

# 6

## Além da legalidade: o exame de juridicidade no direito tributário. Estudo da incidência de ICMS enquanto vigente acordo interestadual autorizando benefício fiscal

CARLOS HORÁCIO BONAMIGO FILHO

Advogado graduado pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS.

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Procedimento formal de concessão de isenção de ICMS segundo a Lei Complementar n. 24D 75. 3. Isenção de ICMS autorizada por convênio interestadual sem previsão na legislação estadual interna. Bens jurídicos envolvidos. 4. Hermenêutica jurídica contemporânea: a importância das regras e a prevalência de princípios e finalidades sobre a formalidade na incidência tributária. 5. A unidade axiológica do sistema. Brevíssimos comentários sobre a experiência hermenêutica em ramos didaticamente separados do Direito Tributário. 6. Conclusão.

### RESUMO

O exame de juridicidade aplicável à tributação em um contexto de substituição do paradigma hermenêutico subsuntivo pelo ponderativo é o objeto deste artigo. A força normativa dos princípios notadamente resulta em certa imprevisibilidade e insegurança jurídica, essenciais para o convívio em sociedade (especialmente em uma sociedade de massas). Em razão de que a profundidade axiológica dos princípios somente é perceptível à luz de casos concretos, a questão é tratada no estudo da legitimidade da incidência de ICMS enquanto vigente acordo interestadual autorizando a concessão de isenção, mas esta não é incorporada à legislação local. Para o desenvolvimento do raciocínio, foram fixadas noções gerais sobre a isenção de ICMS e analisados os bens jurídicos envolvidos, encaminhando-se a considerações doutrinárias sobre métodos interpretativos com pretensão de conferir racionalidade e previsibilidade ao discurso jurídico.

Ao final, concluiu-se pela necessidade de incorporação mais abrangente, porém racional e criteriosa, da axiologia constitucional diretamente ao caso concreto – promovendo o quanto possível previsibilidade às decisões e segurança jurídica.

**Palavras-chave:** hermenêutica; Direito Tributário; benefício fiscal; ICMS; convênio interestadual.

## 1. INTRODUÇÃO

A substituição do paradigma hermenêutico subsuntivo pelo ponderativo lança ao intérprete do Direito o desafio de encontrar os fundamentos para uma racionalização do discurso jurídico. É corrente a força normativa conferida aos princípios, contudo as regras são essenciais para o convívio em sociedade (especialmente em uma sociedade de massas). O exame de juridicidade aplicável à tributação neste contexto é o objeto deste artigo.

Tendo em vista que a profundidade axiológica dos princípios somente é perceptível através da análise de casos concretos, a questão será tratada à luz da seguinte questão: é legítima a incidência de ICMS<sup>1</sup> sobre as operações de contribuinte de determinado estado enquanto vigente acordo interestadual autorizando a concessão de isenção e os concorrentes dos demais estados estão isentos?

Para o desenvolvimento do raciocínio, foram fixadas noções gerais sobre a isenção de ICMS e analisados os bens jurídicos envolvidos no debate, encaminhando-se a considerações doutrinárias sobre métodos interpretativos com pretensão de conferir racionalidade e previsibilidade ao discurso jurídico, e, ao fim, concluiu-se pela necessidade de incorporação mais abrangente de princípios constitucionais à incidência tributária.

## 2. PROCEDIMENTO FORMAL DE CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS SEGUNDO A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75

A Constituição dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados<sup>2</sup>. Este dispositivo busca evitar conflitos emergentes da tumultuada relação entre os 26 estados e o Distrito

<sup>1</sup> Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

<sup>2</sup> CF, artigo 155, parágrafo 2º: “[...] XII – cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Federal – que possuem competência comum para tributar a circulação de mercadorias, em regra<sup>3</sup>, em seus limites territoriais.

Trata-se da famigerada e autofágica guerra fiscal, cujos prejuízos são evidentes. Mizabel Derzi<sup>4</sup> mencionou que os convênios interestaduais decorrem da própria sistemática não cumulativa do ICMS e da importância de se evitarem regras díspares unilateralmente adotadas em diferentes unidades da federação. Segundo a autora em destaque, a concessão de benefícios fiscais descoordenados falseiam a livre concorrência e a competitividade comercial, além de minarem a harmonia econômico-social.

A concessão de benefícios fiscais mediante acordo entre os estados vai ao encontro do princípio da neutralidade fiscal. Afinal, a tributação influencia diretamente o equilíbrio do sistema econômico, especialmente na formação de preços. Daí que, ao conceder-se benefício fiscal ao contribuinte baiano, é prejudicado o contribuinte gaúcho, em uma sociedade de mercado.

A neutralidade fiscal orienta a tributação a financiar políticas públicas e a concretização dos direitos fundamentais, intervindo o menos possível no processo decisório empresarial, de modo a evitar o favorecimento de determinado contribuinte em detrimento de outro em situação similar (isonomia)<sup>5</sup>.

[...] esta tese pressupõe o entendimento de que a economia apresenta um equilíbrio geral (*general equilibrium economy*) e de que o uso de determinadas políticas pode significar a procura de um diferente equilíbrio para a economia. Nesse caso, estudam-se as implicações que induções podem provocar no sistema de preços (*induced changes in the prices of goods*), especialmente a tributação<sup>6</sup>.

A outra face da neutralidade fiscal é função extrafiscal da tributação. Para José Casalta Nabais, a extrafiscalidade engloba as normas de tributação (impostos e agravamentos) e de não tributação (benefícios fiscais), quando perseguem objetivos econômicos e sociais<sup>7</sup>. Daí se conclui que, ou bem o favor fiscal de ICMS é nacional, e o binômio extrafiscalidade neutralidade fiscal estará conjuntamente atendido, ou, em razão da finalidade do benefício concedido, o favor

<sup>3</sup> A exceção mais vistosa de extraterritorialidade da lei tributária estadual é a possibilidade de cobrança do ICMS de contribuinte de outro estado nas operações de substituição tributária sobre as operações subsequentes, mediante convênio ou protocolo firmado entre os estados remetente e destinatário. Nestes casos, por exemplo, a legislação do Rio Grande do Sul atinge contribuinte do Acre.

<sup>4</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado em nota de atualização de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 98.

<sup>5</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo da. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 113.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 101.

<sup>7</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 695.

fiscal é regional, mas acordado por todas as unidades federadas interessadas – neste caso, a neutralidade fiscal estará justificadamente flexibilizada por razões próprias da política econômica intervencionista.

Em conformidade com a Constituição<sup>8</sup>, a Lei Complementar n. 24/75 dispõe sobre os acordos interestaduais para a concessão de benefícios fiscais de ICMS. Isenções, reduções de base de cálculo, devoluções de tributo de qualquer forma, concessões de crédito presumido ou quaisquer outros incentivos, favores fiscais ou financeiro-fiscais dos quais resulte redução ou eliminação de tributo, bem como prorrogações de benefícios fiscais, devem ser concedidos ou revogados nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal. Os referidos convênios são celebrados em reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), para as quais são convocados representantes de todos os estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representante do Governo Federal.

