



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ERIC DE MORAES E DANTAS

PRINCÍPIOS FORMAIS E DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR
TRIBUTÁRIO: LIMITES AO ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS EM ISENÇÕES
CONCEDIDAS EM ETAPAS INTERMEDIÁRIAS DA CADEIA PRODUTIVA

FORTALEZA

2023

ERIC DE MORAES E DANTAS

PRINCÍPIOS FORMAIS E DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR
TRIBUTÁRIO: LIMITES AO ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS EM ISENÇÕES
CONCEDIDAS EM ETAPAS INTERMEDIÁRIAS DA CADEIA PRODUTIVA

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. Área de concentração: Constituição, sociedade e pensamento jurídico.

Orientador: Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana.

Coorientadora: Prof.^a Dra. Denise Lucena Cavalcante.

FORTALEZA

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

D211p Dantas, Eric de Moraes e.

Princípios formais e discricionariedade do legislador tributário : limites ao estorno de crédito de ICMS em isenções concedidas em etapas intermediárias da cadeia produtiva / Eric de Moraes e Dantas. – 2023. 232 f.

Tese (doutorado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2023.

Orientação: Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana.

Coorientação: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.

1. Direitos fundamentais do contribuinte. 2. Princípios formais. 3. Liberdade de conformação do legislador. 4. Discricionariedade legislativa. 5. Não cumulatividade do ICMS. I. Título.

CDD 340

ERIC DE MORAES E DANTAS

PRINCÍPIOS FORMAIS E DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR
TRIBUTÁRIO: LIMITES AO ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS EM ISENÇÕES
CONCEDIDAS EM ETAPAS INTERMEDIÁRIAS DA CADEIA PRODUTIVA

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. Área de concentração: Constituição, sociedade e pensamento jurídico.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Dra. Denise Lucena Cavalcante (Coorientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Membro Interno)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Álisson José Maia Melo (Membro Externo)
Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7)

Prof. Dr. André Dias Fernandes (Membro Externo)
Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7)

Aos que se inquietam, cada um a seu modo.

AGRADECIMENTOS

Uma tese de doutorado não se inicia com a aprovação no curso, tampouco com a inquietação do desenvolvimento do projeto de pesquisa. Inaugura-se, em regra, em um contato trivial com o tema. Por um lado, é um percurso sem volta; por outro, é um caminho sem fim. Eventual aprovação não conclui a pesquisa. Trata-se de uma inquietação do próprio sujeito.

A inquietude que move a pesquisa permite ao estudioso a clausura necessária para desenvolver suas ideias. É um tempo árduo. Nada obstante o progresso no conhecimento, as privações são indelévels, em especial as de convívio.

O agradecimento, portanto, deve ser destinado, de modo mais particular, a todos aqueles que por mim têm alguma afeição, ou ao menos alguma simpatia, e ficaram distantes da convivência – não apenas no período de elaboração da tese, mas em todo o trajeto –, incluindo aqueles que já partiram. Este estudo também é por vocês, por tudo que nos propiciamos. Agradeço-os até mesmo por saberem que a defesa da tese não exaurirá minha inquietude, até porque a inquietação científica é perene.

De modo mais específico, estes agradecimentos são devidos aos meus genitores, Germana de Oliveira Moraes e José Feitosa Dantas. E à Marcia Viana Salmito (Marcinha), minha cúmplice e companheira.

Minha gratidão também se estende às madrugadas, pois constatei que estas não pertencem apenas aos boêmios.

Em suma, meu agradecimento é a tudo e a todos que já me ocorreram.

“Vagueio pela Noite decaída...
No espaço a luz de Aldebarã e de Árgus
Vai projetando sobre os campos largos
O derradeiro fósforo da Vida.

O Sol, equilibrando-se na esfera,
Restitui-me a pureza da hematose
E então uma interior metamorfose
Nas minhas arcas cerebrais se opera.” (Augusto dos Anjos).

RESUMO

Os limites da atividade legislativa tributária, tomados como ponto de partida da temática do estudo ora proposto, possuem estrito vínculo teórico com a dogmática dos direitos fundamentais. Na presente investigação, intencionou-se identificar traços metodológicos de tal concepção por meio da aplicação do modelo de princípios formais a esta atividade, em especial no que diz respeito aos limites ao legislador tributário extrafiscal, principalmente quando do exercício da competência específica do legislador extrafiscal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para tratar do aproveitamento ou não dos créditos de etapas anteriores da cadeia produtiva da mercadoria ou serviço. Os princípios formais, no âmbito da presente pesquisa, são visualizados como normas procedimentais que subsidiam e direcionam a aplicação das normas de conteúdo material, como os direitos fundamentais. Com base nessa premissa, buscou-se verificar a existência ou não de uma correlação necessária entre o princípio formal da competência do legislador do ICMS para tratar do estorno de créditos nas isenções concedidas em etapas intermediárias da cadeia produtiva, quando concedidas com o intuito de otimizar direitos fundamentais não relacionados estritamente à tributação, à não cumulatividade, às limitações constitucionais ao legislador tributário e àqueles concedidos aos contribuintes. O resultado de tal investigação adveio com a constatação de que, no exercício da competência extrafiscal, nem todas as limitações ao legislador tributário são manifestações de um bem jurídico dotado de jusfundamentalidade ou que tampouco se reverterem, necessariamente, em favor do contribuinte. O lastro teórico invocado para estruturar essa acepção não afasta – em verdade, complementa e respalda – sua confrontação analítica em face das normas positivadas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Seria intuitivo, pois, considerar que o cerne primevo do objeto de pesquisa seja a dogmática em torno dos direitos fundamentais, notadamente no que se refere à sua faceta de estudo quanto aos princípios materiais. Todavia, o que se buscou foi elucidar por outra perspectiva e abordar apenas periféricamente. Conseqüentemente, mostrou-se imprescindível o repasse conceitual dos institutos jurídicos correlacionados, tais como: o âmbito de proteção; o suporte fático; a conformação; a restrição; a configuração; a liberdade de conformação do legislador; a discricionariedade do legislador; entre outros. Os respectivos tópicos da pesquisa foram formulados de forma indissociável aos parâmetros definidores do que se denomina “discricionariedade do legislador”, em atenção à sua associação à carga normativa dos direitos fundamentais e aos princípios formais. Optou-se, outrossim, pelo viés da imprescindibilidade de uma metodologia racional capaz de

justificar sua compatibilidade com os preceitos contidos no texto constitucional, considerando o fato de suas postulações teóricas originarem-se, em maior medida, da literatura jurídica estrangeira.

Palavras-chave: direitos fundamentais do contribuinte; princípios formais; liberdade de conformação do legislador; discricionariedade legislativa; não cumulatividade do ICMS.

ABSTRACT

The boundaries of tax legislative activity, considered as the starting point of the present study, are closely linked to the theoretical framework of fundamental rights. In this investigation, we sought identify methodological aspects of this conception through the application of formal principles model to this activity, particularly regarding the limits to the extrafiscal tax legislator, especially when exercising the specific competence of the extra-fiscal legislator of the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS, abbreviation in Portuguese) to deal with the use or not of the credits from previous stages of the production chain of goods or service. The formal principles, within the scope of this research, are seen as procedural norms that subsidize and direct the application of norms with material content, such as fundamental rights. Based on this premise, we sought to determine the existence or absence of a necessary correlation between the formal principle of the ICMS legislator's competence to address the reversal of credits in the exemptions granted at intermediate stages of the production chain, when granted with the intention of optimizing fundamental rights that are not related strictly to taxation, non-cumulativeness, constitutional limitations on tax legislator, and those granted to taxpayers. The result of such investigation came with the verification that, in the exercise of extra-fiscal competence, not all limitations on tax legislator are manifestations of a legal good endowed with jusfundamentalidade or that neither revert themselves, necessarily, in favor of the taxpayer either. The theoretical ballast invoked to structure this conception does not remove – in fact, it complements and supports – its analytical confrontation in the face of the positivized norms in the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. It would be intuitive, therefore, to consider that the central point of the research object is the dogmatic surrounding fundamental rights, notably with regard to its facet of study as to the material principles. However, what was sought was to elucidate from another perspective and to approach only peripherally. Consequently, the conceptual onlending of the correlated legal institutes was essential, such as: the scope of protection; the factual support; the conformation; the restriction; the configuration; the freedom of conformation of the legislator; the discretion of the legislator; among others. The respective topics of the research were formulated inseparably from the defining parameters of what is called “discretion of the legislator,” taking into account its association with the normative burden of fundamental rights and with the formal principles. Moreover, the perspective of a rational methodology capable of justifying its compatibility with the precepts contained in the constitutional text

was considered indispensable, considering that its theoretical postulations originate, to a large extent, from foreign legal literature.

Keywords: fundamental rights of the taxpayer; formal principles; freedom of conformation of the legislator; legislative discretion; non-cumulativeness of the ICMS.

ZUSAMMENFASSUNG

Die Grenzen der steuerlichen Gesetzgebungstätigkeit, die als Ausgangspunkt für das Thema der hier vorgeschlagenen Studie dienen, sind eng mit Dogmatik der Grundrechte verbunden. In dieser Untersuchung wollen wir die methodologischen Spuren einer solchen Konzeption identifizieren, indem wir das Modell der formalen Prinzipien auf diese Tätigkeit anwenden, insbesondere im Hinblick auf die Grenzen des außersteuerlichen Steuergesetzgebers, vor allem bei der Ausübung der spezifischen Kompetenz des außersteuerlichen Gesetzgebers der Steuer auf den Waren- und Dienstleistungsverkehr (ICMS, Abkürzung in Portugiesisch), sich mit der Verwendung oder Nichtverwendung von Gutschriften aus früheren Phasen der Produktionskette von Waren oder Dienstleistungen zu befassen. Die formellen Prinzipien werden im Rahmen dieser Dissertation als Verfahrensregeln betrachtet, die die Anwendung der Regeln des materiellen Inhalts, wie z. B. der Grundrechte, unterstützen und steuern. Ausgehend von dieser Prämisse haben wir versucht zu überprüfen, ob ein notwendiger Zusammenhang besteht zwischen dem formalen Prinzip der Gesetzgeberskompetenz des ICMS, die Stornierung von Gutschriften bei Steuerbefreiungen zu behandeln, die in Zwischenstufen der Produktionskette gewährt werden, wenn sie zum Zweck der Optimierung von Grundrechten gewährt werden, die nicht strikt mit der Besteuerung, der Nichtkumulierbarkeit, den verfassungsmäßigen Beschränkungen des Steuergesetzgebers und denjenigen, die streng genommen den Steuerpflichtigen gewährt werden. Das Ergebnis dieser Dissertation ist, dass bei der Ausübung der außersteuerlichen Kompetenz nicht alle Beschränkungen des Steuergesetzgebers Ausdruck eines Rechtsgutes sind, das mit dem Jusfundamentalismus ausgestattet ist, und dass sie auch nicht zwangsläufig zu Gunsten des Steuerpflichtigen wirken. Die theoretische Grundlage, die zur Strukturierung dieser Bedeutung herangezogen wird, schließt die analytische Auseinandersetzung mit den in der Verfassung der Föderativen Republik Brasilien von 1988 festgelegten Regeln nicht aus, sondern ergänzt und unterstützt diese Regeln sogar. Man könnte also intuitiv annehmen, dass der Kern des Forschungsgegenstandes die Dogmatik der Grundrechte ist, insbesondere im Hinblick auf die Untersuchung der materiellen Prinzipien. Es wurde jedoch versucht, solches Thema aus einer anderen Perspektive darzustellen, indem die materiellen Prinzipien lediglich am Rande behandelt wurden. Folglich war es unerlässlich, die damit zusammenhängenden Rechtsinstitute begrifflich zu überprüfen, wie z.B. den Schutzbereich, die sachliche Stütze, die Konformation, die Beschränkung, die Ausgestaltung, die die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, das Ermessen des Gesetzgebers und andere. Die entsprechenden

Forschungsthemen wurden in einer untrennbaren Weise zu den Definitionsparametern des so genannten “Ermessens des Gesetzgebers” formuliert, unter Berücksichtigung seiner Verbindung mit der normativen Last der Grundrechte und formalen Prinzipien. Wir haben uns auch für die Unverzichtbarkeit einer rationalen Methodik entschieden, die in der Lage ist, ihre Vereinbarkeit mit den im Verfassungstext Brasiliens enthaltenen Geboten zu rechtfertigen, wobei wir die Tatsache berücksichtigen, dass ihre theoretischen Postulate zu einem größeren Teil aus der ausländischen Rechtsliteratur stammen.

