comares, 2005, 153.

²⁶⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 179.

aplicáveis para qualquer tipo de discussão para manter a clareza e sentido da fala na argumentação e são chamadas por Alexy de “regras fundamentais”²⁷⁰.

A justificação de enunciados normativos depende de asserções que afirmam e refutam. “Quem fundamenta algo pretende, ao menos no que se refere a um processo de fundamentação, aceitar o outro como parte na fundamentação, com os mesmos direitos, e não exercer coerção nem se apoiar na coerção exercida por outros”²⁷¹. Daí as regras de democratização do discurso, no sentido de que (2) o falante deve fundamentar o que afirma, exceto quanto puder justificar a negativa, bem como que (2.1) todos podem tomar parte na discussão, (2.2) problematizando qualquer asserção, introduzindo novas asserções e expressando opiniões, bem como que (2.3) nenhum falante pode ser impedido de participar da discussão. Essas regras determinam condições para que a racionalidade conduza o discurso. Por esse motivo, são chamadas de “regras de razão”²⁷².

A partir desse paradigma garantidor da igualdade, são distribuídas as regras da carga da argumentação, a principal delas de que (3.1) o tratamento desigual deve ser fundamentado²⁷³. Igualmente, (3.2) aquele que questiona uma proposição ou norma deve dar razões para tanto, (3.3) aquele que argumenta é obrigado a fornecer outros argumentos quando contra-argumentado e (3.4) aquele que manifesta argumentos não provocados por argumentos anteriores deve justificar a apresentação do argumento. Estas, portanto, são regras do discurso geral.

Obedecido o modelo, é possível limitar severamente o universo possível de decisões por meio da distribuição do ônus da argumentação. A partir da premissa de universalidade (regra 3.1), há uma presunção de igualdade. A aplicação de uma interpretação diferente em um determinado caso deve ser justificada. O ônus da argumentação cabe a quem interessar. Como se vê, apesar de não serem exaurientes, as regras de lógica, são as que impõem as mais severas limitações ao discurso. Aquele que admite o resultado X para a situação S, deve, no

²⁷⁰ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 190.

²⁷¹ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 191.

²⁷² ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 193.

²⁷³ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 288.

caso de ocorrência de não-S, aceitar não-X, refutar não-S ou abandonar que para S corresponde o resultado X²⁷⁴.

No âmbito do discurso prático, a discussão ocorre também em nível moral, conjugando asserções sobre enunciados normativos. Tais enunciados são fundamentados como regras pressupostas como válidas ou são fundamentados por meio de suas consequências decorrentes da observância de certos imperativos, baseado na máxima que afirma que “a noção de uma razão, como sempre, traz consigo a noção de uma regra que estabelece que alguma coisa é uma razão para outra coisa”²⁷⁵.

Contraditórias as regras, deve ocorrer fundamentação por meio de regras de precedência. “Quando há conflitos entre regras de precedência deve-se aplicar regras de precedência de segundo nível”²⁷⁶.

Isso nos leva às regras de fundamentação do discurso prático geral. (5.1.1) a pessoa deve aceitar para si as consequências de um regra afirmada para a satisfação dos interesses de terceiros se estiver nessa situação, (5.1.2) devem ser aceitas por todos as consequências da regra para a satisfação dos interesses de qualquer pessoa, (5.1.3) toda a regra deve ser ensinada de forma aberta e geral²⁷⁷. Igualmente, (5.2.1) as regras morais propostas pelo falante devem resistir à revisão histórica. Não resiste à revisão histórica se (a) a regra moral deixou de ser racionalmente justificada porque perdeu sua legitimidade ou, igualmente, não resiste à revisão histórica se (b) originalmente já não era racionalmente justificada e não há razões suficientes em seu favor. Da mesma forma, (5.2.2) as regras morais que fundamentam as concepções morais devem resistir à revisão da história individual de produção, de forma que não é válida se assumida em condições sociais não justificáveis. Isso porque não se podem justificar, por exemplo, regras morais baseadas em condições sociais que impeçam o

²⁷⁴ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 57.

²⁷⁵ “Entre esses dois tipos de fundamentação existe um importante parentesco estrutural. Quem, em uma fundamentação, apoia-se em uma regra, pressupõe pelo menos que as condições de aplicação dessa regra foram cumpridas, [...] Por outro lado, aquele que apresenta como razão para *N* uma afirmação sobre consequências pressupõe uma regra de conteúdo, que determina que alcançar essas consequências é comandado ou bom. Isso vale com base na máxima geral ‘a noção de uma razão, como sempre, traz consigo a noção de uma regra que estabelece que alguma coisa é uma razão para outra coisa’” (ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 59).

²⁷⁶ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 61.

²⁷⁷ “Também (5.1.1)-(5.1.3) ainda não oferecem algo como garantia de um *acordo* racional. (5.1.1) permite partir das diversas convicções normativas disponíveis faticamente do respectivo falante, (5.1.2) compartilha o caráter ideal das regras do discurso e (5.1.3) exclui apenas relativamente poucas regras morais. Não é então possível indicar um processo que leve, em todos os casos, a um acordo racional” (ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 64).

atingido de participar do discurso²⁷⁸. (5.3) Os limites fáticos de realizabilidade devem ser observados. As regras (5.1)-(5.3) dizem sobre o conteúdo dos enunciados e regras a serem fundamentados e, por esse motivo, são chamados de regras de fundamentação²⁷⁹.

É de se observar que frequentemente os falantes concordam quanto às premissas normativas, mas discordam quanto às premissas fáticas, de forma que devem ser estabelecidas regras de distribuição do ônus da prova e de presunção racionais, contexto que exige regras que permitam aos participantes passar a um discurso teórico (empírico), linguístico-analítico e teórico-discursivo²⁸⁰.

Analisadas as regras e formas do discurso prático geral, é possível analisar as regras e formas do discurso jurídico, que é um caso especial das regras do discurso. O discurso jurídico é um caso especial do discurso prático geral porque ambas as argumentações tratam do que é obrigatório, proibido ou permitido e porque ambas as argumentações tem pretensão de correção. A diferença que caracteriza o discurso jurídico como especial é que a pretensão de correção do discurso jurídico não se ocupa daquilo que é absolutamente correto, mas daquilo que é correto em determinado ordenamento jurídico válido. Ou, em síntese, “a argumentação jurídica está vinculada às leis e aos precedentes, e tem ainda que observar o sistema jurídico elaborado pela dogmática jurídica”²⁸¹. Em outras palavras, deve-se notar que “[o] discurso jurídico é um caso especial do discurso prático geral porque em seu caso não se trata daquilo que é correto em si, mas sim daquilo que é correto considerando-se a lei, os precedentes e a dogmática”²⁸².

Discursos práticos gerais são diferentes de discursos jurídicos por não dependerem de razões institucionais. Para a argumentação jurídica, razões institucionais como a lei e o precedente são constitutivas; para a argumentação prática geral eles não são.²⁸³

As regras do discurso jurídico se dividem em dois níveis: regras de justificação interna e regras de justificação externa. “Na justificação interna verifica-se se a decisão se segue

²⁷⁸ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 65.

²⁷⁹ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 66.

²⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 66.

²⁸¹ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 93.

²⁸² ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 360.

²⁸³ ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 97.

logicamente das premissas que se expõem como fundamentação; o objeto da justificação externa é a correção destas premissas”²⁸⁴. Note-se a importância da lógica formal no modelo.

No âmbito da justificação interna, (j.1.1) toda decisão jurídica deve ter uma justificação universal (ser baseada em uma regra, empregada por meio de subsunção). Quando a argumentação empregar a ponderação de princípios para a criação de exceção a uma regra, deve-se observar que a conclusão de precedência de um princípio cria uma regra que afirma que sob determinadas condições C, o princípio X tem precedência ao princípio Y, importando no mandamento deôntico D. Realizado o exercício de ponderação, passa-se a operar como uma regra: satisfeitas a condição C, deve-ser o mandamento deôntico D – de forma a satisfazer a regra (j.1.1).

Igualmente, são exigências da justificação interna que (j.2.1) toda decisão jurídica deve ser fundamentada ao menos com uma norma universal, (j.2.2) a decisão deve decorrer logicamente de ao menos uma norma universal, (j.2.3) sempre que houver dúvida, deve ser apresentada uma regra que decida a questão, (j.2.4) é necessária a explicitação de cada uma das etapas solucionadoras de dúvida até que a aplicação de expressões aos casos não seja discutível, (j.2.5) devendo ser articulados o maior número possível das explicitações das etapas de desenvolvimento do raciocínio.

“É de grande importância que (j.2.1) e (j.2.2) valham tanto nos casos em que se pode utilizar para a fundamentação uma norma de direito positivo, como também nos casos em que não haja tal norma no direito positivo”²⁸⁵. Se “não se pode extrair nenhuma regra da lei, então se deve construí-la”²⁸⁶. A partir de (j.2.3) devem ser explicitados os fundamentos que motivam a adoção de determinada interpretação normativa sempre que a análise dos dispositivos normativos reputados pertinentes permitam mais de uma interpretação. A escolha de um significado, quando mais de um é possível, do qual se extraia logicamente uma determinada conclusão, não deve depender exclusivamente do julgador, mas deve ser passível de justificação racional.

As premissas utilizadas na justificação interna são fundamentadas pela justificação externa. Quanto à sua justificação externa, (j.6) devem ser saturados os argumentos relativos

²⁸⁴ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 219.

²⁸⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 221.

²⁸⁶ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 221.

aos cânones de interpretação, (j.7) os argumentos relativos à vinculação à redação literal da lei ou à vontade do legislador histórico prevalecem, exceto em caso de apresentação de motivos racionais que justifiquem a priorização dos outros argumentos, (j.8) a consideração dos argumentos quanto ao seu peso deve se dar através de regras de ponderação, (j.9) todos os argumentos que possam ser incluídos entre os cânones da interpretação devem ser levados em consideração, (j.10, j.11 e j.12) a dogmática faz parte da justificação externa do discurso jurídico, devendo ser fundamentada, quando questionada, e empregada sempre que possível, e (j.13 e j.14) precedentes judiciais, favoráveis ou não, devem ser citados e aquele a quem interessar afastar-se do precedente assume o ônus argumentativo. Por fim, (j.18) as formas dos argumentos jurídicos precisam ser saturadas.²⁸⁷

Afirmar que (j.6) devem ser saturados os argumentos relativos aos cânones de interpretação significa que as formas de argumentos semântico, genético, histórico, comparativo, sistemático e teleológico devem ser empregados para fundamentar uma interpretação determinada, quando mais de uma é possível. Tais cânones apontam linhas de investigação. São momentos da interpretação. A partir do argumento semântico é empregada uma especificação da linguagem natural ou da linguagem técnica da ciência do direito para fins de justificar ou criticar uma dada interpretação semanticamente. Diz que (j.3.1) deve ser aceita a interpretação X, com base no argumento de especificação de linguagem Y ou que (j.3.2) não deve ser aceita a interpretação X, com base no argumento de especificação de linguagem Y; ou, ainda, (j.3.3) que as duas interpretações são possíveis, uma vez que não há especificação de linguagem que dê regência semântica definitiva. “Os argumentos (j.3.1) e (j.3.2) são definitivos se, com base em uma regra semântica, se estabelece que A rege-se pela norma R ou que não é este o caso”²⁸⁸. A situação (j.3.3) afirma que apenas meios semânticos não podem alcançar uma decisão por entrar em um campo de vagueza.

O argumento genético justifica uma dada interpretação por corresponder à vontade do legislador, o que ocorre em duas formas principais. (j.4.1) Quando dada interpretação é querida pelo Legislador e (j.4.2) quando determinada finalidade é querida pelo Legislador. Tais regras não seguem logicamente das premissas, sendo necessárias mais premissas ou inferências. Pode-se afirmar que é razão para a validade de dada interpretação que o legislador

²⁸⁷ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 287-293.

²⁸⁸ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 233.

a deseje ou que o legislador perseguir determinado fim é razão pra que a interpretação escolhida seja meio para tal fim.²⁸⁹

O argumento histórico é uma lição aprendida da história, em que a solução dada a tal problema no passado provocou um estado de coisas indesejado e que não há motivos para acreditar que repetir tal decisão não vá novamente provocar um estado de coisas indesejado.

“Nos argumentos comparativos se toma como referência, não um estado de coisas passado, mas o de outra sociedade”²⁹⁰.

O argumento sistemático é aquele em que consideram-se as relações lógicas e teleológicas entre normas. A forma mais importante do argumento sistemático é que se dada interpretação de determinado dispositivo contraria uma norma válida, ela deve ser excluída. Aqui não se fala finalidades queridas por pessoas com existência histórica, como no caso do legislador (argumento genético), mas de finalidades racionais e objetivamente desejadas no ordenamento vigente.

Quanto aos cânones da argumentação, “As diferentes formas de argumentos foram consideradas como formas de argumentos a favor ou contra uma determinada interpretação”²⁹¹, assim, “num determinado conflito de normas pode-se afirmar que o legislador atribuiu uma especial importância a uma norma”²⁹². Por meio do requisito de saturação (j.6) se afirma que um argumento por meio dos cânones somente é completo se contemplar todos eles, de forma que seja possível a análise de diferentes formas de argumentação.

As diferentes formas cumprem diferentes funções. As formas da argumentação semântica e genética se referem à vinculação dos órgãos decisores, respectivamente, ao teor da lei e à vontade do legislador. As formas históricas e comparativas permitem a incorporação da experiência do passado e de outras sociedades. A interpretação sistemática serve, entre outras coisas, para eliminar contradições no ordenamento jurídico. Finalmente, as formas teleológicas dão espaço à

²⁸⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 233..

²⁹⁰ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 237.

²⁹¹ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 241.

²⁹² ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 241.

argumentação prática racional do tipo geral. Com isso se caracteriza respectivamente uma função proeminente em cada uma das diferentes formas.²⁹³

Contudo, diferentes formas apontam para conclusões distintas, sem que se possa atribuir uma precedência necessária entre os cânones da argumentação para fins de obter uma resposta discursivamente necessária. Para assegurar a vinculação do intérprete ao direito vigente, é exigido que argumentos de apelo ao teor literal ou à vontade do legislador histórico tenham *prima facie* um maior peso, atribuindo o ônus argumentativo àquele que queira se afastar da vinculação ao teor literal ou à vontade do legislador histórico. “Na dúvida, as razões de *P* [vinculação ao teor literal ou à vontade do legislador] tem preferência”²⁹⁴. Daí que (j.7) os argumentos relativos à vinculação à redação literal da lei ou à vontade do legislador histórico prevalecem, exceto em caso de apresentação de motivos racionais que justifiquem a priorização dos outros argumentos.

Preocupa que seja uma questão aberta quando há motivos para a atribuir maior peso argumentativo ao argumento afastado da interpretação semântico-literal. De um lado, essa questão é delegada aos participantes do discurso jurídico que deverão utilizar de todos os argumentos racionalmente possíveis para fins de fundamentação. De outro lado, tal exercício não ocorrerá em cada análise, devendo ser respeitada a conclusão de um determinado caso a todos os futuros casos iguais em seus aspectos relevantes.

A resolução da questão depende (j.8) do emprego de regras de ponderação para fins de identificar o peso das formas argumentativas empregadas, devendo (j.9) todos os argumentos que possam ser incluídos entre os cânones da interpretação ser levados em consideração.