A concessão de benefícios depende de decisão unânime dos estados representados, que é instrumentalizada via convênio a ser ratificado até 15 dias da sua publicação no Diário Oficial da União, por decreto<sup>9</sup> emitido pelo Poder Executivo de cada unidade da federação, ratificando ou não o convênio celebrado. A não manifestação é considerada ratificação tácita, ainda que a unidade federada não tenha enviado representante à reunião em foi celebrado o convênio.

Considera-se aprovado o convênio expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as unidades da federação. Até dez dias após o encerramento do prazo de ratificação, deve ser publicada a ratificação ou a rejeição do convênio, entrando em vigor em 30 dias, salvo disposição em contrário. Note-se que há uma diferenciação entre a ratificação do convênio e a efetiva outorga do benefício. A ratificação é um momento anterior (poderá ser tácita e por ato do Executivo), enquanto a outorga do benefício (necessariamente expressa e dependente de manifestação do Legislativo) é posterior à publicação do convênio já perfeito (ratificado).

Convênios ratificados obrigam todas as unidades da federação, inclusive as que não tenham enviado representante à reunião. Nota-se a preocupação do ordenamento com o consenso. Somente será conferida regular isenção de ICMS com o acordo unânime das Fazendas Estaduais, visando à harmonização do sistema tributário, bem como a neutralidade da tributação – em regra, jamais seria regularmente favorecido contribuinte de determinado Estado isoladamente, e o benefício fiscal seria somente aquele de caráter geral (acessível a todos os contribuintes do País).

<sup>8</sup> CF, artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g”.

<sup>9</sup> LC n. 24/75, artigo 4º.

Sobre este aspecto, Roque Antônio Carrazza posicionou-se:

Observamos, ainda, que é preciso que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção em tela nasça. Reforçando a ideia, se uma única destas entidades tributantes deixar de fazê-lo, o benefício não surgirá. De fato, um dos traços característicos do ICMS é sua cobrança uniforme em todo o território nacional. Exemplificando, não se pode cobrar este imposto de uma maneira, no Estado “A” e, de outra, no Estado “B” ou no Distrito Federal. Isto instalaria, entre as entidades tributantes, uma verdadeira guerra tributária, fenômeno que, em relação ao ICMS, a Lei Suprema vedou expressamente, nos incs. V, VI, VII e VIII do § 2º de seu art. 155<sup>10</sup>.

De outro lado, é questionável se o convênio de ICMS celebrado em reunião do Confaz seria suficiente para a concessão da isenção, ou se seria necessária a internalização do convênio via lei estadual ou decreto legislativo.

Para Hugo de Brito Machado, a redação da atual Constituição, ao dizer que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”<sup>11</sup>, induz à conclusão de que os estados podem regular incentivos, isenções e benefícios relativos a ICMS através de convênios. Este posicionamento preconiza a existência de um convênio concessivo impositivo de isenção, em oposição ao convênio meramente autorizativo (com reserva de lei ou decreto legislativo).

Sobre esta diferenciação, o STF<sup>12</sup> se posicionou ainda antes da CF/88, no Recurso Extraordinário n. 97.686<sup>13</sup>. Segundo o entendimento, não há diferenciação entre convênios autorizativos e impositivos, e por isso, uma vez **incorporado** o convênio à legislação local, não seria possível revogá-lo via decreto do Executivo – é preciso valer-se do procedimento previsto na Lei Complementar n. 24/75<sup>14</sup>. O

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 349.

<sup>11</sup> CF, artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g”.

<sup>12</sup> Supremo Tribunal Federal.

<sup>13</sup> ICM. Isenção concedida por convênio. Revogação pelo Decreto Estadual n. 14.737/80. A Lei Complementar n. 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos. Assim, a revogação de isenção decorrente de convênio não pode fazer-se por meio de decreto estadual, mas tem de observar o disposto no parágrafo 2º do artigo 2º da referida lei complementar. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da expressão “exceto maçã e pera” constante da alínea “e” do inciso XV do artigo 5º do regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, aprovado pelo Decreto n. 5.410, de 30 de dezembro de 1974, do mesmo estado. (RE n. 97.686, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1982, DJ 04/03/1983 PP-01939 Ement Vol-01285-02 PP-00454).

<sup>14</sup> LC n. 24/75, Art. 2º. “Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

relator, Min. Moreira Alves, assim aclarou a inexistência das diferentes espécies do gênero convênio de benefício fiscal de ICMS:

A Lei Complementar n. 24/75 não admite, pois, a distinção entre convênio autorizativos e convênios impositivos, como sustenta o recorrido com fundamento no fato de que o caput do artigo 1º dela alude à concessão e à revogação dos benefícios nos termos dos convênios, pois essa expressão não dá a estes instrumentos o poder de disporem o que quiserem ou como o quiserem, uma vez que eles estão também subordinados ao disposto na aludida Lei Complementar, como decorre da restrição – segundo o disposto em lei complementar ou segundo esta Lei – que se encontra na parte final do § 6º do artigo 23 da Constituição Federal<sup>15</sup> e no *caput* do artigo 1º da Lei Complementar n. 24/75<sup>16</sup>.

Mais recentemente, no RE n. 539.130<sup>17</sup>, a Corte Constitucional firmou entendimento de que é necessária a internalização do convênio, segundo a legislação do estado tributante. Ao tratar de interesse de contribuinte gaúcho, decreto legislativo internalizou o favor fiscal, em conformidade com a Constituição Estadual<sup>18, 19</sup> e com a Lei Básica do ICMS-RS<sup>20</sup>.

---

[...] § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.

<sup>15</sup> CF 1967, com redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, artigo 23, parágrafo 6º. “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

<sup>16</sup> LC n. 24/75, artigo 1º. “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”.

<sup>17</sup> Direito Constitucional e Tributário. Recurso extraordinário. Convênio ICMS 91/91. Isenção de ICMS. Regime aduaneiro especial de loja franca. “Free shops” nos aeroportos. Promulgação de decreto legislativo. Atendimento ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária. 1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convênio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal. 2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido (RE n. 539.130, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 04/12/2009).

<sup>18</sup> Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, artigo 53. “Compete exclusivamente à Assembleia Legislativa, além de outras atribuições previstas nesta Constituição: [...] XXIV – apreciar convênios e acordos em que o Estado seja parte, no prazo de trinta dias, salvo se outro prazo for fixado por lei; [...]”.

<sup>19</sup> Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, artigo 141 “A concessão de anistia, remissão, isenção, benefícios e incentivos fiscais, bem como de dilatação de prazos de pagamento de tributo só será feita mediante autorização legislativa”.

<sup>20</sup> Lei Estadual do RS n. 8.820/88, artigo 28. “Dependem de convênios celebrados nos termos da Constituição Federal, art. 155, § 2º, VI e XII, “g” e da Lei Complementar n. 24, de 07/01/75: [...] § 1º – Para os efeitos do disposto no art. 4º da Lei Complementar n. 24, de 07/01/75, os convênios celebrados nos termos do *caput* serão submetidos, até o quarto dia subsequente ao da sua publicação no Diário Oficial da União, a apreciação da Assembleia Legislativa, que deliberará e publicará o Decreto Legislativo correspondente nos 10 (dez) dias seguintes ao quarto dia antes referido.