Schlüsselwörter: Grundrechte der Steuerzahler; Formale Prinzipien; Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers; Gesetzgeberischer Ermessensspielraum; Nichtkumulierbarkeit von ICMS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CF/88	Constituição Federal de 1988
EC	Emenda Constitucional
GECEX	Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior
<i>i.e.</i>	<i>id est</i> (“isto é”, em português)
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MC	Medida Cautelar
PGR	Procuradoria-Geral da República
RE	Recurso Extraordinário
RG	Repercussão Geral
STF	Supremo Tribunal Federal
UFC	Universidade Federal do Ceará
<i>v.g.</i>	<i>verbi gratia</i> (“por exemplo”, em português)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
2	REPASSE CONCEITUAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE REFERENTES AOS LIMITES À DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR: DOS PRINCÍPIOS MATERIAIS AOS PRINCÍPIOS FORMAIS	28
2.1	Restrições aos direitos fundamentais	28
2.1.1	<i>Breve distinção entre teorias internas e externas dos direitos fundamentais: diferenças que (im)possibilitam a admissão dos princípios formais como espécie normativa a limitar a competência do legislador</i>	29
2.1.2	<i>Repasse teórico da aplicabilidade das teorias externas dos direitos fundamentais à pesquisa</i>	33
2.1.3	<i>A conceituação de suporte fático e sua relevância para a teoria externa de restrição aos direitos fundamentais da Constituição Federal de 1988</i>	37
2.1.4	<i>Intervenção, restrição e regulação</i>	41
2.1.5	<i>Paralelo entre restrição e configuração dos direitos fundamentais</i>	46
2.2	O conteúdo essencial dos direitos fundamentais	47
2.3	O mínimo existencial como limite à restrição ao direito fundamental	53
2.4	Cláusulas restritivas e as restrições diretamente constitucionais	55
2.5	Cláusulas de reserva e as restrições indiretamente constitucionais	57
2.6	Notas introdutórias sobre a intervenção estatal nos direitos fundamentais do contribuinte	59
2.6.1	<i>Cláusulas restritivas e os direitos fundamentais do contribuinte na Constituição Federal de 1988</i>	66
2.6.2	<i>Cláusulas de reserva e os direitos fundamentais do contribuinte na Constituição Federal de 1988</i>	68
2.6.3	<i>Configuração dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988</i> ...	74
3	DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR: ENTRE PRINCÍPIOS MATERIAIS E FORMAIS COMO LIMITES À SUA ATUAÇÃO	79
3.1	Discricionariedade do legislador: delimitação conceitual	80
3.2	Discricionariedade do legislador e relação autoevidente: os direitos fundamentais como princípios materiais restritores	82

3.2.1	<i>Conformação legislativa e a autoevidência da colisão de princípios materiais</i>	84
3.2.1.1	<i>Conformação, colisão e função da proporcionalidade na atividade legislativa</i>	84
3.2.1.2	<i>Proibição do excesso (Übermassverbot) e a vedação à prestação insuficiente (Üntermassverbot) como limites ao legislador (tributário): parâmetros da ponderação – entre conformação e colisão</i>	87
3.3	Discricionariedade do legislador e a relação indevidamente recôndita com os princípios formais	88
3.3.1	<i>Princípios formais e os problemas cognitivos na tomada de decisões do legislador (tributário): a questão das incertezas e a zona de paridade</i>	89
3.3.1.1	<i>Discricionariedade do legislador e as zonas de incerteza (em matéria tributária)</i>	92
3.3.1.2	<i>Discricionariedade do legislador: estrutural e epistêmica</i>	92
3.3.1.2.1	Discricionariedade estrutural e seus tipos: para definir objetivos, para escolher meios e para sopesar	93
3.3.1.2.2	Discricionariedade epistêmica empírica e normativa	96
3.3.1.2.2.1	Discricionariedade epistêmica empírica e a lei epistêmica do sopesamento.....	97
3.3.1.2.2.2	Discricionariedade epistêmica normativa.....	102
3.3.2	<i>Incetezas cognitivas e zona de paridade: princípios formais em relação à discricionariedade do legislador tributário</i>	105
3.3.3	<i>Controle jurisdicional nas zonas de incerteza cognitiva: áreas de (des)paridade entre os Poderes Legislativo e Judiciário</i>	107
3.3.4	<i>Princípios formais referentes às competências institucionais e a discricionariedade do legislador (tributário)</i>	110
3.4	Direitos fundamentais como trunfos: contributo pródromo à aplicação dos princípios formais como limite à discricionariedade do legislador (tributário)	113
3.4.1	<i>Direitos fundamentais como trunfos: contributo pródromo à aplicação dos princípios formais como limite à discricionariedade do legislador tributário</i>	114
3.4.2	<i>A limitação dos direitos fundamentais (como trunfos) por uma reserva geral imanente de ponderação e sua relação com a discricionariedade do legislador tributário para sopesar</i>	117

3.4.3	<i>O paradoxo explicado por Jorge Reis Novais e sua proposta de solução: um contributo ao paradoxo da impossibilidade de controle das isenções ou da (i)limitação de competência do legislador tributário extrafiscal</i>	118
4	PRINCÍPIOS FORMAIS E DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE “À BRASILEIRA”	121
4.1	(Des)correlação histórica entre a aplicabilidade de princípios formais e os limites ao legislador tributário (no Brasil)	121
4.1.1	<i>Paralelo histórico entre o desenvolvimento das liberdades públicas e o (des)compasso de imposição de limites à atividade de tributar por meio de princípios formais</i>	123
4.1.2	<i>Paralelo histórico entre o desenvolvimento dos direitos prestacionais e o (des)compasso de imposição de limites à atividade de tributar por meio de princípios formais</i>	127
4.1.3	<i>Paralelo histórico entre o desenvolvimento dos direitos difusos e o (des)compasso de imposição de limites à atividade de tributar por meio de princípios formais</i>	131
4.2	Princípios formais na ordem tributária brasileira e os consequentes limites à discricionariedade do legislador	133
4.2.1	<i>Princípios formais na ordem tributária brasileira e os limites ao legislador para a instituição de tributos</i>	134
4.2.1.1	<i>Princípios formais e imunidades como limites ao legislador tributário</i>	135
4.2.1.1.1	Relação entre princípios formais, imunidades genéricas e limites ao legislador tributário	138
4.2.1.1.2	Relação entre princípios formais, imunidades específicas e limites ao legislador tributário: pródromo à competência para disciplinar o estorno de crédito de ICMS.....	138
4.2.2	<i>Princípios formais e os limites procedimentais ao legislador tributário</i>	140
4.2.2.1	<i>Princípios formais e quórum específico para tratar de limitações constitucionais ao poder de tributar</i>	141
4.2.2.2	<i>Princípios formais e quórum específico para instituição de tributos</i>	142
4.3	Princípios formais e os limites à discricionariedade do legislador na instituição e regulamentação de impostos	142
4.3.1	<i>Princípios formais e os limites à discricionariedade do legislador na instituição de impostos</i>	143

4.3.2	<i>Princípios formais e os limites à discricionariiedade do legislador (tributário) na regulamentação de impostos</i>	145
4.3.3	<i>Limites à discricionariiedade do legislador na instituição de impostos extrafiscais</i>	147
4.3.3.1	<i>Delimitação conceitual de isenção e sua relação com a discricionariiedade do legislador (de impostos extrafiscais)</i>	147
4.3.3.2	<i>Princípios formais e extrafiscalidade: o papel da proporcionalidade na limitação ao legislador tributário</i>	150
4.4	Relação entre princípios formais, proibição de proteção insuficiente e limite à liberdade de legislador tributário	151
4.5	O controle jurisdicional da discricionariiedade do legislador tributário com base nos princípios formais	152
4.5.1	<i>Controle jurisdicional da discricionariiedade do legislador extrafiscal</i>	158
4.5.2	<i>Controle jurisdicional da discricionariiedade do legislador que concede isenções</i>	158
5	PRINCÍPIOS FORMAIS COMO LIMITE À DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR EM RELAÇÃO AOS ESTORNOS DE CRÉDITOS DE ICMS NOS CASOS DE ISENÇÃO	167
5.1	Limites ao legislador extrafiscal do ICMS e a (des)correlação entre seletividade e não cumulatividade	173
5.1.1	<i>Seletividade em função da essencialidade e as limitações à extrafiscalidade enxergadas em referência aos limites à discricionariiedade do legislador</i>	174
5.1.2	<i>Seletividade e princípios formais: incertezas como limites ao legislador extrafiscal do ICMS</i>	184
5.1.2.1	<i>Seletividade e incerteza estrutural do legislador extrafiscal do ICMS: não cumulatividade e limites ao legislador extrafiscal do ICMS</i>	184
5.1.2.2	<i>Seletividade e incerteza empírica do legislador extrafiscal do ICMS: não cumulatividade e limites ao legislador extrafiscal do ICMS</i>	188
5.2	O estorno de crédito de ICMS como violação à discricionariiedade do legislador	192
5.2.1	<i>Não cumulatividade e as isenções fiscais de ICMS</i>	192
5.2.2	<i>Cadeia produtiva de bens e serviços sujeitos ao ICMS e a seletividade</i>	201
5.2.3	<i>Não cumulatividade: princípio formal da competência do legislador para evitar estorno ou anulação de crédito de ICMS em caso de isenção</i>	202

5.2.4	<i>Não cumulatividade: princípio formal da competência do legislador para sopesar e para evitar ou não o estorno ou anulação de crédito de ICMS em caso de isenção concedida no meio da cadeia produtiva</i>	209
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	215
	REFERÊNCIAS	221

1 INTRODUÇÃO

Ao longo do curso de Mestrado em Direito na Universidade Federal do Ceará (UFC), o autor da presente tese destinou suas atenções ao estudo dos limites à liberdade de conformação do legislador em matéria tributária. De modo mais específico, em um corte metodológico, foram abordadas as limitações ao legislador tributário em matéria extrafiscal de temática ambiental.

Naquela ocasião, defendeu-se que o princípio da capacidade contributiva, por intermédio dos direitos fundamentais a ele imbricados, limita a atividade legislativa na extrafiscalidade tributária, ainda, em certas situações, quando aqueles se fizerem colidentes a direitos fundamentais outros, como o direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado. Ou seja, o enfoque recaiu nas limitações ao legislador advindas dos direitos fundamentais, sendo estes aludidos como princípios materiais.

Por questões metodológicas atreladas ao objeto de um estudo específico, ou seja, daquilo que se pretendeu exaurir numa dissertação de mestrado, a abordagem recebeu aquele corte, de modo que os princípios formais passaram ao largo da discussão. Assim, a temática dos limites à atividade legislativa tributária foi abordada apenas parcialmente, ainda que sob a perspectiva dos direitos fundamentais circunscrita ao referencial teórico utilizado naquela ocasião.

Ao prosseguir com o estudo da temática, refletiu-se que a questão dos princípios formais e das limitações ao que neste trabalho se chamou de “discricionariedade do legislador em matéria tributária” propicia um enfoque mais amplo, muito mais apropriado a uma tese de doutorado, que, em alguma medida, pretende acrescentar ao que fora debatido ao longo da dissertação de mestrado, sem descuidar da necessária inovação que requer o presente trabalho.

O estudo situa-se, ademais, no contexto da abordagem dos direitos fundamentais do contribuinte a partir da vigência da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Trata-se de uma abordagem absolutamente necessária que perpassa pela caracterização material dos usualmente “direitos fundamentais do contribuinte”, com ênfase nos princípios materiais que lhe estruturam e na limitação da atividade legiferante na qualidade de meio de defesa do sujeito passivo relativa à atuação estatal, mais precisamente com relevo ao que usualmente se denominou de “direitos fundamentais de defesa contra o Estado” (“*Abwehrrechte gegen den Staat*”), mas que lhe transcende, observando as limitações ao exercício da competência do legislador tributário por outro prisma, o dos princípios formais.

Nesse sentido, a aplicação de um referencial teórico bem delimitado de princípios formais correlacionados à parametrização da atividade legislativa tributária não consubstancia a tese em si, mas reflete uma abordagem pouco usual na doutrina brasileira – pelo menos em matéria tributária – que muito tratou das limitações ao legislador tributário impostas pelos direitos fundamentais dos contribuintes como princípios materiais, na forma de estudo das “limitações constitucionais ao poder de tributar” ou dos “direitos fundamentais do contribuinte”.

Dentre as diversas delimitações conceituais empreendidas neste trabalho, uma essencial consiste naquilo que se compreende por “discricionariedade do legislador em matéria tributária”. Nesse ponto, sem pretender uma repetição do que se afirmou na dissertação de mestrado sobre “liberdade de conformação do legislador extrafiscal em matéria tributária”, intenciona-se bem delimitar uma breve distinção entre o que se escreveu anteriormente e o elemento conceitual que ora se adota.

De modo mais particular, as reflexões emergiram da análise de um paradoxo criado em uma situação bem específica referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de cunho extrafiscal, qual seja: a isenção de ICMS concedida, na última etapa do processo produtivo, a um bem que tenha sido beneficiado pela medida isentiva para otimizar direitos fundamentais atrelados à tal medida (v.g. meio ambiente) revela-se muito mais eficaz do que se concedida em um ponto intermediário da cadeia produtiva a um dado bem que tenha se utilizado, no processo produtivo, de insumos, cuja finalidade subjacente à isenção seja a mesma de otimizar aqueles mesmos direitos fundamentais.

Por exemplo, um bem abordado pelo legislador como destinado ao consumidor final que tenha sido beneficiado apenas ao final da cadeia produtiva por isenção fiscal (medicamento), porém tenha feito uso de “energia suja”, beneficia-se muito mais dos efeitos da isenção do que um bem não albergado por isenção fiscal na última etapa do ciclo produtivo (frasco do medicamento), mas que tenha se utilizado de energia renovável. Como insumo, tal energia limpa recebeu isenção, a qual recaiu na etapa intermediária da cadeia produtiva, importando que os créditos anteriores restem estornados ou anulados, retirando-se os efeitos econômicos da isenção e transferindo os custos correlatos ao consumidor final.

Tal situação fez surgir indagações sobre como se dá o exercício da competência específica do legislador para tratar do estorno ou não dos créditos de ICMS no caso das isenções (art. 155, § 2º, II, “a”, da CF/88) e quais são os limites a ela impostos, em especial quando se trata da discricionariedade do legislador.

É que em ambos os casos (última etapa da cadeia produtiva e etapa intermediária) a isenção tem o mesmo fim (otimizar direitos fundamentais) e se vale do mesmo meio (incentivo fiscal). Contudo, uma das situações produz menos resultados perceptíveis ao consumidor (etapa intermediária da cadeia produtiva) – ou, por conseguinte, menor otimização do direito fundamental que visou a efetivar – do que a outra isenção (última etapa da cadeia produtiva), podendo importar em maiores restrições a outros direitos fundamentais (v.g. propriedade), em razão da transferência do preço, pelo estorno do crédito, ao consumidor final.

