

# HERMENEUTICA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA E A JURISPRUDÊNCIA DAS IMUNIDADES

(Hermeneutics and the jurisprudence of constitutional tax immunity)

Felipe Kertesz Renault Pinto<sup>1</sup>

Luiz Antonio Alves Gomes<sup>2</sup>

## RESUMO:

Trabalho voltado à análise da hermenêutica constitucional em matéria de direito tributário, especificamente na jurisprudência das imunidades onde se analisam questões como a judicialização do debate público; o Poder Judiciário na guarda da Constituição; a necessidade de observar a supremacia dos princípios na interpretação da Constituição para chegar na análise da contramajoritariedade de decisões do Supremo e sua relação com os Direitos Fundamentais. O segundo capítulo do trabalho versa sobre a vontade do constituinte originário, favores fiscais e a Supremacia dos Direitos relacionando a tutela protetiva do contribuinte com a proteção legítima do contribuinte no Poder Judiciário. A conclusão apresenta análise crítica sobre o conflito entre a vontade do Constituinte originário e a crescente fome arrecadatória da Receita.

Palavras chaves: Hermenêutica; Constituição; Tributário; Imunidade

## ABSTRACT:

Paper focused on the analysis of constitutional hermeneutics in terms of tax law, specifically the law of immunities which analyze issues such as the growth of power of the judiciary; the judiciary in safeguarding the Constitution; the need to observe the principles of supremacy in the analysis of Constitution to get the analysis of the decisions of the Supreme Court going against the majority and its relationship with the Fundamental Rights. The second section of the paper discusses the will of the original constituents, tax favors and the Supremacy of Rights relating to protective supervision of the contributors with the legitimate protection of the taxpayer in the Judiciary. The conclusion presents a critical analysis of the conflict between the will and the primary constituent and the growing hunger of Revenue tax collection.

Keywords: Hermeneutics; Constitutional; tax law; immunities

---

<sup>1</sup> Advogado, Mestre em Direito Constitucional pela UFF, professor dos cursos de pós-graduação do IBMEC-RJ. E-mail: frenault@renaultadvogados.com.br

<sup>2</sup> Advogado, Mestre em Direito Constitucional pela UFF, professor dos cursos de pós-graduação do IBMEC-RJ. luiz@renaultadvogados.com.br

## Introdução:

Toda sociedade busca e precisa de uma ordem organizativa e orientadora, o que para os teóricos do contratualismo, tal como esposado há três séculos por Immanuel Kant, se firma mediante um contrato social avençado em momento indeterminado, no intuito de estabelecer uma unidade de fins. O que faz prevalecer e permanecer a base da cultura e da organização da administração política, e de maneira mediata a estabilidade e paz pública.

Nesse prisma, a cobrança de tributos sempre se identificou como a forma mais comum de manutenção do custeio das despesas do Estado, que instrumentaliza a paz pública e coesão social, em que pese, dentro de um contexto histórico, se terem dado às conquistas oriundas das guerras e das explorações às acumulações de riquezas.

Com a evolução política, social e de preservação dos direitos humanos, o Estado migrou até alcançar o estágio atual, qual seja, o denominado Estado Democrático Fiscal, que nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres, está em conciliação com o Estado Social, “podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”. Um ponto a ser destacado na relação entre direitos fundamentais e sociais é o equilíbrio entre o Estado Democrático de Direito e o Estado Fiscal, bem como, nas palavras do autor, “*para a tensão da estatalidade social entre a responsabilidade e o assistencialismo e do Estado Garantista entre a concorrência e a seguridade social*”.

Em paralelo, também recorrendo ao prisma histórico, a teoria de Montesquieu acerca da organização política do Estado restou adotada por quase a totalidade do mundo ocidental. No Brasil não foi diferente, o que será melhor abordado neste trabalho, como de grande influência no papel institucional desempenhado pelo Poder Judiciário, iniciado na Constituição de 1824, com o estabelecimento de um quarto poder, qual seja, o Moderador.

Diante disso, e tendo em vista as amplas discussões acerca das competências vinculadas a cada poder, o direito constitucional contemporâneo, independente da sua vinculação originária, seja fincada unicamente na *judicial review* ou consequência do sistema híbrido brasileiro, não deixa de admitir a prevalência dos direitos fundamentais e seus princípios constitucionais garantidores, ao passo que não ignora a Judicialização dos conflitos como uma realidade incontestada de nossos dias, o que se verifica também e não poderia ser diferente no direito tributário.

Portanto, a análise dos conceitos abordados pela doutrina e, especialmente, pelo Supremo Tribunal Federal, no que tange a um dos pontos mais sensíveis do direito tributário – as imunidades – torna-se necessário, especialmente pelos desdobramentos decorrentes da aplicação da confiança legítima, das limitações institucionais, e da consequente substituição da interpretação técnico-jurídica pela ponderação de interesses.