Portanto, o acordo entre os estados e o Distrito Federal, materializado no convênio, não basta para a vigência de benefício fiscal; entretanto, essa deliberação é constitucionalmente necessária para sua existência. Trata-se de matéria com **reserva de acordo interestadual e reserva de posterior internalização à legislação local**, não sendo possível eventual internalização tácita. Afasta-se, portanto, em princípio, força normativa ao convênio. Para Heron Arzua:

Numa palavra, a eficácia dos convênios que outorgam isenções e (ou) benefícios fiscais depende de ratificação pelas respectivas Assembleias Legislativas dos Estados, o que se dá por via do decreto legislativo (“lei que independe de sanção”, no afirmar de Pontes de Miranda). Ou, anotando de outro modo, a ausência do decreto legislativo infirma o convênio celebrado pelo Executivo e acarreta a ineficácia de seus dispositivos<sup>21</sup>.

Portanto, não será instituída a isenção enquanto não internalizado o convênio. Note-se, entretanto, que a inércia do Estado pode ter resultados catastróficos em uma sociedade de mercado se concorrentes de outros estados gozarem do benefício fiscal. Formalmente, o contribuinte não terá meios de defesa, tendo em vista a legalidade formal da situação.

Atualmente, entretanto, à luz da contemporânea hermenêutica jurídica, antigos institutos de direito modificam-se, visando a equalizar-se com hodiernos princípios constitucionais. O paradigma, uma vez fixado na legalidade dos acontecimentos jurídicos (superficial e exegético-subsuntivo<sup>22</sup>), migrou para o exame de juridicidade (profundo e hermenêutico-ponderativo) destes acontecimentos, o que possivelmente enseja a concessão de isenção autorizada em convênio sem internalização à legislação local.

---

§ 2º – Nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 24, de 24/01/75, não havendo deliberação da Assembleia Legislativa no prazo referido no § anterior, consideram-se ratificados os convênios.

§ 3º – Na hipótese de o contribuinte ter optado por benefício fiscal ou sistema especial de tributação concedido com fundamento nesta Lei ou em convênio celebrado com outra unidade da Federação, o retorno ao regime de tributação normal somente poderá ser efetuado no primeiro dia de um novo ano-calendário, devendo permanecer no regime normal pelo menos até 31 de dezembro do mesmo ano”.

<sup>21</sup> ARZUA, Heron. A questão da legitimidade dos convênios no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 47, p. 131-132, São Paulo, agosto, 1999.

<sup>22</sup> “Nessa perspectiva, a interpretação jurídica consiste em um processo silogístico de subsunção do fato à norma: a lei é a premissa maior, os fatos são a premissa menor, e a sentença é a conclusão. O papel do juiz consiste em revelar a vontade da norma, desempenhando uma função de mero conhecimento, sem envolver qualquer parcela de criação do Direito para o caso concreto” (BARROSO, Luís Roberto. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: PIMENTEL JÚNIOR, Paulo Gomes (coord.). *Direito Constitucional em evolução*. 1. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2006. p. 169).



### 3. ISENÇÃO DE ICMS AUTORIZADA POR CONVÊNIO INTERESTADUAL SEM PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL INTERNA. BENS JURÍDICOS ENVOLVIDOS

A isenção de ICMS somente será regularmente outorgada se concedida nos termos de acordo interestadual entre estados e Distrito Federal, após internalização, em conformidade com a legislação local, com a condição de sua aprovação pela Assembleia Legislativa.

A não instituição de isenção via decreto legislativo ou lei estadual (em conformidade com a legislação local), entretanto, enquanto vigora convênio, demanda maiores digressões. Seria possível evitar a tributação sem disposição legal (formal) estadual que a outorgue?

(i) A indisponibilidade do tributo, (ii) a atuação vinculada do agente fiscal, sob pena de responsabilidade, a própria (iii) legalidade (em uma de suas facetas) e (iv) a competência estadual para legislar sobre o ICMS, como institutos concretizadores do financiamento do Estado Democrático de Direito, opõem-se a esta pretensão.

Neste contexto, preliminarmente observa-se a modificação do paradigma (pré-compreensão) da norma tributária. Enquanto no passado foi encarada como meio de resistência à exação estatal (meio de preservação da liberdade, propriedade e representatividade do indivíduo), atualmente a tributação veiculada pela lei tributária é interpretada como um mal necessário para a manutenção do Estado e para o financiamento dos direitos fundamentais<sup>23</sup>. Daí o **dever fundamental de pagar tributos**<sup>24</sup>, concretizado pela legalidade.

Neste contexto, seguindo a doutrina de Ruy Cirne Lima<sup>25</sup>, frisa-se que não é possível explicar o princípio da legalidade aplicável ao Direito Público sem antes mencionar que a Administração é regida pela indisponibilidade do interesse público. O autor mencionado diferenciou a relação jurídica da relação de administração. Enquanto naquela a tônica é o **poder** (daquele com direito subjetivo), nesta há predominância do **dever**. Ambas as espécies de relação decorrem do princípio de

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 13-16.

<sup>24</sup> “O dever fundamental de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessário para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”. In: TIPKE, Klaus & YAMASHITA, Douglas *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Comentado à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2011. p. 10.

<sup>25</sup> LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 7. ed., revista e reelaborada por Alberto Pasqualini. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 105-109.



que a pessoa pode dispor do que é seu (autonomia da vontade), mas, quando administra bens de terceiros, tem o dever de zelar, sob pena de responsabilização. Na concepção do mesmo autor, a relação jurídica de propriedade não trata de deveres, nem de finalidades, mas basicamente de **poder** e de **autonomia da vontade**. Na atuação da Administração, contudo, são geridos bens de terceiros – daí a indisponibilidade do bem público. A proeminência do **dever** na relação de administração decorre da vinculação da atuação estatal a uma determinada finalidade cogente (interesse público). A partir da compreensão de que a Administração é movida pelo dever (em razão de uma vinculação do agente a determinada finalidade), é possível entender a legalidade no Direito Público: o administrador deve agir estritamente dentro dos limites predefinidos em lei, enquanto ser vinculado a finalidades predefinidas na gestão dos bens de terceiros.

Isto é, a legalidade não é um bem em si mesmo, mas é mero (ainda que imprescindível) meio concretizador de bens jurídicos superiores: o interesse público encarnado no próprio Estado Social e Democrático de Direito. Também no Direito Tributário, porque o interesse público é indisponível, não é dado ao agente público dispor do crédito tributário – artigos 141<sup>26</sup> e 142, parágrafo único<sup>27</sup>, do CTN<sup>28</sup>.

Por esta ótica, não é admissível a concessão de benefício fiscal, ainda que vigente convênio de isenção de ICMS, se este não for internalizado à legislação local. Portanto, em princípio, a reserva de lei específica para a outorga de isenção não busca proteger o Estado do contribuinte, mas concretizar o dever fundamental de pagar tributos (abstrato).

Não se deve ser ingênuo, contudo. Ainda hoje, na prática, o poder exacional se confunde com o poder de império decorrente da soberania própria **do Estado** (não só do Estado Democrático de Direito). Isto é, ainda que mediatamente os motivos da tributação sejam nobres, o peso imediato da tributação segue recaindo sobre os cansados ombros do contribuinte, que pouca escolha tem senão pagar o tributo (e reclamar ao vento a ineficácia e ineficiência da administração). E porque são infinitos os desejos (possibilidades de investimentos públicos) e a ganância dos políticos brasileiros, mas são limitados os recursos (dos contribuintes e do Estado), a não limitação rígida do poder de tributar invariavelmente resulta em excessos.

