Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação[120]

Prof. Dr. Humberto Ávila

Livre-Docente em Direito Tributário pela USP. Visiting Scholar pela Universidade de Harvard. Doutor em Direito pela Universidade de Munique. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, onde é Professor Adjunto de Direito Tributário, Financeiro e Econômico. Advogado, Consultor e Parecerista em Porto Alegre.

Introdução

A Constituição Federal de 1988 (adiante CF/88) estabeleceu uma gama enorme de direitos fundamentais em benefício dos contribuintes. A sua aplicação jurisprudencial tem, no entanto, criado um abismo entre aquilo que se supunha ser garantido pela CF/88 e aquilo que terminou sendo efetivamente concretizado pelo Poder Judiciário. Mesmo sendo difícil especificar todas as causas dessa falta de efetividade, é possível apontar algumas delas.

Em primeiro lugar, nota-se um raciocínio jurídico baseado mais nas conseqüências supostamente decorrentes da decisão e menos nas normas jurídicas — regras e princípios — que regem a matéria. O resultado disso é visível: liminares são cassadas porque sua manutenção causará danos ao erário público; efeitos de declarações de inconstitucionalidade são restringidos ao período futuro; normas jurídicas são interpretadas de modo tendencioso em virtude do rombo que determinado tipo de interpretação poderá causar. É muito comum a escolha por uma alternativa interpretativa simplesmente porque ela evita rombos na arrecadação.

Em segundo lugar, ressalta-se uma interpretação jurídica que parte de modelos ideais, normalmente antigos ou estrangeiros. A conseqüência disso é palpável: questões nucleares, como aquelas atinentes ao princípio federativo ou à repartição de competências entre os entes federados, são analisadas com base em experiências antigas inaplicáveis à situação atual ou experiências alienígenas intransponíveis para o contexto normativo brasileiro. É recorrente a interpretação do ordenamento jurídico com base na doutrina alemã, americana ou italiana, por exemplo.

Em terceiro lugar, vê-se uma argumentação jurídica que parte da premissa correta de que a norma não é o texto normativo, mas o resultado da interpretação de um texto, para chegar a conclusão de que o intérprete pode construir qualquer alternativa interpretativa, desconsiderando, inclusive, os conteúdos mínimos dos dispositivos constitucionais e legais. O efeito disso é claro: o conteúdo semântico das regras cede em favor de qualquer conteúdo. É recorrente a interpretação de regras de competência com o alargamento injustificado do seu aspecto material.

---

120 Artigo, atualizado, elaborado em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, e inicialmente publicado em: Pires, Adilson Rodrigues Pires (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 345-362.

Em quarto lugar, sobressai-se uma argumentação centrada quase que exclusivamente na manipulação de princípios, sem a devida consideração das regras imediatamente aplicáveis. É muito freqüente a interpretação do direito tributário baseada diretamente nos princípios constitucionais, tanto naqueles que amparam os interesses do fisco, como os princípios da solidariedade social e da função social da propriedade, quanto daqueles que protegem os interesses dos contribuintes, como os princípios do Estado de Direito, da proteção da propriedade e da liberdade. O resultado é por todos conhecido: em vez de aplicar a regra constitucional ou legal, o intérprete salta para o plano dos princípios, construindo soluções maleáveis segundo os interesses que deseja preservar.

Esses expedientes fazem com que as decisões legislativas e judiciais sejam flexibilizadas e os valores objetivados no ordenamento jurídico sejam superados, quer por soluções estrangeiras incompatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, quer por valores exclusivos do próprio intérprete. São precisamente esses expedientes (conseqüencialismo, idealismo, construtivismo, principialismo) e os seus resultados (relativismo e decisionismo) que são tratados neste trabalho, cada qual compondo uma de suas partes.