## **Capítulo 1 - Hermenêutica Constitucional:**

### **1.1 Judicialização do Debate Público e o Poder Judiciário na Guarda da Constituição:**

A recente história brasileira mostra uma linha pendular entre a centralização do poder e a democratização política. Tal contexto ganhou especial cuidado após a segunda guerra mundial, em que vividos tempos de usurpação dos direitos mais basilares e caros aos seres humanos, com os governos totalitários que galgaram o poder na Alemanha, por Hitler, e, posteriormente, na URSS, por Stalin, como exemplos de grande impacto negativo.

Por outro lado, anteriormente ao ápice de legitimidade democrática, que se deu no eclodir da segunda Grande Guerra, travava-se um dos mais importantes debates acadêmicos acerca da previsão constitucional de atuação do Poder Judiciário como verdadeiro limitador do poder central, ou seja, do Executivo.

O histórico embate entre Hans Kelsen e Karl Schmidt, em que o primeiro respondeu através da publicação de *“Quem deve ser o guardião da constituição”*, a obra outrora lançada pelo segundo, *“O guardião da constituição”*. Basicamente duelaram entre argumentos pró e contra o controle de constitucionalidade exercido pela Corte Constitucional ou pelo chefe do executivo, transitando entre análises acerca da expertise da corte a sua condição de legislador negativo, a composição colegiada, legitimação democrática e a unidade homogênea e indivisível do povo, bem como o judiciário como órgão contra majoritário em defesa das minorias.

Em 1920, Hans Kelsen já houvera dado origem ao controle concentrado de constitucionalidade, com o advento da Constituição Austríaca. A Constituição “Kelseniana” previa a competência exclusiva, e única, cabe ressaltar, de controle de constitucionalidade ao *Verfassungsgerichtshof*, ou seja, ao Tribunal Constitucional, do qual, inclusive, fez parte.

Até então, o mundo conhecia, apenas, o sistema aberto norte-americano, cuja origem remonta à promulgação da constituição norte-americana, em 1787, porém restou solidificado no caso *Marbury v. Madison*, tratado por muitos como marco inicial da *judicial review*, e com maior vulto no caso *Marbury v. Stuart*<sup>3</sup>, especialmente no que toca ao controle de constitucionalidade das leis editadas pelo legislativo.

O sistema estadunidense inaugurou o primeiro controle difuso de constitucionalidade, em que atribuíra ao judiciário, independente da instância em que arguida afronta de lei a constituição, competência para reconhecê-la, afastando a eficácia e vigência do referido ato legal. Em paralelo, as decisões da Suprema Corte norte-americana gozam de efeito vinculante, de sorte a trazer estabilidade ao sistema de controle.

Típico dos países que adotam a *common law*, este sistema de vinculação de precedentes às decisões futuras, baseado no princípio do *stare decisis*, ou seja, "*ficar com as coisas decididas*", passou a ser adotado recentemente pelo Brasil em 2004, através da Emenda Constitucional n.º 45.

No caso específico brasileiro o constitucionalismo e, por via de consequência, o controle de constitucionalidade, ganharam contornos peculiares. A Constituição de 1824, de matiz liberal, fixou além da tripartição de poderes intentada por Montesquieu, Executivo, Legislativo e Judiciário, o poder Moderador. Este se sobrepunha aos demais e era exercido pelo Monarca, o qual, na exegese do artigo 99, da Constituição de 1824, era *inviolável e sagrada*. Veja-se: "*pessoa do Imperador é inviolável e sagrada; ele não está sujeito à responsabilidade alguma*".

Importante se observar que, naquele momento, o Poder Moderador tinha uma grande razão de existir, uma vez que os Estados brasileiros eram controlados por poderes locais que, como bem disposto na história brasileira, foram responsáveis por diversas revoluções com viés separatistas nos quatro cantos do território, tais como, a Inconfidência Mineira (1789), Conjuração Carioca (1794/1795), Conjuração Baiana (1798), Conspiração dos Suassunas (1801), e tantas outras.

O sistema brasileiro foi modificado com a Constituição de Rui Barbosa, em 1891, a qual estabeleceu o sistema nos moldes norte-americanos, abandonando o modelo de influência francesa anterior, bem como dotando o Poder Judiciário de competência

---

<sup>3</sup> The Failure of the Founding Fathers – Bruce Ackerman, capítulo 8.

irrestrita para controle de constitucionalidade, em que pese à concentração de poder nos tribunais locais.

Contudo, o que mais faz saltar aos olhos é a característica peculiar brasileira de passar a adotar ambos os sistemas, norte-americano e europeu, de forma a ter um sistema híbrido, em muito influenciado pela necessidade de moderação desde a Constituição de 1824, em que o Judiciário detém, até os dias atuais, competência para julgar recursos oriundos de relação processual interpartes, de controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, além dos conflitos entre os demais poderes e entes públicos, ou seja, exercendo uma função central na resolução de todo e qualquer conflito na sociedade.