Pode-se dizer, em suma, que os cânones não oferecem a garantia de que se “encontre o único resultado correto... com uma segurança jurídica relativamente grande”, mas são também mais que simples instrumentos de legitimação secundária da decisão, a qual se pode encontrar e fundamentar de diferentes maneiras. São formas de que tem de servir a argumentação jurídica se se quer cumprir a pretensão de correção que se afirma nela e que, diversamente do que ocorre no discurso prático geral, se refere também de maneira especial à vinculação à lei.²⁹⁵

²⁹³ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 243.

²⁹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 245.

²⁹⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 247.

Como se vê, as regras discursivas de vinculação ao sistema normativo positivado dão eco às considerações de respeito aos juízos de valor do legislador democrático. Em determinados casos razões materiais permitirão a criação de exceções à vinculação ao teor da lei (regra de precedência), mas esse acontecimento tem caráter extraordinário. Quanto maior for a vinculação do intérprete às razões institucionais, maior será o sentimento de vinculação ao teor literal e vontade do legislador histórico e maior será o ônus argumentativo daquele que pretende que a decisão jurídica se afaste de tal vinculação.

A argumentação dogmática compõe a justificação externa do discurso. Nesse contexto, a dogmática jurídica é entendida como a Ciência do Direito, mesclando a descrição do direito vigente, sua análise sistemática e conceitual e a elaboração de propostas para a solução de casos jurídico-problemáticos. Tais atividades operam em três dimensões, uma empírico-descritiva (descrição da práxis dos tribunais e a identificação da vontade do legislador), uma analítico-lógica (análise dos conceitos jurídicos e investigação das relações entre diferentes normas e princípios) e uma prático-normativa (fundamenta a interpretação ou a crítica de uma norma, uma instituição ou uma decisão judicial quanto a seus defeitos práticos e elabora uma contra-proposta)²⁹⁶.

A rigor, a conceituação de dogmática depende do marco teórico do intérprete, sendo composta a dogmática de diferentes elementos se o falante é jusnaturalista, positivista, neoconstitucionalista ou adepto de uma ideia de direito discursivo. Por exemplo, segundo Windsheid, a dogmática jurídica seria como uma matemática social, em que “A decisão final é resultado de um cálculo, cujos fatores são os conceitos jurídicos; o cálculo, evidentemente, produzirá um resultado tão mais seguro quanto mais determinado o valor dos fatores”²⁹⁷.

Alexy define dogmática como um conjunto de enunciados nos quais se apoiam os argumentos jurídicos, que formam um todo coerente (sem contradição), que funcionam institucionalmente (conclusões passadas podem ser retomadas e confirmadas ou rejeitadas), de caráter normativo (são argumentos para questões não fáticas da decisão). Em outras palavras,

²⁹⁶ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 247.

²⁹⁷ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 249.

uma dogmática do direito é (1) uma série de enunciados que (2) se referem à legislação e aplicação do Direito, mas que não se podem identificar com sua descrição, (3) estão entre si numa relação de coerência mútua, (4) formam-se e discutem dentro de uma Ciência do Direito que funciona institucionalmente e (5) têm conteúdo normativo.²⁹⁸

Contudo, os enunciados dogmáticos não são irrefutáveis. Saí que, segundo (j.10), o enunciado dogmático posto em dúvida deve ser fundamentado mediante o emprego de um argumento prático geral e, segundo (j.11), o enunciado dogmático deve ter comprovação sistemática em sentido estrito (o enunciado não contradiz enunciados dogmáticos já aceitos e as normas vigentes) e comprovação sistemática em sentido amplo. A comprovação sistemática ampla trata do caso em que um enunciado dogmático implica um enunciado normativo N_1 que contradiz outro enunciado normativo N_2 , fundado em outro enunciado dogmático. Os participantes inclinam-se em favor de N_2 , mas é identificado que isso é incompatível com N_3 , enunciado normativo já aceito. Nesse caso, ou deve ser adotado N_1 ou ser abandonado N_3 , para fins de garantia de comprovação sistemática em sentido amplo.

Esse posicionamento de coerência sistemática ampla conforta a tese de que o impasse deve ser resolvido em favor de direitos fundamentais, questão já tratada. Sendo o enunciado dogmático de supremacia dos direitos fundamentais em dado sistema jurídico aceito, deve-se considerar o enunciado normativo de precedência *prima facie* flexível N_1 em favor de direitos fundamentais. Assim, a resolução do impasse entre N_2 em favor da Fazenda e N_3 em favor do contribuinte deve ser compatível com N_1 , sob pena de ser discursivamente necessário abandonar o enunciado normativo N_1 e o enunciado dogmático de supremacia dos direitos fundamentais.

Os argumentos referidos expressam uma visão instrumentalizada da dogmática jurídica, que contribui para fins de estabilização (enunciados dogmáticos aceitos podem ser revistos, mas não podem ser abandonados sem justificativa), controle (compatibilidade lógica entre enunciados dogmáticos entre si) e realização do princípio da universalidade, assumindo uma função heurística. Ou seja, uma função de método para a resolução de problemas. A dogmática é um instrumental útil, acima de tudo. É um ponto de partida que afirma determinados enunciados que não seriam trabalhados se em cada decisão fosse necessário construir cada um de seus enunciados.

²⁹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 254.

Um sistema dogmático pode, por isso, ser “um ponto de partida frutífero para novas observações e relações, pois, na medida em que sintetizam o estado de compreensão alcançado nos respectivos problemas singulares e generaliza sua fecundidade, se converte também em iniciador de novos conhecimentos que não se teriam atingido e que, menos ainda teriam prevalecido, se a reflexão ficasse isolada, sem sistematização”.²⁹⁹

Sendo a dogmática instrumento importante para a limitação do universo possível de decisões jurídicas, rege-se o discurso jurídico pela regra (j.12) que determina que devem ser usados argumentos dogmáticos sempre que possível.

O discurso jurídico também é limitado pelo uso de precedentes, apontando que (j.13 e j.14) precedentes judiciais, favoráveis ou não, devem compor o discurso relativo a qualquer decisão jurídica e aquele a quem interessar afastar-se do precedente assume o ônus argumentativo. O princípio da universalidade é o fundamento para o uso de precedentes. Uma determinada conclusão deve ser reproduzida em todos os casos posteriores iguais em seus aspectos relevantes, exceto se exista fundamentação no sentido de que a valoração das circunstâncias mudou. “Nesta situação surge como questão de princípio a exigência do respeito aos precedentes, admitindo afastar-se deles, mas cabendo em tal caso a *carga da argumentação* a quem queira se afastar”.

Por fim, é importante notar que determinados argumentos jurídicos especiais participam do discurso, como a analogia, o *argumentum a contrario*, o *argumentum a fortiori* e o *argumentum ad absurdum*. Cada um dos argumentos especiais corresponde à aplicação na argumentação jurídica às formas de inferência lógica de validade geral. Por exemplo, o permitido não admite o absurdo; tal interpretação leva ao absurdo; logo, tal interpretação não é permitida. Segundo (j.18), as formas dos argumentos jurídicos especiais precisam ser saturadas.³⁰⁰

Como se vê, ao tratar da matéria relativa à interpretação e aplicação do Direito, Alexy parte da premissa de impossibilidade de criação de teorias morais substanciais que forneçam a cada questão uma única resposta intersubjetivamente apreensível³⁰¹. Por outro lado, para o autor, o que chama de “teorias morais procedimentais” permitem a obtenção de uma decisão

²⁹⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 265.

³⁰⁰ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 287-293.

³⁰¹ “Para quem só está disposto a aceitar como teoria da argumentação jurídica um procedimento que garanta a segurança do resultado, a teoria aqui proposta mostra-se rejeitável” (ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 284).

racional – embora reconheça que não é possível através dessas regras atingir uma única resposta, conforme o caso – hipótese em que as regras do discurso devem compelir os intérpretes a honestamente uniformizar a interpretação, a partir da análise dos fundamentos também de precedentes contrários.

Segundo o marco teórico adotado, o método de canalização da decisão judicial ao seu fim racional opera em quatro níveis, (i) o discurso prático geral, (ii) o processo legislativo, (iii) o discurso jurídico e (iv) o processo judicial. As fases ímpares do procedimento são não institucionalizadas e as fases pares são institucionalizadas (regidas por normas jurídicas). Esse método de canalização é que, ao longo do tempo à luz da experiência jurisprudencial, irá consagrar quais as limitações ao poder de tributar. Ou seja, as limitações ao poder de tributar não estão expostas na Constituição, mas são resultado da experiência interpretativa jurisprudencial.

Nem tudo que é discursivamente possível é o juridicamente possível. É possível dizer qualquer coisa sobre tudo, mas nem tudo é juridicamente válido. No nível do discurso prático (primeiro nível) as regras gerais para a argumentação³⁰² resultam em uma variedade de respostas sobre aquilo que é deonticamente devido³⁰³, “[m]as a solução de conflitos exige a definição de um único resultado”³⁰⁴. Assim, se produz o trânsito ao procedimento de criação estatal do direito.

Daí a fixação de regras substanciais através do processo legislativo institucionalizado e de uma ordem coativa (segundo nível), citando-se como exemplo paradigmático o processo legislativo no Estado Democrático de Direito³⁰⁵. Nesse nível não só há argumentos, mas há também a decisão consubstanciada em regras materiais de direito (criação do direito), em procedimento que se relaciona com o princípio do discurso³⁰⁶. Subjazem a essas disposições

³⁰² “Embora seu sistema de regras estabeleça algo como um código geral da razão prática, ele de forma alguma conduz a apenas um resultado em cada caso” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 550).

³⁰³ ALEXY, Robert. A argumentação jurídica como discurso racional. In: TEIXEIRA, Anderson; OLIVEIRA, Elton Somensi (Org.). **Correntes contemporâneas do pensamento jurídico**. Barueri: Manole, 2010, p. 6.

³⁰⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 550.

³⁰⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 550.

³⁰⁶ “La relación entre la teoría del discurso y la legislación se evidencia en tres hitos: la institucionalización del método de legislación parlamentaria, fundado en el sufragio universal; la consideración de legislación de los derechos constitucionales como normas de competencia negativa del legislador, estableciendo lo que éste no puede ni debe decidir; la práctica de la discusión racional en el marco de una metodología legislativa, sustituyendo al juego de intereses de grupos” (SEOANE, José Antonio. Un código ideal y procedimental de la razón práctica: La teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy. In: SERNA, Pedro (Org.). **De la argumentación a la hermenéutica**. Granada: Comares, 2005, p. 157).

materiais que serão objeto de interpretação os próprios valores da sociedade democrática e do Estado de Direito, que pressupõe a Separação de Poderes.

Já quando tratar-se de direitos fundamentais, a vinculação do intérprete migra da lei ao conteúdo semântico extraído das proposições constitucionais de direitos fundamentais ou dos direitos fundamentais daí derivados³⁰⁷. A importância dos direitos fundamentais é a recomendação de que seja atribuída uma espécie de bônus argumentativo ao direito fundamental, de modo que seja condicionada a decisão que contraria a semântica extraída do dispositivo constitucional de direito fundamental a um pesado ônus argumentativo.

Contudo, apenas a interpretação da Constituição e da legislação permite a obtenção de inúmeras respostas³⁰⁸. Daí o emprego das regras do discurso jurídico (terceiro nível), enquanto caso especial das regras do discurso geral, que, ao contrário do primeiro nível, está submetido por vinculação à Constituição, à lei, ao precedente e à dogmática³⁰⁹. Veja-se bem: o modelo propõe uma vinculação do intérprete ao significado extraído da proposição legal e constitucional, além de outras limitações que reduzem drasticamente a incerteza, mas não a elimina.

Adotado o modelo discursivo, uma série de formas e regras de argumentação serão trabalhadas. “Para colmatar sus deficiencias, los resultados del nuevo procedimiento complementario no deben ser solamente definitivos, sino también obligatorios”³¹⁰. A adoção de um modelo que obrigue aos intérpretes a análise de enunciados argumentativos é necessária para assegurar o preceito de universalidade – de efetivo acesso à jurisdição.

No processo judicial (quarto nível) não só há argumentação, mas também decisão – como no processo legislativo. Nesse contexto, o próprio processo judicial é forma de

³⁰⁷ “O discurso nesse âmbito [de direitos fundamentais] não está vinculado às decisões tomadas no processo legislativo; ele o precede. Isso significa que, nele, não há à disposição o fator de vinculação mais importante para a argumentação jurídica geral: a lei ordinária, em geral, relativamente concreta. No seu lugar aparecem as disposições de direitos fundamentais, extremamente abstratas, abertas e ideologizadas” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 551).

³⁰⁸ “Las razones son varias, entre ellas la vaguedad del lenguaje jurídico, la imprecisión de las reglas de la metodología jurídica, la incapacidad de prever todos los aspectos presentes en un caso, etc.” (SEOANE, José Antonio. Un código ideal y procedimental de la razón práctica: La teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy. In: SERNA, Pedro (Org.). **De la argumentación a la hermenéutica**. Granada: Comares, 2005, 156).

³⁰⁹ “Con mayor precisión este tercer modelo procedimental, el del discurso jurídico racional, tiene que satisfacer la exigencia de las decisiones jurídicas (i) dentro del marco de las normas jurídicas vigentes, (ii) tomando en cuenta los precedentes judiciales y (iii) enmarcada en la dogmática elaborada pela ciencia del derecho practicada institucionalmente, (iv) ser fundamentada correcta o racionalmente” (SEOANE, José Antonio. Un código ideal y procedimental de la razón práctica: La teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy. In: SERNA, Pedro (Org.). **De la argumentación a la hermenéutica**. Granada: Comares, 2005, 156).

³¹⁰ SEOANE, José Antonio. Un código ideal y procedimental de la razón práctica: La teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy. In: SERNA, Pedro (Org.). **De la argumentación a la hermenéutica**. Granada: Comares, 2005, 155.

promoção e de limitação da racionalidade, eis que prevê procedimento para a veiculação da argumentação, mas também impede a eternização da discussão em face das regras procedimentais que conduzem o processo a uma conclusão (o trânsito em julgado e a produção de efeitos), racional ou não. Segundo Alexy:

Os resultados desse procedimento [quarto nível] são racionais se suas regras e sua execução satisfizerem os requisitos dos primeiros três procedimentos. O fato de as questões valorativas deixadas em aberto pelo material normativo existente serem, no processo judicial objeto não apenas da argumentação, mas também da decisão, não implica uma renúncia à racionalidade. Em primeiro lugar, porque essas questões valorativas são decididas a partir de vinculações que, enquanto tais, e como demonstra o modelo, são racionais; em segundo lugar, porque essas questões valorativas podem ser decididas com base em uma argumentação prática racional, o que confere à decisão um caráter racional mesmo que mais de uma decisão seja possível nos termos das regras da argumentação prática racional.³¹¹

Sob as regras do discurso busca-se que a conclusão seja racionalmente obtida. “O que se indicam são regras e formas cujo cumprimento ou utilização faz com que aumente a probabilidade de que numa discussão se chegue a uma conclusão correta, isto é, racional”³¹². Percorridas as quatro fases e respeitadas as limitações discursivas pelos interpretes, especialmente a limitação jurisprudencial, será possível obter uma decisão definitiva – que encerrará a problemática, evitando a aplicação de diferentes interpretações sobre a mesma matéria. “Ahora bien, resultado definitivo no equivale necesariamente a único resultado posible, o con mayor precisión, a único resultado correcto posible”³¹³.