A importância deste estudo reside em fornecer um instrumental apto a corrigir as distorções quanto ao grau de consecução do fim extrafiscal a que se propôs pela utilização do ICMS, qual seja: o exercício da competência legislativa atrelada à não cumulatividade como ferramenta apta a fomentar a efetivação de direitos fundamentais e a revelar, ainda que indiretamente, o grau de restrição que o exercício daquela competência em particular empreende em direitos fundamentais, notadamente os imbricados à essencialidade.

Igualmente se faz importante a proposta de se estudar a extrafiscalidade por uma nova abordagem que recai nos insumos, e não no produto final. Ou seja, busca-se investigar como o legislador tributário extrafiscal pode otimizar direitos fundamentais (v.g. meio ambiente) ao longo de toda a cadeia produtiva e não apenas no produto final.

Esta tese busca tratar, portanto, de situações em que o legislador tributário extrafiscal pode maximizar a otimização de direitos fundamentais por meio da competência específica para evitar – ou ao menos disciplinar – o estorno de crédito.

Por exemplo, por um lado, o legislador extrafiscal poderá conceder incentivo fiscal à energia renovável como produto destinado ao consumidor final, obtendo um dado grau de otimização do direito fundamental ao ambiente; por outro, poderá outorgar benefício fiscal ao mesmo tipo de energia na qualidade de insumo (etapa intermediária da cadeia produtiva), quando obterá outro resultado, conquanto tenha se valido do mesmo meio (isenção) para promoção do mesmo direito fundamental (meio ambiente). Em ambos os casos, o legislador pode buscar hipoteticamente a renovação da matriz energética brasileira, mas obterá diferentes resultados.

Utiliza-se, por conseguinte, um instrumental teórico para abordar o embate entre algumas previsões (constitucionais) que preveem a impossibilidade de creditamento ou a anulação dos créditos em caso de alguma isenção que recaia sob algum ponto intermediário da cadeia produtiva de produtos sujeitos ao ICMS e entre outras disposições constitucionais paradoxais àquelas, que determinam um tratamento tributário diferenciado aos produtos, os

quais venham a favorecer a efetivação de algum direito fundamental (v.g. ambiente ecologicamente equilibrado), ainda que tal favorecimento se dê por meio de seus insumos (v.g. a energia elétrica produzida por intermédio de fontes renováveis).

Acrescente-se que ao problema proposto se assoma a previsão constitucional (art. 155, § 2º, III, da CF/88) da essencialidade do ICMS e, por conseguinte, da seletividade, que igualmente demanda intervenção do legislador ordinário, com visio a um maior grau de concretização dos direitos fundamentais envolvidos na relação jurídico-tributária.¹

Ademais, para além da relevância acadêmica e da problemática social, sobretudo no que se refere à concretização dos direitos fundamentais envolvidos na competência do legislador extrafiscal, bem como dos direitos fundamentais do contribuinte e da compreensão de como e de que modo se pode limitar liberdade de conformação do legislador nessa tarefa, esta tese pretende oferecer um método de análise para situações práticas que envolvam a problemática nela enfrentada.

Nesse contexto, destaca-se, por derradeiro, que a proposta de tese de doutorado reside, também, em estudar desdobramentos específicos obtidos na dissertação de mestrado, voltando o objeto de pesquisa aos limites à discricionariedade do legislador do ICMS extrafiscal quando ele visa a otimizar algum direito fundamental.

Sendo assim, relaciona-se a não cumulatividade com o exercício de competência legislativa constitucional específica que discipline quanto à manutenção dos créditos daquele tributo para os casos de isenção, particularizada, na tese, em relação às situações em que o incentivo fiscal se deu a um insumo do processo produtivo de bens de consumo, mas que visou à otimização de algum direito fundamental (v.g. meio ambiente).

Indaga-se, pois, quais são os limites da discricionariedade legislador do ICMS extrafiscal, inclusive no que diz respeito ao estorno ou não do crédito em casos de isenção. Ou seja, qual é o limite da margem de atuação do legislador para disciplinar o direito de crédito e sua eventual perda, notadamente em face dos princípios da essencialidade, da seletividade, dos direitos fundamentais do contribuinte e de eventuais direitos fundamentais que o legislador extrafiscal visou a otimizar?

¹ Para fins de ampliar a discussão referente aos direitos fundamentais, adota-se a premissa de que a seletividade do ICMS, e não apenas a do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), também seria obrigatória em dadas situações, pautando-se em decisão de caráter vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF) e na doutrina especializada. *Vide*: STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 4; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 536; BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. 3. ed. São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters do Brasil, 2015; MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

Tal indagação se insere no contexto de investigar se isenções concedidas em etapas intermediárias da cadeia produtiva – quando o intuito é efetivar algum direito fundamental – podem obter maior grau de otimização por intermédio do exercício do princípio formal da competência do legislador para disciplinar o estorno ou não dos créditos de ICMS, confrontando esta otimização com a de princípios referentes a direitos fundamentais outros da Constituição, inclusive aqueles relacionados ao contribuinte. Contudo, no processo de otimização, é acrescentada a variável dos princípios formais analisados na atuação do legislador em situações particulares, englobadas nas denominadas “zonas de incerteza” e em casos de paridade.

Ressalta-se que as situações destacadas abrangem incertezas no que concerne ao que a Constituição brasileira de 1988 proíbe, obriga ou faculta ao legislador (v.g. incertezas normativas) em dadas ocasiões atinentes à manutenção do crédito de ICMS, ao vínculo deste crédito com a essencialidade e à amplitude da isenção quanto ao direito fundamental que visou a otimizar em face dos demais direitos fundamentais (do contribuinte).

Nesse contexto, foram exploradas ocasiões em que essas incertezas envolvem mais de uma possibilidade como viável ao legislador quando ele tenciona otimizar direitos fundamentais. Cuida-se de uma zona de atuação legislativa em que existe mais de uma resposta legislativa para solucionar problemas envolvendo os direitos fundamentais, cujo estorno do crédito de ICMS mais restringirá ou mais otimizará, deparando o legislador com impasses estruturais e epistêmicos. Ali, destaca-se a possibilidade de que os princípios formais de escolha dos fins (discricionariedade para definir objetivos), de escolha dos meios (discricionariedade para definir meios de alcance de objetivos) exerçam maior grau de interferência no princípio formal da competência do legislador para restringir direitos fundamentais, atuando com maior peso.

Para tanto, a tese se estrutura em seis seções, constituindo a primeira delas nesta introdução.

Ultrapassadas as considerações da Introdução, que figura como primeiro capítulo; pontua-se que o segundo capítulo da tese consiste em um breve introito que antecede a justificativa teórica referente à delimitação conceitual de “discricionariedade do legislador”, no qual se faz um repasse de algumas teorias dos direitos fundamentais já expostas ao longo da dissertação de mestrado, mas com a especificação de por quais motivos ora se fazem aplicáveis à tese, mais notadamente com foco no porque essas razões mais se adequam ao substrato teórico adotado para tratar dos princípios formais.

A justificativa para o repasse teórico consiste na necessidade de se introduzir o instrumental necessário para que se possa formular o referido conceito de “discricionariedade do legislador” em correlação aos princípios formais, logo indelévelmente indissociável da teoria dos direitos fundamentais específica com a qual se aplica no presente estudo.

Ademais, essencial é evidenciar que neste estudo existem sutis diferenças quanto às razões que fundamentaram a escolha² específica de um bem determinado referencial teórico de direitos fundamentais no momento da elaboração da dissertação de mestrado, bem como, de modo mais elementar, que, agora, igualmente existem motivos – embora outros e em acréscimo àqueles – para se delimitar uma teoria dos direitos fundamentais com que se busca avançar mais acertadamente nas premissas da presente tese, mais ajustadamente em relação ao trato dos princípios formais.

Em síntese, naquele ponto, pretende-se deixar claro que o conceito de limitação à atividade legislativa guarda pertinência teórica com o referencial adotado para abordagem do tema dos direitos fundamentais referenciados com os princípios formais, a exemplo do que se concebe por sua natureza como norma, sua força normativa, seu método de aplicação, dentre outras especificidades.

O terceiro capítulo enfoca na formulação do conceito de “discricionariedade do legislador”, com a exposição de abordagens sobre o tema, sob uma perspectiva crítica e com o intuito de formulação de um juízo que explique as razões pelas quais referido conceito foi adotado tanto para fins de formulação da tese (em detrimento de outros) como para evidenciar os motivos que o torna o mais ajustado à sistemática constitucional tributária brasileira, que vem mais especificada nos dois outros capítulos subsequentes.

Trata-se de uma preocupação legítima em não recair em um sincretismo metodológico que muito permeou a temática constitucional brasileira e que fez com que autores respeitados cuidassem de elucidar o tema. Por não se tratar da temática central da tese, são expostas as razões pelas quais a teoria de determinado autor se faz pertinente quanto ao tema central do trabalho, mas não se planeja, com isso, as acrescer em conteúdo inovador (neste ponto). Não se pretende criar uma nova metodologia para os direitos fundamentais, mas sim em inovar com base numa já existente.

² A palavra “escolha” foi utilizada aqui propositalmente. No trabalho de dissertação de mestrado, explanou-se sobre os motivos pelos quais foi realizado um corte metodológico “arbitrário” para escolher, como instrumental teórico, a teoria externa dos direitos fundamentais de suporte fático restrito. Ao longo do Capítulo 2 desta tese, é exposto maior detalhamento sobre qual referencial teórico de direitos fundamentais se está a admitir na formulação das premissas apresentadas neste estudo.

É dizer: no terceiro capítulo, não se formulou conceito próprio do que se entende por “discricionariedade do legislador”, mas são expostos os motivos pelos quais um dado conceito oferecido neste trabalho se ajusta mais adequadamente ao tema da tese do que outros, ainda que de mesma denominação ou de denominação correlata.

Traçado o limite conceitual de “discricionariedade do legislador”, observado por uma dada teoria dos direitos fundamentais, com pequenos ajustes do autor, e correlacionado o conceito com o que se compreende por princípios formais, passa-se à delimitação do instrumental teórico que trata dos princípios formais, expondo-se, por conseguinte, quais as razões que se atrelam à sua escolha, contextualizando-as com as premissas centrais da tese, que são expostas de modo geral.

A contextualização realizada no terceiro capítulo mostra-se como premissa para que se possa adentrar na aplicação dos instrumentos teóricos até então expostos ao estudo do sistema constitucional tributário, de modo mais geral, expondo-os relativamente aos limites ao legislador tributário, e, de modo mais particular, no exercício da competência para disciplinar o estorno dos créditos de ICMS quando isenções são concedidas em etapas intermediárias da cadeia produtiva, mas dependem do exercício da atuação do legislador para atingir um grau maior de realização, ou seja, para que a competência do legislador quanto às isenções seja otimizada. Tais assuntos são abordados, respectivamente, no quarto e quinto capítulo da tese.

No quarto capítulo, o enfoque recai, portanto, na relação entre os princípios formais e a ordem tributária constitucional brasileira. Como pontuado, ao longo da vigência da Constituição Federal de 1988, muito se abordou sobre os direitos fundamentais do contribuinte, o que, perpassa, necessariamente, pela limitação da atividade legislativa. Nesse capítulo, evidencia-se uma peculiaridade da tese, não consistente nela – a tese em si –, mas na abordagem pouco usual no que concerne à matéria de fundo: o enfoque nos princípios formais em relação aos direitos fundamentais do contribuinte (e às limitações que podem trazer a eles) e ao legislador em si.

Ao enfocar o estudo dos princípios formais, a presente pesquisa se depara com a seguinte indagação: as limitações constitucionais ao legislador tributário necessariamente atuam na direção da salvaguarda e maior efetividade dos direitos fundamentais dos contribuintes – ou dito de outra forma: devem sempre atuar para tanto? Essa atuação deve ocorrer mesmo nas situações em que o legislador exerce competência extrafiscal com o intuito de otimizar alguma situação que envolva direitos fundamentais não atrelados diretamente ao sistema constitucional tributário?

Dessa indagação adveio a primeira premissa da tese: nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar – ou, dito outro modo, ao legislador tributário – tendem a otimizar direitos fundamentais do contribuinte, em especial quando ele atua em sua competência extrafiscal.

Na quarta seção, pretende-se desconstituir a ideia comum de que a limitação à atividade do legislador tributário sempre importará na defesa dos direitos fundamentais do contribuinte, o que pode ter sido forjado pela vasta literatura que, a seu modo e a seu tempo, formulou-se, indispensavelmente, para que aqueles direitos restassem respeitados. Tal premissa se faz necessária para a abordagem da competência específica do legislador para tratar do estorno ou não dos créditos de ICMS quando concedidas isenções em etapas intermediárias da cadeia produtiva, o que é abordado na quinta seção da tese.

Assim, cuida-se da hipótese de que o limite à discricionariedade do legislador em matéria tributária não necessariamente revela maior otimização aos direitos fundamentais do contribuinte nem expressa o que se convencionou chamar de “direitos de primeira dimensão”, ou “direitos de defesa”, admitindo-se, por conseguinte, a utilização de princípios formais como elemento contido no juízo de controle, principalmente quando se trata de competência extrafiscal.