Desta forma, especialmente após o último episódio de oscilação centralizadora/democrática, que veio a se encerrar com a Constituição democrática de 1988, o Poder Judiciário voltou a concentrar e avocar para si a resolução dos conflitos de toda ordem, estando inseridos nestes, com grande amplitude política, econômica e social, as decisões políticas oriundas do debate público, ou seja, a judicialização do direito.

E não poderia ser diferente. Além do já exposto, a Constituição Federal de 1988 trouxe um texto analítico e constitucionalizou uma gama de matérias antes deixadas ao legislador ordinário, de forma a fazer valer direitos subjetivos passíveis de reconhecimento perante o Judiciário.

Ademais, as disposições constitucionais e o sistema de atribuições do poder judiciário, com ênfase no artigo 102, impedem que a Suprema Corte se utilize de discricionariedade para eleger os casos que quer julgar. Nesse sentido, a atuação do STF se torna inafastável, desde que provocada pelos instrumentos processuais e na forma da disposição de legitimação processual prevista na Magna Carta, de sorte a delinear a judicialização como consequência inexorável do sistema democrático pátrio.

## **1.2 A Hermenêutica Constitucional na Supremacia dos Princípios:**

Uma vez que cabe ao Poder Judiciário a guarda e defesa da Constituição, deve ele ser a voz interpretativa do texto normativo constitucional, ou seja, dos princípios e normas vigentes, visando realizar uma análise efetiva de compatibilidade da produção legislativa com o texto base do estado democrático de direito.

Outrossim, no exercício das suas funções políticas delegadas pelo poder constituinte originário, e dentro da pirâmide Kelseniana de hierarquia das normas, os princípios representam a base interpretativa de coerência do sistema normativo, ou seja,

qualquer ato ou norma em desacordo, *ab ovo*, com a base principiológica da Carta da República se torna inconstitucional e incompatível com o ordenamento jurídico.

Logo, o exercício hermenêutico do julgador é baseado nos princípios norteadores, os quais representam o alicerce do sistema constitucional, e mais do que isso, suas idiossincrasias normativas indicam o conteúdo axiológico do texto constitucional e garantem a unidade do sistema jurídico instituído.

Ademais, a eficácia do texto constitucional depende, exatamente, dessa interpretação que, por via de consequência, acaba por desaguar no denominado sentimento constitucional, responsável pela consciência una de obediência e preservação da ordem emanada. (Ver Barroso e Lowenstein)

Por outro lado, a hermenêutica pode, seguindo a linha de Ronald Dworkin, no que tange à Suprema Corte Norte-Americana, dividir-se, de um lado, naquela voltada aos princípios, sendo garantidora direta dos direitos fundamentais, e, por outro, estar inclinada aos argumentos de política, esta limitada às ações para o desenvolvimento econômico, político e/ou social da comunidade.

Fato incontestável é que vivemos uma “era dos princípios”, como anunciado por Paulo Bonavides, de forma que os princípios se sobrepõem às regras, na escala hierárquica normativa, como amplamente se vê nos recentes julgados do Supremo Tribunal Federal. À guisa de exemplo, o STF, no caso da Ficha Limpa, mais precisamente no julgamento conjunto das ADC n.ºs 30, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), e 29, proposta pelo Partido Popular Socialista e ADI 4578, proposta pela Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL), merecendo destaque trecho do voto da Ministra Rosa Weber:

*“O homem público, ou que pretende ser público, não se encontra no mesmo patamar de obrigações do cidadão comum no trato da coisa pública. O representante do povo, o detentor de mandato eletivo, **subordina-se à moralidade, à probidade, à honestidade e à boa-fé, exigências do ordenamento jurídico e que compõem um mínimo ético, condensado pela lei da Ficha Limpa, através de hipóteses concretas e objetivas de inelegibilidade.**”*(Grifos Nossos)

Nota-se, portanto, que a ilustre julgadora se valeu de princípios basilares para nortear seu voto, afirmando que os mesmos constituem “exigências” do ordenamento

jurídico, de forma a demonstrar que os princípios assumem uma condição de compatibilidade, de validade, no sistema jurídico.

Portanto, a interpretação constitucional, necessariamente, baseia-se na prévia interpretação do alcance e eficácia normativa principiológica, de sorte a comporem, os princípios, as delimitações do sistema para fins de validação no estado democrático de direito.

### **1.3 Contramajoritariedade e Direitos Fundamentais:**

Impensável se falar em democracia sem participação popular, seja ela pela via direta ou representativa. O importante é que a vontade popular, em razão da soberania do povo, seja refletida na elaboração das normas que regerão o Estado a que estejam vinculadas.

Dentro dessa concepção, o executivo e o legislativo, especialmente, representam a majoritariedade da sociedade, na medida em que seus integrantes são eleitos pela via do sufrágio direto. Importante assinalar, que a concepção de majoritariedade encontra correlação direta com as classes dominantes do sistema político, ou seja, confunde-se com os detentores do poder econômico, por mais que entendamos que essa vinculação se encontra ultrapassada nos tempos atuais.