A canalização da decisão por meio de um procedimento limitado pela racionalidade das regras do discurso é uma forma de limitar o universo possível de decisões, conferindo-lhe um alto grau de previsibilidade. Infelizmente, apesar de existir tal grau de previsibilidade, o modelo renuncia a certeza absoluta (mas apenas teórica) presente no formalismo do paradigma exclusivamente subsuntivista. É importante a análise de correção material do argumento que constrói mandamentos deônticos e que, nas premissas formais em uma subsunção investiga sua correção material (sua verdade, sua correção), “pues eso hace que nuestros argumentos resulten no sólo validos o invalidos, sino también fuertes o débiles,

³¹¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 551.

³¹² ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 245.

³¹³ SEOANE, José Antonio. Un código ideal y procedimental de la razón pratica: La teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy. In: SERNA, Pedro (Org.). **De la argumentación a la hermenéutica**. Granada: Comares, 2005, p. 157.

pertinentes o irrelevantes, aptos o no para sustentar determinada tesis”³¹⁴. Existem argumentos mais fortes que outros e, por esse motivo, exercem uma força argumentativa que inclinam a decisão em seu favor.

Como já adiantado, a questão não pode ser compreendida afastada da divisão das normas como princípios e regras. Aqui está o ponto central da crítica ao modelo exclusivamente lógico, cuja análise da correção das premissas não é possível por meio de argumentos materiais³¹⁵.

No teste de constitucionalidade a identificação da proposição textual constitucional como premissa maior é apenas um primeiro passo, ainda que muito importante. A competência constitucional para tributar é o resultado de uma série de outorgas e recortes que depende de profunda análise de uma série de elementos de impossível apreensão intersubjetiva uniforme. As regras do discurso jurídico permitem limitar o universo possível da decisão judicial por meio de critérios reputados racionais.

Afirmar que existem limitações de índole material é dizer que o teste de constitucionalidade não é exaurido pela identificação de premissas e por um exercício de inferência lógica. Isso porque seria possível uma conclusão logicamente necessária de premissas falsas. Daí que, em primeiro lugar, a correção das premissas depende de argumentos de índole material.

Em segundo lugar, a atribuição de correção a determinado entendimento em face dos demais depende da atribuição de pesos a cada asserção, o que está submetido a um juízo de plausibilidade do intérprete limitado pelo discurso jurídico (vinculação à Constituição, à lei, à dogmática e ao precedente), não apenas pela lógica. Ou seja, as molduras constitucionais do poder de tributar dependem de um juízo de plausibilidade ponderativa, pautado na atribuição de pesos argumentativos controlados pelo princípio de universalidade e inércia, que resultam em diferentes regras de distribuição do ônus argumentativo.

Em terceiro lugar, o emprego da ponderação para o teste de colisão entre princípios implica necessária abertura do sistema tributário à moral, quando da realização da máxima parcial de proporcionalidade em sentido estrito.

³¹⁴ ATIENZA, Manuel. **El derecho como argumentación**. Barcelona: Ariel, 2012, p. 181.

³¹⁵ Apenas excepcionalmente interessam apenas os aspectos formais dos argumentos. “Como hemos visto, sólo excepcionalmente (en los contextos de disciplinas formales como la lógica o la matemática, o a propósito de las partes más teóricas de algunas de las ciencias) interesan únicamente los aspectos formales de los argumentos. Lo usual es que cuando no movemos en el campo de lo que Toulmin llama las «empresas racionales» de las ciencias, los negocios, la ética, la medicina, el arte, el Derecho... (los diferentes contexto en los que argumentamos) nos preocupen también otros aspectos de la argumentación; (ATIENZA, Manuel. **El derecho como argumentación**. Barcelona: Ariel, 2012, p. 181).

Igualmente, em relação ao nascimento da obrigação tributária e seu desenvolvimento até a extinção, a identificação do suporte fático é apenas um dos passos de interpretação e aplicação do direito. Isso porque é racionalmente possível a criação de exceção à regra jurídica tributária, afastando o nascimento da obrigação tributária em razão de um princípio ou direitos fundamentais, à luz das peculiaridades fáticas e jurídicas do caso concreto, o que também pode ocorrer em relação a regras jurídicas dispondo sobre suspensão e extinção do crédito tributário, prescrição, decadência, etc.

Do lado das regras, a necessidade de um modelo diferenciado decorre da possibilidade de se estabelecer uma cláusula de exceção em uma regra quando da decisão de um caso. Se isso ocorre, a regra perde, para a decisão do caso, seu caráter definitivo. A introdução de uma cláusula de exceção pode ocorrer em virtude de um princípio³¹⁶.

Naturalmente, a adoção de um modelo que expressamente admite a criação de exceções à semântica das regras jurídicas, cria natural desconfiância ao presumir um retorno ao jusnaturalismo. Essa premissa seria verdadeira se, a partir deste modelo, a conclusão do raciocínio jurídico se submetesse às normas reputadas como objetivamente válidas pelo intérprete, por serem justas ou boas, conforme suas concepções pessoais. Esse argumento é preocupante e merece ser aprofundado.

3.2 JUSNATURALISMO

A questão relativa ao jusnaturalismo será abordada à luz do princípio da boa-fé porque as famosas objeções positivistas de uma ligação necessária entre o direito e a moral são enfraquecidas em face da positivação de diversas proposições normativas de conteúdo semântico vago, de onde se entenderia possível que o intérprete assumira a posição do legislador. Assim, a questão é analisada a partir de um princípio não expressamente positivado.

Na Alemanha a boa-fé foi positivada no §242 do BGB, em 1900, como cláusula geral, influência que muito tempo depois chegou ao Brasil.³¹⁷ A cláusula geral é a positivação de

³¹⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 104.

³¹⁷ Teresa Negreiros diz que "não é exagero afirmar que os contornos atuais da boa-fé objetiva no pensamento jurídico ocidental são resultado direto da doutrina e, principalmente, da jurisprudência alemãs. É comumente reconhecido que o desenvolvimento da cláusula geral da boa-fé constante do BGB pelo Poder Judiciário daquele país foi o principal responsável pela difusão do princípio em outros sistemas de direito codificado"

determinada expressão de significado intencionalmente indeterminado que serve como um convite ao intérprete para preencher o conteúdo semântico da expressão à luz do caso concreto – para decidir se o fato será jurisdicizado como lícito ou não, bem como quais os efeitos. É uma espécie de abertura do sistema, possibilitando que a jurisprudência adapte-se às circunstâncias da vida social³¹⁸.

No Brasil, a Lei 9.784/1999 positiva que nos processos administrativos devem ser observados os critérios de atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé,³¹⁹ o que não exaure a aplicação da boa-fé – que não é aplicada exclusivamente em processos administrativos. Por outro lado, segundo Clóvis do Couto e Silva, escrevendo ainda na década de 60 em tema de direito civil, a boa-fé objetiva tem vigência no Brasil, eis que se trata de “regra de conduta”³²⁰. Nesse sentido, refere Aliomar Baleeiro que não é novidade o emprego de institutos não expressamente positivados no direito, a exemplo da aplicação do princípio de vedação ao locupletamento sem causa, que não é positivado no Brasil³²¹.

Identificado, como já realizado, que a boa-fé, enquanto princípio ou cláusula geral, em processos administrativos (a partir do art. 2º, IV da Lei 9.784/99³²²), é capaz de justificar exceções à regra jurídica, é possível identificar uma manifestação da superação do paradigma do direito centrado exclusivamente no exercício formal de subsunção. Cabe ao intérprete do direito tributário buscar de maneira crítica alternativas para garantir uniformidade intersubjetiva na aplicação da norma tributária, como forma de garantir que contribuintes em situações essencialmente iguais não sejam tratados de maneiras diversas em face do subjetivismo do intérprete, que pode se traduzir como autoritarismo. Essa é a crítica dirigida ao jusnaturalismo.

Segundo Kelsen,³²³ o direito natural se caracteriza por ser pressuposto ao próprio sistema positivo. Para o autor as normas de direito natural não são fixadas por uma autoridade humana, mas decorrem da natureza, de Deus, da razão ou de determinado princípio objetivo. Nesse sentido, as normas de direito natural decorrem de seu próprio conteúdo interior porque

(NEGREIROS, Teresa. **Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 48-49).

³¹⁸ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 35.

³¹⁹ Lei nº 9.784/99, Art. 2º, IV.

³²⁰ SILVA, Clóvis v. do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 33.

³²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao direito de tributar**. 8. ed. Atualizada por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1116.

³²² Lei nº 9.784/99, Art. 2º, IV.

³²³ KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25-50, p. 25.

são boas, corretas ou justas. Assim, refere que a diferença crucial entre o direito natural e o direito positivo é de fundamento de validade: o fundamento de validade do direito natural seria material, enquanto o fundamento de validade do direito positivista seria formal³²⁴.

Enquanto o ordenamento de direito natural fixa como desejada determinada conduta em certas condições, o direito positivo impõe atos de coerção a determinadas condutas indesejáveis³²⁵. Diz-se, nesse sentido, que o direito natural é estático, enquanto o direito positivo é dinâmico. O primeiro é estático porque as normas de direito natural não podem ser modificadas pelos homens através do processo legislativo, uma vez que as normas precedem à lei e à própria Constituição. O segundo é dinâmico porque o direito positivista não está atrelado a normas baseadas na razão, em Deus ou na moral – baseando-se exclusivamente em sua validade formal³²⁶.

As possíveis relações entre o direito natural e o direito formal são cruciais. A conexão entre direito positivo e natural mais pertinente ao tema aqui tratado está na alegada delegação da fixação positiva do direito natural. Ocorre que o direito natural, enquanto sistema não positivado, veicula em suas normas posturas que entende como essencialmente boas, morais ou justas, mas necessita da positivação para tornar as regras aplicáveis – ocorrendo a positivação do direito natural, momento em que, de certo modo, transforma-se em direito positivo³²⁷.

O ponto crucial assenta-se na potencial contradição entre o direito positivo e o direito natural. Aqueles que creem em uma delegação ao direito positivo da fixação das normas de

³²⁴ Para Alexy as diferentes teorias da validade se distinguem através dos critérios utilizados para a atribuição de validade. “Se se faz menção a fatos sociais, por exemplo, a obediência regular à prescrição normativa, aliada a um sentimento de vinculação, ou a alternativa entre cumprimento e sanção para o não-cumprimento, trata-se, então, de uma teoria sociológica da validade. Se se menciona a edição por uma autoridade cuja competência deriva de uma norma de nível superior, deve-se falar em teoria jurídica da validade. Quando se vê uma razão moral, como, por exemplo, uma ‘lei natural’, como fundamento de validade, está-se diante de uma teoria ética da validade” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 60-61).

³²⁵ KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25-50, p. 26.

³²⁶ “Disso resulta que o direito natural, segundo sua ideia pura, quer ser um sistema de normas estático (se ele, como tal, também é possível com consideração às qualidades intelectuais e voluntaristas insuficientes, da pessoa, permanece outra questão). Que o direito positivo, cuja norma fundamental, à diferença da do direito natural, consiste em nada diferente que na delegação de uma autoridade que fixa a norma, apresenta um sistema dinâmico, entende-se, segundo as exposições mais antigas, por si mesmo. A ‘positividade’ consiste, decididamente, nesse princípio dinâmico. Toda a oposição entre direito natural e direito positivo deixa, em certo sentido, apresentar-se como oposição entre um sistema de normas estático e dinâmico.” (KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25-50, p. 27.

³²⁷ KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25-50, p. 27.

direito natural veem nas prescrições legais a mera positivação de normas de direito natural, associando a validade da prescrição legal, não à validade formal, mas ao fato de ela ser essencialmente “justa”³²⁸. Por outro lado, algo pode ser ordenado pelo direito positivo e negado pelo direito natural. Nesse caso a validade da proposição legal é anulada pela validade do direito natural – eliminando o direito positivo³²⁹. Naturalmente, se pode vislumbrar a grave insegurança jurídica decorrente do subjetivismo potencialmente capaz de afastar regras jurídicas formalmente válidas em face de normas de direito natural.

Em se tratando da boa-fé objetiva, quanto à sua interpretação e aplicação, pode-se contemplar que o intérprete jusnaturalista não depende da positivação do instituto para eventual emprego à luz das peculiaridades do caso. Por outro lado, o intérprete positivista não poderá aplicar o princípio sem positivação específica, a não ser por meio de outro dispositivo intencionalmente aberto (que torne jurídica disposição aberta que remeta ao mandamento de índole moral³³⁰), que, ao menos para os fins do exercício ora empreendido, não há no direito brasileiro em relação à obrigação tributária.

Critica-se, sob a perspectiva das regras do discurso, a ideia de que determinados institutos, cujas propriedades não são conhecidas empiricamente (como a cor de um objeto), possam ser apreendidos por meio da intuição, como que através de um sexto sentido. Sob essa teoria intuicionista, as discussões seriam resolvidas através de “verdades evidentes de algum tipo”³³¹.

Há muitos argumentos contra o intuicionismo. É provável que o mais forte seja este: dado que diferentes pessoas respondem de modos diferentes à mesma evidência, a teoria falha ao não fornecer nenhum critério para distinguir as corretas das falsas, as autênticas das não autênticas.³³²

³²⁸ KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25-50, p. 40.

³²⁹ KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25-50, p. 40.

³³⁰ “E entende-se, do mesmo modo, por si mesmo, que um juiz, na decisão de um caso, pode aplicar somente o direito francês ou alemão, que nessa aplicação do direito, cujo sentido especificamente se dirige ao dever, à ‘validade’ do direito, somente ao aplicador do direito. Dos caso, nos quais o direito positivo expressamente remete [i] a normas morais, a moral, [ii] a regras jurídico-positivas, ou [iii] o direito alemão ordena a aplicação do direito francês, o francês, a aplicação do alemão, tem de, aqui, naturalmente, ser abstraído, uma vez que no primeiro caso, a moral delegada converte-se em direito, no segundo, o direito delegado em moral, no terceiro, porém, o direito francês no alemão ou o alemão no francês.” (KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25-50, p. 30.)

³³¹ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 49.

³³² ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 50.

Contudo, é possível encontrar fundamento racional para a aplicação da boa-fé objetiva em um paradigma submetido às regras do discurso jurídico, o que pode proporcionar método capaz de fornecer maior segurança jurídica, algum controle intersubjetivo e alguma previsibilidade. Esses elementos devem ser valorizados por serem mecanismos de preservação da igualdade: é premissa básica do Estado de Direito que pessoas em situação essencialmente igual sejam tratadas da mesma forma, o que é requisito de “toda concepção de justiça, enquanto concepção formal”³³³. Daí que, segundo as regras do discurso jurídico, não basta que o falante entenda a sua afirmação como correta, mas que esta passível de fundamentação racional³³⁴.

Conforme as regras do discurso, o falante terá liberdade para colocar em discussão as possíveis eficácias do instituto que, se passíveis de fundamentação racional, poderão afastar, por exemplo, o movimento inercial de aplicação de determinada regra jurídica (j.7) – tudo conforme as regras da argumentação. Nesse sentido, é possível contemplar o emprego da boa-fé objetiva como forma de permitir a criação de uma exceção à regra jurídica por razões de índole material.