No quinto capítulo, firma-se a tese principal, calcada nas premissas teóricas extremadas nos capítulos precedentes: a temática do estorno de crédito nos casos de isenções de ICMS serve de panorama exemplificativo para evidenciar a aplicação prática da tese, com exposição de como os princípios formais atuam na limitação legislativa tributária, mais especificamente no que concerne ao art. 155, § 2º, II, da CF/88, sem que isso implique em uma maior efetividade dos comumente chamados “direitos fundamentais do contribuinte”. Para tanto, expõe-se, de modo pormenorizado, como se dá a aplicação do referencial teórico, o qual admite os princípios formais na ordem tributária brasileira, como sendo aquele que consubstancia o instrumental apto à sua demonstração.

Ainda no quinto capítulo, especificidades da legislação que regulamenta o ICMS são abordadas em cotejo com a Constituição Federal, mais especificamente na parte em que trata da extrafiscalidade do ICMS, tudo em consonância com o referencial teórico de uma “teoria dos princípios formais” aqui adotada, bem como com a premissa central da tese – a de que as limitações à discricionariedade do legislador tributário nem sempre implicam em maior otimização aos direitos do contribuinte.

De modo mais pormenorizado, no quinto capítulo, são relacionados institutos típicos do ICMS quando utilizado com função extrafiscal, a exemplo da seletividade em

função da essencialidade, da sistemática de estorno de crédito nas isenções e da competência legislativa específica para determinar ou não o aproveitamento de crédito quando se concede uma isenção a algum insumo no meio da cadeia produtiva do bem ou do serviço com o intuito de otimizar algum outro direito fundamental não correlato aos do contribuinte (o do meio ambiente ecologicamente equilibrado, por exemplo).

Ali se analisa o exercício de uma competência legislativa específica (o art. 155, § 2º, II, “a”, da CF/88) que pode ser utilizada para restringir, em maior ou menor medida, direitos fundamentais do contribuinte com intuito de se maximizar a otimização de algum outro direito fundamental não relacionado à tributação.

Também são abordadas situações em que o legislador poderá determinar o aproveitamento de crédito em operações, cuja isenção se deu em etapa pretérita da cadeia produtiva quando o aproveitamento se dá para maximizar o alcance e eficácia de um dado direito fundamental não jungido aos direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito, nem relacionado a bens essenciais. Evidencia-se a relevância de que tal determinação de aproveitamento somente se faz possível por decorrer da sua competência para manejo da não cumulatividade nas isenções em etapas intermediárias da cadeia produtiva.

Como exemplo a ser tratado no capítulo quinto, adianta-se eventual situação em que o legislador, ao visar à promoção de uma maior efetividade ao meio ambiente, conceda isenção à energia limpa utilizada como insumo para produção de um bem não essencial (perfume, por exemplo) e, ainda assim, determine o aproveitamento – para etapas futuras – do crédito que seria estornado. Por fim, utilizou-se da fórmula do peso para demonstrar como os princípios formais e não cumulatividade se relacionam nestas ocasiões.

Do ponto de vista metodológico, a pesquisa adota o método indutivo, confrontando, a partir do exame da realidade empírica, no cotejo com a base teórica desenvolvida previamente, a produção de um conhecimento geral. Além disso, a pesquisa se qualifica como exploratória, valendo-se dados secundários. Quanto aos procedimentos investigativos, expostos a seguir, além de concomitantes, complementam-se.

A principal fonte de investigação advém de obras sobre direito constitucional, teoria dos direitos fundamentais, princípios constitucionais tributários, direito tributário, dentre outras.

Com igualdade de importância, foram consultadas obras sobre hermenêutica constitucional e teoria do direito, sem descartar a importância da consulta a obras de outras áreas do saber, a fim de obter conhecimento necessário acerca dos métodos de aplicação de direitos fundamentais, com ênfase na compreensão de como a não cumulatividade, vista sob o

viés de que o exercício do princípio formal da competência do legislador tributário para disciplinar o estorno ou não do crédito da referida isenção implica em uma maximização ou não do alcance de direitos fundamentais relacionados às isenções, otimizando, por sua vez, o exercício da competência do legislador extrafiscal.

O método empregado em relação aos dados bibliográficos é o hermenêutico-dedutivo, uma vez que o estudo conduz a conclusões baseadas em premissas teóricas indicadas pela literatura analisada nesta tese, o que, ao lado do uso do método dialético, garante a criticidade da pesquisa, elemento essencial na seara dos direitos fundamentais. A perspectiva hermenêutica conduz, sem retirar a compreensão crítica, ao entendimento já trazido na ampla doutrina existente acerca do assunto, sendo importante utilizar este esforço explicativo-interpretativo como vetor para a realização da pesquisa científica.

Ademais, quando se pretende averiguar se a extrafiscalidade do ICMS – garantida por meio da não cumulatividade – possui aptidão para possibilitar maior controle das restrições empreendidas aos direitos fundamentais do contribuinte imbricados com a essencialidade, é imperioso empregar o método teleológico-sistemático para aferir se, de fato, tais restrições não se revelam excessivas.

2 REPASSE CONCEITUAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE REFERENTES AOS LIMITES À DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR: DOS PRINCÍPIOS MATERIAIS AOS PRINCÍPIOS FORMAIS

Neste capítulo pretende-se realizar um repasse teórico, com exposição de diversos conceitos instrumentais para o manejo normativo-aplicativo dos direitos fundamentais, com todas as suas peculiaridades. Busca-se, ao largo desta empreitada específica, realizar, na máxima medida possível, a contextualização deste instrumental teórico ao objeto desta tese, sem que isto se confunda com a tese em si.

De acordo com o referencial teórico aqui adotado, oriundo da formulação, elaborada por Virgílio Afonso da Silva, de discricionariedade do legislador, a conceituação da discricionariedade estrutural do legislador é sintetizada como o fenômeno manifestado naquilo que as normas da Constituição não atribuem como um dever nem como uma proibição.³ Em complemento, Matthias Klatt e Johannes Schmidt alertam que é possível extrair da obra de Robert Alexy a ideia de que também há que se falar em discricionariedade estrutural em casos nos quais o decisor se depara com um empate como resultado do sopesamento de princípios jurídicos em colisão.⁴

2.1 Restrições aos direitos fundamentais

Na medida em que se proponha realizar o estudo dos direitos fundamentais em sua incidência sobre determinados fatos da vida e do ordenamento constitucional, são inafastáveis a indicação e a justificação de quais elementos teóricos devem ser invocados como substrato capaz de sustentar as conclusões alcançadas mediante o trabalho investigativo.

Nesse contexto, faz-se imprescindível a exposição das balizas científicas que estruturam as teorias internas e externas dos direitos fundamentais para que o desenvolvimento argumentativo desta pesquisa se manifeste de forma abrangente, sem perder sua capacidade elucidativa.

³ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 915-937; SILVA, Virgílio Afonso da. **Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume**. Baden-Baden: Nomos, 2003a.

⁴ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Morais. *In*: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 198.

A tratativa do conteúdo jurídico dos diversos bens jusfundamentais admitidos pela Constituição exige do investigador, paralelamente, a definição das formas de sua restrição (intervenção), notadamente no que se refere ao fundamento de legitimidade. Isso porque somente é possível identificar o que a norma fundamental efetivamente protege se forem conhecidos seus limites, isto é, se for visualizado tudo aquilo que seu âmbito de proteção não abarca, seja *prima facie*, seja concretamente.

Por tais razões, passa-se a distinguir teorias de direitos fundamentais em internas e externas, bem como, outrossim, a lhes diferenciar a partir de como o arcabouço teórico de cada uma delas pode ou não admitir a categoria normativa dos princípios formais, assim como, em a admitindo, como repercutem na discricionariedade do legislador, mais precisamente nos limites a ela impostos.

2.1.1 Breve distinção entre teorias internas e externas dos direitos fundamentais: diferenças que (im)possibilitam a admissão dos princípios formais como espécie normativa a limitar a competência do legislador

O presente tópico destina-se, essencialmente, à conceituação geral das teorias internas e externas dos direitos fundamentais para que, se as compreendendo, faça-se viável expor as razões pelas quais uma, e não a outra, será aplicada no desenvolvimento desta tese, mais especificamente porque se admite nela a categoria normativa dos princípios formais, e, assim, interfere, em maior ou menor medida, na discricionariedade do legislador.

Conquanto os respectivos elementos dogmáticos de cada uma dessas teorias, por diversas vezes, voltem a ser revisitados ao longo deste trabalho, considera-se, neste momento, a necessidade específica da demarcação teórica em cada etapa do raciocínio. Demais disso, essa demanda emerge da inevitabilidade em extremar as premissas que fundam esta tese daquelas que permearam a dissertação de mestrado aqui relacionada. Trata-se de justificar a eleição do referencial teórico ali adotado, cá expandido e ora ajustado⁵.

⁵ No desenvolvimento da dissertação de mestrado, adotou-se como referencial teórico a abordagem dos direitos fundamentais sob o aspecto do suporte fático, sem se posicionar, contudo, por uma maior concordância com aquela de enfoque amplo ou restrito. Ali, a capacidade contributiva foi enquadrada como um limite à liberdade de conformação do legislador tributário em um ensaio que a interpretou, em uma plêiade de situações, sob o prisma de ambas as teorias do suporte fático. Nesta tese, buscou-se ir além, justificando-se por quais razões se trabalha com a teoria do suporte fático amplo como melhor instrumental para identificar as limitações ao que aqui se denomina “discricionariedade do legislador tributário”, que se enquadram para além dos direitos fundamentais do contribuinte topologicamente situadas na Seção II, “Das Limitações do Poder de Tributar”, inaugurada no art. 150 da CF/88. Nesse sentido, *vide*: DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**:

A título de elucidação, partindo-se da premissa de que o poder arrecadatório do Estado exige a observância de certos valores constitucionais envolvidos (v.g. propriedade e liberdade), realça-se que somente se faz possível compreender os limites dessa competência institucional se anteriormente for identificado que Constituição, a cada direito fundamental, confere alguma margem de proteção.

A delimitação do que a Constituição protege, de modo geral, em relação ao exercício da competência do legislador impacta diretamente na discricionariedade do legislador, tributário ou não. Foi, portanto, justamente com o objetivo de especificar como se pode ou não definir, em alguma medida, o conteúdo do que é juridicamente protegido por normas de direitos fundamentais que foram elaboradas as teorias internas e externas.

A ideia nuclear das teorias internas dos direitos fundamentais pode ser sintetizada no entendimento de que tais bens não admitem restrições alheias ao seu conteúdo material. Isso significa defender que a carga normativa de cada direito fundamental já apresenta todas as possibilidades fáticas e jurídicas de sua aplicação, de modo que suas limitações seriam iminentes à sua essência.

Pela concepção das teorias internas, admite-se, em linhas gerais, que as limitações aos direitos são internas a cada direito fundamental, motivo pelo qual a norma, considerada em si mesma, já traria o conteúdo jurídico de forma delimitada, dispensando a elaboração de outros preceitos normativos para tanto.⁶

Costuma-se elaborar duas grandes críticas à teoria interna, sendo uma decorrência lógica da outra.⁷ A primeira crítica diz respeito ao fato de que o conteúdo jurídico do direito

uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 58-84. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

⁶ O repasse pretendido nesta pesquisa não visa a meramente reproduzir o ensaio realizado na dissertação de mestrado. Aqui, cabe apenas pontuar ideias centrais do tema, a fim de justificar a adoção de determinados instrumentais teóricos em detrimento dos demais. *Vide*: PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais**: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 140; NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. 2. ed. Coimbra: Wolter Kluwer: Coimbra Editora, 2010. p. 313; DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 58-65. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

⁷ BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 155; DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 63-65. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

fundamental somente seria revelado pela interpretação da norma, ou seja, caberia ao intérprete a identificação do direito e de seus limites, que estariam presentes de forma suficiente e definitiva no âmago do próprio preceito. A missão da atividade interpretativa, assim, seria resumida na declaração de um direito já delimitado pela norma em si. Já a segunda crítica, como dito, é decorrência da primeira e manifesta-se por meio do paralelo que se estabelece entre a teoria interna e a teoria dos princípios sistematizada por Robert Alexy. Adota-se o pressuposto de que, se os direitos fundamentais apresentam um conteúdo definitivo, não podendo ser restringido por outras normas, sua estrutura normativa seria de regra. Por isso, a teoria interna rejeita a natureza principiológica dos direitos fundamentais, motivo pelo qual seria impossível admitir a colisão entre dois ou mais desses bens⁸, dado que, para aquela teoria, seria incompatível aceitar a existência da categoria normativa de princípios, quer formais, quer materiais.

Há de se ressaltar que não é correto afirmar que a teoria interna rejeita a ideia de limitação dos direitos fundamentais. Em verdade, tal modelo teórico reconhece não haver valores absolutos no sistema constitucional, porém os respectivos limites já integrariam a essência da norma jusfundamental.

De acordo com as críticas supracitadas, conclui-se que, para a teoria interna, os limites à discricionariedade do legislador são, de certo modo, extraídos em uma atividade que mais tende a um caráter declaratório no processo de interpretação, dado que a limitação em si já ocorrera de modo imanente. As restrições aos direitos, portanto, não poderiam ser estabelecidas pela legislação. Aos diplomas legais recairia a incumbência de apenas aclarar (declarar) o âmbito de proteção, que já existe no bojo do direito fundamental, ou seja, é preexistente mesmo à atuação legiferante do Estado.