<sup>26</sup> CTN, artigo 141. “O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

<sup>27</sup> CTN, artigo 142, parágrafo único. “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

<sup>28</sup> Código Tributário Nacional.

Então, não é admissível o sacrifício isolado do indivíduo (ou minoria) em concreto para a sobrevivência em abstrato de uma maioria política.

Na lição de Ruy Barbosa Nogueira<sup>29</sup>, o poder de tributar decorre do poder de império do Estado, que faz derivar para seus cofres parcela do patrimônio daqueles sujeitos à sua jurisdição. O eminente jurista afirmou que o Direito Tributário cria e disciplina as relações jurídicas entre o fisco e contribuintes. Para o autor em tela, a cobrança fora dos limites preconizados pela norma é um excesso, e o valor arrecadado não será tributo, pois cobrado fora dos limites do poder de tributar (e do Direito Tributário), bem como este estado arrecadador não será um Estado de Direito. Ele ainda conceituou: “O Direito Tributário é assim um direito de levantamento pecuniário entre jurisdicionados, porém disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito”<sup>30</sup>.

Neste contexto, o princípio de interesse público, a pretexto de preservar o bem comum, não pode ser utilizado como forma de supressão dos direitos fundamentais, sob pena de abalar os fundamentos do Estado de Direito. O princípio da legalidade trata da impossibilidade de imposição ou majoração de tributo sem lei que autorize como uma forma de submeter o Estado ao império da lei – fazendo do ambiente jurídico um Estado de Direito, regido pelo interesse público.

Da premissa segundo a qual a tributação deve ser conforme princípios do Estado de Direito, conclui-se que (i) segurança jurídica, (ii) legalidade, (iii) liberdade, (iv) isonomia, (v) propriedade e (vi) moralidade devem ser prestigiados. E a questão que precisa ser respondida é a seguinte: no Estado de Direito, à luz dos direitos fundamentais do contribuinte, a não outorga de isenção já concedida nos outros estados não é antijurídica?

Odete Medauar<sup>31</sup> tratou da segurança jurídica como princípio que promove a estabilidade das relações jurídicas. Para a referida autora, a segurança jurídica permite tornar previsível a atuação do Estado.

Daí chegou-se à conclusão de que, no caso, é lesada a segurança jurídica do contribuinte quando não internalizado convênio vigente. Isto é, o Estado dá sinais inequívocos de que concederá a isenção (ao cumprir o burocrático procedimento previsto na LC n. 24/75), entretanto não o faz, às custas dos contribuintes que

<sup>29</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário, de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 1994. p. 29.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 29-30.

<sup>31</sup> MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (coord.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 117.

eventualmente realizaram investimentos em razão da aparente iminência da concessão do favor fiscal.

Almiro do Couto e Silva<sup>32</sup> tratou do princípio da proteção da confiança como a face subjetiva do princípio da segurança jurídica<sup>33</sup>. Para o autor em referência, a legalidade e a segurança jurídica são pilares do Estado de Direito, daí que o exercício da legalidade é limitado pelo princípio da proteção da confiança. Couto e Silva exemplificou ao tratar da limitação da Administração de rever os próprios atos após ter gerada impressão de legalidade e legitimidade do ato administrativo. E o jurista mencionado complementou, afirmando pela “responsabilidade do Estado pelas promessas firmes feitas por seus agentes, notadamente em atos de planejamento econômico”<sup>34</sup>.

Se a relação entre Estado e cidadão é regida pelo binômio legalidade e segurança jurídica, não poderá a revisão do ato administrativo (ou a não concessão de isenção) ser justificada exclusivamente pelo critério da legalidade. Devem ser considerados os bens jurídicos envolvidos, e ponderados princípios constitucionais. Então, uma das conclusões possíveis é a de que a ratificação do convênio de ICMS pelo Estado gera uma justa expectativa de direito, decorrente de sinal inequívoco da Administração Estadual (se não tinha a intenção de conceder a isenção, não deveria ter ratificado o convênio).

Ainda, no exemplo, a não outorga da isenção repercutiria em desequilíbrio do mercado concorrencial (quebra da isonomia) e do direito de propriedade do contribuinte. Quanto à isonomia tributária, a vigência do convênio versando sobre isenção permite aos estados e ao Distrito Federal outorgar determinado benefício fiscal. Daí que é inequívoco que a não edição de lei local internalizando o benefício já ratificado e incorporado por outros estados provoca distorções no mercado, em franca lesão à neutralidade tributária. Neste caso, o contribuinte necessariamente estará prejudicado em sua formação de preços, o que pode ser catastrófico em

---

<sup>32</sup> COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção da confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, Salvador, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-2-ABRIL-2005-ALMIRO%20DO%20COUTO%20E%20SILVA.pdf>>. Acesso em: 21 de maio de 2011.

<sup>33</sup> A face objetiva limita a retroatividade da ação estatal, composta pela proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e à coisa julgada. In: *Ibidem*, p. 8.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 8.

uma economia de mercado<sup>35</sup>. Isto é, o Estado estará violando os artigos 150, inciso II<sup>36</sup>, e 152<sup>37</sup> da Constituição, ao estabelecer tratamento diferenciado aos seus contribuintes sem justificativa.

Quanto ao direito de propriedade, sugere-se uma aproximação da abstração doutrinária à realidade<sup>38</sup>. Quando da superação do paradigma liberal do Direito, focado em direitos ditos de primeira dimensão (individuais – propriedade, igualdade formal, liberdade e legalidade – proteção em face do Estado), pelo paradigma solidarista, focado em direitos ditos já de segunda (coletivos – direito à assistência social, saúde, educação, trabalho, liberdade sindical, igualdade material) e terceira (difusos – meio ambiente saudável) dimensões, não houve a substituição de determinados direitos por outros, mas uma sucessiva incorporação de direitos ao patrimônio jurídico do indivíduo – o que justifica a utilização do termo “dimensão”<sup>39</sup>.

Isto é, o desenvolvimento histórico não substituiu os direitos de uma dimensão pelos de outra. Ainda hoje, o Estado (com preocupações já de direitos coletivos e difusos) necessita preservar direitos individuais, sob pena de não ser considerado um Estado Democrático de Direito. Daí que a preservação da propriedade é um mínimo básico, a ponto de ser a partida para a construção de uma sociedade efetivamente justa e solidária.

<sup>35</sup> Sobre o tema, há o registro de acórdão do STF citando passagem de decisão proferida pela Suprema Corte Americana: “o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade (referência do voto do Min. Orozimbo Nonato, proferido no Recurso Extraordinário n. 18.331/SP, DJ 21/09/1951, em que mencionou decisão da Suprema Corte Americana, *apud* ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. *In*: ÁVILA, Humberto (coord.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 158).

<sup>36</sup> CF, artigo 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...] II – 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; [...]”.