A partir desta linha, a questão será analisada à luz de um caso interessante caso concreto, a antinomia entre lei e ato infra-legal quanto à extinção de crédito tributário através da compensação, já referido na primeira parte desta pesquisa.

Em 2002 determinado contribuinte procedeu compensação de tributo federal por meio da entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF). Ou seja, buscou realizar a compensação sem processo administrativo anterior. Contudo, quando da apresentação da DCTF a Lei nº 9.430/94 dispunha que a compensação era condicionada a prévio exame da Administração³³⁵. Por outro lado, a Instrução Normativa nº 21/97³³⁶

³³³ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 268.

³³⁴ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 212.

³³⁵ Lei nº 9.430/94, Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

³³⁶ Instrução Normativa nº 21/97, Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.

disciplinava a matéria permitindo a compensação, independentemente de requerimento. Ou seja, a Instrução Normativa era contraditória à Lei.

Como se sabe, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5º, II), bem como, não se destinando à vigência temporária, a lei tem vigor até que outra a modifique ou revogue (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB, art. 2º) e ninguém pode se escusar de cumprir a lei alegando que não a conhece (LINDB, art. 4º). Igualmente, o Código Tributário Nacional dispõe que a lei pode, nas condições que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários (art. 170), bem como que são normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e que a observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo – mas não afasta a exigência do principal (art. 100 e Parágrafo Único).

Veja-se o quão interessante é o caso. Sob o paradigma positivista, o contribuinte estaria vinculado à lei válida – sendo permitido a este apenas a exoneração de penalidades, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo. Isso porque o intérprete está vinculado exclusivamente à literalidade do dispositivo legal a ser aplicado por meio de um exercício lógico de subsunção. Sendo juridicamente válida a lei (premissa necessária), dela decorreria a conclusão.

A liberdade do intérprete é limitada apenas pelo quadro semântico permitido pelos dispositivos legais. Isso na melhor das hipóteses, eis que a aplicação reta do dispositivo simplesmente desconsideraria a compensação exigindo-se o valor correspondente com todos os acréscimos legais. Tudo por uma limitação decorrente da moldura semântica da lei. Essa modalidade interpretativa impede a criação de exceções à legislação em face de peculiaridades do caso concreto – não produzindo uma resposta satisfatória, eis que invalidada a atuação do contribuinte realizada em conformidade com o mandamento deontológico veiculado pelo ato infralegal.

Sob o paradigma jusnaturalista, de um lado, poderá o intérprete entender que o comportamento do contribuinte que se submete à instrução normativa com o intuito de extinguir o crédito tributário pela compensação implica necessariamente no afastamento da regra jurídica legal. Subjaz ao raciocínio o fundamento de validade da norma (boa-fé objetiva) que é um mandamento de comportamento conforme a moral, a razão ou Deus (conforme a inclinação do intérprete). Isto é, sendo o direito positivo delegação a concretizar normas de

direito natural, deverá este curvar-se. Contudo, como referido anteriormente, este paradigma interpretativo é de impossível apreensão intersubjetiva e carece de legitimidade democrática – ao impedir que as conclusões sejam testadas e ao impedir que a legislação seja alterada para conformar interesses democráticos.

De outro lado, o intérprete entender que existe algum ideal de interesse público subjacente à regra e que essa premissa impõe o respeito à lei, apesar da instrução normativa ter induzido em erro o contribuinte.

O paradigma que admite o emprego de limitações materiais, a seu tempo, busca superar o problema de legitimação e de controle intersubjetivo ao visar à fundamentação racional como um critério de correção. Existente a lei que disciplina a matéria e realizado o suporte fático, a presunção vai no sentido de que serão respeitadas as consequências previstas (j.7), exceto se reunidos argumentos com peso suficiente a justificar a criação de uma exceção à semântica extraída da lei.

Ao julgar o caso, o Des. Federal Rômulo Pizzolatti elaborou o seguinte raciocínio: (i) a Lei vigente à época da apresentação da DCTF não permitia a compensação sem prévio exame da Administração. Esta premissa, *prima facie* impede o exercício da compensação; (ii) há antinomia entre a Lei ordinária e a Instrução Normativa da Receita Federal, eis que, no caso, “pela Lei, era necessária a autorização da Receita Federal para que fosse realizada a compensação, pela Instrução Normativa expedida com vistas a regulamentar esta própria Lei, tal autorização é dispensada”³³⁷. Daí que impedir a compensação realizada com base no ato infralegal (iii) ofende princípios do Estado Democrático de Direito, (iv) de onde derivam os princípios de segurança jurídica e devido processo legal, (v) impedindo o contribuinte do adequado exercício de um direito de que é titular por questão também de índole prática e lógica impeditiva de contradição, eis que “se segue a lei, a compensação é tida como indevida porque não realizada conforme a Instrução Normativa e, se realizada na forma da Instrução Normativa, é indevida porque desconforme à Lei”³³⁸. A partir dessas premissas, concluiu que

Nestes casos, o que deve ser preservada é a boa-fé do contribuinte, consubstanciada na prática de determinado ato em conformidade com prescrições normativas emanadas do próprio Estado, cuja presunção de validade é causa suficiente para pautar a conduta dos cidadãos. Ainda que ninguém seja obrigado a seguir comando vigente ilegal ou inconstitucional, também não pode ser punido se o fizer.³³⁹

³³⁷ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5016482-52.2011.404.7000. Segunda Turma. Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti. **D.E.** 17 abr. 2013.

³³⁸ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5016482-52.2011.404.7000. Segunda Turma. Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti. **D.E.** 17 abr. 2013.

³³⁹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5016482-52.2011.404.7000. Segunda Turma. Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti. **D.E.** 17 abr. 2013.

Veja-se que, conforme a fundamentação do julgado, a boa-fé objetiva é premissa da garantia do contribuinte aos efeitos da regra jurídica infralegal, apesar de ilegal, como manifestação dos princípios de segurança jurídica e devido processo legal. O julgado chega à conclusão de que o comportamento reto (boa-fé objetiva) em face da contradição lógica entre lei e ato infra-legal afasta a nulidade do ato do contribuinte.

Aprofundando o tema, pode-se, ainda, notar na decisão a veiculação de argumentação no âmbito dos direitos fundamentais, especialmente em face da argumentação de segurança jurídica e devido processo legal. Ou seja, apoia-se a decisão em direitos fundamentais do contribuinte, conjuntamente à boa-fé objetiva.

A questão é peculiar, ainda, por tratar de argumentação de direitos fundamentais. Isso porque nesse âmbito o discurso não é vinculado à lei (decisão produto do processo legislativo), mas às disposições de direitos fundamentais.³⁴⁰ Como visto, ao contrário das leis, relativamente concretas, as proposições de direitos fundamentais são extremamente abertas, abstratas e ideologizadas. No âmbito dos direitos fundamentais, a vinculação à lei é substituída pela vinculação ao texto relativo às proposições de direitos fundamentais e à vontade do constituinte³⁴¹. Nesse passo, a busca do conteúdo semântico das proposições de direitos fundamentais é crucial, mas é frustrante por muitas vezes não permitir identificar a teleologia do dispositivo de direitos fundamentais.

Em analogia aos exemplos de Alexy no direito alemão³⁴², identifica-se a dificuldade de interpretação das proposições de direitos fundamentais. Distanciando-se rapidamente dos exemplos de boa-fé e do direito tributário, vem ao caso o precedente paradigmático relativo ao direito fundamental de igualdade, por exemplo, quanto à união homoafetiva. Nesse caso, a interpretação do direito fundamental à igualdade implicou em contrariedade do conteúdo semântico de dispositivo constitucional (CF, art. 225, §3º, “Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento”)³⁴³. A clara exceção à regra constitucional deixa

³⁴⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 551.

³⁴¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 552.

³⁴² O autor trata do caso em que a vinculação à proposição de direitos fundamentais do art. 13 §2º da Constituição alemã (“Buscas poderão ser decretadas apenas pelo juiz”) e da contrariedade ao art. 12 §1º, 1 em que à liberdade de profissão foi imposta regulamentação. (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 553).

³⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4277. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ayres Britto. Julgado em 5 maio 2011. **DJe**-198 DIVULG 13-10-2011 PUBLIC 14-10-2011 EMENT VOL-02607-03 PP-00341 RTJ VOL-00219- PP-00212.

concluir que a busca do significado (conteúdo semântico) da proposição constitucional não exauriu a interpretação dos direitos fundamentais no exemplo brasileiro. A semântica do dispositivo não bastou, prevalecendo argumentos relativos à correção material que resultaram em uma exceção à regra jurídica. No caso, prevaleceu determinado conteúdo semântico atribuído ao direito fundamental à igualdade.

Por outro lado, nem sempre a disposição de direito fundamental prevalecerá, quando em contrariedade a outra norma jurídica. Contudo, para o falante superar a vinculação à proposição constitucional de direito fundamental não basta a afirmação de que solução contrária ao texto é mais apropriada que a com ele compatível. Nesse caso, “as razões para a solução contrária devem ser extremamente fortes para que, do ponto de vista da Constituição, o afastamento do teor literal fique justificado”³⁴⁴. Assim, a proposição de direitos fundamentais cria um favorecimento do ponto de vista argumentativo em favor de sua preservação.

O mesmo raciocínio se aplica ao direito tributário. Retomando o exemplo da boa-fé, pode-se dizer que o texto constitucional veiculador de normas abertas e abstratas de direitos fundamentais, como a previsão de ser o país um “Estado Democrático de Direito”, preservador da “segurança” (art. 5º, caput), da “propriedade” (art. 5º, XXII), da “dignidade da pessoa humana” (art. 1º, III) e da previsão de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV), por exemplo, podem funcionar discursivamente como fundamento da boa-fé objetiva em suas múltiplas operacionalidades.

Ainda, as próprias proposições constitucionais de direitos fundamentais não exaurem o tema, eis que é possível identificar uma relação causal entre as normas apreensíveis diretamente do texto constitucional e as normas daí derivadas. Segundo Alexy, há uma norma a ser refinada (proposição constitucional) e uma norma refinadora (norma derivada ou associada), que existe justamente para identificar o que é obrigatório, permitido ou proibido de acordo com a Constituição³⁴⁵, que é generosa na posituação de expressões vagas, mas de inegável eficácia normativa.

Assim, pode-se identificar a boa-fé objetiva como uma derivação justamente das proposições constitucionais de direitos fundamentais de segurança jurídica, propriedade e devido processo legal. A boa-fé objetiva e seus efeitos existem justamente porque é um mandamento de otimização a apontar o que é permitido, obrigatório ou proibido conforme a

³⁴⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 553.

³⁴⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 73.

Constituição nas relações entre o contribuinte e o Estado no caso de indivíduo que tem comportamento objetivamente ético. Ou seja, a boa-fé objetiva deve ser entendida como uma derivação racionalmente apreensível dos princípios positivados constitucionalmente.

Assim, as normas de direitos fundamentais, de conteúdo indeterminado, mas determinável após o processo judicial, limitam materialmente e de forma racional a competência para tributar.

Por outro lado, somente poderá ser adotada a interpretação discursiva se for condizente com os princípios constitucionais de igualdade, segurança jurídica e democracia. A racionalidade decorre do emprego de um método que, em última análise, se o modelo for empregado, conduz a conclusão do raciocínio jurídico à racionalidade.

A concepção jusnaturalista foi questionada por não permitir controle intersubjetivo, eis que decorrente da arbitrariedade na interpretação jurídica. O positivismo demonstrou não ter condições de fornecer respostas adequadas à complexidade da vida contemporânea, em face da impossibilidade de o legislador prever as situações merecedoras da tutela do direito.

A opção pelas regras do discurso, igualmente, depende de sua compatibilidade com a igualdade, segurança jurídica e democracia. A natural ausência de previsibilidade da decisão judicial nesse contexto deve ser sanada com a vinculação do intérprete também em face dos precedentes judiciais. Como visto (j.13 e j.14), precedentes judiciais, favoráveis ou não, devem ser citados e aquele a quem interessar afastar-se do precedente assume o ônus argumentativo. Este mecanismo tem a finalidade precípua de garantir a igualdade na aplicação do direito, não tratando pessoas em situação essencialmente igual de forma diversa, e de garantir segurança jurídica e previsibilidade às decisões judiciais³⁴⁶.

Assim, de acordo com o exemplo tratado, estabelecido o raciocínio e elaborada a regra resultante da ponderação de que “quando lei e ato normativo emanado do próprio Estado estão em contradição, o contribuinte pode optar por seguir quaisquer dos atos normativos”, (j.14) aquele a quem interessar afastar-se do precedente assume o ônus argumentativo. Ou seja, assentada a nova premissa resultado do processo prático-racional fundamentado, a conclusão passará a ser aplicável a todos os casos essencialmente iguais – até que novos argumentos justifiquem a superação do precedente (*overruling*) ou que apontem peculiaridades que fundamentem a não aplicação do precedente em face de peculiaridades

³⁴⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 556.

(*distinguishing*).³⁴⁷ Veja-se que, em se tratando de direitos fundamentais, a abertura estrutural das proposições normativas implica a necessidade de interpretação quando ao seu significado, bem como que a dificuldade é superada ao longo do tempo, quando as expressões constitucionais são esclarecidas através da criação de regras semânticas³⁴⁸. Ou seja, e esse fenômeno é notável nos Estados Constitucionais, as reais limitações ao poder de tributar são estabelecidas a partir dos conteúdos semânticos das expressões pelos tribunais, em especial pelo Tribunal Constitucional. A experiência jurisprudencial acabará por garantir, se o modelo for adequadamente seguido, uniformidade na aplicação do direito.

Assim, pode-se contemplar que a adoção da concepção discursiva fundamenta o emprego da boa-fé objetiva e o seu emprego dessa não decorre de uma concepção de “justiça” de impossível apreensão racional, eis que pode ser identificada como manifestação dos direitos fundamentais segurança jurídica e devido processo legal, decorrentes do próprio Estado Democrático de Direito. Igualmente, esta forma de interpretação e aplicação do direito observa a segurança jurídica e a Democracia – ao exigir que a interpretação e aplicação da boa-fé objetiva ocorra de modo apreensível intersubjetivamente e de forma racional, afastando-se do subjetivismo intuicionista caracterizador da arbitrariedade.

A questão da necessidade de escolha de um marco teórico pode assumir contornos dramáticos, como é possível apreender dos apontamentos de Fábio Ulhoa Coelho. Segundo o autor, a unidade do direito seria unicamente formal.

“A unidade [do direito] se expressaria, desse modo, por uma formulação geral, como por exemplo, a kelseniana: todas as normas jurídicas possuem um antecedente descrevendo a conduta humana, à qual se liga como conseqüente uma sanção”³⁴⁹. Quanto ao conteúdo, não haveria unidade. Prosseguindo, afirma que somente mecanismos que chama de flexíveis poderiam resolver os conflitos sociais, em uma tensão entre direito natural e o positivismo:

para os jusnaturalistas, o direito transcende a lei (as decisões justas são as que se desapegam do texto do direito positivo e norteiam-se pelas necessidades da natureza humana), enquanto para os positivistas o direito é a lei e nada mais (os juízes, mesmo discordando da solução devem prestigiá-la). O embate entre essas posturas fundamentais (desapego ou apego à lei) é indispensável para o regular funcionamento do direito. [...] Em suma, o direito, se quer cumprir a sua função, não

³⁴⁷ Alexy, sobre o tema, aponta as regras de *distinguishing* (argumentação que aponta diferenciações que justificam não aplicação do precedente) e *overruling* (argumentação que busca justificar a superação do precedente) como formas de quebra da inércia de respeito ao precedente judicial. (ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 267-271)

³⁴⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 70.