Em suma, os adeptos da teoria interna compreendem os limites aos direitos fundamentais como elementos essencialmente intrínsecos da norma, de forma que sua materialização ocorreria ainda no plano abstrato, independentemente das circunstâncias presentes no caso concreto a ser resolvido. Ou seja, por se desvincular, em alguma medida, da concretude das situações, o exercício da discricionariedade do legislador se mostraria com restrições decorrentes deste desacoplamento. Ao se admitir, *a priori*, que existe um conteúdo intrínseco à norma, ter-se-ia, por consequência lógica, a minoração em relação aos elementos que dialogam com a concretude das situações, daí se falar nas zonas de incerteza, tanto com a

⁸ BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. **Escritos sobre derechos fundamentales**. Traducción de Juan Luis Requejo Pagés e Ignacio Villaverde Menéndez. Baden-Baden: Nomos, 1993. p. 129.

de incerteza epistêmica normativa, ou mesmo com a de outra natureza mais evidente, quanto com a de incerteza empírica, dado que os elementos fáticos passam a uma relevância inferior.

E é justamente nesses aspectos que residem as diferenças maiores no que se refere às teorias externas. A partir destas é que se pretende pontuar relativamente à margem de atuação do legislador tributário em referência às limitações constitucionais ao poder de tributar, com a admissão das zonas de incerteza que permeiam sua atividade, especialmente no que diz respeito à aplicação dos princípios formais no terreno destas ditas incertezas.

A teoria externa tem por fundamento basilar a aceção de que as limitações ao exercício dos direitos fundamentais somente seriam admissíveis no plano concreto⁹, como produto do sopesamento quanto aos demais valores envolvidos. Dessarte, os direitos fundamentais possuiriam estrutura de normas-princípios, cuja aplicação não se daria em caráter definitivo, mas *prima facie*. Por essa razão, os limites desses direitos seriam encontrados fora da respectiva norma, especificamente em outros direitos fundamentais.

Ainda para fins de elucidação, somente assim se poderia admitir a existência de zonas de incerteza, sejam empíricas ou epistêmicas, para a delimitação da margem de liberdade do legislador com base em princípios formais. Por um lado, sua atividade pode ser observada com uma margem mais ampla; por outro, tais zonas também clareiam contornos de controle à sua atuação.

A tarefa do intérprete, de acordo com os adeptos da teoria externa, seria exercida em duas fases. A primeira fase é de ordem interna e corresponde à análise sobre qual seria o conteúdo protegido de forma *prima facie* pela norma. Já a segunda fase levaria em consideração as possibilidades fáticas e jurídicas que circundam a aplicação do direito, por meio da ponderação, momento em que seriam reveladas suas restrições no caso concreto.

Para a teoria externa, na medida em que o conteúdo jurídico dos direitos fundamentais somente seria manifestado abstratamente de forma *prima facie*, recairia ao decisor – no caso desta tese, o legislador tributário – um maior ônus argumentativo, até mesmo com a clarificação das zonas de incerteza que se vem pontuando, as quais admitem, em caso de identificação, o instrumental metodológico que se utiliza dos princípios formais.

⁹ Ao largo da pesquisa, em especial no capítulo subsequente, pretende-se tornar claro por quais razões as circunstâncias de fato são imprescindíveis para a aplicação dos princípios formais. Especificamente, as zonas de incerteza se ressaem muito mais nesse contexto, até mesmo as zonas de incerteza normativas, de natureza epistêmica, e não somente as de caráter empírico. Nesse estágio da pesquisa, cabe dizer que, sem se admitir as zonas de incerteza que permeiam a atividade legislativa, incoerente seria adotar princípios formais como parte do seu referencial teórico.

A incumbência de um maior ônus argumentativo para o legislador decorre da necessidade de que a aplicação do princípio no caso concreto pressupõe o sopesamento dos demais direitos em rota de colisão, o que exige a justificação racional da medida a ser adotada, isto é, a fundamentação jurídica das razões de um princípio sobressair-se sobre o outro no mundo fenomênico.

Por força da imprescindibilidade de um grau mais acentuado de argumentação, tem-se acolhido a concepção de que a teoria externa possibilita maior segurança jurídica na tratativa dos direitos fundamentais. Isso porque, com a exposição dos fundamentos de prevalência de um princípio sobre o outro no caso concreto, é possível o controle, em parâmetros de juridicidade, da medida adotada.

A rigor, a maior amplitude de razões consideradas no processo normativo manifesta-se, de modo mais evidente, em um correlato maior grau de viabilidade e, também, de justificação no juízo do controle de constitucionalidade, eis que a intervenção restritiva ao conteúdo de um direito fundamental nada mais é do que a violação à própria Constituição.

2.1.2 Repasse teórico da aplicabilidade das teorias externas dos direitos fundamentais à pesquisa

Na sistemática jurídica consolidada pela Constituição Federal de 1988, eventuais concepções que rejeitem a natureza principiológica dos direitos fundamentais resumem esforço hipotético despido de coerência para o desenvolvimento de um modelo teórico capaz de explicar os fenômenos que são objeto desta pesquisa. No caso de se adotar tais concepções, *a priori*, deve-se rejeitar o modelo metodológico de aplicação das normas de direitos fundamentais que admite a existência de princípios formais. Ainda que tal argumento pareça tautológico¹⁰, trata-se de uma premissa para o início do desenvolvimento do tema. A exclusão inicial de referenciais teóricos incompatíveis é, no mínimo, uma decorrência do postulado lógico da coerência.

¹⁰ Essa crítica é disparada a Virgílio Afonso da Silva por Marcelo Neves na obra deste, *Entre Hidra e Hércules*, e rebatida por aquele em *O Supremo Tribunal Federal precisa de Iolau*. Vide, portanto: NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013. p. 23; SILVA, Virgílio Afonso da. O Supremo Tribunal Federal precisa de Iolau: resposta às objeções de Marcelo Neves ao sopesamento e à otimização. **Direito.UnB**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 96-118, jan./abr. 2016. p. 103. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24545>. Acesso em: 25 jun. 2023.

Para se alcançar essa conclusão, que parece intuitiva atualmente, exigiu-se, no curso do desenvolvimento do estudo jurídico, a adoção de um caráter dogmático¹¹, bem como se demandou que se admitisse, de modo minimamente consensual, a consolidação de diversos outros fundamentos de teorias, os quais hoje se referenciam como elementares, tais quais o de força normativa da Constituição e o do consequente caráter normativo dos direitos fundamentais.¹²

Se os direitos fundamentais possuem normatividade, oponíveis e exigíveis ao Estado e aos particulares, é preciso investigar como a Constituição lida com a inafastabilidade de restrições a tais bens. Por certo, vale rememorar, o fato de atribuir carga normativa ao direito fundamental não se confunde com a equivocada dedução de que este possuiria natureza absoluta.¹³

De todo modo, é viável argumentar, em um recorte analítico não exaustivo, que, em maior ou menor grau, as teorias desenvolvidas acerca da fundamentalidade de determinados bens constitucionais são extremadas por dois parâmetros que se antagonizam: o de que os direitos fundamentais seriam meros convites à atuação dos poderes constituídos, despidos de juridicidade; e o de que esses preceitos não poderiam ser relativizados em qualquer contexto.¹⁴

Há, portanto, viabilidade de, no mesmo recorte analítico, localizar o atual sistema constitucional brasileiro dentro dessas duas balizas. Por certo, a Constituição Federal não admite direitos absolutos nem rejeita a força normativa dos direitos fundamentais. Nesse

¹¹ Aqui, destaca-se o mesmo que foi realçado na dissertação de mestrado, “[...] uma anotação quanto à dogmática dos direitos fundamentais, mais precisamente no que tange às especificidades de possíveis métodos de aplicação” (DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 122. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023).

¹² HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 225.

¹³ Conforme se assinalou, determinados consensos teóricos sobre direitos fundamentais nem sempre foram bem estabelecidos. Em dada quadra histórica, empreendeu-se crítica à normatividade dos direitos fundamentais, enfatizando-se que tais direitos teriam a pretensão (ou mesmo a propensão) de se fazerem direitos absolutos. Dentre os autores que discutem a relatividade dos direitos fundamentais, pode-se citar o filósofo alemão Jürgen Habermas e o jurista português José Joaquim Gomes Canotilho, que destacam a importância da ponderação de interesses e da proporcionalidade na análise das restrições aos direitos fundamentais. Pode-se denominar tal característica como a de relatividade dos direitos fundamentais. *Vide*: HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1, p. 308; CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 407-410.

¹⁴ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 140.

meandro, conclui-se que, a despeito de sua normatividade, os direitos fundamentais são limitados, ou melhor, sujeitos a limitações.¹⁵

O que se faz necessário enfatizar para se prosseguir no estabelecimento das premissas a serem adotadas neste trabalho, todavia, é miríade de hipóteses em que a CF/88 reconhece como legítimas eventuais restrições aos direitos fundamentais.

Do debate sobre a restringibilidade dos direitos fundamentais decorre a primeira importância, para as premissas teóricas cá admitidas, da exposição anteriormente realizada sobre as teorias internas e externas, como decorrência da dogmática jusfundamental adotada pela Constituição.

De início, não se faz necessária uma verticalização do estudo para perceber que a CF/88 admite a restringibilidade dos direitos fundamentais nela previstos ou reconhecidos pela cláusula de abertura contida em seu art. 5º, § 2º^{16,17}. Essa possibilidade de limitação do conteúdo jurídico fundamental é expressa, ainda, em determinados outros pontos do texto constitucional, na medida em que o constituinte remeteu ao legislador a forma com que tais direitos são exercidos.¹⁸

Isso significa dizer que é viável admitir do próprio texto da Constituição brasileira que os direitos fundamentais admitem restrições externas, razão pela qual a aplicação da teoria interna, ao menos em seu formato original, evidencia-se incompatível com a realidade constitucional normativa no País.

Ora, se, no Brasil, a própria Constituição regula que o legislador possui o poder – ainda que limitado em sua discricionariedade – de conformar um direito fundamental a um evento fático, não se mostra logicamente sustentável admitir que na norma jusfundamental

¹⁵ Com mencionado na nota anterior, a discussão sobre normatividade dos direitos fundamentais nem sempre foi consensual, inclusive no Brasil, onde também se desenvolveu o debate crítico sobre a pretensão (ou propensão) do caráter absoluto daqueles direitos (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 73-87).

¹⁶ “Art. 5º. [...] § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.” (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023).

¹⁷ Trata-se da não tipicidade dos direitos fundamentais (CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 238).

¹⁸ Um exemplo pode ser identificado na forma como o legislador trata o uso da propriedade de maneira a reivindicar que seu exercício se dê em conformidade com uma função social. *Vide* o que dispõe o art. 183 da Constituição Federal, que concede ao legislador a possibilidade de determinar o parcelamento compulsório do solo ou o estabelecimento de alíquotas progressivas de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) para as situações de uso da propriedade em desacordo com sua função social (COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para a implementação da política urbana. *In*: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (coord.). **Estatuto da Cidade**: comentários à Lei Federal 10.257/2001. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 113-115).

constem todos os contornos do direito. Doutro modo, faz-se possível aceitar que, pelo menos do ponto de vista abstrato, a definição de parte do espectro do âmbito de proteção e de algum limite do direito fundamental é traçada pela legislação infraconstitucional.

Assim, por exemplo, se o direito fundamental à liberdade enseja que as pessoas sejam livres para autodeterminar sua vivência perante a sociedade, eventuais proibições de comportamento por força de lei nada mais são do que limitações a tal direito. Do mesmo modo, se as profissões podem ser livremente exercidas até que advenha uma regulamentação legislativa, o direito fundamental respectivo pode ter seu suporte fático delineado pelo legislador por expressa autorização do constituinte originário.

No panorama tributário, pode-se vislumbrar a situação em que alguém é livre para exercer seu direito sobre a propriedade territorial urbana, mas a lei pode restringir a forma de sua utilização. Por exemplo, ao precisar arcar com alíquotas mais altas em relação ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), por não atender às exigências previstas em lei – como a Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001¹⁹, que estipula obrigações atreladas a uma função social para o detentor da propriedade urbana (*i.e.*, parcelamento compulsório do solo) –, identifica-se uma restrição ao direito pleno da propriedade, em especial em uma das suas faculdades, a da forma de como o proprietário lhe pretende usar.

Pretende-se, com isso, demonstrar que a estrutura dos direitos fundamentais utilizada pela Constituição Federal não é a de preceitos definitivos que possuem todas as informações necessárias à sua aplicação no caso concreto. Utiliza-se, portanto, normas de caráter nitidamente principiológico, que perfazem mandamentos de otimização, segundo a teoria de Robert Alexy²⁰.

Diante disso, é razoável deduzir que, no caso concreto, os direitos fundamentais possuam limitações em outros dispositivos de mesma índole, isto é, possuam restrições advindas de normas externas ao conteúdo jurídico do direito a ser aplicado.

Em linhas posteriores deste trabalho, é desenvolvido o argumento de que tais restrições podem advir não só de outros direitos igualmente fundamentais, mas também de outras normas principiológicas sem caráter fundamental (*v.g.* as funções sociais de alguns institutos constitucionais), bem como da legislação infraconstitucional – esta, como

¹⁹ BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 90.

materialização da discricionariedade do legislador, o que, para este trabalho, expressa maior interesse no estudo de como isso ocorre quando este mesmo legislador atua assim em matéria tributária extrafiscal, inclusive no que concerne ao disciplinamento do aproveitamento ou não de créditos de ICMS.

Para tanto, todavia, pressupõe-se contextualização referente à Constituição Federal perante os modelos teóricos em conformidade com as premissas elencadas para a realização do presente estudo.

2.1.3 A conceituação de suporte fático e sua relevância para a teoria externa de restrição aos direitos fundamentais da Constituição Federal de 1988

Como pontuado no tópico anterior, ao se admitir que a CF/88, ao atribuir aos direitos fundamentais estrutura de princípios, consentiu, do ponto de vista lógico-teórico, a restrição destes direitos por elementos externos ao conteúdo jurídico de cada bem jusfundamental. Logo, por uma razão de coerência interna dos argumentos, adotou-se, em detrimento da teoria interna, a teoria externa dos direitos fundamentais.