<sup>37</sup> CF, artigo 152. “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

<sup>38</sup> Diferenciando a *Law in the books* da *law in action*. Para Ricardo Luiz Lorenzetti, “*Law in the books* VS. *Law in action* significa que as teses que se apresentam do modo indicado não servem para resolver problemas, ignorando que o direito se orienta para este propósito.” (LORENZETTI, Ricardo Luis. *Teoria da decisão judicial*. Tradução de Bruno Miragem. Notas e revisão da tradução de Cláudia Lima Marques. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 28-29).

<sup>39</sup> “[...] o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementariedade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ‘gerações’ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa dos direitos fundamentais” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 54).

Neste sentido, a propriedade somente será regularmente retirada, em razão do dever fundamental de pagar tributos, quando realizados todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária (legalidade), bem como quando observada a juridicidade da tributação, em interpretação sistemática do ordenamento. Superado o exame de legalidade (e efetivamente ocorrido o fato gerador), considerar-se-á o arcabouço constitucional. No exemplo, trar-se-iam à baila os princípios da proteção da confiança, da boa-fé, da isonomia tributária, da propriedade e da moralidade administrativa, para, na opinião deste autor, conceder o benefício fiscal.

Isto é, concedido benefício fiscal em toda a nação, exceto em determinado estado, poderia o contribuinte prejudicado, em razão da violação da neutralidade fiscal (aumentado do custo de operação), em violação da liberdade de concorrência e isonomia (desvantagem concorrencial com contribuintes em situação de mercado semelhantes, de outros estados – sociedade de mercado), em violação dos princípios da confiança, boa-fé (teve manifestações inequívocas de seu estado sobre a iminente concessão de isenção – possível investimento) e da moralidade administrativa (administração age em contradição), afastar a tributação. Isso porque, embora cumpridos os elementos necessários à ocorrência do fato gerador, o contexto principiológico afasta a tributação, no exemplo.

Quando o Estado ratifica o acordo interestadual e deixa de internalizar o benefício fiscal, age em contradição. Se não ratificasse o convênio, o benefício fiscal não seria concedido em outros estados. De fato, ao resistir a conceder a isenção, a Administração vai contra ato próprio, violando o princípio da moralidade administrativa<sup>40</sup>. E, neste contexto, a tributação é faceta de império do Estado. Não há dúvida de que a tributação, no exemplo, quebra a isonomia e a neutralidade tributária – daí que, lesado o contribuinte pela ação temerária do estado (ratificou convênio e não concedeu a isenção), o Estado incide em abuso de direito de tributar<sup>41</sup>, e como toda lesão que resulta de abuso<sup>42</sup>, é possível a indenização correspondente, visando a restituir ao patrimônio jurídico do contribuinte a parcela dilapidada.

Em última análise, trata-se de conferir importância à conformidade constitucional da tributação. Não se cogita a exação sem a realização de todos os

<sup>40</sup> CF, artigo 37. “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”.

<sup>41</sup> CC/2002, artigo 187. “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

<sup>42</sup> CC/2002, artigo 927. “Aquele que, por ato ilícito (artigos 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”.

aspectos legais previstos em lei para a ocorrência do fato gerador, sob pena de ruína do Estado de Direito, da mesma forma que é evidente a lesão a este mesmo Estado de Direito quando a conduta exacional expõe o contribuinte a tamanha lesão. No exemplo, o comportamento do Estado reflete seu poder de império, contra o qual o contribuinte é impotente, e só poderá assistir a seu negócio perecer.

Nesta quadra histórica, é inegável o forte cunho normativo conferido aos princípios, ainda que estes sejam dotados de grande abstração. Realizado o exame de legalidade (subprincípio direto do Estado de Direito), presentes os elementos do tipo tributário, deve-se naturalmente partir para o exame sistemático de juridicidade (em especial em face do princípio da proteção da confiança e boa-fé<sup>43</sup>), que vincula o intérprete aos princípios e valores constitucionais<sup>44</sup>. “Normas não são textos nem o conjunto destes, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”<sup>45</sup>. Ou a interpretação é sistemática (e princípios são considerados), ou não é jurídica<sup>46</sup>.

Naturalmente, a Administração não tem competência para o exame de juridicidade mencionado. No exemplo, portanto, seria necessária uma ação judicial para o afastamento da tributação. Em última análise, seria transportar ao Direito Tributário a possibilidade (já corrente no Direito Privado e Administrativo) de busca de justiça no caso concreto. Abdica-se do paradigma exegético (justiça geral abstrata) para o paradigma democrático em que as distorções poderão ser evitadas caso a caso (justiça individual concreta). O efetivo afastamento da tributação

<sup>43</sup> Que é ignorada no exame de legalidade. No sentido de uma aplicação da boa-fé para afastar tributação, conferir: TJD RS, AC n. 70017745704, 2ª Câmara, Rel. Arno Werlang, julgado em 29/08/2007, e TJD RS, AC n. 70008711376, 2ª Câmara, Rel. Roque Joaquim Volkweiss, julgado em 26/05/2004.

<sup>44</sup> GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 36

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 30.

<sup>46</sup> “É, pois, a interpretação sistemática o processo hermenêutico, por essência do Direito, de tal maneira que se pode asseverar que ou se compreende o enunciado jurídico no plexo de suas relações com o conjunto dos demais enunciados, ou não se pode compreendê-lo adequadamente. Neste sentido, é de se afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação. [...] a interpretação sistemática deve ser definida como uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, dentre as várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos. [...] é a que realiza com consonância com a rede hierarquizada, máxime na Constituição, tecida por princípios, normas e valores considerados dinamicamente e em conjunto. Assim ao se aplicar uma norma está-se aplicando o sistema inteiro” (FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros. 1995. p. 49 e 59).

ocorrerá após a ponderação dos bens jurídicos envolvidos, e certamente a lei (tributação) será aplicada, na grande maioria das vezes (dever fundamental de pagar tributos); entretanto, em determinados casos a tributação será afastada (excepcionalidade a ser tratada pelo Judiciário).

#### 4. HERMENÊUTICA JURÍDICA CONTEMPORÂNEA: A IMPORTÂNCIA DAS REGRAS E A PREVALÊNCIA DE PRINCÍPIOS E FINALIDADES SOBRE A FORMALIDADE NA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

As regras<sup>47</sup> são imprescindíveis para o convívio, especialmente em uma sociedade massificada. As regras fornecem previsões de conduta sem a necessidade de análise de cada ação pelo judiciário, evitando submeter ao sistema ponderativo (e à ideologia/valores do intérprete) meios já previamente estabelecidos pelo Poder Legislativo como concretizadores das finalidades constitucionais. Assim, as regras promovem soluções previsíveis, eficientes e geralmente equânimes<sup>48</sup>.

No entanto, excepcionalmente, é possível o afastamento das regras em razão do contexto fático ou axiológico em que está inserido o caso estudado. Este fenômeno decorre da migração do paradigma meramente interpretativo subsuntivo (da regra ao fato) ao paradigma ponderativo (interpretação sistemática à luz da axiologia constitucional e das regras, resultando em norma a ser aplicada no caso concreto).

O procedimento hermenêutico ponderativo, embora com pretensão de alcance da justiça do caso concreto, pode resultar em excessos por parte dos intérpretes, e em uma indesejável relativização de valores e princípios constitucionais. A insegurança resultante da superação da interpretação meramente subsuntiva lançou à doutrina o desafio de estabelecer critérios confiáveis de racionalização do discurso jurídico.