³⁴⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. Roteiro de Lógica Jurídica. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p.106.

pode ser unitário. Ele deve conter instrumentos argumentativos que tornem confortável ao juiz, quando necessária um ou outra atitude, afastar-se da letra da lei ou apegar-se a ela. O direito é, assim, resultado da convivência necessária de progressistas e conservadores, jusnaturalistas e formalistas, alternativos e kelsenianos.³⁵⁰

A partir dessas premissas o sistema jurídico seria simultaneamente lei e não lei. Tal raciocínio, embora retrate de maneira pragmática elogiosa a dinâmica jurisprudencial contraditória pelo emprego de diferentes marcos teóricos, deve ser rechaçado em prol de uma teoria que sistematize rotinas de criação de exceções às regras jurídicas, como pretende a teoria da argumentação jurídica. Admitir um direito simultaneamente positivista e jusnaturalista ou alternadamente positivista e jusnaturalista é admitir a existência simultânea e alternada de diferentes mandamentos deônticos, em que algo seria potencialmente permitido e proibido simultaneamente.

3.3 LIMITES DO MODELO ARGUMENTATIVO EM FACE DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Uma análise apressada poderia entender que, a partir do paradigma discursivo que admite a exceção à regra jurídica, o sistema perderia a sua certeza. Nesse contexto é natural imaginar que a Fazenda e que os contribuintes poderiam argumentar no sentido de contínuas exceções às regras, levando à insegurança jurídica.

Contudo, não é esse o caso e essa é uma das conclusões centrais desta pesquisa. Isso porque, como visto, na colisão entre princípios, cede aquele que, à luz do caso concreto, tem menor peso que o princípio antagônico. Já a regra não é superada simplesmente porque há um princípio com maior peso que o princípio sobrejacente à regra a ser possivelmente excepcionada³⁵¹. Isso ocorre porque devem ser superados também os princípios que

³⁵⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. Roteiro de Lógica Jurídica. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p.107.

³⁵¹ “Para assegurar a vinculação desta discussão ao direito vigente, deve-se exigir que os argumentos que expressam uma vinculação tenham *prima facie* um maior peso. Se um proponente (P) apela, na proposta de solução, ao teor literal ou à vontade do legislador hitórico, e o oponente (O), ao contrário, estabelece um fim racional na sua proposta de solução divergente, então os argumentos de P devem prevalecer, a não ser que O possa apresentar não só boas razões em favor de suas afirmações, mas também boas razões demonstrando que seus argumentos são mais fortes que P. Na dúvida, as razões de P tem preferência. A seguinte regra de carga da prova na argumentação rege, portanto, como regra pragmática: (J.7) Os argumentos que expressam uma vinculação ao teor literal da lei ou à vontade do legislador histórico prevalecem sobre os outros argumentos, a não ser que se possam apresentar motivos racionais que deem prioridade a outro argumentos” (ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 245).

estabelecem que as regras devem ser obedecidas, chamados de princípios formais³⁵². No Direito Tributário brasileiro, é notável a grande atribuição de peso aos princípios formais, baseado na grande importância conferida para a lei em sentido estrito – que entusiasma tributaristas até hoje.

Ou seja, não basta o interessado veicular argumentos fundados em direitos fundamentais de capacidade contributiva e dignidade da pessoa humana, por exemplo, na tentativa de criar uma exceção à incidência da regra jurídica tributária (diagnosticada a partir da regra matriz de incidência, por exemplo). É preciso que o caso concreto apresente características tais que justifiquem a exceção. Assim, somente em casos extraordinários será possível criar racionalmente uma exceção à regra jurídica tributária, evitando o nascimento da obrigação tributária, quando realizado o fato impositivo – mas é racionalmente possível a criação dessa exceção.

Feitas essas ponderações, já se pode notar o papel da lógica e da subsunção em um modelo que admite a existência de limitações ao poder de tributar decorrentes de juízos materiais de plausibilidade.

Em relação à regra matriz de incidência, permanece sua imprescindível utilidade, mas que melhor ajuda a explicar o fenômeno da incidência separada do ideal de aplicação exclusivamente subsuntivo. Na medida em que o modelo sugere uma vinculação do intérprete à regra (de caráter *prima facie*), a regra matriz auxilia o jurista a identificar os elementos da hipótese de incidência e a verificação do suporte fático. A partir das regras do discurso, quando questionada a norma que resulta da interpretação ou as consequências, à luz do caso concreto, a questão será solucionada pelas regras do discurso através do canal capaz de conduzir à decisão racional fundamentada – que é o processo judicial.

Nesse contexto é possível o preocupante questionamento: sob esse paradigma, não seria possível a argumentação que “flexibiliza” ou estende a regra jurídica para o nascimento da obrigação tributária (analogia, por exemplo) quando não presente o suporte fático por meio de sua flexibilização ou extensão? Ou a flexibilização, por exemplo, de regras que anulam o crédito tributário por nulidade procedimental baseado em princípios de interesse público, por exemplo? Não seria isso a perda das conquistas dos contribuintes?

³⁵² “Em um ordenamento jurídico, quanto mais peso se atribui aos princípios formais, tanto mais forte será o caráter *prima facie* das regras” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 106).

Em primeiro lugar, que seja referido que essas exceções a favor da Fazenda pertencem, sim, ao universo de interpretações possíveis, como visto, eis que não é possível aprisionar o raciocínio humano³⁵³.

Contudo, isso não significa que essas exceções sejam corretas ou racionais à luz do sistema jurídico. Muito pelo contrário, por dois motivos: em primeiro lugar, necessitariam ser sopesados os princípios formais que concretizam a própria democracia. As razões institucionais fundamentam a aplicação das normas positivadas e é necessário vencer um pesado ônus argumentativo para promover a exceção à semântica da regra jurídica, em qualquer caso.

Em segundo lugar, o sistema constitucional positivou direitos fundamentais que militam exclusivamente em favor do cidadão. Isso implica a necessidade de um ônus argumentativo muito maior àquele que quer excepcionar a regra para extrair a propriedade, ignorar a legalidade ou o devido processo legal, eis que os direitos fundamentais gozam de uma espécie de bônus argumentativo – única forma de dar efetividade normativa qualificada aos direitos fundamentais.

Assim, do ponto de vista racional, o ônus argumentativo para ser racionalmente aceitável a exceção à regra jurídica para o nascimento da obrigação tributária sem a realização do fato impositivo, ainda que em interpretação criativa ou analógica, implica em muito pesado ônus argumentativo. A rigor, pode-se dizer que é argumentativamente *necessária* a conclusão de que o sistema tributário inscrito na Constituição não admite que a ponderação resulte em flexibilizações de mandamentos deontológicos normativamente positivados de forma clara para fins de contrariar direitos fundamentais. Aceitar como argumentativamente válida a exceção à regra positivada que resulte em ameaça à propriedade do contribuinte significa negar a importância qualificada dos direitos fundamentais e negar a vinculação do intérprete às razões institucionais (à própria democracia). Para manter essa premissa deontológica seria necessário abandonar a premissa de supremacia de direitos fundamentais.

Dessa forma, conclui-se que é argumentativamente necessária a não criação de exceções a regras positivadas que resultem na ameaça a direitos fundamentais, ou, ainda, que é argumentativamente necessário não reconhecer as repercussões jurídicas quando inexistente o respectivo suporte fático, também por desrespeitarem a lógica constitucional democrática.

³⁵³ A rigor, acontecem todos os dias essas exceções, a exemplo da exigência de prejuízo à defesa para a nulidade de CDA's sem requisitos legais pelo TRF4.

CONCLUSÃO

O Direito Tributário passa por um período de transição. O paradigma exclusivamente subsuntivo (apenas regras), lógico-formal (emprego da lógica analítica em que norma positivada é premissa necessária e evidente) e positivista (não vinculação entre direito e moral) gradativamente cede lugar a um paradigma não exclusivamente subsuntivo (é subsuntivista e ponderativo), não exclusivamente lógico-formal (adoção da lógica dialética) e não positivista (ligação necessária entre direito e moral). Esta pesquisa chega a essa conclusão por meio de uma releitura do sistema jurídico tributário a partir da doutrina de Alexy, que permeia a obra.

O movimento deste pêndulo provoca significativas mudanças na forma de compreensão das limitações ao poder de tributar. As Limitações Formais à competência tributária são aquelas cujos efeitos decorrem do exercício lógico silogístico ou subsuntivista. Trata-se de uma estrutura formal em que a conclusão decorre logicamente de premissas reputadas válidas. O nexos entre a hipótese e a tese veicula os modais deônticos facultado/permitido, obrigatório e proibido, que são definidos no ato normativo, tudo por um exercício de imputação.

A simplificação que se busca, focando o objeto da pesquisa sob a expressão “Limitação Formal”, é o exercício de correção formal em que a norma veicula relações deônticas decorrentes de pressupostos previstos normativamente (premissa maior), que, quando ocorridos na realidade (premissa menor), implicam determinada relação jurídica (conclusão). Se verdadeiras as premissas, é verdadeira a conclusão.

A lógica dedutiva fornece critério valioso de análise de correção formal do raciocínio jurídico (correção interna). Contudo, esse paradigma centrado exclusivamente na correção formal deixa de fornecer meios de análise da correção material dos dados e informações que compõem o raciocínio jurídico (correção externa). A partir de premissas falsas se pode chegar a uma conclusão correta do ponto de vista lógico. Ou seja, a lógica dedutiva não fornece critérios de correção ou veracidade de conteúdo.

São limitações formais ao poder de tributar os mandamentos deônticos atribuídos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que possam ser caracterizados como normas compostas por um antecedente e um conseqüente em raciocínio exclusivamente lógico, imputacional, a partir de premissas normativas reputadas como necessárias e supostamente autoevidentes, por exemplo as vedações de (i) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, (ii) de cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do

início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado ou (iii) de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Outra forma de limitação formal ocorre de maneira tópica, à luz do caso concreto. Esta ocorre por meio do exercício de lógico de subsunção, em que o fato (premissa menor) é subsumido à Lei (premissa maior) para a identificação dos efeitos jurídicos eventualmente decorrentes, como nascimento, ou não, de relação jurídica ou qualquer outra fase do *iter* da obrigação tributária. Nesse aspecto o exercício de subsunção serve como garantia ao contribuinte de que somente será obrigado se, e somente nesse caso, existir lei juridicamente válida descrevendo hipoteticamente um fato e que esse fato se realize no mundo real (suporte fático, fato gerador, fato imponível, etc.). Tal limitação se repete por toda a existência da obrigação tributária, de seu nascimento à sua extinção, acontecimentos submetidos a subsequentes exercícios de subsunção.

Tendo em vista a peculiar concepção de “limitação formal” adotada nessa pesquisa (que não se confunde com a limitação acerca do veículo normativo competente conforme determinação constitucional, como na exigência de lei complementar, p.ex.), é possível identificar que todas as limitações dessa natureza são reduzidas ao exercício de lógica analítica que subjaz ao teste de competência constitucional para instituição de tributo e aos testes de nascimento da obrigação tributária (“fato gerador”) e demais fases do *iter* tributário (nascimento à extinção da obrigação tributária).

A jurisprudência em múltiplos casos demonstra a adoção de métodos de decisão afastados de um paradigma exclusivamente lógico-analítico. O TRF4, ao analisar o art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal de 1988, entendeu constitucional o emprego de base de cálculo não prevista no dispositivo constitucional, ao escolher que não seria conveniente limitar a competência do legislador para as contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais, sem veicular argumentos de direitos fundamentais, mas dando destaque a um princípio de “garantia de intervenção em contribuições de intervenção e sociais”. A conclusão decorreu de um juízo de plausibilidade ponderativa entre alternativas igualmente possíveis. A crise é estampada pelo não vencimento do ônus argumentativo necessário para afastar, por exemplo, direitos fundamentais de propriedade, devido processo legal, legalidade estrita e, principalmente, de acesso ao Judiciário possivelmente vulnerado pelo não cotejamento de todos os argumentos levantados pelo contribuinte interessado.

O Caso sobre a inconstitucionalidade da limitação anual da dedução de despesas de educação em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Física por exceder o conceito constitucional de “renda” é outro bom exemplo. O Tribunal construiu um conceito de renda

que, à luz da capacidade contributiva e do direito fundamental à educação. A identificação do significado da expressão *renda* dependeu de uma série de argumentos de índole material (peso argumentativo do direito à educação, do dever do estado de prover e o respectivo não cumprimento e o obstáculo que a tributação representa para o exercício desse direito). A decisão transparece evidente deficiência do modelo exclusivamente subsuntivo. Não basta a oposição da lei à Constituição (à expressão “renda”, no caso), mas a ingerência de uma série de argumentos que são ponderados para a identificação do conteúdo semântico da expressão constitucional *renda*, do que depende a validade da lei. A norma constitucional a qual é oposta a lei é resultado do burilamento de uma série de princípios que são ponderados em oposição a outros tantos. Não bastam os cânones da interpretação ou o emprego de um único princípio a ser aplicado por subsunção.

A interpretação com auxílio dos cânones hermenêuticos não permite com segurança prever a decisão judicial em todos os casos, eis que, como demonstram as decisões mencionadas, uma série de argumentos de índole não formal são empregados para a identificação/construção do conteúdo semântico das expressões que compõem as normas constitucionais. É problemática a apreensão do significado de expressões de conteúdo semântico não intersubjetivamente uniforme, assim como a ponderação de princípios. Ou seja, cingir o teste de constitucionalidade ao exame de subsunção sem que sejam apontados métodos que garantam alguma uniformidade intersubjetiva na interpretação e aplicação do direito implica grave insegurança jurídica.

A Lei nº 10.865/04 entrou em vigor para instituir a PIS/COFINS importação e elegeu como elemento temporal da incidência o registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo. O TRF4 entendeu que é válido o elemento temporal disposto em lei como sendo o despacho aduaneiro, ainda que a mercadoria tenha entrado no país antes da vigência da norma que passou a dispor dessa forma – embora isso resulte em surpresa ao contribuinte. A decisão adota o paradigma exclusivamente subsuntivo que não permite a exceção à regra jurídica (à regra matriz de incidência tributária, no caso) em face da ponderação de princípios constitucionais e direitos fundamentais em casos excepcionais.

Eventualmente a conclusão seria a mesma (o nascimento da obrigação tributária) em um paradigma não exclusivamente subsuntivo. A questão que merece atenção é que no paradigma exclusivamente subsuntivo não é possível submeter direitos fundamentais à ponderação judicial, que são aplicados por meio de ponderação – o que permitiria a criação de uma exceção racional à regra jurídica.

Com relação ao desenvolvimento da obrigação tributária, são dezenas os exemplos de não adoção do paradigma exclusivamente subsuntivo, em especial à luz da boa-fé, em casos que vão desde a validação da ilegal dilação de prazo de impugnação para não prejudicar o contribuinte até a validação de compensação realizada à luz de instrução normativa contraditória à lei. Há notável identificação de operacionalidades da boa-fé no Direito Tributário, ainda que ausente (ou ignorada) positivamente específica.