Não obstante, no interior da teoria externa há subclassificações, cuja elucidação é necessária para o deslinde do trabalho ora proposto. Essa ramificação teórica se fundamenta nos diferentes graus possíveis de amplitude do que se categorizou por suporte fático de um direito fundamental especificamente analisado.²¹

O suporte fático de um direito fundamental pode ser conceituado como as hipóteses de acontecimentos no mundo fenomênico, cuja realização desencadeia a consequência prevista para a norma, geralmente manifestada em uma defesa, uma participação ou uma prestação constitucional.²²

O conceito de suporte fático, conquanto pareça intuitivo, possui grande relevância subjacente à sua aplicação nos casos concretos, eis que serve de premissa para a compreensão do que se compreende como efetivamente protegido pelo direito, isto é, o que se admite se

²¹ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*, § 6º, item III, da Parte 1. Em uma perspectiva, os autores afirmam que para se conhecer qual o âmbito de proteção de um direito fundamental, necessário compreender sistematicamente o conjunto de direitos fundamentais e as correlatas determinações previstas constitucionalmente.

²² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 305; SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 66.

encontrar em seu âmbito de proteção após a identificação das legítimas restrições incidentes²³, restrições estas internas e externas.

Para os fins deste estudo, mostra-se imperioso esmiuçar duas classificações que versam acerca da conceituação do instituto teórico do suporte fático dos direitos fundamentais. A primeira diz respeito à diferenciação entre suporte fático abstrato e suporte fático concreto.²⁴ Já a segunda se refere à controvérsia sobre a extensão do suporte fático, havendo quem defenda sua configuração ampla, em contraponto à corrente que o restringe.²⁵

O referencial empregado para o desenvolvimento do trabalho, no que concerne à doutrina brasileira, foi o desenvolvido por Virgílio Afonso da Silva²⁶, motivo pelo qual esta pesquisa partiu de suas elucidações sobre ambas as classificações. Segundo o jurista, suporte fático abstrato refere-se aos elementos descritos na norma, que, uma vez observados no plano concreto, ensejam a ocorrência de um evento jurídico. O suporte fático concreto, ao seu turno, coincide justamente com a materialização desses elementos abstratos no mundo dos fatos.

De acordo com a classificação que versa sobre a extensão do suporte fático, o suporte fático restrito perpassa a ideia de que determinados fatos do mundo fenomênico seriam excluídos abstratamente da essência do direito. Assim, haveria uma delimitação *ex ante* da subsunção da norma a determinados casos concretos, de modo que suas fronteiras de aplicação já estariam aprioristicamente apresentadas pela norma constitucional. Essa classificação, portanto, possui forte vínculo com a teoria interna dos direitos fundamentais, uma vez que somente permite a existência de restrições caso estas estejam expressamente previstas na norma.

Por outra via, o conceito de suporte fático amplo acolhe a visualização dos direitos fundamentais como normas de conteúdo principiológico. Desse modo, não admite a

²³ “[...] as consequências do que se entende por suporte fático e, sobretudo, da sua extensão são enormes e de vital importância na teoria e na prática dos direitos fundamentais. E essas consequências não são somente o incluir determinada conduta no suporte fático de um direito fundamental ou dele a excluir. Embora essa já fosse, em si, uma consequência prática de grande importância, há outras que, a despeito de seu significado, costumam passar despercebidas. A forma de aplicação dos direitos fundamentais – subsunção, sopesamento, concretização ou outras – depende da extensão do suporte fático; as exigências de fundamentação nos casos de restrição a direitos fundamentais dependem da configuração do suporte fático; a própria possibilidade de restrição a direitos fundamentais pode depender do que se entende por suporte fático; a existência de colisões entre direitos fundamentais, às vezes tida como pacífica em muitos trabalhos e decisões judiciais, depende também de uma precisa determinação do conceito de suporte fático.” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 68).

²⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 67.

²⁵ BOROWSKI, Martin. **Grundrechte als Prinzipien**. 3. ed. Baden-Baden: Nomos, 2018. p. 184-188; SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70-75.

²⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 67-74.

exclusão apriorística de determinados fatos do âmbito de proteção do direito, sendo correto afirmar que a identificação exata do conteúdo normativo do direito fundamental somente seria possível por meio da atividade ponderativa, que leva em consideração os demais valores em colisão no caso concreto.

Essa conceituação inicial é retomada ao longo desta pesquisa, considerando a necessidade de investigação sobre os reflexos de sua aplicação a determinados fenômenos jurídicos, como é a hipótese de mitigação ao exercício da discricionariedade do legislador tributário em matéria extrafiscal. Por exemplo, a discricionariedade do legislador tributário extrafiscal poderia ser reduzida com base no fundamento de que ele promoveu excesso de restrição a um direito fundamental (v.g. meio ambiente) quando, no exercício da sua competência extrafiscal, visou a promover a efetividade de algum outro direito fundamental (v.g. direito ao trabalho).

Suponha-se uma situação em que o legislador tributário concedesse um determinado incentivo fiscal a fábricas de uma dada região em que o desemprego se faz elevado. Ocorre que, nesta mesma região, as ditas fábricas se utilizam de tecnologias legais, porém obsoletas, tornando-se nocivas ao ambiente quando se percebesse o impacto coletivo da atividade das empresas (e não o isolado). Conquanto a atitude do legislador fomentasse empregos, a depender do grau de nocividade ao direito ao ambiente ecologicamente equilibrado, a restrição empreendida pelo legislador não estaria albergada por sua discricionariedade, em razão da excessiva restrição a outro direito fundamental que não aquele que ele visou a fomentar a efetividade.

Não obstante ao longo do trabalho se revise o arcabouço teórico aqui delimitado, perfaz-se necessária a continuidade do debate a seu respeito, objetivando, como se empreendeu com o exemplo formulado acima, maior concatenação dos argumentos desenvolvidos até então de forma parcial (e não ainda completa), que, agrupados em conjunto ordenado, melhor respaldam as conclusões a serem alcançadas neste estudo.

Sob esse pressuposto, retomando as palavras de Virgílio Afonso da Silva²⁷, o suporte fático deve ser analisado, ainda, por outra dimensão, qual seja, a de que seu

²⁷ O que se entende por caso concreto pode ser encontrado em: SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 140. Com relação ao tema, pontua-se: “A tarefa de determinar o que se enquadra ou não no suporte fático de um dito direito revela, contudo, dificuldades. Ainda que os demais direitos fundamentais que convivem em uma relação de tensão ditem alguns parâmetros interpretativos mediante uma análise sistemática, mormente quando considerados outros aspectos previstos na Constituição, deve-se atentar para uma justificação detalhada das razões por que alguma determinada situação não se adequa, previamente, ao suporte fático em análise. Nesse ponto, a atividade interpretativa recai no preenchimento do suporte fático em si, antes mesmo de se imaginar

preenchimento, num dado caso concreto, é condição para que sua consequência jurídica possa ocorrer.

Essa dita consequência jurídica, entretanto, a rigor, somente ocorre quando se está diante de uma intervenção a algum direito presumidamente protegido. Diante disso, a conclusão revelada é que, a despeito de o âmbito de proteção ser o elemento mais importante do suporte fático, ele não é o único, na medida em que a própria intervenção lhe seria elementar. Sinteticamente, o suporte fático seria formado pelo paralelo entre o âmbito de proteção e a intervenção praticada.

Em outros termos, o que efetivamente se mostra protegido pelo direito fundamental é seu âmbito de proteção, ao passo que o suporte fático somente seria revelado com um segundo elemento, que é a intervenção estatal. A dinâmica a ser considerada é que, sob um aspecto geral, somente é exigível que se afaste uma intervenção quando esta invade a esfera garantida pelo âmbito de proteção.²⁸

Não é de difícil constatação que, se o suporte fático possui como um de seus elementos a intervenção estatal, esta intervenção é externa ao conteúdo normativo do direito fundamental. Além disso, se a intervenção estatal não se confunde com hipotética restrição imanente a cada um desses direitos, é possível concluir que, ao afastar a teoria interna dos direitos fundamentais, a sistemática adotada pela CF/88 foi a do suporte fático amplo.

Ou seja, é admissível argumentar que o texto constitucional pode ser interpretado na conformidade das premissas de uma teoria do suporte fático amplo, o que, por sua vez, pode conduzir à aceitação dos princípios formais como parte do método de aplicação dos direitos fundamentais e, por conseguinte, como limite à discricionariedade do legislador, com repercussões específicas na matéria tributária, em especial na competência relacionada à extrafiscalidade.

Por essa razão, os direitos fundamentais preconizados pela Constituição Federal não só podem ser restringidos pelo legislador, como também essa intervenção se situa de modo imprescindível para a identificação do suporte fático e, em um segundo momento, de

socorrer-se de algum método que restrinja o direito alheamente a esse suporte fático, tal como a ponderação com algum outro.” (DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 79-80. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023).

²⁸ “[...] a consequência jurídica – em geral, a exigência de cessação de uma intervenção – somente pode ocorrer se houver uma intervenção nesse âmbito [de proteção].” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 71).

seu âmbito de proteção. Tem-se, por consequência, que a intervenção legislativa não se dará imiscuir no âmbito de proteção do direito fundamental, sob pena de gerar uma consequência jurídica que, a rigor, coincide com a possibilidade extirpação da norma invasora (dada à sua inconstitucionalidade).

De fato, a separação metodológica do direito fundamental em dois momentos de aplicação ilustra bem essas premissas. *A priori*, observa-se o direito de acordo com seu suporte fático amplamente considerado, isto é, com todas as hipóteses em que é possível sua incidência, sem exclusões apriorísticas. *A posteriori*, identifica-se o âmbito de proteção, o que pressupõe a visualização do grau de intervenção estatal em um determinado caso concreto. Como produto dessas duas fases, encontra-se o direito definitivo a ser aplicado.

Por decorrência lógica, a identificação daquilo que é efetivamente protegido pelo direito depende da forma e da amplitude com que a intervenção se manifesta. Não por outro motivo, Martin Borowski²⁹ afirma que o conceito de intervenção modernamente evoluiu para conceber que toda atuação estatal que afete os bens protegidos por um direito fundamental representa uma intervenção nesse direito.

Disso decorre a importância de que os conceitos de intervenção, restrição e regulação sejam esclarecidos.

2.1.4 Intervenção, restrição e regulação

Até o presente momento, argumentou-se que o ordenamento constitucional brasileiro pode ser interpretado na conformidade dos pressupostos de uma teoria que admite restrições externas a direitos fundamentais, reconhecendo considerável amplitude aos respectivos suportes fáticos.

²⁹ “Aquí deben diferenciarse especialmente dos conceptos de intervención: el concepto clásico e el moderno. En los tiempos iniciales del desarrollo de los derechos fundamentales predominaba el concepto clásico de intervención. Según este concepto, una actuación estatal debe considerarse como una intervención en un derecho fundamental, sólo cuando ella representa una afectación final, inmediata y que tiene forma jurídica de los bienes protegidos por un derecho de defensa. A medida que la jurisprudencia sobre los derechos fundamentales fue evolucionando, así como también lo fue la preocupación científica por la dogmática de los derechos fundamentales, el concepto clásico de intervención comenzó a revelarse como demasiado reducido. Esta circunstancia desembocó en el desarrollo del concepto moderno de intervención, según el cual, toda actuación estatal que afecte los bienes protegidos por un derecho fundamental representa una intervención en ese derecho.” (BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 122). Ao largo do trabalho optou-se por não realizar a tradução de textos transcritos da língua espanhola. Somente os versados em língua inglesa ou alemã serão traduzidos livremente pelo autor.

A sequência lógica do estudo exige que se vá adiante e se proceda à delimitação dos conceitos atrelados aos limites de seu conteúdo e de seu exercício, especificamente na sua função de limites à discricionariedade do legislador e na potencial repercussão dos princípios formais eventualmente atuantes como balizadores (limitadores) legiferantes.

No contexto tributário, duas temáticas de interesse se evidenciam. A primeira diz respeito à (não) obrigatoriedade de atuação do legislador para tratar do estorno de crédito de ICMS nos casos de isenção concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva quando se visa, com a desoneração tributária, a atingir uma dada finalidade. Já a segunda reside no estudo de uma possível consequência daí advinda: nem todas as limitações ao legislador tributário são limitações ao poder de tributar, tampouco consubstanciam maior efetividade aos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente quando em confronto com outros direitos fundamentais relacionados à política extrafiscal.

A relevância primeva dessa análise é a investigação sobre quais são as formas de limitação legítima de direitos fundamentais decorrentes do poder estatal despido de lastro jurídico, separando-as das meras limitações fáticas, e sobre como isso impacta na utilização do instrumental dos princípios formais.

De início, adota-se a concepção de Borowski, segundo a qual intervenção seria qualquer tratativa dada pelo Estado a um determinado direito fundamental, direcionando as formas de seu exercício à luz dos demais preceitos constitucionais. Intervir, portanto, é tratar, por qualquer meio, um direito fundamental.

A intervenção refere-se a um gênero do qual decorrem algumas espécies, como, por exemplo, a restrição e a regulação. Dentre tais conceitos, um dos mais importantes para o desenvolvimento deste estudo é a restrição. Justamente por isso, recebeu maior aprofundamento. Para tanto, parte-se do pressuposto já exposto nos tópicos anteriores de que direitos fundamentais são restringíveis. Em seguida, invoca-se a análise apresentada por Robert Alexy³⁰, para quem a restringibilidade dos direitos fundamentais seria uma consequência inafastável da concepção de que esses bens jurídicos, por sua natureza principiológica, possuiriam uma aplicação *prima facie*.