Nesse sentido, o Poder Judiciário, cujos membros são escolhidos por meio de concurso público, e não por eleição direta, ou por indicação do Presidente da República, chefe do executivo, como é o caso dos integrantes dos tribunais superiores, sofreriam, em certa medida, déficit de legitimidade democrática, como sustentam os críticos da supremacia judicial, tal como Mark Tushnet e Larry Kramer, os quais adotam a corrente do constitucionalismo popular, além de Cass Sustein e Adrian Vermeule, que adotam a limitação frente aos aspectos institucionais do Judiciário. \*\*\*\*

Fato é que o Judiciário acaba por exercer função, naturalmente, contra majoritária, na medida em que profere decisões de natureza política em sentido contrário aos atos e normas emanados pelo executivo e legislativo, poderes, como dito, dotados de legitimação democrática, o que em certa medida é saudável à democracia, pois se contempla não apenas as demandas da dos grupos majoritários. Assim pode-se reforçar e garantir a dignidade dos grupos minoritários impedindo-se que a maioria viole direitos daqueles (“ditadura da maioria”), como aponta Kelsen (Jurisdição Constitucional, p.182. Martins Fontes, 2003).

Igualmente, quando proferida decisão judicial com base em direito fundamental, opera-se uma proteção às minorias que não restaram amparadas pelos demais poderes, ou seja, conserva-se a integridade basilar do indivíduo ou de um grupo de indivíduos em razão de infração promovida pela própria administração pública, ou pelo legislativo por meio da sua produção normativa.

No direito tributário especificamente, a ponderação de princípios fiscais, como denomina o Professor Ricardo Lobo Torres, é característica inafastável do Estado Democrático de Direito: *“É a especial projeção do Estado Democrático de Direito que se abre para o permanente sopesamento entre os valores e os princípios da segurança e da justiça fiscal, assim no momento da aplicação que no da elaboração das regras jurídicas.”*

A contrário senso, os princípios da segurança jurídica e da legalidade, em detrimento a outros princípios consagrados, vem cadenciando o tom das posições doutrinárias, de forma a gerar um debate necessário quanto a função protetiva contra majoritária. Essa posição é a adotada por Gustavo da Gama Vital Oliveira:

*“Inicialmente, é possível afirmar-se que a forma como o direito tributário ainda é compreendido por significativa parcela da doutrina brasileira (com seus reflexos na jurisprudência) torna a matéria tributável campo bastante fértil para o crescimento da correção legislativa da jurisprudência, tanto em sede constitucional como na seara infraconstitucional. Em resumo, pode-se dizer que boa parte da doutrina do direito tributário brasileiro adota uma ótica de interpretação de nítido viés positivista, marcada pela supervalorização da legalidade estrita e da segurança jurídica em detrimento de outros valores constitucionais. Além disso, do ponto de vista filosófico, tal concepção doutrinária pode ser ligada a uma visão que praticamente ignora os aspectos axiológicos e teleológicos do tributo como dever fundamental do cidadão no Estado de Direito, além das questões atinentes à justiça fiscal.”*

Tal alerta merece especial atenção, haja vista que as decisões políticas da Suprema Corte, e porque não da produção legislativa por parte do legislativo, seguem o interesse do erário, travestido de interesse público, tornando as discussões tributárias no âmbito da



Suprema Corte brasileira quase que exclusivamente acerca do impacto aos cofres públicos, e não permeada por critérios de aferição axiológica e de proteção à confiança legítima, corolário da segurança jurídica, conforme se abordará, ainda, nessa pesquisa.

## **Capítulo 2 – Constituição Tributária e Judicialização:**

### **2.1 Vontade Constitucional Originária, Favor Fiscal e Supremacia dos Direitos**

Baseando-se nas lições de Ricardo Lobo Torres, o Estado de Direito seria um sistema hierarquizado de normas, visando à proteção dos direitos patrimoniais, aos chamados direitos fundamentais, com vistas especiais à igualdade e liberdade, e a separação rígida de poderes, ou, como previsto por Kant, a união dos homens sob o império da lei.

Por sua vez, o Estado Fiscal é definido pelo citado Professor como, igualmente, de difícil definição, porém constituído pela vertente tributária quanto pela orçamentária e financeira. Sua origem remonta à modernidade, visto que se deu em igual tempo ao Estado de Direito, haja vista que sua existência depende da observância à preservação da liberdade, mesmo porque é custeada pela economia privada.

Desta feita, quando da definição do sistema tributário nacional, o constituinte originário estabeleceu o que Aliomar Baleeiro denominou de “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, conceituação a qual deu nome a obra de grande importância para o Direito Tributário Brasileiro.