1. Equívocos metodológicos

1.1 Conseqüencialismo

Não é rara, nos dias de hoje, a utilização de argumentos baseados na necessidade de obtenção de receita. Esse tipo de argumentação, baseado, direta e exclusivamente, nas conseqüências advindas da decisão, pode-se denominar de argumentação conseqüencialista. Embora de uso freqüente, esse tipo de argumentação deve ter um espaço muito restrito no ordenamento jurídico, pelos seguintes motivos.

Do ponto de vista da teoria das normas, a argumentação conseqüencialista tem uso restrito. De um lado, porque os princípios, na CF/88, quando valorizam elementos fáticos ligados aos efeitos da decisão, o fazem valorizando também elementos relacionados à segurança e previsibilidade da decisão. Nesse sentido, embora alguns princípios, na sua eficácia externa, selecionem e valorizem determinados fatos, é preciso considerar que também há princípios que valorizam elementos relacionados à proteção dos contribuintes.[121]

De outro lado, embora a CF/88 tenha vários princípios que possam funcionar como fundamento para a utilização de argumentos conseqüencialistas, ela prevê regras atributivas de competência aos três poderes. E as regras têm caráter imediatamente descritivo de conduta ou de atribuição de poder para a adoção de conduta, cabendo ao intérprete aplicar a regra cujo conceito seja finalmente-

121 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 51 e ss. Idem. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 97 e ss.

correspondente ao conceito dos fatos.[122] A consideração exclusivamente principiológica fica afastada. É preciso lembrar, ainda, que num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras saem bem na frente. De fato, as regras têm uma eficácia decisiva que os princípios não têm, não cabendo ao intérprete afastar, sem mais, a decisão da CF/88 pela sua; as regras têm uma eficácia definitória dos princípios, no sentido de que vários dos ideais cuja realização é por eles determinada já se encontram "delimitados" constitucionalmente, não cabendo ao intérprete concretizar o ideal constitucional de modo diferente daquele previsto pela CF; e as regras têm eficácia de trincheira, pois, embora superáveis (deixando em aberto a questão da superabilidade de algumas regras constitucionais), só o são por razões extraordinárias e mediante um ônus de fundamentação maior, não cabendo ao intérprete, na existência de regra mais diretamente aplicável, lançar mão de um argumento conseqüencialista supostamente fundado num princípio constitucional.[123]

Essas considerações demonstram, preliminarmente, que com a teoria das normas a argumentação conseqüencialista tem um espaço bem reduzido. Esse âmbito fica ainda mais restrito com a consideração da teoria jurídica da argumentação.

Com efeito, do ponto de vista da teoria jurídica da argumentação, a argumentação conseqüencialista tem importância não menos restrita. De um lado, porque os argumentos baseados nas conseqüências são enquadráveis nos argumentos não-institucionais, os quais têm menor peso sobre os argumentos institucionais.

Para saber a importância dos argumentos é preciso especificar quais as espécies de argumentos existentes. Argumentos há vários: os lingüísticos (aqueles que dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos, tanto ao significado das expressões quanto a sua estrutura gramatical), os sistemáticos (aqueles que são fundados na estrutura do sistema jurídico e dizem respeito aos seus elementos ou a sua aplicação), os genéticos (aqueles que dizem respeito à vontade do legislador, tanto no que se refere ao significado que o legislador teria ligado a determinada expressão, quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir), os históricos (aqueles que dizem respeito à investigação do problema objeto de regulação pelas normas hoje válidas, de modo a recompor o sentido que a norma tinha ao ser editada) e os meramente práticos (aqueles que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômicos, políticos ou éticos). Se há vários argumentos, pergunta-se: quais deles devem prevalecer e como encontrar a resposta? Aqui entram em cena os princípios constitucionais, pois são eles que devem orientar as regras de prevalência entre os argumentos.