Se os princípios são mandamentos de otimização a serem protegidos em sua máxima medida, a depender das possibilidades fáticas e jurídicas, é natural deduzir que não são absolutos. E se não são absolutos, há, em maior ou menor grau, uma restrição. À vista

³⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 281.

disso, a restrição a um direito fundamental se revela na delimitação de seu conteúdo *prima facie*.³¹

Outra constatação apresentada por Alexy é que, em consequência às premissas supracitadas, as restrições a direitos fundamentais teriam qualidade de norma. A necessidade desse destaque para a presente pesquisa é que, se restrições são normas, somente serão legítimas se houver compatibilidade com a Constituição.³²

Logo, nem toda intervenção pode ser considerada uma restrição, na medida em que, no plano fático, é possível observar que determinadas formas de intervenção estatal aos direitos fundamentais são evitadas de constitucionalidade.

Na técnica jurídica defendida por Alexy, o uso do termo “restrição” pressupõe que a respectiva delimitação seja constitucional. Se a intervenção é inconstitucional, ela não consubstancia uma restrição, mas sim uma violação. Um exemplo extraído da já citada obra de Alexy é a violação a um direito fundamental materializada em ato estatal restritivo editado por órgão incompetente para tanto.³³

O tema da competência, mais especificamente em sua acepção na qualidade de princípio formal, encontra-se mais detalhadamente desenvolvido em linhas posteriores, mas sua menção antecipada possui valor ilustrativo. Nesse sentido, se a Constituição, ao prever a possibilidade de restrição a um direito fundamental, exige reserva legal como requisito de sua legitimidade, significa dizer que o legislador, em sua discricionariedade, possui a competência para elaborar a restrição.

A restrição levada a efeito pelo legislador, desse modo, indica o caráter definitivo do direito que até então somente se manifestava em sua faceta *prima facie*. Necessário é notar, pois, que uma restrição constitucionalmente legítima não é atribuída exclusivamente às regras, sendo perfeitamente possível que os direitos fundamentais sejam restringidos, também, por normas de estrutura principiológica.

³¹ “Restringíveis são os bens protegidos por direitos fundamentais (liberdades/situações/posições de direito ordinário) e as posições *prima facie* garantidas por princípios de direitos fundamentais. Entre esses dois objetos de restrições há relações estreitas. Princípios de direitos fundamentais exigem a proteção mais abrangente possível dos bens protegidos, como, por exemplo, a proteção mais ampla possível da liberdade geral de ação, da integridade física ou da competência para alienar a propriedade. Por isso, uma restrição a um bem protegido é sempre também uma restrição a uma posição *prima facie* garantida por um direito fundamental. Nesse sentido, pode-se dar a seguinte resposta simples à questão acerca do que são restrições a direitos fundamentais: restrições a direitos fundamentais são normas que restringem uma posição *prima facie* de direito fundamental.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 281).

³² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 281.

³³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 281.

Em síntese parcial, restrições a direitos fundamentais podem ser lastreadas tanto em regras quanto em princípios. O substrato e os efeitos de cada uma dessas possibilidades, contudo, são divergentes.

Sobre as restrições realizadas por princípios, é preciso, antes de tudo, lembrar que os direitos fundamentais são essencialmente principiológicos, na medida em que refletem mandamentos de otimização, à luz da teoria de Robert Alexy. Dessarte, a confrontação da restrição contida em um princípio com o direito fundamental restringido é, a rigor, a própria colisão entre princípios. Se assim o é, a definição do direito a ser aplicado definitivamente é obtida por intermédio da técnica de sopesamento³⁴, com a anotação específica de que, neste trabalho, se pretende incrementar nele os princípios formais ou uma ponderação de segunda ordem.

Observa-se, com isso, que o sopesamento, ao revelar o direito, também aponta a restrição, pois revela a subtração entre o conteúdo *prima facie* e o direito a ser aplicado efetivamente. A partir daí é que se pode contextualizar o uso dos princípios formais.

O mesmo não ocorre quando o direito fundamental é restringido por regras. Nesse ponto, a análise de Alexy é iniciada com a diferenciação entre competências direta e indiretamente constitucionais. A primeira delas já foi comentada e se refere às hipóteses em que a própria Constituição atribui ao legislador a liberdade de delimitar a aplicação do direito fundamental. Já a segunda diz respeito aos casos em que o próprio legislador atribui a outro órgão a competência para editar atos infralegais e em que o poder regulamentar garante a aptidão para editar atos normativos.

Evidencia-se, nesse ponto, uma maior margem para aplicação de princípios formais como um dos parâmetros de limite da atividade do legislador em sua margem de conformação.

O exercício da competência indiretamente constitucional, sob o referencial abordado de Alexy, não configuraria uma restrição, ao menos em seu conceito técnico já exposto anteriormente. Os atos normativos originados de tal competência somente atuariam como fundamento sobre a restringibilidade de um determinado direito, a revelar uma restrição que já existe antes da edição de tais atos.

³⁴ “Princípios restritivos, por si sós, não são capazes de colocar o indivíduo em determinadas posições definitivamente restringidas (não-liberdade, não direitos). Para se alcançar uma restrição definitiva é necessário um sopesamento entre o princípio constitucional atingido e o(s) princípio(s) que o restringe(m).” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 284).

Já pontuados os termos “intervenção” e “restrição”, impende tratar da regulação como elemento teórico apto a influenciar no referencial teórico a ser adotado para o desenvolvimento da pesquisa. A respeito da regulação, Virgílio Afonso da Silva defende que seria impossível distingui-la de restrição. O autor³⁵, primeiramente, atribui a John Rawls³⁶ a concepção segundo a qual toda forma de intervenção no conteúdo dos direitos fundamentais é uma manifestação de restrição. A consequência dessa definição seria que uma intervenção, ao recair no conteúdo jurídico do direito fundamental, deveria ser considerada inválida.

Consoante Virgílio Afonso da Silva³⁷, para Rawls, tal ideia não poderia ser confundida com a de intervenção que incide apenas na forma de exercício desses direitos. Isso porque, nesses casos, estar-se-ia diante de mera regulamentação do direito fundamental, motivo pelo qual seria admissível sua permanência no ordenamento jurídico. O filósofo norte-americano, portanto, distingue intervenções incidentes sobre conteúdo das intervenções incidentes sobre a forma de exercício dos direitos fundamentais.

Virgílio Afonso da Silva, expressamente, discorda, pois, segundo ele, as regulamentações são plenamente capazes de restringir direitos fundamentais, ainda que tratem meramente da sua forma de exercício. O que se entende é que, muito embora determinada medida se revista de mera regulamentação do direito fundamental, seu efeito jurídico é capaz de restringi-lo indevidamente. É esta mesma premissa que se admite para a formulação desta tese, com as devidas repercussões de sua aplicação na discricionariedade do legislador.³⁸

Ou seja, se o Estado delimita a forma de exercício de um direito fundamental, em verdade, ele está delimitando seu conteúdo normativo e, assim, reduzindo a amplitude das situações que o direito busca proteger.

Um exemplo bastante difundido sobre regulamentação é o de como ela se dá em relação à liberdade de manifestação política. Se determinado ato normativo delimita o horário, local e data em que manifestações podem ser realizadas, está, em verdade, reduzindo seu suporte fático – logo, seria uma restrição.

³⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100.

³⁶ *Vide*: RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 220.

³⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100.

³⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100.

Em um apanhado parcial, enquanto John Rawls sustenta que nem toda regulamentação de direitos fundamentais (liberdades públicas) significa uma restrição – pois considera ser viável que o Estado meramente regule o simples exercício desses direitos sem restringi-los –, Virgílio Afonso da Silva defende que é plenamente possível que essas aparentes regulamentações restrinjam contundentemente seu conteúdo, sendo, portanto, verdadeiras restrições.

2.1.5 Paralelo entre restrição e configuração dos direitos fundamentais

O aprofundamento do estudo sobre as possibilidades jurídicas de restrição a direitos fundamentais pressupõe, ainda, que esse instituto seja visualizado por meio de um paralelo com o que se denominou de “configuração”. O significado desse termo não encontra consenso, sendo utilizado para designar fenômenos diversos nas variadas teorias dos direitos fundamentais. A pesquisa que mais se amoldou ao desenvolvimento do presente estudo como referencial teórico sobre o tema a ser utilizado foi pautada na conclusão de Martin Borowski.³⁹

Como primeiro passo, é preciso afastar a aparente contradição que se origina de uma leitura superficial dos respectivos conceitos. Isso porque o sentido da restrição contrapõe-se ao da configuração, mas dele é indissociável. Como alerta Borowski, restrição e configuração são dois caminhos que levam ao mesmo fenômeno jurídico: a identificação de um direito definitivo.

O direito definitivo, no tocante à restrição ou à configuração, surge da atividade legislativa do Estado, quando respaldada na discricionariedade de um direito fundamental. Tanto na restrição quanto na configuração, a medida adotada parte da posição *prima facie* do direito fundamental, sendo este considerado como norma-princípio. Em ambos os casos, a atuação legislativa identifica o conteúdo definitivo do bem jusfundamental constitucionalmente protegido.

A diferença: a restrição cria um “não-dever” definitivo, retirando da posição *prima facie* do direito fundamental alguns elementos aprioristicamente protegidos. A configuração, ao seu turno, refere-se à atividade normogenética infraconstitucional, cujo objetivo é a concretização de um direito fundamental. Como se nota, o objeto da configuração

³⁹ BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 99.

é a norma infraconstitucional, mas sua finalidade é atuar sobre determinado direito fundamental.⁴⁰ Em síntese, a configuração seria a contraface da restrição.

Essa diferenciação objetiva, essencialmente, busca responder ao questionamento sobre se toda atividade legislativa que incida na tratativa de um direito fundamental acaba por, em maior ou menor grau, restringi-lo – como aparentemente defende Virgílio Afonso da Silva⁴¹, de acordo com os argumentos expostos no tópico anterior.

Por seu turno, Martin Borowski argumenta que uma configuração de direitos fundamentais que leve em consideração a natureza vinculativa destes somente seria possível se igualmente o legislador permanecesse materialmente vinculado ao seu conteúdo normativo.⁴² O respeito a essa vinculação, por sua vez, seria demonstrado pela proporcionalidade, em atenção a todos os seus elementos parcelares, como a adequação, necessidade e razoabilidade, bem como a vedação ao excesso e a proibição a uma proteção insuficiente. Por conseguinte, uma configuração legislativa desproporcional seria inconstitucional, na medida em que limitaria ilegitimamente um direito fundamental.

Com fundamento nessa argumentação, é possível afirmar que, sempre que houver uma configuração vinculada a direitos fundamentais, haverá um contraponto manifestado por uma restrição. Não significa dizer, todavia, que a configuração crie uma restrição: ela é, conforme já dito, uma contraface dessa restrição, e não seu elemento criador.

2.2 O conteúdo essencial dos direitos fundamentais

Optou-se por, antes de adentrar no cerne das teorias que tratam do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, trabalhar com alguns conceitos que, para melhor

⁴⁰ “*Quien pone el acento en el derecho fundamental, habla de una restricción; quien acentúa el derecho infraconstitucional, habla de una configuración en el sentido antes mencionado. Las dos formas de hablar son correctas. Esto muestra finalmente una determinación de la relación que existe entre las frases 2.ª y 3.ª del artículo 19 frase 2.ª de la Constitución española. No se ve criterio alguno para diferenciar si existe una configuración según el artículo 19 frase 2.ª o una restricción permisible según el artículo 19 frase 3.ª. Si una ley que pretende proteger contra las epidemias prohíbe la entrada a personas infectadas, debe considerarse como una condición del derecho infraconstitucional que se ajusta al artículo 19 frase 2.ª de la Constitución. El artículo 19 frase 3.ª prohíbe la imposición de restricciones por razones políticas e ideológicas; a contrario sensu, permite una restricción con base en otras razones. Como quiera una razón médica no es política ni ideológica, y que la posibilidad de prohibir la entrada e y salida del país adicionalmente constituye una restricción del derecho fundamental, se cumplen también las condiciones del artículo 19 frase 3.ª de la Constitución.*” (BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 96).

⁴¹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100.

⁴² BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 98.

inteleção das teorias que versam sobre o conteúdo essencial, demandam compreensão prévia do que a dogmática constitucional tem admitido, e aqui já se pontuou cada um deles, por suporte fático, âmbito de proteção e restrição aos bens jusfundamentais.

Não raro, observa-se na prática jurisdicional a utilização vulgar do conceito de conteúdo essencial ou como sinônimo dos dois primeiros conceitos (suporte fático e âmbito de proteção) ou como termo equivalente de tudo aquilo que a terceira definição (restrição) não exclui.⁴³

No intuito de evitar que se incorra em eventual sincretismo, bem como a fim de que fique claro o significado atribuído, no âmbito desta pesquisa, ao termo “conteúdo essencial”, acolhe-se a ideia de que o instituto reflete, antes de tudo, limites à restrição e à restringibilidade dos direitos fundamentais, sob o pálio da clássica definição elaborada por Robert Alexy⁴⁴.

Carlos Bernal Pulido⁴⁵, malgrado concorde com a ideia de que o conteúdo essencial de cada direito fundamental se manifesta nas normas adstritas e nas posições jusfundamentais vinculantes para o legislador, alerta que o problema teórico de maior relevância no tema está compreendido na forma com que esse conteúdo seria identificado.

Em outros termos, o que diz Bernal Pulido é que a indefinição teórica sobre o objeto desta análise diz respeito à ausência de um critério racional capaz de deixar explícita a demarcação entre aquilo que está e aquilo que não está inserido no conteúdo essencial. Como resultado, o que está contido no núcleo de um direito fundamental para um decisor pode estar fora dessa margem de proteção para outro.