Inseridos na conceituação supra, estão as imunidades, os princípios de ordem tributária e as isenções, os quais perfazem o campo de limitação de incidência em benefício do pacto federativo e dos direitos fundamentais dos contribuintes, com especial ênfase à liberdade do sentido *latu*.

Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro assim resumiu o objeto das limitações ao poder de tributar:

“Enquanto os princípios constitucionais tributários e as imunidades se destinam, geralmente, à proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes contra a tributação exercida pelo Estado, as regras federativas, a despeito de beneficiarem indiretamente aos contribuintes,

visto que a tributação exercida sem atendê-las revela-se inválida, são destinadas a preservar o equilíbrio e a harmonia entre os entes da Federação. Tal distinção se mostra de fundamental importância na interpretação e aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Definindo o objeto da análise das limitações ao poder de tributar e das imunidades tributárias, merece acolhida a definição originária de Aliomar Baleeiro, em sua obra já citada *“As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define. Será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais.”*

Os imunes frente ao sistema tributário brasileiro estão devidamente elencados no rol do artigo 150, da Constituição Federal, bem como nos artigos 149, §2º, I (receitas de exportação), 155, §3º (serviços de telecomunicação), e 195, §7º (imunidade das entidades beneficentes de assistência social).

Pois bem, a própria Constituição Federal, por vontade do constituinte originário, achou por bem instituir as referidas imunidades de forma a preservar os direitos fundamentais dos contribuintes e lhes assegurar, acima de tudo, a liberdade. Liberdade essa de ordem política, religiosa, cultural, de exercício da filantropia ou da beneficência, de fomento econômico, e mesmo de preservação do pacto federativo.

O Supremo Tribunal Federal, quando instado a analisar o status da previsão constitucional relativa às limitações ao poder de tributar, especialmente o artigo 150, CF, reconheceu se tratar de verdadeiras cláusulas pétreas, de sorte a elevar à proteção formal máxima os direitos individuais dos contribuintes. \* (ADI n.º 939-7/DF)

A inobservância da força normativa advinda da vontade do constituinte originário, fere de morte os direitos fundamentais do contribuinte, em especial a segurança jurídica, igualmente considerada cláusula pétrea no julgamento aventado, na medida em que atinge frontalmente a confiança dos contribuintes.

Por outro lado, não raro o poder público veda tal direito consagrado por meio de medidas que extrapolam os limites de sua competência. Tais supressões de direitos fundamentais se dão, em maior escala, na imunidade das entidades beneficentes de assistência social, na medida em que dispõe o artigo 195, §7º: *São isentas de*

*contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

Verifica-se, pois, que a parte final do dispositivo constitucional destacado que atribui ao legislador a regulamentação dos requisitos para reconhecimento da imunidade, conforme, inclusive, já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Mandado de Injunção n.º 232/DF, em que reconheceu a necessidade de regulamentação, bem como se determinou a aplicação analógica do artigo 14 do CTN. Posteriormente, firmou o entendimento no sentido da necessidade de regulamentação mista, em acórdão proferido na Adin 1.802-3.

Não se pode olvidar que a *mens legis* do constituinte originário é que deve servir de norte para a correta análise das imunidades tributárias. Isto porque, a condição de imune dos contribuintes é inalienável. O que se coloca em voga não é a limitação em se tributar determinado elencado no rol dos imunes, mas sim o preenchimento das formalidades tendentes a preservar, no processo de conhecimento, a transparência, a moralidade e a contraprestação, nos casos em que ela deva ocorrer, para não gerar eventuais transgressões ou locupletamento por contribuintes travestidos de imunes.

Logo, a intervenção do judiciário, ou seja, a Judicialização nas demandas de natureza tributária, com foco na proteção dos direitos individuais e das imunidades, torna-se imperativa, na medida em que a analiticidade do texto constitucional permite a interpretação sistemática pelo constituinte ordinário, assim como pelas fazendas públicas, de forma a gerar inúmeras decisões que afrontam a supremacia dos direitos.

## **2.2 Jurisdição Una da Tutela Protetiva do Contribuinte**

No Brasil vigora o sistema da jurisdição una, pautado no princípio da inafastabilidade da apreciação do Poder Judiciário de lesão ou ameaça de lesão a direito individual. Subjazem, outrossim, limitações objetivas a este princípio, quais sejam, a apreciação de mérito administrativo nos processos que tramitam internamente na administração pública ou *interna corporis*, no que se refere ao poder legislativo.

Nesse sentido, e como já exposto, ao Judiciário não cabe escolha senão a apreciação das demandas levadas a efeito pelos contribuintes, as quais são analisadas de acordo com os ditames constitucionais, com base na supremacia dos princípios, estes garantidores das liberdades, da segurança jurídica e da dignidade da pessoa humana.

Entretanto, a atuação do Poder Judiciário não pode se pautar, unicamente, na preservação da segurança jurídica ou dos direitos fundamentais, mas, sobretudo, em uma justiça fiscal tendente a equilibrar a carga tributária sobre os contribuintes e o equilíbrio financeiro entre os entes da federação.