A análise da jurisprudência permite apreender como é comum a criação de uma exceção à regra jurídica positivada por meio de argumentos materiais. Cotidianamente magistrados se afastam dos resultados da subsunção quando entendem que resultam em alguma distorção ou alguma espécie de iniquidade. Princípios já servem de fundamento para a criação de exceções à regra jurídica para centenas de decisões judiciais em direito tributário. Ou seja, não se trata de optar entre um paradigma exclusivamente subsuntivo e outros. A prática jurisdicional já não é exclusivamente subsuntiva ou lógica. Isso significa que a decisão judicial não decorre em todos os casos de um raciocínio lógico em que uma norma positivada é uma premissa necessária, sem que sejam necessários juízos de plausibilidade acerca do significado de expressões, bem como decisões de precedência entre princípios.

A evidente crise do formalismo no direito tributário, como demonstram as decisões e a pesquisa, deixa claro que a caixa de Pandora já está aberta. Cabe à comunidade jurídica assentar mecanismos para limitar o universo possível de decisões judiciais, eis que a posituação de uma norma não garante a sua eficácia. No direito tributário, a identificação das limitações materiais ao poder de tributar passa necessariamente pelo controle das decisões jurídicas por meio da definição de um marco teórico para a interpretação e aplicação do direito.

Determinar os limites da competência do legislador não depende apenas das regras de outorga e das regras de recortes de competência constitucional. Há a necessidade de sopesar os limites do poder tributário à luz de princípios de conteúdo indeterminado e tecendo asserções sobre como argumentos materiais servem para verificar a correção das premissas utilizadas em operações lógicas – por vezes transformando o significado de determinadas expressões positivadas. O elemento “material” desses raciocínios jurídicos está presente na necessidade de avaliação do peso dos argumentos para fins de identificação do mandamento deôntico. Sempre que a premissa maior de um raciocínio subsuntivo depender da escolha de significados entre mais de um conteúdo semântico possível (não um dado objetivo) e depender de argumentação (como na identificação do conteúdo semântico de renda, problematizado por argumentos de direito à educação, capacidade contributiva) há argumentação em nível material, eis que a conclusão não é decorrência lógica de premissas

objetivas, mas a própria premissa maior adotada decorre de um juízo de plausibilidade do intérprete, anterior à subsunção.

Igualmente, quando a aplicação de uma lei é problematizada por suas consequências contrariarem princípios, em especial direitos fundamentais, à luz do caso concreto, há argumentação em nível material, eis que, novamente, as conclusões, se acatada a argumentação, não decorrerão de premissas objetivamente válidas, mas da ponderação dos diferentes argumentos.

É determinante compreender que não é faticamente possível por meio de normas positivas limitar o raciocínio humano, o que se chama de *preceito de liberdade de raciocínio*. O *preceito de liberdade de raciocínio* afirma que qualquer argumento é capaz de ingressar no raciocínio do intérprete, até os mais absurdos. A validade do emprego de um determinado argumento, contudo, depende do critério de validade adotado.

Todos os sistemas jurídicos contêm necessariamente princípios após determinado estágio de desenvolvimento. Essa conclusão enfraquece o distanciamento entre os marcos teóricos positivista e o não positivista quanto ao elemento de uma vinculação necessária (não positivista) ou não necessária (positivista) entre direito e moral. Embora o positivista afirme não existir uma ligação necessária entre direito e moral, admite que o direito positivo possa construir essa ligação. Nesse caso, o próprio direito positivo cria vinculação entre o direito e a moral ao positivizar expressões que fazem referência a elementos morais (justiça, bons costumes, boa-fé). No sistema jurídico brasileiro, sem dúvida, há uma ligação ao menos positivada, e, na prática, necessária entre direito e moral. Isso independentemente do marco teórico adotado (positivista ou não positivista) em face da positivação constitucional de expressões com eficácia normativa contendo referências morais.

Em qualquer caso, é conclusão desta pesquisa a existência de uma ligação necessária entre direito e moral, decorrente da impossibilidade de uma descrição precisa e exauriente dos mandamentos deonticos que regem a sociedade, em todas as situações. Isso torna imprescindível alguma espécie de valoração moral.

As normas são regras ou princípios. A divisão qualitativa entre regras, normas que comandam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, aplicadas por subsunção, e princípios, normas que comandam, proíbem ou permitem algo na maior medida realizável, aplicados por ponderação, modifica profundamente a forma de teste de constitucionalidade e a verificação de nascimento de relações jurídicas até sua extinção. É importante notar que princípios não são uma abertura do sistema ao infinito, antes são formas de limitação do universo possível de decisões. As circunstâncias fáticas e jurídicas são limitadoras de

princípios, cuja análise ocorre por meio da máxima da proporcionalidade, composta por três máximas parciais de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre de princípios serem mandamentos de otimização relacionados às possibilidades *jurídicas*. As máximas da necessidade e da adequação decorrem das possibilidades *fáticas*.

Na colisão entre princípios (algo é proibido por um princípio e permitido por outro), um dos princípios tem que ceder. Quando maior o grau de descumprimento de um princípio, maior deve ser a importância do cumprimento do princípio colidente. O princípio que cede no duelo com outro princípio não é considerado inválido e também não é aplicada cláusula de exceção, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições, o que poderia ser solucionado de outra forma se fossem outras as condições – é uma precedência condicionada.

É determinante para compreender as limitações ao poder de tributar, ou seja, para compreender o exercício de teste de validade constitucional em abstrato ou em concreto em um paradigma não exclusivamente lógico, que a regra positivada tem o que se chama de existência histórica. Militam em favor das regras razões institucionais decorrentes do processo legislativo institucionalizado em um Estado de Direito. Alexy chama isso de princípio formal. As decisões relevantes para a sociedade pertencem ao legislador democrático. Isso significa que é uma forte limitação ao poder de tributar que, em casos normais, em que os pressupostos conhecidos ocorrem, sucede a consequência jurídica. Quem, com base em um princípio, quer excepcionar uma regra, suporta o ônus argumentativo. Ou seja, não basta que o falante entenda a sua afirmação como correta ao propor exceção a determinada regra, é preciso que essa afirmação seja passível de fundamentação racional. O ônus argumentativo correspondente deve ter um peso tal a ponto permitir a relativização da regra criada pelo legislador democrático, sobre a qual existe um mandamento de otimização (princípio) de respeito às decisões do legislador democrático. Os princípios da democracia e da segurança jurídica são consistentes mandamentos de otimização que militam em favor da aplicação da regra disposta em lei válida. Assim, a criação de exceções às regras positivadas em lei deve ser algo fora do ordinário, fora do comum. Em um grau ainda mais acentuado, tais razões institucionais militam como um mandamento de otimização impondo argumento material para a aplicação da regra jurídica em nível constitucional. Por esse motivo, a criação de exceções às regras constitucionais deve ser ainda mais extraordinária que a criação de exceções às regras legais. Quebra a racionalidade da Constituição a criação de exceções às regras constitucionais sem que argumentos extremamente consistentes justifiquem.

Isso é assim porque é socialmente desejável a existência de previsibilidade das consequências dos atos da vida, o que permite planejamento, e porque as escolhas de tais consequências devem ser atribuídas a um órgão democraticamente legitimado. Quanto maior for o peso atribuído às razões institucionais/princípios formais em um dado sistema jurídico, mais rara será criação de exceções às regras positivadas.

Assim, a existência da ponderação não é um caminho livre para o afastamento de regras e, mais importante, o Judiciário não substituiu o Legislativo como órgão com competência para a emissão de juízos de valor em relação ao ordenamento da sociedade. Tudo isso em decorrência do ideal de Estado de Direito delineado na Constituição por opção democrática, que o modelo adotado por esta pesquisa tenta concretizar. No âmbito tributário, tais fundamentos materiais ganham especial importância para identificar as limitações ao poder de tributar.

No direito tributário brasileiro são conhecidas as regras de competência que de maneira bastante precisa delineiam a competência constitucional. Contudo, a jurisprudência vacila da aplicação exclusivamente subsuntiva do direito (ver ponderação de princípio de direito fundamental à educação em oposição à importância da arrecadação para a conceituação de renda para fins de invalidação das limitações de deduções de despesas de educação da base de cálculo do tributo sobre a renda da pessoa física). Isso demonstra que a competência constitucional também é delineada por princípios (mandamentos de otimização), o que não é uma invenção desta pesquisa, mas uma realidade nos tribunais do país.

O princípio do consentimento representativo é o contemporâneo vetor positivo do consentimento do contribuinte à política fiscal criada ou ratificada pelo constituinte e pelo legislador democráticos em um dado Estado. É o princípio sobrejacente à regra do art. 150, I da CF e, ato contínuo, sobrejacente a qualquer regra positivada relativa ao nascimento da obrigação tributária.

À luz da doutrina de Nabais, tem-se a gênese do consentimento representativo no consentimento dos estamentos medievais à tributação, que ocorria por meio de uma espécie de contrato entre a Coroa e as Cortes, que eram representadas por procuradores vinculados ao conteúdo de um mandato imperativo entre procurador e outorgantes (comunidade representada). O consentimento de tributação atuava em um vetor negativo, vedando a tributação não consentida. Atualmente, em uma democracia de partidos, a lei passa a ser manifestação do poder de grupos de interesses e o parlamentar é um promotor do gasto público (intervenção ativa estatal em educação, saúde, programas assistenciais, etc.) com a

legitimidade de, por seu mandato representativo, chamar a sociedade a arcar com as despesas daí emergentes.

No processo legislativo democrático contemporâneo são ponderados a necessidade de arrecadação, a capacidade contributiva e os direitos fundamentais do contribuinte. Conforme a realidade exige, os mecanismos do Estado de Direito tem o poder de alterar essas regras de tributação a qualquer momento por meio do processo legislativo institucionalizado, limitado apenas pela Constituição. Essa política fiscal estabelecida pelo legislador democrático por meio de lei corresponde ao vetor positivo do consentimento do contribuinte à tributação. O consentimento representativo é uma expressão, portanto, que deve ser entendida como o mandamento de otimização que assegura que a política fiscal estabelecida pelo Legislador democrático seja observada, bem como assegura que o Judiciário deixe de substituir o legislador democrático em seus juízos de valor. Tal princípio é tão importante que o Constituinte optou por concretizá-lo na regra do art. 150, I, da Constituição.

Assim, a criação de qualquer exceção às regras relativas ao nascimento da obrigação tributária pelo intérprete (juiz, por exemplo) à luz de princípios somente será racional se forem veiculados argumentos com peso superior a este princípio de consentimento representativo, mandamento de otimização que afirma que a política fiscal resultado da democracia de partidos deve ser respeitada. Ou seja, mandamento de otimização no sentido de que a regra seja respeitada. O mesmo ocorre com a hipótese de emprego de analogia ou a interpretação extensiva de dispositivos relativos ao nascimento da obrigação tributária, o que refugiria à política fiscal delineada pelo legislador democrático. Isso limita com argumentos materiais a possibilidade do intérprete se excepcionar ou alargar regras da política fiscal. Esse argumento material deve ser respeitado pelo intérprete pela sua vinculação à Constituição.

A partir do conhecimento dos contornos do consentimento representativo, fica claro que a adoção da teoria de princípios analisada não conduz a uma grave insegurança jurídica. O reconhecimento de que são possíveis exceções às regras por meio de princípios, não significa que qualquer exceção é correta ou racional à luz da Constituição. Como se vê em relação ao princípio do consentimento representativo (vetor positivo do consentimento à política fiscal por meios democráticos) subjacente à regra da legalidade, a sua exata compreensão exige que ao ser excepcionada a regra (também quanto à analogia) deve ser objeto de ponderação em que gravidade é afetada a orientação rígida, constitucionalmente qualificada e protegida da política fiscal democraticamente formada para conciliar necessidade de arrecadação tributária, capacidade contributiva e preservação dos direitos fundamentais do contribuinte, sob o escrutínio da opinião pública.

Daí concluir-se ser o consentimento representativo, entendido como um vetor positivo do consentimento à tributação, um importante mandamento de otimização (princípio) que efetivamente delinea as fronteiras do poder de tributar. Toda a decisão que empregar a analogia, que alargue a regra ou que deixe de aplicar as consequências da lei válida quando ocorrido seu suporte fático, deve ponderar essas razões e somente se o princípio adverso tiver peso maior (possibilidade jurídica), que poderá ser afastada a semântica da regra positivada, o que, à luz da vinculação do intérprete ao consentimento representativo, deve ser algo de extraordinário. Do contrário, a decisão será errada (irracional) por não ter vencido o ônus argumentativo correspondente.

A adoção de um modelo de princípios sujeitos à ponderação pressupõe a existência de princípios em favor das pretensões da Fazenda e do contribuinte. Nesse contexto, assim como em qualquer outro caso, as conclusões da aplicação de princípios em favor da Fazenda somente serão corretas se fundamentadas do ponto de vista prático-racional.

O interesse público não pode ser entendido como um princípio a ser ponderado exercendo peso argumentativo em favor da Fazenda, senão em casos em que demanda a aplicação da regra jurídica em face de seu suporte fático (mesma função das razões institucionais), se existente competência para tanto, eis que o interesse público (i) não é unitário, uma vez que a sociedade contemporânea é caracterizada pela existência de interesses opostos, por vezes direitos indisponíveis que se encontram em colisão, (ii) não é o resultado da consideração dos interesses públicos e privados, eis que tal dado seria o resultado (conclusão), não premissa maior do raciocínio, (iii) não pode entrar em conflito com direitos subjetivos, eis que a proteção jurídica do direito reconhecido pelo sistema pressupõe a sua prevalência sobre outros interesses, inclusive públicos e não se confunde com o interesse (iv) do Estado, (v) do aparato administrativo, (vi) do agente público, (vii) da sociedade, (viii) da totalidade dos sujeitos privados ou (ix) da maioria dos sujeitos privados. A rigor, o interesse não é privado e é público quando não pode ser objeto de transigência. Se bem entendida a atribuição do caráter de público a determinado interesse, caberá ao intérprete reconhecer apenas o peso argumentativo em face de direitos fundamentais ou o peso argumentativo de disposições criadas pelo legislador democrático. Ou seja, razões de interesse público não são válidas para a criação de exceções a regras jurídicas.

Em outras palavras, o princípio de interesse público não tem o condão de garantir, mediante ponderação, a validade da lei fora da moldura normativa constitucional. Isso porque o conteúdo normativo do princípio de interesse público apenas determina a observância aos direitos fundamentais, que tem caráter protetivo, bem como o respeito às escolhas do

Constituinte e, no limite de sua competência, do Legislador. Entendimento contrário, conforme as regras do discurso e a partir da teoria que conhece uma divisão qualitativa entre regras e princípios, choca-se com a ideia de supremacia dos direitos fundamentais, especificamente daqueles cuja redação pode identificar uma regra com antecedente e consequente, como analisado no Caso da Quebra de sigilo fiscal.