Juarez Freitas propôs o princípio da hierarquização axiológica<sup>49</sup> e finalística como metacritério hermenêutico, implícito na Constituição<sup>50</sup> e inerente à própria

---

<sup>47</sup> As regras são disposições de caráter hipotético que predeterminam comportamentos de conteúdo geral, caracterizadas pela sua aplicação absoluta ou não (tudo ou nada), e não são objeto de ponderação. Ou estão presentes seus requisitos (e é aplicável), ou não estão (e não é aplicável).

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.

<sup>49</sup> A hierarquização principiológica é conceituada como “metacritério que ordena, diante inclusive de antinomias no plano dos critérios, a prevalência do princípio axiologicamente superior, ou da norma axiologicamente superior em relação às demais, visando-se a uma exegese que impeça uma autocontradição do sistema conforme a Constituição e que resguarde a unidade sintética dos seus múltiplos comandos” (FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 81).

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 42.



interpretação sistemática<sup>51</sup>. O referido autor tratou da superação de antinomias jurídicas, entendidas como incompatibilidades entre normas, valores ou princípios, visando à preservação da unidade do sistema e à efetividade da teleologia constitucional<sup>52</sup>.

Neste contexto, a hierarquização axiológica supõe, como em uma pirâmide, em seu ápice, um princípio estruturante (dotado de grande abstração), que será densificado em princípios fundamentais, seguidos por gerais, especiais e especialíssimos, e assim sucessivamente, até a concretização final através de regras ou normas individuais (contratos, por exemplo)<sup>53</sup>.

Isto é, o Estado Democrático e Social de Direito (princípio estruturante) é concretizado pelos princípios fundamentais da dignidade da pessoa humana, segurança jurídica, indisponibilidade do interesse público, pluralismo político e representatividade, que são concretizados pelo dever fundamental de pagar impostos, reserva legal, igualdade e liberdade (princípios gerais), e assim por diante. Cada princípio confere concreção aos princípios hierarquicamente superiores, conferindo unidade axiológica ao sistema. A resolução de antinomias, entretanto, sempre ocorrerá à luz do caso concreto, quando poderão ser avaliados topicamente os princípios e valores envolvidos. Os princípios axiologicamente superiores terão peso maior no exercício ponderativo.

No exemplo da tributação de contribuinte quando vigente convênio concedente de benefício fiscal, a norma tributante do estado que ratificou o acordo interestadual sem o internalizar não é *per se* inconstitucional. Entretanto, topicamente (à luz do caso concreto) ocorre uma antinomia entre princípios (segurança jurídica e proteção da confiança, decorrentes diretos do Estado de Direito, além da propriedade, liberdade e liberdade de concorrência de um lado, e interesse público, indisponibilidade do tributo e legalidade de outro lado). A ponderação deverá observar a hierarquia axiológica para dar proeminência aos valores constitucionais de maior conteúdo – na opinião deste autor, a segurança jurídica (proteção da confiança), sem a qual está desfigurado o Estado de Direito, será observada. Há conflito entre a segurança jurídica do contribuinte e a indisponibilidade do interesse público. Neste diálogo, entretanto, devem ser flexibilizados o menos possível cada um destes valores. Por este motivo, afasta-se a tributação, pois, no particular,

<sup>51</sup> A interpretação sistemática “é a que se realiza em consonância com a rede hierarquizada, máxime na Constituição, tecida por princípios normas e valores considerados dinamicamente em conjunto. Assim, ao se aplicar uma norma, está-se aplicando o sistema inteiro.” (*Ibidem*, p. 54).

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 62.

<sup>53</sup> ARONNE, Ricardo. *Por uma nova hermenêutica dos direitos reais limitados: das raízes aos fundamentos contemporâneos*. Rio de Janeiro. Renovar, 2001. p. 72-73.

mitigada a segurança jurídica, as consequências são sobremaneira mais graves do que se mitigado o interesse público – que se realizará normalmente nas incontáveis outras relações jurídicas tributárias com outros tantos contribuintes.

Veja-se que a legalidade, do ponto de vista axiológico, jamais poderá ser hierarquicamente superior à segurança jurídica ou ao interesse público. A reserva legal é um instrumento, e não há de se confundir meio com finalidade. Por outro lado, a tributação somente poderá incidir se em conformidade com a reserva legal, pois a tributação sem lei violenta tanto a segurança jurídica quanto o interesse público.

Paulo Caliendo mencionou a existência de ao menos três sentidos relevantes à noção de princípios: a estruturação sintática, a estruturação semântica e a estruturação pragmática. Ao tratar da estruturação sintática, ele mencionou que os princípios atuam como fundamento de outras normas. “Assim, o princípio organiza e torna coerente as estruturas normativas”<sup>54</sup>. Neste contexto, conforme a estruturação sintática dos princípios, da **neutralidade fiscal** (princípio gênero), se extrai o princípio da **uniformidade geográfica** (princípio espécie), pelo qual se impede a criação de distorções geográficas decorrentes de alocação de recursos por critérios fiscais (a tributação a maior em determinada região aumenta custos de transação, empurrando investimentos para outras regiões).

Ao tratar da estruturação semântica, o autor em referência observou que “o princípio pode conter sentidos mínimos que devem compor uma determinada norma”<sup>55</sup> dele decorrente. Assim, a norma mais abstrata é expressa, especificada pela norma de menos abstração decorrente – sendo a norma abstrata teleológica (prescreve um fim), a norma concreta deverá ser meio para a consecução do fim predeterminado. O princípio confere estrutura do sentido da norma decorrente, determinando seu sentido valorativo ou finalístico. Neste contexto, a neutralidade tributária

[...] estabelece o fim a ser alcançado pela norma, qual seja, um financiamento de políticas públicas e promoção dos direitos fundamentais com o menor impacto possível sobre as decisões dos agentes econômicos e suas funestas consequências de ineficiências e distorções<sup>56</sup>.

Ao tratar da estruturação pragmática, Paulo Caliendo afirmou que o princípio pode conferir competência ou autorizar ações a normas dele decorrentes. Por este ponto de vista, o princípio fornece uma finalidade (teleologia), e dá limite aos meios

<sup>54</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo da. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 114.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 114.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 115.

de concretização, exigindo congruência entre a finalidade almejada e o meio eleito. Nestes casos, os princípios são critérios a ser utilizados como na decisão judicial.

Por fim, o princípio da neutralidade fiscal determina os critérios de decidibilidade em casos de entendimentos diversos sobre o mesmo tema. O judiciário perante duas interpretações da mesma norma deve buscar a finalidade e o efeito útil de cada decisão no contexto em que esta se realiza. Assim, o cálculo por dentro de tributos, aproveitamento de créditos, incidência de ICMS sobre a demanda contratada de energia e tantos outros exemplos deveriam ser analisados buscando uma decisão com neutralidade fiscal e justiça fiscal, igualmente<sup>57</sup>.

Por outro prisma, Humberto Ávila<sup>58</sup> trabalhou a racionalização da interpretação do sistema a partir da utilização do que chamou de “postulados normativos aplicativos”. Para este autor, os referidos postulados estabelecem critérios para a aplicação de princípios e regras. Enquanto princípios e regras participam de um processo que culmina na determinação de condutas obrigatórias, os postulados são parâmetros para a realização apropriada de outras normas.