A realização dos princípios constitucionais deve-se viabilizar também pela argumentação: efetivar os princípios fundamentais é incorporar, na própria ar-

122 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 103 e ss.
123 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 105 e ss.

gumentação, aquilo que eles próprios determinam.[124] Os princípios do Estado de Direito, da separação dos poderes e da legalidade estabelecem a prioridade dos argumentos lingüísticos e sistemáticos sobre os argumentos meramente práticos. O princípio do Estado de Direito prioriza a estabilidade frente às mudanças das normas em razão dos interesses em jogo. De alguma forma, o Supremo Tribunal Federal segue esse entendimento:

> "Argumentos de necessidade, por mais relevantes que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição. Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo."[125]

O princípio da separação dos poderes institui a divisão harmônica de funções entre os poderes, vedando que o Poder Judiciário altere os significados mínimos das normas instituídas pelo Poder Legislativo. E o princípio da legalidade estabelece que os outros poderes deverão agir tendo como ponto de partida os enunciados prescritivos estabelecidos pelo Poder Legislativo. O Supremo Tribunal Federal incorpora esse entendimento:

> "O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do conteúdo vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados os institutos consagrados pelo Direito."[126]

A conjugação desses fatores conduz à prevalência dos argumentos lingüísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos. Essas regras de prevalência são decisivas para a interpretação do ordenamento tributário. Isso porque estabelecem que argumentos meramente práticos, como são os argumentos relacionados à necessidade de aumentar a arrecadação, não poderão prevalecer sobre os argumentos lingüísticos e sistemáticos, como são aqueles que se deixam reconduzir à estrutura do Sistema Tributário Nacional e às regras de competência.

De outro lado, a argumentação conseqüencialista tem importância restrita porque mesmo que se admita a conversão dos argumentos conseqüencialistas em argumentos institucionais, eles seriam incluídos na categoria dos argumentos sistemáticos e, como tais, não podem prevalecer sobre o núcleo de significado dos argumentos lingüísticos: aquilo que foi dito deve prevalecer sobre o que deixou de ser; aquilo que foi dito mais diretamente deve prevalecer sobre aquilo que deixou de ser. Ainda, mesmo que se aceite

---

124 ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário* (79): 163-183, São Paulo: Malheiros, 2001.

125 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 150.764, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, 16.12.92.

126 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 166.772-9-RS, Relator Ministro Marco Aurélio, DOU 12.05.94.

a conversão do argumento pragmático em sistemático, na justificação com base em argumentos imanentes ao sistema, deverá ser escolhido o significado que seja mais coerente com o ordenamento constitucional.[127] E, nesse sentido, a CF/88 optou por um sistema de previsibilidade em vários campos, como o tributário. É preciso, a qualquer custo, preservar o império da Constituição e os princípios por ela positivados, como exige o Supremo Tribunal Federal:

> "Argumentos de necessidade, por mais relevantes que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição. Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo."[128]

Por fim, mesmo que se admita o uso ou a conversão, ainda assim há um procedimento a ser cumprido: quanto maior a restrição e maior o peso sintático do princípio, maior deverá ser a justificação, fundamentação e comprovação para a sua utilização.[129] Isso significa que a restrição à segurança jurídica, por exemplo, por uma decisão contrária ao estabelecido, motivada pelas conseqüências econômicas advindas, deverá ter: uma justificativa condizente (existência de fundamento constitucional de validade da restrição); uma fundamentação condizente (exteriorização, racional e transparente, das razões para a restrição); e uma comprovação condizente (as supostas conseqüências não podem ser presumidas ou tomadas de barato, devem, antes, ser comprovadas com documentos, perícias, etc.).

Essas considerações demonstram que com a teoria dos princípios e da argumentação o espaço para o argumento conseqüencialista se torna bem reduzido. E depois de verificado o seu espaço, o seu uso ainda é procedimentalmente normatizado.

1.2 Idealismo

Não é incomum, entre nós, a investigação de princípios constitucionais com base em estudos feitos para interpretar outros ordenamentos jurídicos. O estudioso, ao interpretar a Constituição Brasileira, socorre-se de análises que vertem sobre outras Constituições. Ao fazê-lo, o intérprete termina por descrever um modelo normativo ideal em vez de reconstruir o modelo normativo adotado pela Constituição Brasileira.