No Estado Fiscal o imposto não decorre de mero poder, nem é um mero sacrifício para o contribuinte, mas é imprescindível para a manutenção da comunidade organizada em um Estado baseado na subsidiariedade da sua própria ação e na autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento. Daí se concluir que não existe um direito fundamental a não pagar impostos, na linha de Nabais. O correto entendimento do regime jurídico dos chamados deveres fundamentais recusa a ideia do que se reputa ser um extremismo liberal (reconhecimento apenas de direitos, não a responsabilidade comunitária) ou de um extremismo comunitarista (reconhecimento apenas de deveres que dissolve a liberdade individual). Os deveres fundamentais são uma categoria jurídica própria, integrante da matéria dos direitos fundamentais, dependentes de positivação constitucional e, via de regra, dependentes de positivação legal por falta de concretude de seus mandamentos deônticos. Assim, a exigência de deveres fundamentais somente pode ser efetivada se positivada por meio de lei (constitucionalmente válida, diga-se), uma vez que não tem seu regime jurídico suficientemente disciplinado na Constituição, devendo na maioria dos casos o legislador positivar a forma de sua concretização.

No Brasil é possível dizer que o dever fundamental de pagar impostos está no art. 150, I, da Constituição. Sendo eleita essa a fonte primordial de receitas do Estado, a realização de promoção de direitos fundamentais depende do pagamento de tributos. Essa umbilical relação de dependência faz do pagamento de tributos um dever fundamental. O Dever Fundamental pode ser concretizado de mais de uma forma, cabendo ao Legislador tal escolha, dentro da moldura constitucional, motivo pelo qual não há eficácia normativa decorrente do dever fundamental de pagar tributos não positivados por meio de lei.

Essa conclusão é riquíssima e aponta qual a eficácia normativa do princípio de dever fundamental de pagar impostos: quando realizado o suporte fático da regra matriz de incidência tributária, tal dever, aqui entendido como princípio que milita em favor da Fazenda, exerce peso argumentativo no sentido de que seja respeitada a consequência prevista, ou seja, que seja respeitado o nascimento da obrigação tributária.

Contudo, tal princípio não exerce qualquer força argumentativa para fins de provocar o nascimento da obrigação tributária se não ocorrido o suporte fático, se inexistente a

competência constitucional ou em se tratando de regra que decorrente de juízo proferido ou ratificado pelo legislador democrático. O dever fundamental de pagar tributos anda de mãos dadas com as razões institucionais e, igualmente, com o consentimento representativo. Ou seja, necessita da intervenção do Legislador. O mandamento deôntico legal a que sobrejuz um dever fundamental (e as razões institucionais) é flexibilizado com mais dificuldade que o mandamento deôntico a que sobrejuz um princípio não entendido como dever fundamental.

A ideia de que o dever fundamental de pagar imposto tem eficácia normativa para reconhecer competência quando não há, a partir de disposições constitucionais suficientemente claras, ou para reconhecer o nascimento da obrigação tributária sem suporte fático, ainda que mediante analogia, ou para excepcionar qualquer regra que beneficia o contribuinte, se choca com a premissa de que o dever fundamental tem seu conteúdo indeterminado em matéria tributária no Brasil e, por esse motivo, é condicionado aos demais juízos de valor do constituinte democrático e, dentro dessa moldura constitucional, do legislador democrático. Tais premissas devem ser observadas pelo Judiciário, que não deve assumir as funções do constituinte e legislador democráticos.

A questão fica mais clara ao incluirmos no raciocínio outro princípio que, se igualmente bem compreendido, expressa mandamento de otimização não capaz de exercer força argumentativa em favor da Fazenda, como o princípio da eficiência administrativa (CF, art. 37). Porque a eficiência administrativa é um mandamento de otimização, não significa que a Administração pode atuar sem a observância do devido processo legal administrativo, deixando de cumprir formalidades exigidas em lei. Esse princípio não exerce força argumentativa nesse sentido, muito embora outros princípios possam exercer alguma força argumentativa para superar o vício – como o princípio da ausência de lesão ao interessado (não há nulidade sem prejuízo).

A superação de um paradigma formalista não deve provocar a absoluta imprevisibilidade da decisão judicial em face da atuação de princípios. Os princípios são limitadores do universo racional de decisões possíveis e, se corretamente entendido, esse modelo exige que a criação de exceção a regras por meio de princípios seja racionalmente realizada. Em outras palavras, os princípios não rompem com os limites formais para dilatar o universo possível de decisões ao infinito. Antes disso, o modelo limita o universo possível de decisões, dilatando, mas limitando o sistema. Por isso que a exceção às regras deve ser algo de extraordinário.

A isso se soma que os mandamentos deônticos que normatizam a tributação são modificáveis, conforme os procedimentos dispostos na Constituição. Entendido que

determinado dispositivo legal dispõe mandamento deôntico regra que é inconveniente à Administração Tributária, que sejam acionados os procedimentos para que o órgão competente emita o juízo de valor sobre tal inconveniência e, se for o caso, que seja alterada a lei. Se o dispositivo inconveniente é constitucional, que se altere a Constituição pelo acionamento dos procedimentos constitucionais de emenda, respeitados direitos fundamentais (cláusulas pétreas). Isso significa que a política fiscal delineada na Constituição e na lei pode ser alterada a qualquer momento, dentro de certos limites. Assim, é atrapalhada a interpretação que cogita que o sistema tributário está constantemente sujeito a um novo juízo de valor não democrático que excepcione as regras definidas pelo legislador democrático.

Em relação aos direitos fundamentais, a vinculação do jurista à semântica legal é substituída pela vinculação à semântica do dispositivo de direito fundamental e à vontade do legislador constituinte. O beneficiário dos direitos fundamentais é o contribuinte e o Estado é o destinatário. Ou seja, quando for possível extrair um conteúdo semântico do dispositivo de direito fundamental há um mandamento de proteção do contribuinte contra o Estado.

Cada dispositivo constitucional de direito fundamental se refere ao menos a um mandamento deôntico de otimização de importância qualificada. Existem razões materiais decorrentes do desenho constitucional que sugerem que princípios direitos fundamentais devem ter um forte peso argumentativo. Ou seja, o exercício de ponderação envolvendo direitos fundamentais deve conferir um peso qualificado ao argumento de direito fundamental – um bônus argumentativo. Sem a atribuição de um peso qualificado ao argumento direito fundamental, em um paradigma discursivo e não exclusivamente subsuntivo, não há como diferenciar o princípio do princípio direito fundamental. A eficácia normativa diferenciada dos direitos fundamentais decorre da sua especial positivação em dispositivos constitucionais destacados, reputados fundamentais, cuja abolição é vedada.

O constituinte pode optar por concretizar direitos fundamentais por meio de mandamentos definitivos (regras). Quando isso ocorre, assim como em toda regra positivada, milita em favor do mandamento definitivo outros mandamentos de otimização, em especial de democracia, ou razões institucionais. Existindo uma regra de direito fundamental, militam argumentativamente em seu favor argumentos materiais imediatos (razões institucionais) e mediatos (o princípio direito fundamental concretizado em mandamento definitivo) – o que resulta em serem as exceções às regras de direitos fundamentais algo de muito extraordinário, do ponto de vista racional.

A positivação em regra constitucional de princípio direito fundamental (nem todo princípio é direito fundamental) é uma forma de proteção contra a colisão em face de outros

princípios, conferindo a essa regra constitucional de direito fundamental forte peso argumentativo. Ainda que seja discursivamente possível colocar o raciocínio no âmbito de princípios em face dessa regra, de forma a realizar-se a ponderação, essa determinação veiculada em regra deve ser levada à sério, eis que é parte do postulado de vinculação à Constituição.

É problemática a abstração e indeterminabilidade dos direitos fundamentais, eis que propõem mandamentos deonticos raramente precisos. Não é viável uma teoria material de direitos fundamentais que seja intersubjetivamente uniforme e controlável porque uma teoria que estabeleça de antemão a solução de todos os casos no âmbito de direitos fundamentais não é viável. Não é possível uma ordem de princípios ou valores que conduza o intérprete a uma única resposta intersubjetivamente apreensível.

A estruturação do discurso jurídico é satisfeita por uma teoria que contenha um conjunto de princípios de direitos fundamentais e que estes sejam destacados dos demais em uma ordem flexível a partir de precedências *prima facie*. Esse modelo deposita especial carga argumentativa em favor de direitos fundamentais, semelhante à *presunção básica de liberdade* fixada pelo Tribunal Constitucional alemão e semelhante à máxima *In dubio pro libertate*.

É conhecida a crítica de que, na dúvida, quando há argumentos igualmente consistentes a favor e contra determinado entendimento, o que também pode ocorrer na colisão de princípios, não deve ser aplicada a interpretação mais liberal, nem a menos liberal, mas a correta. Contudo, a falta de um método de precedência retiraria o caráter racional do modelo, ou ao menos o distanciaria da racionalidade. Isso resultaria em delegação à discricionariedade do julgador do mandamento deontico. Dizer que deve ser aplicada a interpretação “regular” é delegação à discricionariedade judicial, especialmente em um modelo pautado exclusivamente na subsunção.

A ideia assentada no Brasil de que regras apriorísticas de interpretação a favor ou contra o Fisco estão superadas deve ser revista. Tais argumentos são fundamentados em um direito tributário visto como um “direito excepcional” (mereceria hermenêutica favorável ao contribuinte) ou como um “direito fonte de financiamento de benefícios à coletividade” (hermenêutica favorável ao Fisco).

Colocada a questão sob o novo paradigma, a vinculação do intérprete à Constituição exige o reconhecimento de que direitos fundamentais são princípios excepcionalmente valorizados. O Estado Constitucional é o produto de uma longa história pautada na limitação do poder e na busca de legitimidade democrática. Os direitos fundamentais são criação

jurídico-humana para fins de limitação do Estado. A colocação dos direitos fundamentais no ápice do escalonamento normativo foi uma opção realizada pelo constitucionalismo. Dentre as infinitas formas como a Constituição poderia ser escrita, a escolhida contempla a disposição de uma série de direitos reputados como fundamentais, cuja emenda tendente à abolição é vedada.

À luz da Constituição, há uma precedência *prima facie* em favor dos princípios direitos fundamentais em relação a outros princípios, por decorrência de argumentos históricos e de vinculação normativa à Constituição. Essa é uma primeira conclusão relevante.

Quando a moldura constitucional não tiver concretude suficiente, de forma que seus limites não sejam claros, sua deonticidade (se há dúvida se, normativamente, algo é devido, permitido ou facultado) dependerá necessariamente da ponderação de princípios. Nesse caso o primeiro órgão a proceder tal exercício será o Legislativo. Entender que, no caso de uma moldura imprecisa deve prevalecer o entendimento do Legislativo em face do interesse público ou do dever fundamental de pagar tributos é estabelecer uma premissa de *in dubio, pro fisco*.

Contudo, essa conclusão não se coaduna com o especial relevo conferido pela Constituição aos direitos fundamentais. Quando há argumentos igualmente fortes a favor e contra determinado argumento, de forma que há um impasse, apenas a fixação de um método de precedência flexível em favor dos direitos fundamentais pode solucionar a questão mantendo a racionalidade da Constituição. Essa precedência *prima facie* não decorre de a tributação ser algo odioso ou ser uma sistemática excepcional de transferência de propriedade do contribuinte a um Estado opressor. Isso ocorre porque o Estado, antes de ser Estado Fiscal, é Estado de Direito e, enquanto tal, tem na Constituição a limitação do poder estatal por meio de direitos fundamentais de importância qualificada. No caso de dúvida, portanto, devem ter precedência *prima facie* os mandamentos de otimização de maior valorização constitucional: os direitos fundamentais. Havendo impasse, deve ser aplicado o mandamento deontico mais favorável aos direitos fundamentais.

Sendo inconveniente para a sociedade tal mandamento deontico, o legislador democrático poderá alterar a legislação ou até mesmo, em determinados casos, a Constituição para suprimir a dúvida e dispor de maneira exauriente sobre seus interesses. Até lá, ao intérprete cabe manter-se vinculado à Constituição, que dá uma qualificada importância aos direitos fundamentais.

Nada impede a alteração da Constituição para fazer constar dispositivo que passe a privilegiar a interpretação a favor da Fazenda Pública, de forma de dar uma preferência *prima*

facie não mais aos direitos fundamentais, mas à arrecadação tributária. Contudo, tal emenda constitucional necessariamente depende de um juízo qualificado do Constituinte derivado democrático, influenciado pela tensão entre maioria política e oposição, sob o escrutínio da opinião pública e com forte repercussão midiática. Deixando-se de lado se essa conjectura contraria cláusula pétrea, pode-se contemplar que tal alteração constitucional poderia inverter a lógica de precedência *prima facie* flexível em favor de direitos fundamentais. Até tal alteração ocorrer, o critério de precedência flexível de direitos fundamentais é aquele que melhor corresponde ao desenho constitucional nas relações entre Estado e Contribuinte. Esse é um elemento determinante para identificar as fronteiras do poder de tributar à luz das limitações materiais, se bem compreendido o modelo.

A precedência *prima facie* flexível de direitos fundamentais deposita o ônus argumentativo da regularidade da tributação na entidade tributante. Isso não ocorre porque a tributação é “odiosa” ou “excepcional”. Não ocorre porque há um direito fundamental a não pagar tributos. Isso ocorre porque, mais uma vez, a opção do Constituinte foi no sentido de dar um peso qualificado aos direitos fundamentais. Milita em favor dos direitos fundamentais um bônus argumentativo que resulta em uma precedência argumentativa *prima facie* flexível. Assim, tendo em vista que a vinculação do intérprete à Constituição exige o respeito a tais premissas, cabe à entidade tributante o ônus de demonstração da regularidade da tributação por meio da lei ordinária válida e assunção do ônus da prova de realização do suporte fático, exceto se disposição legal distribui de outra forma o ônus de prova.

Deve ser aceita a premissa de que “não existe um direito fundamental a não pagar tributos”. Contudo, a correta interpretação das limitações materiais ao poder de tributar reconhece a existência do direito fundamental a não pagar tributo inconstitucional ou ilegal e, igualmente, o direito fundamental a não se submeter a procedimento de constituição ou execução de crédito tributário que seja ilegal ou inconstitucional. No caso de dúvida, deve prevalecer a precedência *prima facie* dos direitos fundamentais. Esse direito fundamental pode ser derivado de uma interpretação sistemática da Constituição e deve limitar o universo possível de decisões sobre o tema.

A compreensão da eficácia normativa das limitações ao poder de tributar depende de uma análise conjunta da Teoria dos Princípios e da Teoria do Discurso Jurídico. As limitações são mandamentos deônticos, cujos significados decorrem também de uma construção que ocorre justamente em um modelo argumentativo racional limitado por determinadas regras discursivas.

As decisões jurídicas são o objeto do discurso de justificação, que possui um aspecto de justificação interna e um aspecto de justificação externa. A justificação interna verifica se a decisão decorre logicamente das premissas fundamentadoras. A justificação externa verifica a correção das premissas usadas na justificação interna.

Pode-se identificar o paradigma formalista como um modelo que se preocupa apenas com a justificação interna da decisão, em um exercício de imputação. As limitações ao poder de tributar, para aqueles de compreensão formalista do direito, podem ser aplicadas sem a necessidade de uma Teoria da Argumentação Jurídica. Por meio desse formalismo, ocorre uma simplificação das operações de interpretação e aplicação do direito, que ignora os casos de penumbra e os casos difíceis. A motivação da decisão seria puramente dedutiva e mecânica e não necessitaria, portanto, de uma teoria da argumentação jurídica. Tudo se resumiria ao silogismo judicial em que a norma positivada é uma premissa necessária.