Isso demonstra que esses exames investigam o modo como devem ser aplicadas outras normas, quer estabelecendo os critérios, quer definindo as medidas. De qualquer forma, as exigências decorrentes da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso vertem sobre outras normas não, porém, para atribuir-lhes sentido, mas para estruturar racionalmente sua aplicação. Sempre há uma outra norma por trás da aplicação da razoabilidade, da proporcionalidade e da excessividade. Por este motivo, é oportuno tratá-las como metanormas. E, como elas estruturam a aplicação de outras normas, com elas não se confundindo, é oportuno fazer referência a elas com outra nomenclatura. Daí a utilização do termo “postulado”, a indicar uma norma que estrutura a aplicação de outras<sup>59</sup>.

Parte dos postulados normativos não oferece critérios precisos de aplicação ou de promoção das finalidades das regras ou princípios objeto de interpretação – por este motivo, Ávila os categorizou como “postulados inespecíficos” (ponderação, concordância prática e proibição do excesso). Os postulados que possibilitam critérios que orientam a aplicação dos princípios e regras objeto de interpretação são chamados pelo autor de postulados específicos (igualdade, razoabilidade e proporcionalidade).

<sup>57</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo da. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 116.

<sup>58</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. *passim*.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 125.

Ao que interessa ao aqui tratado, a igualdade, a proibição de excesso, a razoabilidade e a proporcionalidade como formas de aplicação dos princípios constitucionais dão contribuições substanciais.

Em apertada e injusta síntese, a igualdade proíbe o tratamento discriminatório – é um postulado normativo, pois a sua violação implica a violação de algum outro princípio fundamental (se há tributação discriminatória, a igualdade violada envolve violação ao direito de propriedade). Se há igualdade material, o pagamento de tributo deve ser isonômico (justamente a razão da exigência de acordo interestadual para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, pela Constituição Federal).

Daí o excesso<sup>60</sup>: em uma sociedade de mercado, a tributação desigual de determinado contribuinte resulta em mitigação excessiva de seu direito a livre concorrência (neutralidade fiscal) e propriedade (padecimento de seu negócio). No exemplo aqui delineado, o contribuinte do estado recalcitrante está em posição de igualdade de mercado com concorrentes dos demais estados, mas tem o dever de pagar tributo (dilapidação da propriedade) e não terá acesso a condições equânimes de mercado.

A razoabilidade, dentre outras facetas, exige congruência entre critério de diferenciação entre a medida adotada (coerência na diferenciação de pessoas em situação de aparente igualdade) e a harmonização da regra geral com o caso individual. Isto é, impõe ao intérprete manter em mente aquilo que normalmente acontece e qual caso o princípioD regra objeto de estudo busca iluminar<sup>61</sup>.

[...] a razoabilidade exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso anormal<sup>62</sup>.

No exemplo, ainda que não por disposição legal, há diferenciação não razoável entre o contribuinte do estado recalcitrante e seus concorrentes de outros estados. A situação justifica a não tributação em razão de sua excepcionalidade. Humberto Ávila tratou de uma das facetas da razoabilidade como o dever do intérprete de harmonizar a norma geral ao caso individual, em um procedimento de equidade.

---

<sup>60</sup> “A promoção das finalidades constitucionalmente postas possui, porém, um limite. Esse limite é fornecido pelo postulado da proibição do excesso. Muitas vezes denominado pelo Supremo Tribunal Federal como uma das facetas do princípio da proporcionalidade, o postulado da proibição de excesso proíbe a restrição excessiva de qualquer direito fundamental” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2006. p. 133).

<sup>61</sup> *Ibidem*, p. 140.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 141.

A ocorrência fática de todos os aspectos da regra de incidência tributária resulta no surgimento da obrigação tributária e posterior constituição do crédito tributário (esta é a regra). A excepcionalidade ocorrerá quando o contribuinte estiver situado em um contexto no qual seus concorrentes não pagam o tributo (quebra da isonomia e lesão à propriedade), seu estado emitiu sinais inequívocos de iminente concessão da isenção (lesão à proteção da confiança), bem como seu estado poderia impedir o benefício fiscal aos outros contribuintes (lesão à moralidade administrativa).

A proporcionalidade, por sua vez, demanda à Administração a utilização de meios adequados (promove o fim), necessários (dentre os meios adequados, é o menos restritivo aos direitos fundamentais) e proporcionais, em sentido estrito (vantagens que promovem superam desvantagens que provocam), na persecução de seus fins. Isto é, propõe que a relação de causalidade entre meio (prescrição da norma) e fim (finalidade da norma) seja coerente, não mitigue direitos fundamentais e que a finalidade almejada seja tão valorosa que justifique eventual restrição a direitos.

No exemplo, a relação causal entre meio (tributação) e finalidade (financiamento do Estado Social) à luz do caso concreto é desproporcional, pois a tributação (meio), a despeito da quebra da isonomia, da lesão à concorrência e à proteção da confiança é prejuízo tal que não justifica a persecução do financiamento do Estado Social (finalidade), especialmente quando a repercussão econômica ao estado é insignificante e ao contribuinte é expressiva. Ao estado cabe encontrar meios de financiar-se sem a supressão excessiva de direitos do contribuinte, sob pena de perder a qualidade de Estado de Direito.

## 5. A UNIDADE AXIOLÓGICA DO SISTEMA. BREVÍSSIMOS COMENTÁRIOS SOBRE A EXPERIÊNCIA HERMENÊUTICA EM RAMOS DIDATICAMENTE SEPARADOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O sistema é uno, ainda que os campos do Direito sejam lecionados separadamente. Sobre o exame ponderativo axiológico, os campos didaticamente diversos têm rica experiência.

Tratando do Direito Administrativo, Maria Sylvia Zanella Di Pietro abordou o que chamou de **alargamento do princípio da legalidade**. A autora supracitada mencionou que a Constituição de 1988 rege um Estado Democrático de Direito, em que a concepção alargada do princípio da legalidade busca vincular a lei a ideais de justiça, e, assim, “submeter o Estado não apenas à lei em sentido puramente formal, mas ao Direito, abrangendo, todos os valores inseridos expressa ou

implicitamente na Constituição”<sup>63</sup>. Neste sentido, a própria juridicidade da aplicação da lei não depende apenas da subsunção do fato à regra, mas da ponderação do caso com o arcabouço constitucional.

Tratando do Direito Privado, Teresa Negreiros discorreu sobre a superação do paradigma liberal instrumentalizado pela interpretação neutra e exegética. O reconhecimento da desigualdade entre as pessoas ensejou a constitucionalização das relações privadas, a ponto de já não bastar o exame legal (subsuntivo-exegético), sendo necessário o exame de conformidade com o ordenamento (ponderativo)<sup>64</sup>.

Aliás, neste ponto, é interessante notar que o modelo iluminista há muito reconheceu a hipossuficiência do cidadão em face do Estado<sup>65</sup>, e estabeleceu mecanismos de amortecimento desta desigualdade (Constituição); entretanto, ainda hoje não se tem clara a ideia de hipossuficiência do contribuinte diante do Estado.