---

127 ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário* (79) :180, São Paulo: Malheiros, 2001.

128 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 150.764, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, 16.12.92.

129 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 36.

No entanto, o objeto de estudo de quem pretende estudar o Direito Público Brasileiro é o ordenamento jurídico brasileiro. Estudar o Direito Público Brasileiro não é o mesmo que investigar o Direito Público Alemão ou Italiano ou Francês. Estudar o Direito Público Brasileiro é, inicialmente, começar a pesquisa pelo ordenamento jurídico brasileiro, não sobre o alemão, o italiano ou o francês e, finalmente, concluir a investigação no ordenamento jurídico brasileiro, corroborando todas as conclusões mediante retro-referência a essa base.[130]

Pretender analisar o Direito Público Brasileiro sem o exame primordial do ordenamento brasileiro conduz a alguns equívocos relativos ao conteúdo de sentido das normas investigadas. A inconsistência semântica na análise do Direito Público Brasileiro surge nos casos em que as conclusões obtidas pela doutrina a respeito do sentido normativo das normas são incompatíveis com o ordenamento jurídico que ela pretensamente procura reconstruir. Isso não só já ocorreu como continua acontecendo. No caso dos princípios, não são raros os estudos que os investigam segundo modelos ideais e, não, de acordo com o modelo adotado pela CF/88. Nesse sentido, é preciso, antes de tudo, afastar-se de modelos ideais para investigar o princípio objeto de análise de acordo com a CF/88, tal como fez o Supremo Tribunal Federal, relativamente ao princípio federativo, em elucidativa ementa:

> 1. A "forma federativa de Estado" - elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República - não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição...".[131]

A necessidade de defesa da CF/88 traz quatro conseqüências da mais alta relevância para a efetividade dos direitos fundamentais dos contribuintes. Primeiro, leva ao afastamento da mera transposição, para a solução do caso, de interpretações obtidas pela doutrina estrangeira com base noutras constituições, por mais interessantes que elas possam ser. Isso não quer dizer que as reflexões advindas do Direito Comparado, ou mesmo estrangeiro, não possam ser úteis para suportar essa ou aquela interpretação do Direito Constitucional Brasileiro. Muito menos quer dizer que a utilização de estudos estrangeiros sobre Teoria Geral do Direito não sejam absolutamente imprescindíveis para a correta interpretação constitucional. O que essas reflexões não podem é implicar, de um lado, na desconsideração das particularidades da CF/88 e, de outro, na falta de atenção à incompatibilidade das soluções estrangeiras com a solução efetivamente adotada no Brasil.

Segundo, conduz à inconsistência de interpretações obtidas pela mera consideração de modelos ideais de Estado ou de sociedade que não encontram supor-

130 BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 21.

131 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.024, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 01.12.2000.

te na CF/88. Isso não quer dizer que as ponderações advindas da Teoria do Estado não possam ser úteis para justificar essa ou aquela interpretação do Direito Constitucional Brasileiro. O que essas reflexões não podem é implicar na sobreposição de um modelo teórico ideal ao modelo efetivamente adotado pela CF/88.

Terceiro, leva à impropriedade de interpretações obtidas por meio da desconsideração das técnicas normativas utilizadas pela CF/88. Como a instituição de princípios conduz a conseqüências argumentativas diversas daquelas presentes no caso da positivação de regras, a falta de atenção ao modo mediante o qual os direitos fundamentais foram instituídos conduz o intérprete a ponderar externa e horizontalmente princípios quando o correto seria a ponderação interna e vertical de uma regra e vice-versa.