Contudo, decidir não é apenas deduzir. A lógica jurídica deve ser entendida como integrante de um procedimento mais abrangente de argumentação jurídica. A importância da justificação externa se dá, por exemplo, a partir das críticas à ideia de que os significados das expressões normativas, cuja correspondência não é conhecida intersubjetivamente, possam ser apreendidos através da intuição, como que através de um sexto sentido, e descritos com decorrentes do próprio sistema. O decisionismo que pressupõe um ato de vontade dentro da moldura legal também não garante uniformidade intersubjetiva na aplicação do direito.

O teste formalista de constitucionalidade, o emprego formalista do modelo da regra matriz de incidência e o regramento formalista do *iter* tributário não são exaurientes, de forma que a identificação dos limites da tributação depende de um método mais abrangente, mas racional. As regras do discurso jurídico permitem a busca da racionalidade a partir do reconhecimento de que apenas o processo legislativo não permite a obtenção de uma única solução aos diferentes casos que se apresentam.

Nesse contexto, a ideia de que existe uma única resposta correta ou verdadeira deve existir apenas do ponto de vista regulativo. É decisivo que o intérprete tenha a pretensão de que seu entendimento seja o único correto, independentemente de ser possível, ou não, a obtenção dessa resposta única, ainda que não exista procedimento que assegure a obtenção de uma única resposta intersubjetivamente uniforme.

A Teoria do Discurso Jurídico de Alexy é a que mais de aproxima das exigências do direito enquanto ciência, uma vez que é o método conhecido com o maior controle racional intersubjetivo conhecido e tem a difusão imprescindível para seu uso na prática.

Colocadas as premissas desta dissertação, é possível finalmente referir que não é possível listar as limitações ao poder de tributar. As limitações ao poder de tributar passam a ser o resultado de uma série de argumentos, decorrentes da lógica formal e de juízos de plausibilidade. Assegurar segurança jurídica e o império da Constituição democrática exige a identificação de um método que limite e controle o universo possível de decisões jurídicas. Dizer o que é obrigatório, facultado ou proibido em direito tributário depende da justificação de enunciados normativos, cuja racionalidade depende de uma democratização do discurso, assegurando, em especial que todos podem tomar parte na discussão e que qualquer asserção pode ser problematizada. Isso exige, em especial que o Judiciário seja obrigado a analisar argumentos principiológicos conforme o marco teórico não formalista, ainda que tais argumentos sejam rechaçados por razões institucionais.

No teste de constitucionalidade a identificação da proposição textual constitucional como premissa maior é apenas um primeiro passo, ainda que muito importante. A competência constitucional para tributar é o resultado de uma série de outorgas e recortes que dependem de profunda análise de elementos de impossível apreensão intersubjetiva uniforme. As regras do discurso jurídico permitem limitar o universo possível da decisão judicial por meio de critérios reputados racionais.

Afirmar que existem limitações ao poder de tributar decorrente de argumentos de índole material é dizer que:

Primeiro, o teste de constitucionalidade não é exaurido pela identificação de premissas normativas e por um exercício de inferência lógica. A correção das premissas depende de argumentos de índole material.

Segundo, a atribuição de correção a determinado entendimento em face dos demais depende da atribuição de pesos a cada asserção, o que está submetido a um juízo de plausibilidade do intérprete limitado pelo discurso jurídico (vinculação à Constituição, à lei, à dogmática e ao precedente), não apenas pela lógica. As molduras constitucionais do poder de tributar dependem também de um juízo de plausibilidade ponderativa, pautado na atribuição de pesos argumentativos controlados pelos princípios de universalidade e inércia, que resultam em diferentes regras de distribuição do ônus argumentativo.

Terceiro, o emprego da ponderação para o teste de colisão entre princípios implica necessária abertura do sistema tributário à moral, quando da realização da máxima parcial de proporcionalidade em sentido estrito.

Quarto, a existência da ponderação não implica renúncia ou afastamento de operações lógicas, deduções ou da subsunção. A maciça maioria das pretensões individuais ou públicas

contrariadas é resolvida pelo exercício de subsunção. Isso reflete o respeito do aplicador aos juízos materiais emitidos pelo constituinte e pelo legislador democráticos. Isso porque para a criação de exceção a uma regra positivada é necessário pesado ônus argumentativo que supere imediatamente o mandamento de otimização de razões institucionais em um Estado de Direito e mediadamente o mandamento de otimização razão de existir da regra positivada. Quanto maior for o valor da comunidade jurídica atribuído às razões institucionais do Estado de Direito, mais extraordinária será a criação de exceções a regras jurídicas.

Quinto, em relação ao nascimento da obrigação tributária e seu desenvolvimento até a extinção, a identificação do suporte fático é apenas um dos passos de interpretação e aplicação do direito. Isso porque é racionalmente possível a criação de exceção à regra jurídica tributária, afastando o nascimento da obrigação tributária ou outra consequência jurídica em razão de um princípio, à luz das peculiaridades fáticas e jurídicas do caso concreto.

Sexto, os direitos fundamentais ocupam o centro do ordenamento jurídico. Os aplicadores devem com urgência se perguntar qual a eficácia de princípios direitos fundamentais na tributação. Dentre as manifestações dos direitos fundamentais, se bem observado o desenho constitucional que confere especial bônus argumentativo a tais princípios, na tributação se destaca que (i) é direito fundamental do contribuinte não pagar tributo inconstitucional ou ilegal, bem como não se submeter a constituição do crédito tributário ilegal ou inconstitucional, que (ii) o caso de dúvida em que há argumentos igualmente fortes a favor ou contra (impasse) deve ser resolvido em favor de direitos fundamentais e que (iii) é ônus da Fazenda a demonstração de regularidade da tributação, tanto fática (prova), exceto em caso de positivação racional de outra forma de distribuição do respectivo ônus, quanto normativa, em especial porque nos casos em que a Fazenda não tenha interesse em determinado entendimento, pode executar os procedimentos de alteração da legislação ou da Constituição, sob o crivo da opinião pública e da democracia de partidos.

Por fim, pondera-se que a validade ou invalidade de um determinado mandamento deôntico e, em última análise, que a identificação das limitações ao poder de tributar dependem do critério de validade empregado pelo interprete. O critério de validade exclusivamente formalista e positivista dá notáveis sinais de ter sido abandonado, devendo a comunidade jurídica adotar um novo modelo para garantir uniformidade na aplicação do direito e segurança jurídica. O critério de validade adotado por esta pesquisa foi escolhido pelo entendimento de que é o que mais se aproxima da racionalidade da Constituição, em especial por privilegiar a segurança jurídica subjacente ao respeito dos juízos de valor do constituinte democrático e do legislador democrático e da racionalidade, preservados por

limitações ao discurso jurídico, vinculado à Constituição, à lei, à Jurisprudência e à Dogmática.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. A argumentação jurídica como discurso racional. In: TEIXEIRA, Anderson; OLIVEIRA, Elton Somensi (Org.). **Correntes contemporâneas do pensamento jurídico**. Barueri: Manole, 2010.
- _____. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- _____. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- _____. **Teoria discursiva do direito**. Organização, Tradução e estudo introdutório de Alexandre Travessoni Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.
- _____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ARISTÓTELES. **Órganon**: Categorias, Da interpretação, Analíticos anteriores, Analíticos posteriores, Tópicos, Refutações sofisticas. Trad. Edson Bini, 2. ed. Bauru: Edipro, 2010
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- ATIENZA, Manuel. **El derecho como argumentación**. Barcelona: Ariel, 2012.
- _____. **As razões do direito**: teorias da argumentação jurídica, Perelman, Viehweg, Alexy, MacCormick e outros. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- _____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.
- _____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação de princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao direito de tributar**. 8. ed. Atualizada por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 5. ed. rev. e adapt. à Constituição de 1967 e ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Forense, 1968.
- BECHO, Renato opes. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAMIGO FILHO, Carlos Horácio. Além da legalidade: o exame de juridicidade no direito tributário. Estudo da incidência de ICMS enquanto vigente acordo interestadual autorizando benefício fiscal. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 8, p. 11-42, set. 2011.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Processo constituinte**. Disponível em:

<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente>. Acesso em: 12 out. 2014.

BRASIL, Deilton Moraes. **Positivismo inclusivo e neoconstitucionalismo**: as contribuições de Herbert I. A. Hart e de Santiago Sastre Ariza para a interpretação, aplicação e construção do direito. Disponível em:

<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/deilton_ribeiro_brasil2.pdf. > Acesso em: 18mar2015

CAENEGEN, R. C. Van. **Uma Introdução histórica ao direito constitucional ocidental**. Tradução de Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Calaouste Gulbenkian, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário**: linguagem e método. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. Introdução. PERELMAN, Chaim. OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da Argumentação Jurídica**. 3. ed., São Paulo: WMF, 2014, p. 14.

_____. Roteiro de Lógica Jurídica. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DESCARTES, Réne. **Discurso do Método**. Tradução de Paulo Neves, Porto Alegre: L&PM, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2013.

GIANINI, A. D. **Instituciones de derecho tributario**. Tradução de Fernando Sanz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GOLDSCHMIDT, Werner. **Dikelogía**: la ciencia de la justicia. Buenos Aires: Depalma, 1986.

GUASTINI, Ricardo. **Distinguiendo**. Barcelona: Gedisa, 1999.

HART, H. L. A. **The concept of law**. Oxford: Claredon, 1994.

HECK, Luis Afonso. **O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal alemã**. Porto Alegre: Fabris, 1994.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998.

JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução Dejalma de Cantos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

KELSEN, Hans. Direito natural e direito positivo: uma investigação de sua relação recíproca. In: HECK, Luís Afonso (Org.). **Direito natural, direito positivo, direito discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTIN FARREL, Diego. **Hacia un criterio empírico de validez**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1992.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANCO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco. **Derecho tributario**. 18. ed. Pamplona: ThomsonReuters, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro:Forense, 1987.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>> Acesso em: 19 jul. 2014.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NEGREIROS, Teresa. **Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**: de acordo com a Constituição Federal de 1988. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

OLIVEIRA, João Martins de. **Direito fiscal**. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943.

PERELMAN, Chaïm. **La lógica jurídica y la nueva retorica**. 1976. Disponível em: <<http://www.sjamichoacan.com/wp-content/photos/La-L%C3%B3gica-Jur%C3%ADdica-y-la-Nueva-Ret%C3%B3rica1.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2014.

PÉRES DE AYALA, José Luis; PÉRES DE AYALA BECERRIL, Miguel. **Fundamentos de derecho tributario**. 3. ed. Madri: Dykinson, 2013.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**: com Emenda 1 de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, v. 2.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Overall ranking and underlying data. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SANCHES, José Luís Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária**: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2. ed. Lisboa: LEX, 2000. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/>>. Acesso em: 16. jun. 2013.

SARMENTO, Daniel. **21 Anos da Constituição de 1988**: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a experiência constitucional brasileira sob a Carta de 1988. Disponível em: <<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/788/1045>>. Acesso em: 12 out. 2014.

SCHWAB, Jürgen. **Cinquenta anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão**. Montevideo: Konrad, 2006.

SEOANE, José Antonio. Un código ideal y procedimental de la razón pratica: La teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy. In: SERNA, Pedro (Org.). **De la argumentación a la hermenéutica**. Granada: Comares, 2005.

SILVA, Clóvis v. do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

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

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 315553/PR. Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, Julgado em: 4 set. 2001. **DJ** 12 nov. 2001.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4277. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ayres Britto. Julgado em 5 maio 2011. **DJe-198** DIVULG 13-10-2011 PUBLIC 14-10-2011 EMENT VOL-02607-03 PP-00341 RTJ VOL-00219- PP-00212.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 23452. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 16 set. 1999. **DJ** 12-05-2000 PP-00020 Ement Vol-01990-01 PP-00086.

_____. RE 30604. Segunda Turma. Relator: Min. Lafayette de Andrada. Julgado em: 13 jan. 1956. Ement vol-00255-03 PP-00932.

_____. RE 389808. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 15 dez. 2010. **DJe-086** DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220- PP-00540.

_____. RE 559937. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 20 mar. 2013. Repercussão Geral - Mérito **DJe-206**. Divulg 16 out. 2013. Public 17 out. 2013. Ement vol-02706-01 PP-00011.

_____. RE 562045. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 6 fev. 2013, Repercussão Geral.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AC 0004518-09.2006.4.01.9199/MG. 5ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. **e-DJF1** p. 931 de 5 abr. 2013.

_____. AC 0019339-14.2004.4.01.3500/GO. 1ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Marcio Luiz Coêlho de Freitas (CONV.). **e-DJF1** p.1406 de 26 abr. 2013.

_____. AC 0023048-71.2001.4.01.3400/DF. 1ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Márcio Luiz Coêlho de Freitas. **e-DJF1** p.918 de 8 mar. 2013.

_____. AC 0056203-50.2009.4.01.9199/RO. Oitava Turma. Relator: Desembargador Federal Novély Vilanova. **e-DJF1** p.1387 de 21 jun. 2013.

_____. AMS 0001339-29.2006.4.01.4200/RR. Oitava Turma. Relator: Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. Relator Conv. Juiz Federal Clodomir Sebastião Reis (CONV.). **e-DJF1** p.1098 de 24 maio 2013.

_____. AMS 0005422-59.2003.4.01.3500/GO. 5ª Turma Suplementar. Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. **e-DJF1** p.1927 de 5 out. 2012.

_____. AMS 0009669-51.2006.4.01.3800/MG. Oitava Turma. Relator: Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. Rel.Conv. Juiz Federal Clodomir Sebastião Reis (CONV.). **e-DJF1** p.1246 de 7 jun. 2013.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP. São Paulo, 28 mar. 2012.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. AC 5000734-35.2011.404.7208, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona. **D.E.** 13 maio 2013.

_____. AC 5001077-03.2012.404.7206. Segunda Turma. Relator p/Acórdão: Rômulo Pizzolatti. Juntado aos autos em: 17 jan. 2013.

_____. AC 5003944-46.2010.404.7009. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão João Batista Lazzari. **D.E.** 4 jul. 2013.

_____. AC 5009789-43.2011.404.7003. Primeira Turma. Relatora p/ Acórdão Carla Evelise Justino Hendges. **D.E.** 9 maio 2013.

_____. AC 5010294-37.2011.404.7002. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik. **D.E.** 13 jun. 2013.

_____. AC 5016482-52.2011.404.7000. Segunda Turma. Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti. **D.E.** 17 abr. 2013.

_____. AC 5016482-52.2011.404.7000. Segunda Turma. Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti. **D.E.** 17 abr. 2013.

_____. AC 5037821-67.2011.404.7000. Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique. **D.E.** 21 jun. 2013.

_____. AG 5003685-24.2013.404.0000. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique. **D.E.** 24 jun. 2013.

_____. AG 5016826-13.2013.404.0000. Primeira Turma. Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique. Juntado aos autos em 26 set. 2013.

_____. AMS 2004.70.08.000869-7. Primeira Turma. Relator Álvaro Eduardo Junqueira. **D.E.** 22 abr. 2008.

_____. APELREEX 5016940-17.2012.404.7200. Segunda Turma. Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch. **D.E.** 26 jun. 2013.

_____. EAC 2000.04.01.107480-2. Primeira Seção. Relator: Dirceu de Almeida Soares. **DJ** 3 abr. 2002.