Casalta Nabais se aprofunda no dever de pagar imposto, inserindo-o no conceito de *dever fundamental de pagar impostos*:

“É que este conceito, não obstante a falta de unanimidade que tem suscitado, sempre congrega os autores pelo menos quanto à ideia de que o mesmo se não basta com um conteúdo formal ligado à necessidade de o estado, na prossecução dos seus fins, utilizar exclusivamente certos meios ou formas jurídicas, em que predomina a lei formal, antes integra também um conteúdo material, expresso na afirmação de que a finalidade essencial do estado consiste na realização da justiça”

Nesse prisma, a ideia que se defende é de sobreposição da justiça fiscal, essa entendida como vedação formal ao poder de tributar e, mais do que isso, como precursora da própria segurança jurídica, visto que, ausente o equilíbrio entre a prestação estatal e a contraprestação dos contribuintes, sucumbente estão os princípios da segurança jurídica e da dignidade da pessoa humana. Não à toa a dignidade da pessoa humana é sopesada com o mínimo existencial e a reserva do possível, ou seja, com a ideia de justiça, obtida por meio da análise do mínimo necessário à vida - digna - em sociedade e as possibilidades financeira do Estado, por parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade concretamente aferidos.

O Poder Judiciário, quando instado a se pronunciar em causas tributárias, em larga medida vem adotando a posição já há muito defendida por Cass Sustein e Adrian Vermeule, como bem salientado por Gustavo da Gama, no sentido de que qualquer interpretação do direito deve considerar o aspecto da capacidade institucional, bem como seus efeitos dinâmicos na relação entre os Poderes, a exemplo do MS 23.452/RJ.

Nesse sentido, ao invés do julgador adotar o que considera a melhor teoria, adotar-se-á aquela que correspondesse a melhor e possível efetivação institucional, ou seja, abrir-se-ia mão da denominada “first-best theory”, em função do equilíbrio e da viabilidade institucional, tal como, por exemplo, a pesquisa empírica se determinada interpretação pode vir a gerar uma correção legislativa, quantificando-se os custos de natureza

financeira e social. Para os referidos autores, inclusive, tal escolha uniria intérpretes de distintas correntes, em prol das possibilidades institucionais, e removeria do judiciário a posição de último intérprete.

Logo, o que se verifica é exatamente como o Supremo Tribunal Federal vem construindo seus entendimentos na seara tributária, de sorte que os debates são quase que pautados exclusivamente no impacto ao erário de eventual decisão de inconstitucionalidade de norma instituidora de hipótese de incidência tributária, em que pese a possibilidade, como já outrora adotada no RE 362570, no RE 392139, no RE 403613 AgR, entre outros, de posterior correção legislativa, bem como de modulação dos efeitos de suas decisões.

Ocorre que mesmo munida de tais instrumentos de minoração do impacto financeiro, a parcela de contribuintes que já demandam com o ente federativo acerca de exação julgada inconstitucional não deixa de constituir crédito de sensível proporção para fins de restituição de valores indevidamente recolhidos.

Sem perder de vista todas as ponderações de ordem institucional, ou limitações institucionais, o sistema tributário deve ser equânime, e, mais do que isso, deve estar equilibrado em bases que possibilitam a boa marcha do progresso econômico, que viabilizem a contraprestação em serviços públicos que atendam à dignidade da pessoa humana e, por fim, que promovam a constante renovação da confiança entre contribuinte e Estado, de forma a não segrega-los, como se coisas distintas fossem, mas integrá-los, de forma que o contribuinte se sinta como célula viva e indispensável do estado democrático de direito.

### **2.3 A Proteção da Confiança Legítima no Poder Tributário**

A segurança jurídica nas relações tributárias, em um contexto histórico, remonta aos critérios objetivos de aferição da legalidade dos atos e, principalmente, da irretroatividade das normas.

Logo, o alcance da segurança jurídica cinge-se ao sentido formal de alteração da legislação de regência, ou da aplicação da norma pela administração pública, sem adentrar ao subjetivismo da justiça fiscal ou ponderação de razoabilidade e interesse coletivo.