Quarto, leva à incoerência de interpretações obtidas por meio do desprezo da linguagem normativa usada pela CF/88. Como a escolha dessa ou daquela expressão provoca efeitos que restringem a liberdade do intérprete, a falta de análise da linguagem usada para permitir restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes faz com que o intérprete desconsidere conceitos cujas propriedades são conotadas, direta ou indiretamente, pelo ordenamento constitucional.

1.3 Construtivismo

Poder-se-ia sustentar que, mesmo tendo a CF/88 utilizado a técnica das regras para a atribuição do poder de tributar, como a linguagem é largamente indeterminada, caberia ao Poder Legislativo definir primeiramente o conceito nela previsto ou escolher um dentre os vários supostamente albergados na regra constitucional. Procedimentos à parte, o resultado seria idêntico ao da tributação pela eficácia direta do princípio da solidariedade social ou da tributação pela eficácia indireta do princípio da solidariedade social por meio da ampliação dos conceitos previstos nas regras de competência. Essa solução, porém, não pode ser aceita, como se passa a demonstrar.

As normas constitucionais atributivas de competência, quando indicam os aspectos materiais das hipóteses de incidência, estabelecem conceitos, cujos núcleos de significado não podem ser desprezados pelo intérprete, nem mesmo a pretexto de prestigiar algum valor constitucional, supostamente de maior hierarquia.

A previsão de conceitos constitucionais pode ser feita de modo direto, nos casos em que a CF/88 já enuncia expressamente as propriedades conotadas pelos conceitos que utiliza. E pode ser feita de maneira indireta, nas situações em que o poder constituinte, ao escolher expressões cujas propriedades já eram conotadas em conceitos elaborados pelo legislador infraconstitucional à época da promulgação da CF/88, opta por incorporá-los ao ordenamento constitucional. Em qualquer dessas hipóteses, a Constituição fixa balizas que não podem ser ultrapassadas pelo legislador ordinário sob a sua vigência.

É verdade que a linguagem é largamente indeterminada e que as normas são, de algum modo, o resultado da interpretação. Do fato, porém, que a linguagem é

indeterminada não segue nem que ela não possui núcleos de determinação, nem que ela seja totalmente indeterminada e, por isso, supérflua.[132] Isso significa, em outras palavras, que, mesmo sendo a linguagem indeterminada, não quer dizer que ela não possa sofrer determinação pelo uso ou pelo próprio sistema no qual esteja inserida.

Esse processo de determinação é comprovado pela interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal aos conceitos constitucionais previstos nas regras de competência. De fato, a jurisprudência deste Tribunal é firme e reiterada no sentido de que a Constituição Brasileira prevê sentidos normativos que não podem ser desprezados pelo legislador infraconstitucional. A CF/88 atribuiu poder de tributar aos entes federados por meio de regras de competência. Essas regras descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. A respeito das regras de competência já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao asseverar que o intérprete "*... não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis*".[133]

A CF/88, quando utiliza um termo, sem conceituá-lo de modo diverso, termina por incorporar o conceito que é utilizado no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação. Também a esse respeito decidiu repetidamente o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal: ao julgar a instituição da contribuição social sobre o faturamento, decidiu que o conceito de faturamento seria aquele estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito de faturamento previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87 (receita bruta proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços);[134] ao analisar a incidência da contribuição social sobre a folha de salário sobre as remunerações pagas a administradores, avulsos e autônomos, decidiu que o conceito de salário seria aquele instituído no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito previsto na Consolidação das Leis do Trabalho (remuneração paga pelo empregador ao empregado, assim considerado aquele que mantém vínculo contínuo de subordinação com seu empregador);[135] ao analisar a instituição do imposto sobre circulação de mercadorias sobre a importação de mercadorias por pessoa física,

---

132 SCHAUER, Frederick. Easy Cases. *Modern Constitucional Theory: a Reader*. 5. ed. John Garvey, Alexander Aleinikoff e Daniel Farber (Orgs.). São Paulo: West, 2004. p. 130.

133 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 71.758, Relator Ministro Thompson Flores, DJ 31.08.73.