Neste contexto, o objetivo deste artigo é debater a necessidade de efetivamente incorporar-se ao Direito Tributário os princípios e valores constitucionais, para, a exemplo do Direito Privado e do Direito Administrativo<sup>66</sup>, incorporar o efetivo exame de juridicidade à tributação. Ou, nos dizeres de Humberto Ávila, ao tratar de não exclusão de contribuinte de regime especial de tributação, ainda que tenha cometido infração cuja consequência seria a exclusão, em razão de aplicação do postulado normativo da razoabilidade:

Nem toda norma incidente é aplicável. É preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra de satisfação das condições previstas em sua hipótese. Uma regra não é aplicável somente porque as condições previstas em sua hipótese são satisfeitas. Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria

<sup>63</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 28.

<sup>64</sup> “O direito civil-constitucional reúne em torno de sua premissa básica – a de que os princípios e valores constitucionais conformam diretamente as relações privadas, funcionalizando-as à proteção e ao desenvolvimento da pessoa humana – uma quantidade cada vez maior de operadores jurídicos” (NEGREIROS, Teresa. *Teoria do contrato: novos paradigmas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 63).

<sup>65</sup> “À Constituição caberia, ao invés, ordenar as relações públicas – definidas subjetivamente como as relações das quais participasse o Poder Público – e, em se tratando do indivíduo, protegê-lo frente ao poder de império do Estado.” (NEGREIROS, Teresa. *Teoria do contrato: novos paradigmas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 49).

<sup>66</sup> “[...] nem o direito privado está todo contido em seus códigos, nem o direito administrativo se esgota nas leis e regulamentos administrativos. O direito tem uma extensão muito mais ampla, pois compreende os conceitos e princípios traduzidos pelo lento e penoso labor científico dos juristas, expostos e fundamentados nos tratados doutrinários e nos repertórios de jurisprudência. A ciência jurídica é um conjunto de princípios e não pode consistir em comentários da legislação positiva” (CRETILLA JUNIOR, José apud DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 40).

regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses as condições de aplicação da regra são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada<sup>67</sup>.

Assim, em síntese, cabe ao intérprete analisar a juridicidade da exação, em conformidade com o arcabouço constitucional. Isto é, após analisada a efetiva ocorrência do fato gerador, e a conformidade da legislação com a normatividade constitucional (em abstrato), deve o intérprete verificar se, *in concreto*, há conformidade constitucional à exação (se a teleologia da regra ou outros princípios não se opõem à tributação). Se praticados os elementos do tipo tributário, mas inócurre a conformidade axiológica constitucional no caso concreto, não nascerá a obrigação tributária.

## 6. CONCLUSÃO

Há um tênue limite entre o exercício regular e o excesso. O Estado é o único meio de promoção dos direitos fundamentais (necessidades ilimitadas) em uma sociedade massificada com recursos limitados. Neste contexto, a tributação é um meio de financiamento do bem-estar social, que, se não controlada, poderá deixar passar a ser meio de opressão. E, neste sentido, a supressão da propriedade pode ser comparada à supressão da liberdade – aquele que tem tirado de si a propriedade via tributação em excesso e recorrentemente, é transformado em trabalhador forçado. Trabalha para o Estado, não para si e sua família.

Se ao contribuinte não for dada uma análise jurídica abrangente à luz dos direitos e princípios fundamentais, está-se suprimindo o direito ao acesso a um sistema justo, em quebra também da separação de poderes – ao Judiciário deve ser dada a fiscalização da atividade legislativa.

No sistema jurídico vigente no Brasil, a regra é, e deve ser, aplicável para os casos comuns. Em uma sociedade de massas, são necessárias regras que conferem estabilidade e previsibilidade às relações jurídicas. Entretanto, a aplicação da regra geral a determinados casos excepcionais pode resultar em distorções: daí a relevante função do Poder Judiciário.

---

<sup>67</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 142.



Na mesma medida, a legalidade (instrumento concretizador de princípios com maior carga axiológica) não pode ser fundamento para contradizer a segurança jurídica (proteção da confiança) ou o interesse público.

Ainda que a renúncia tributária esteja condicionada à enunciação expressa e formal, a tributação é arbitrária quando não observados princípios decorrentes do próprio Estado de Direito.

No exemplo hipotético que permeia este artigo, os dogmas da legalidade e da indisponibilidade do tributo não têm peso axiológico suficiente, para, no exercício ponderativo, fazer incidir a tributação – a segurança jurídica, a neutralidade fiscal, a isonomia tributária e os princípios da propriedade e da moralidade administrativa, na opinião deste autor, afastam a tributação.

Desta forma, conclui-se, por fim, por uma constitucionalização axiológica do Direito Tributário, devendo o intérprete realizar o seguinte procedimento para verificar a juridicidade da obrigação tributária, ao se utilizar da variação do exame sugerido por Rubens Gomes de Sousa no seu *Estudos de Direito Tributário*<sup>68</sup>: o intérprete deverá verificar se a lei que instituiu o tributo é válida em relação à Constituição (plano constitucional – abstrato); deverá verificar se, no mundo dos fatos, efetivamente ocorreu a descrição legal (plano legislativo – fato gerador); deverá verificar se o lançamento foi exercido em conformidade com a lei aplicável (plano administrativo – procedimento).

Por fim, aos três planos mencionados, adiciona-se o plano axiológico (plano constitucional – concreto), completando-se o exame de juridicidade e determinando ao intérprete verificar se o fato ocorrido em conformidade com a lei tributária não é excluído pela teleologia do fundamento da própria regra ou por princípio que determine contrariamente, de maneira a buscar ao máximo a utilização de critérios hermenêuticos confiáveis (como os mencionados) – neste caso, ainda que ocorridos os elementos do tipo tributário, não nascerá a obrigação tributária, em decorrência de sua inconformidade constitucional.

Naturalmente, as regras dispostas em lei têm presunção de constitucionalidade e serão aplicadas na generalidade dos casos; o seu afastamento dependerá da robustez argumentativa e deverá ser especialmente fundamentada – evitando a insegurança jurídica o quanto possível.

---

<sup>68</sup> SOUSA, Ruben Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

## REFERÊNCIAS

ARONNE, Ricardo. *Por uma nova hermenêutica dos direitos reais limitados: das raízes aos fundamentos contemporâneos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ARZUA, Heron. A questão da legitimidade dos convênios no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 47, p. 131-132, São Paulo, agosto, 1999.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (coord.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. A Nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: PIMENTEL JÚNIOR, Paulo Gomes (coord.) *Direito Constitucional em evolução*. 1. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção da confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, Salvador, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-2-ABRIL-2005-ALMIRO%20DO%20COUTO%20E%20SILVA.pdf>>. Acesso em: 21 de maio de 2011.

DERZI, Mizabel Abreu Machado em nota de atualização de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 1995.

GRAU, EROS. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 7. ed., revista e reelaborada por Alberto Pasqualini. São Paulo: Malheiros, 2007.

LORENZETTI, Ricardo Luis. *Teoria da decisão judicial*. Tradução de Bruno Miragem. Notas e revisão da tradução de Cláudia Lima Marques. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (coord.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NEGREIROS, Teresa. *Teoria do contrato: novos paradigmas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário, de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Comentado à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2011.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo da. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.