Como exemplo de parte da doutrina de referência que traça a supracitada definição à segurança jurídica, outro não é o entendimento de Casalta Nabais:

“Com efeito, sendo certo que o princípio constitucional da segurança jurídica, enquanto manifestação da ideia de estado de direito, vale face a todas as funções do estado (funções legislativa, administrativa e judicial), não é menos certo que, atenta a importância e o alcance do princípio da legalidade fiscal, ele há de actuar, no que ao direito fiscal diz respeito, sobretudo face ao legislador, a quem cabe o poder tributário de cuja limitação estamos agora a tratar. O que quer dizer que a sua eficácia face aos operadores ou aplicadores concretos do ordenamento jurídico-fiscal, sobretudo face à administração fiscal, apenas se verificará se e na medida em que aos mesmos seja deixada uma qualquer margem de livre decisão, em cuja utilização possa ser convocado um tal princípio constitucional como padrão ou paradigma da sua actuação. Daí que o princípio da segurança jurídica no domínio do direito dos impostos tenha a ver fundamentalmente com o legislador, para o qual implica limitações na edição de normas retroactivas e na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais, aspectos estes relativamente aos quais, por via de regra, se autonomizam, como suas manifestações específicas, a tendencial irrevogabilidade dos actos constitutivos de direitos (ou de interesses legalmente protegidos) e a intangibilidade do caso julgado.”

Tendo como ponto de partida tal definição, a doutrina alemã passou a analisar a segurança jurídica sob o prisma da subjetividade, ou seja, inserindo um olhar consequencialista baseado na previsibilidade dos cidadãos, como confiantes na atuação do Estado, dos atos praticados pela administração pública.

Para a doutrina alemã, e europeia, *a posteriori*, após ser adotado por muitos países daquele continente, o princípio da confiança legítima do cidadão passou a ser entendido como princípio garantidor da manutenção dos atos estatais, mesmo que verificada sua ilegalidade/inconstitucionalidade, já que imbuídos de boa-fé.

Já no Brasil, a confiança legítima ganhou repercussão legislativa por meio do advento da Lei n.º 9.784/99, sendo refletido nas Leis n.ºs 9.868/99 e 9.882/99. Ademais, encontra aplicação material na redação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, bem como reconhecimento e aplicação pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgados, dos quais destacamos o RE 562276.

Nessa esteira, no exercício interpretativo da confiança legítima, a análise permeia a boa-fé do cidadão e a confiança depositada por este no ato público praticado, de sorte a

se preservar, acima de tudo, a dignidade da confiança depositada na administração pública, como se infere da análise de Ricardo Lodi Ribeiro:

“Por isso, tendo a natureza de princípio, e não de regra, o que aliás viabiliza sua prevalência sobre a legalidade como resultado de um juízo de ponderação, a proteção da confiança legítima não tem atuação uniforme, apresenta-se de modo muito diferente de acordo com o âmbito da norma, e varia, no caso particular, conforme os atos jurídicos em que se funda, a dignidade da confiança a ser protegida, a boa-fé do administrado, os fundamentos e o peso a favor da modificação, as consequências jurídicas da alteração etc.”

Na aplicação do princípio na seara tributária nada se diferencia do que já abordado. No entanto, na leitura do artigo 146 do Código Tributário Nacional, bem como na linha da conceituação do referido princípio, nota-se que o mesmo está diretamente vinculado à ideia de impossibilidade de alteração de status mais benéfico ao contribuinte, bem como na manutenção de penalidade superior à vigente em determinado momento.

No campo das imunidades, no entanto, o princípio da confiança legítima faz saltar aos olhos situação peculiar de confiança nos atos estatais e boa-fé, moralidade e legalidade dos atos da administração pública.

Isto porque, mais uma vez utilizando da imunidade prevista no artigo 195, §7º à guisa de exemplo, o legislador originário buscou compensar às entidades beneficentes com um favor fiscal proporcional à supressão da lacuna estatal no que tange à assistência social, saúde e educação. Logo, se determinada Instituição de ensino beneficente de assistência social concede, na forma da legislação de regência – artigo 14 do CTN e Lei n.º 12.101/2009 - 20% (vinte por cento) da sua receita efetivamente recebida em gratuidade, fornecendo aos cidadãos educação quando ausente o Estado, a ela o legislador originário concedeu a graça da desoneração fiscal especificamente da imunidade à cota patronal, cuja alíquota é de 20% (vinte por cento) do valor relativo à folha de salários.

Logo, na medida em que referida Instituição concedeu a gratuidade no percentual necessário, espera e confia que a administração pública reconhecerá o direito ao gozo da imunidade. Ocorre que nem sempre isso acontece. Diversas são as ações que tramitam perante a Justiça Federal em razão do não reconhecimento da imunidade em tela em razão de descumprimento de outros “requisitos”, os quais tratam, muitas vezes, de mera

obrigação acessória ou procedimentos burocráticos que, sob nenhum prisma, afastariam a condição constitucionalmente garantida de entidade imune.

Igualmente não há que se generalizar e/ou ampliar. Muitas dessas negativas de reconhecimento se devem a entidades, como já dito, maliciosamente travestidas de entidades beneficentes de assistência social, uma vez que, a bem da verdade, em nada concedem de gratuidade e buscam, *ipso facto*, concorrer deslealmente no mercado se desonerando ilegalmente da carga tributária.