134 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 150.755-1, Relator Ministro Carlos Velloso, Relator para acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.93.

135 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 166.772-9, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 16.12.94.

decidiu que o conceito de mercadoria seria aquele estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito de mercadoria previsto no Código Comercial (coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com habitualidade).[136]

As decisões acima referidas são categóricas no sentido de que as regras constitucionais atributivas de competência, quando utilizam expressões cujas propriedades são conotadas pelo direito infraconstitucional pré-constitucional, incorporam os conceitos nele previstos. Além de categóricas, as decisões do Supremo Tribunal Federal são reiteradas. Longe de serem isoladas ou díspares, elas fluem sempre na mesma direção: os conceitos, ao serem incorporados ao direito constitucional, fixam "balizas constitucionais" que não podem ser ultrapassadas pelo legislador. Entendimento no sentido de que os conceitos constitucionais poderiam ser largueados pelo Poder Legislativo levaria à implosão da rigidez prevista na CF/88.[137]

1.4 Principialismo

O uso indiscriminado dos princípios, havidos, aqui-e-acolá, como normas superiores do ordenamento jurídico, tem levado, também, à idéia de que o Estado poderia justificar a tributação com base direta e exclusiva nos princípios constitucionais. Isso, porém, não pode ser aceito, porque o poder de tributar, na Constituição Brasileira, foi delimitado, de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e, de outro, por meio da técnica da divisão de competências em ordinárias e residuais.

No que se refere à atribuição de poder, a CF/88 optou por uma técnica de atribuição de poder por meio de regras. Tanto é assim que dedicou regras de competência para os entes federados, com regras ordinárias e extraordinárias. E a instituição de regras estabelece âmbitos de competência muito diversos daqueles porventura existentes no caso da instituição de princípios: enquanto nessa hipótese o Poder Legislativo pode escolher os meios para promover os fins, naquela outra, ele está previamente vinculado ao meio constitucionalmente escolhido. Isso porque as regras têm caráter imediatamente descritivo de conduta ou de atribuição de poder para a adoção de conduta, cabendo ao intérprete aplicar a regra cujo conceito seja finalmente-correspondente ao conceito dos fatos.[138] Ao contrário dos princípios, que instituem razões que devem ser conjugadas com outras no ato de aplicação, as regras constitucionais estabelecem razões decisivas, preestabelecendo o meio a ser adotado futuramente pelo Poder Legislativo e afastando, por conseqüência, outros meios que poderiam ser utilizados diante do caso concreto. As regras são justamente decisões que o Poder Constituinte

---

136 Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 203.075-9, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para acórdão Ministro Maurício Corrêa, DJ 29.10.99.

137 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 212 e ss.

138 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 78.

toma para afastar o conflito de interesses que pode surgir no ato de aplicação. Essas decisões, de um lado, limitam a análise judicial à verificação da ocorrência da hipótese de fato prevista na regra e, de outro, afastam outras considerações da análise judicial. Com efeito, as regras bloqueiam a consideração de uma série de razões que podem surgir diante do caso concreto de duas formas: primeiro, elas excluem da consideração razões que poderiam estar disponíveis caso o aplicador não estivesse limitado por uma regra; segundo, a própria regra torna-se uma razão para a decisão, independente de outras.[139]

Em suma, as regras servem para resolver aquilo que deve ser feito por meio do afastamento de considerações morais, na convicção de que, assim procedendo, as controvérsias e as incertezas bem como os custos morais, decorrentes da falta de decisão, serão eliminados ou reduzidos.[140] Tendo a Constituição, no entanto, escolhido a atribuição de poder por meio de regras de competência, o Poder Legislativo está jungido ao meio preestabelecido, sem poder para escolher qualquer outro.

Ainda assim, poder-se-ia pensar que mesmo tendo havido a atribuição de poder por meio de regras de competência, havendo, na mesma Constituição, regras de competência e princípios constitucionais, como é o caso do princípio da solidariedade social, poderia ocorrer um dos seguintes fenômenos: ou a prevalência do princípio da solidariedade social sobre a regra de competência, atuando aquele diretamente no âmbito não abrangido pela regra; ou a ampliação do conceito previsto na regra de competência pela atuação indireta do princípio sobre a interpretação da regra. Ambos os fenômenos, ainda que conceitualmente separáveis, provocam o mesmo efeito jurídico: instituição de um tributo sem atribuição expressa de poder por meio de uma regra. Nenhuma das duas possibilidades, no entanto, pode ser aceita.

Isso porque num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer, ao contrário do que faz supor a descrição dos princípios como sendo as normas mais importantes do ordenamento jurídico.[141] De fato, as regras têm uma eficácia que os princípios não têm.[142] Em primeiro lugar, a eficácia das regras é *decisiva*, ao passo que a dos princípios apenas *contributiva*, não cabendo ao intérprete, por conseqüência, afastar, sem mais, a decisão tomada pela Constituição Federal pela sua própria decisão pessoal. Em segundo lugar, as regras têm uma eficácia *definitória* dos próprios princípios com os quais horizontalmente se relaciona, no sentido de que vários dos ideais cuja realização é por eles determinada já têm seu modo de concretização prévia e abstratamente "delimitado" no plano constitucional, não cabendo ao intérprete concretizar o ideal cons-

139 SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* (97): 537, 1988.

140 ALEXANDER, Larry e SHERWIN, Emily. *The Rule of Rules: Morality, Rules and the Dilemmas of Law*. Durham, Londres: Duke, 2001. pp. 04 e 30.

141 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 105.

142 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 102 e ss.

titucional de modo diferente daquele já definido pela Constituição. A previsão constitucional de princípios ou de instituições correlacionados àquelas regras de competência não invalida a conclusão anterior, na medida em que a previsão de princípios e de instituições deixa livre a adoção dos comportamentos necessários à sua realização, "*salvo se o ordenamento jurídico predeterminar o meio por regras de competência*".[143] Essa é, aliás, uma das distinções da Constituição Brasileira: ao contrário de muitas outras constituições, como a Lei Fundamental Alemã, que, por meio de seu sistema historicamente aberto, apenas indicou, ao lado de princípios e de instituições, espécies tributárias sem a predeterminação dos seus aspectos materiais, a nossa Constituição utilizou a técnica da atribuição por meio de regras.[144]

Sendo assim, a atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer tipo de ilação tanto no sentido de que existiria poder de tributar com fundamento direto e independente nos princípios constitucionais quanto na direção de que não existiria predeterminação alguma quanto aos fatos a serem objeto de tributação. Ou dito em outras palavras: não há poder de tributar com base no princípio da solidariedade social ou na função social da propriedade de acordo com a CF/88.

A conclusão anterior é reforçada pelos próprios princípios que, ao lado de princípios sociais (solidariedade social, função social da propriedade, justiça social) estão previstos na Constituição Federal. É que a tributação com base nesses princípios contraria, entre outras normas, as regras de competência e o sobreprincípio da segurança jurídica e seus sub-elementos da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Pudessem os princípios ter eficácia direta ou mesmo indireta, surgiriam duas conseqüências incompatíveis com o sistema tributário brasileiro: de um lado, ter-se-ía de aceitar a tributação com base em princípios sem respaldo nas regras de competência, cuja existência, aliás, seria inócua; de outro lado, ter-se-ía de aceitar a exclusão da tributação com base em princípios sem respaldo nas regras de imunidade, cuja existência, aliás, também restaria supérflua. Os princípios, na Constituição Federal, não apenas valorizam elementos fáticos ligados à solidariedade ou à função social da pripriedade, mas, também, elementos relacionados à segurança e previsibilidade da decisão segundo o padrão normativo previsto (Estado de Direito, segurança jurídica, legalidade e atribuição de poder por meio de regras de competência). A interpretação que se centra exclusivamente na solidariedade social, por exemplo, desconsidera o ordenamento constitucional como um todo.