Fato incontroverso é que a condição de entidade imune deriva da Constituição Federal e da *mens legis*, frise-se, do legislador originário, de sorte que cumprido o objetivo institucional de suprimir a lacuna estatal, na medida em que o Estado não cumpre com a contraprestação esperada pelos contribuintes, violando a boa fé na proteção da confiança legítima, deve, ao menos, revestir-se de moralidade para deixar seus anseios arrecadatórios de lado para fazer prevalecer o equilíbrio fiscal, ou seja, a justiça fiscal aos que investem parte considerável da sua receita em investimentos de ordem educacional, social e médica aos que jazem à sombra da dignidade da pessoa humana.

### **Conclusão:**

Conforme restou demonstrado no texto, a hermenêutica constitucional vem dando passos importantes na direção do subjetivismo e da análise da capacidade institucional do Estado, aproximando-se da Justiça Fiscal, em detrimento natural do antigo positivismo e sua aplicação individualista, objetiva.

Não se pode olvidar, igualmente, que soluções como a filiação à proteção legítima sob o prisma exclusivo do interesse estatal, reverte o seu conteúdo e aplicação à desconfiança legítima, bem como a análise institucional, por si só, não sana a gangrena causada pela ânsia arrecadatória dos entes federativos.

A solução esposada por Gustavo da Gama, seguindo a linha de parte da doutrina estadunidense, no sentido de defender o diálogo institucional com viés a reduzir os impactos da correção legislativa, merece igual relevância dentro do contexto nacional para fins de progresso hermenêutico dentro de uma, já há muito inegável, Judicialização dos interesses públicos.

Logo, a supremacia dos direitos fundamentais deve servir, tal como as limitações institucionais da máquina pública, como pesos de uma balança que não existe por outro objetivo, senão a garantia da dignidade, da boa-fé e proteção aos anseios dos indivíduos



na medida em que contribuintes e, como tais, certos do dever estatal de prover contraprestação na medida dos direitos preservados pela Carta Magna, formalmente, como cláusulas pétreas.

A jurisprudência das imunidades não pode tomar rumo distinto. Na medida em objeto de vontade expressa do constituinte originário, não pode o julgador, tão só, ater-se às formalidades que, de forma nenhuma, desvinculam ou descaracterizam a natureza de entidades imunes dos elencados pelo texto constitucional.

No mesmo prisma, nada mais avassalador à confiança legítima que o contribuinte que investiu, gratuitamente, o resultado da sua atividade econômica para fins de atendimento ao mínimo existencial dos indivíduos sem recursos para subsidiá-los, em meio à omissão estatal, e não se vê devidamente reconhecido tal como fez valer, por meio de cláusulas pétreas o constituinte originário.

Não se pretende, importante se frisar, atribuir ao judiciário o fardo de ser o único a ponderar tais questões, mas à própria administração pública, na medida em que há uma práxis introjetada informalmente no país, na qual os contribuintes não comungam dos mesmos interesses do ente público, em uma verdadeira arena em que, de um lado, há o leão sedento por expropriar o patrimônio dos indivíduos, e, de outro, estes correndo para escondê-lo das suas garras, devendo ser de pronto rechaçada, de forma a se sobrepor a confiança legítima na relação plena entre estado e indivíduos, ou seja, para a confiança e a boa-fé sejam compartilhadas tanto pelos contribuintes quanto pelo Estado no exercício de atos estatais - investido de seu poder de *império* - como no sentido inverso, de maneira recíproca.

Para se alcançar essa visão quase que utópica, dentro do sistema atual, não há alternativa de viabilidade senão a reiterada Justiça Fiscal, ou seja, a análise reflexiva e apurada do legislador, do julgador, e, em vista dos atos relativos à extrafiscalidade para controle econômico, do Executivo, com vias a privilegiar a ética e a justiça como pilares do desenvolvimento do sistema econômico e sua principal fonte, a arrecadação tributária.

### **Bibliografia:**

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. *Advocacia Dinâmica Seleções Jurídicas*. Rio de Janeiro: COAD, p. 34-40, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

KRAMER, Larry. **The people themselves: popular constitutionalism and judicial review**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2009. Página 317 e 396.

----- **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. **A Teoria do Diálogo Constitucional e a Correção Legislativa da Jurisprudência no Direito Tributário Brasileiro**.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, página 233.

----- **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, páginas 181 a 186.

SCHAUER, Frederick; ALEXANDER, Larry. **On extrajudicial constitutional interpretation**. *Harvard Law Review*. Cambridge, MA: The Harvard Law Review Association v. 110, p. 1.359-1.387, 1997.

SUNSTEIN, Cass. ; VERMEULE, Adrian. **Interpretation and institutions**. *Michigan Law Review*. Ann Arbor, MI: The University of Michigan Law School, v. 101, p. 885-951, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional Financeiro e tributário – Volume I**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, páginas 519-564.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional Financeiro e tributário – Volume I**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, páginas 176-179 e 245-246.

TUSHNET, Mark. **Taking the Constitution away from the courts**. Princeton: Princeton University Press, 1999.