É preciso considerar, ainda, que os princípios constitucionais não têm o condão de criar poderes restritivos já regulados por outras normas. Eles têm, em vez disso, a função de delimitar os contornos do exercício dos poderes previstos nas

143 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 106.

144 ÁVILA, Humberto. *Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz*. Baden-Baden: Nomos, 2002. p. 351.

regras constitucionais de competência. Isso porque poder sem competência é como um filho sem pais.[145] A questão relacionada aos contornos de um poder, pela eficácia dos princípios, só surge quando há atribuição de poder que possa ser exercido. No campo tributário, em que a CF/88 atribuiu poderes por meio da discriminação de competências, só se pode avaliar o exercício de um poder que tenha sido previamente outorgado. Tivesse sido outra a técnica normativa adotada pela CF/88, até poderia haver espaço de ampla liberdade para o legislador infraconstitucional instituir tributos sobre quaisquer fatos. Contudo, não foi essa a escolha da CF/88.

2. Resultados dos equívocos metodológicos

2.1 Relativismo

O resultado imediato do uso desses mecanismos é o relativismo. As decisões judiciais transitadas em julgado são superadas e as regras constitucionais e legais flexibilizadas. A estabilidade das relações cede em proveito de interesses os mais variados possíveis. Os ideais de previsibilidade e estabilidade das relações entre os contribuintes são atingidos no seu núcleo e, com ele, fica o princípio do Estado de Direito atingido no seu mínimo.

2.2 Decisionismo

O relativismo, conduz, por sua vez, a um decisionismo. De fato, a superação das decisões legislativas e judiciais anteriores permite que o julgador decida as questões com base em argumentos manipuláveis de acordo com as circunstâncias do momento, como se fora ele, e não a Constituição, a norma suprema do ordenamento jurídico. Em vez de pautar suas decisões no ordenamento jurídico, o julgador as constrói com base em argumentos meramente subjetivos e, pois, sem qualquer referibilidade ao ordenamento que ele deveria fazer cumprir.

Conclusões

Os mecanismos analisados neste trabalho materializam os grandes obstáculos à efetividade das normas previstas na CF/88.

De fato, em vez de atentar para a particularidade da Constituição Brasileira, o idealismo favorece a busca de modelos ideais inaplicáveis. A referibilidade à CF/88 fica cada vez mais precária. O construtivismo, ao seu modo, impulsiona uma interpretação desapegada à linguagem constitucional, como se fora a CF/88 um mero repositório de marcas de tinta. O principialismo, porventura compatível com outros ordenamentos jurídicos, apequena a grandeza da função atribuída pela CF/88 não só às regras de competência como também às garantias dos con-

145 CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990. p. 254.

tribuintes, normalmente veiculadas por meio de regras e, não, de princípios. Tudo isso, somado, conduz a um relativismo incompatível com os princípios constitucionais do Estado de Direito e da segurança jurídica.

Os resultados da utilização de uma metodologia equivocada são contrários aos pretensamente pretendidos por muitos daqueles que a utilizam. Em vez dos ideais constitucionalmente positivados, opta-se por um modelo ideal, estrangeiro ou antigo. No lugar da defesa dos interesses constitucionalmente protegidos, chega-se à proteção de interesses meramente circunstanciais. Ao contrário de delimitar os argumentos objetivados no ordenamento constitucional, favorece-se incondicionalmente o subjetivismo do intérprete. Paradoxalmente, na ânsia de construir, destrói-se a estrutura constitucionalmente posta; com o desejo de progredir, conservam-se, pelo decisionismo reinante, as estruturas de poder que se queria mudar. É preciso, pois, voltar os olhos à CF/88, fazendo dela ponto de partida e de chegada para a interpretação do direito tributário brasileiro.