Ademais, diversas teorias com o intuito estabelecer os parâmetros de um conteúdo inviolável ou irrestringível desses direitos podem ser apontadas. Nesse contexto, no que importa para o desenvolvimento deste trabalho, admite-se sua categorização como teoria

⁴³ Sobre tal situação de sincretismo metodológico, *vide*: SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da (org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 115-143; ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 17, p. 1-19, jan./mar. 2009b. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=316>. Acesso em: 26 jan. 2023; NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013. p. 187-188.

⁴⁴ “Da natureza principiológica das normas de direitos fundamentais decorriam não apenas a restrição e a restringibilidade dos direitos fundamentais em face de princípios colidentes, mas também que sua restrição e sua restringibilidade têm limites. Uma restrição a um direito fundamental somente é admissível se, no caso concreto, aos princípios colidentes for atribuído um peso maior que aquele atribuído ao princípio de direito fundamental em questão.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 295-296).

⁴⁵ BERNAL PULIDO, Carlos. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador**. 4. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014. p. 512.

objetiva, subjetiva, relativa, absoluta, mista, entre outras. Partindo-se da premissa de que os principais alicerces de cada uma dessas teorias não se excluem reciprocamente, é pertinente, ainda que de modo sintético, apresentá-las, até mesmo para que fique claro porque se admitiu uma e não outra para a consecução dos fins aqui pretendidos.

O fundamento principal da teoria objetiva (referente ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais) é que o conteúdo essencial independe da análise do reflexo individual de cada direito em um dado caso concreto. Trata-se da concepção de que a proteção dada por esse conteúdo incide sobre o direito abstratamente considerado, ou melhor, sobre os direitos fundamentais enquanto institutos objetivos integrantes de um sistema jurídico.⁴⁶

O enfoque dessa concepção (teoria objetiva do conteúdo essencial dos direitos fundamentais) reside, portanto, no alcance da proteção fundamental à sociedade tomada como um todo, sem uma preocupação premente sobre o indivíduo. Provavelmente, a máxima mais conhecida de aplicação dessa teoria foi elaborada por Friedrich Klein, para quem o conteúdo essencial impede que “[...] a validade de uma disposição de direito fundamental seja de tal forma reduzida que se torne insignificante para todos os indivíduos ou para a maior parte deles ou ainda para a vida social”⁴⁷. Costumou-se exemplificar essa teoria com a ilustração de que a condenação de uma pessoa à morte, muito embora violasse seu direito à vida, não violaria o conteúdo essencial do direito fundamental objetivamente considerado.

Nos termos da teoria subjetiva, os direitos fundamentais são tratados como direitos subjetivos concedidos aos indivíduos. Nessa acepção, protegem-se posições jurídicas individuais.⁴⁸ A proteção dada pelo conteúdo essencial incidiria, portanto, sob o pálio das condições fáticas do caso concreto, independentemente da ocorrência de violação no plano objetivo.

O cerne dessa teoria, como bem revela seu nome, centra-se no indivíduo como sujeito de direitos. Robert Alexy defende que a dimensão subjetiva sempre estará presente na análise das restrições aos direitos fundamentais, na medida em que tais direitos são, por sua essência, posições individuais.⁴⁹

⁴⁶ BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 97.

⁴⁷ KLEIN, Friedrich *apud* ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 295-296.

⁴⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 186.

⁴⁹ “[...] direitos fundamentais são primariamente posições individuais. Se a Constituição estabelece algo tão importante quanto uma proibição de afetação do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, então, isso diz respeito no mínimo também a posições de direitos fundamentais individuais.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 295-296).

Há, igualmente, os vieses absoluto e relativo do conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Aquelas definições foram elaboradas por Jorge Miranda, para quem o conteúdo essencial funcionaria como uma última barreira intransponível contra o abuso de poder do legislador, o que torna claro ao tratar da ideia de conteúdo absoluto.⁵⁰ Essa barreira protegeria um núcleo fixo de maior densidade normativa, cujas margens seriam identificadas por meio do esforço hermenêutico.

Não haveria, assim, na consonância dos argumentos do constitucionalista português, que se falar em sopesamento principiológico sobre o conteúdo essencial, de modo que este representaria inafastavelmente uma regra – daí ser revelado por meio da interpretação, e não pela ponderação.⁵¹ Desse modo, para a teoria absoluta, o conteúdo essencial do direito fundamental representaria uma zona de irrestringibilidade pelo legislador, de modo que sua liberdade de intervenção somente recairia sobre a margem periférica do bem jurídico. É, pois, uma dinâmica núcleo/periferia, nos dizeres de Carlos Bernal Pulido⁵².

D’outro giro, entende-se que a teoria relativa é a classificação de maior relevância para esta pesquisa, em razão da sua aplicabilidade prática. Consoante essa compreensão, o conteúdo essencial de um direito fundamental manifestar-se-ia como produto da proporcionalidade, por meio do exercício da atividade ponderativa. Não por outro fundamento é que Virgílio Afonso da Silva sintetiza a dinâmica de forma que “[...] restrições a direitos fundamentais que passam no teste da proporcionalidade não afetam o conteúdo essencial dos direitos restringidos”⁵³.

⁵⁰ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional: direitos fundamentais**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. t. 4, p. 341. Do mesmo modo, cita-se: SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 187.

⁵¹ “[...] según la teoría absoluta del contenido esencial, existe un núcleo fijo que no depende de la ponderación. De acuerdo con esta teoría, dado que las normas de derecho fundamental no pueden ser ponderadas, ellas representan necesariamente reglas.” (BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 99).

⁵² BERNAL PULIDO, Carlos. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador**. 4. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014. p. 517.

⁵³ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 197. Apesar dessa síntese, a opção do autor pela teoria relativa é justificada mais adiante: “[...] não se pretendia, aqui, expor teorias para depois fazer uma opção pela ‘melhor’. A opção, na verdade, já foi feita antes. Se, na visão deste trabalho, como foi ressaltado, o conteúdo essencial dos direitos fundamentais é definido, a partir da relação entre diversas variáveis – e de todos os problemas que a cercam –, como o suporte fático dos direitos fundamentais (amplo ou restrito) e a relação entre os direitos e suas restrições (teorias externa ou interna), a opção fundamentada ao longo de todos os capítulos precedentes já definiu, automaticamente, a opção por um modelo de garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais: o modelo relativo, sobretudo em seu enfoque subjetivo.” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 206).

Esse conteúdo, dessarte, depende do peso atribuído a um determinado direito fundamental no caso concreto. De fácil observância é que, para a teoria relativa, o conteúdo essencial do direito fundamental possuiria natureza principiológica, eis que afasta a ideia de um núcleo fixo e pré-definido (ou definido aprioristicamente). Por essa razão, o conteúdo essencial seria variável e relativo, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas contextualizadas em cada caso concreto.⁵⁴

Em sua sistematização sobre a estrutura dos direitos fundamentais, Martin Borowski⁵⁵ aponta, ainda, a existência de uma quinta teoria sobre o conteúdo essencial, que consideraria corretos aspectos tanto da teoria absoluta quanto da relativa. Essa concepção mista, em termos sintéticos, reconhece um núcleo fixo, irrestringível e intransponível de proteção normativa, mas em seu redor haveria uma “coroa”, ou seja, uma margem em que seria admitida a intervenção estatal, desde que a medida interventiva observasse a proporcionalidade.⁵⁶

⁵⁴ “Se se parte da premissa segundo a qual (1) os direitos fundamentais têm um suporte fático amplo e que, por consequência, (2) há uma distinção entre o direito em si e o direito eventualmente restringido que se reflete na distinção entre direitos *prima facie* e direitos definitivos –, que, por sua vez, (3) é expressa na distinção entre princípios e regras, e que, por fim, (4) a regra da proporcionalidade é a forma de controle e aplicação dos princípios como mandamentos de otimização, então, não há espaço algum para teorias absolutas. Em outras palavras: se a constitucionalidade de uma restrição a um direito fundamental garantido por um princípio depende sobretudo de sua fundamentação constitucional, e se essa fundamentação constitucional é controlada a partir da regra da proporcionalidade, pode-se dizer que toda restrição a um direito fundamental garantido por um princípio depende sobretudo de sua fundamentação constitucional, e se essa fundamentação constitucional é controlada a partir da regra da proporcionalidade, pode-se dizer que toda restrição proporcional é constitucional. Se é inimaginável considerar como constitucional uma restrição que invada o conteúdo essencial de algum direito, então, o proporcional respeita sempre o conteúdo essencial.” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 206).

⁵⁵ “*El punto de partida estaría en un núcleo absoluto, estricto, de los derechos fundamentales, que no podría ser restringido por el Estado en ninguna circunstancia. Este núcleo estaría rodeado por una corona en la que las intervenciones estatales serían admisibles, siempre y cuando respetaran el principio de proporcionalidad en sentido amplio. En la aplicación de esta teoría mixta del contenido esencial, lo primero que debe preguntarse es si se vulnera el núcleo absoluto; luego debe analizarse la proporcionalidad de la intervención en la corona del derecho.*” (BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 101).

⁵⁶ Em sentido semelhante, esclarece Carlos Bernal Pulido que: “*Al reconstruir de esta forma la estructura de los derechos fundamentales, la teoría mixta no se ve afectada por la objeción oponible a la teoría espacial-absoluta, que antes bautizamos como el problema de la desconstitucionalización del contenido periférico de los derechos. La zona periférica de todo derecho no queda, en consecuencia, a disposición absoluta del legislador. Sus intervenciones deben ser en todo caso proporcionadas, es decir, deben estar justificadas por razones relevantes, y deben poder superar los tres juicios del principio de proporcionalidad: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Con todo, esta zona periférica se distingue de la nuclear, en donde las intervenciones del legislador nunca son admisibles, independientemente de si está o no justificadas, de si son o no proporcionales.*” (BERNAL PULIDO, Carlos. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador**. 4. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014. p. 537).

Após um apanhado dos modelos teóricos apresentados, é possível constatar a insuficiência de diretrizes de tais modelos, quando estas são consideradas separadamente. Nem mesmo a teoria mista é capaz de responder aprioristicamente a todos os fenômenos que circundam a restringibilidade dos direitos fundamentais. Isso, entretanto, não afasta a utilidade de tais modelos como subsídios contributivos à tomada de decisão pelos agentes estatais. Aqui é que se incluem os princípios formais, de maneira a utilizá-los em consentaneidade com o referencial teórico albergado, conforme se aborda mais detalhadamente no capítulo subsequente.

Os argumentos jurídicos firmados pelos defensores de cada uma dessas teorias podem ser invocados na estrutura argumentativa da fundamentação apresentada pelo decisor na elaboração da norma restritiva. Assim, se não é possível adotar aprioristicamente qualquer dos modelos teóricos, também não se pode afastá-los, considerando o potencial contributivo que possuem na justificação das decisões legislativas.

Nesse sentido, os direitos fundamentais – e, portanto, seus critérios de aplicação elaborados pela teoria jurídica –, como normas principiológicas que são, não devem ser tomados como sinônimo dos valores que protegem. É que, como defende Humberto Ávila, os princípios exprimem a obrigatoriedade da promoção de um estado de coisas⁵⁷, ao passo que os valores nele contidos atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento.

Logo, é pelo seu caráter principiológico (normativo), e não por sua axiologia, que o direito fundamental pode ser configurado e restrito por uma medida legislativa respaldada em diferentes teorias, desde que reste demonstrado o atingimento desse estado de coisas. Ávila alerta expressamente sobre a existência de uma espécie de indeterminabilidade relativa dos princípios, ressaltando que poderia se cogitar de determinado grau de incerteza quanto ao conteúdo da medida, mas os fins já seriam a eles inerentes.⁵⁸

Pretende-se, com esse argumento, demonstrar que o ordenamento constitucional não restringe a fundamentação da análise do conteúdo essencial a apenas um dos critérios defendidos pelos modelos teóricos acima adotados. Além disso, é razoável deduzir a possibilidade de que, em casos concretos de naturezas muito diversas – como as restrições

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 87.

⁵⁸ “Os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários. Essa perspectiva de análise evidencia que os princípios, embora indeterminados, não o são absolutamente. Pode até haver incerteza quanto ao conteúdo do comportamento a ser adotado, mas não há quanto à sua espécie: o que for necessário para promover o fim é devido.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 87).

incidentes sobre as liberdades públicas e sobre os direitos sociais –, a forma de manifestação dos limites intransponíveis pelo legislador se dê em estruturas também diferentes, por vezes mais próxima às regras, como defende a teoria absoluta, e outras mais semelhantes à ponderação, como afirma a teoria relativa.

Cabe ao legislador, então, demonstrar, com base nos subsídios fornecidos pelos modelos teóricos acima delineados, que a restrição por si levada a efeitos sobre um direito fundamental não viola os preceitos constitucionais a ponto de invadir seu núcleo essencial. Do contrário, incorrer-se-ia em inequívoca inconstitucionalidade. Trata-se, portanto, não de uma simples escolha a ser indicada pelo decisor de acordo com os próprios interesses, mas sim da opção pela teoria que, no caso concreto, mais se amolda à natureza jurídica do direito fundamental a sofrer intervenção.

2.3 O mínimo existencial como limite à restrição ao direito fundamental

Outro conceito afeito à restringibilidade dos direitos fundamentais é o de mínimo existencial.⁵⁹ De partida, visando a uma melhor elucidação do tema, cumpre reproduzir o alerta feito por Virgílio Afonso da Silva⁶⁰, segundo o qual as restrições se manifestam de forma diferente em relação à dimensão negativa das liberdades públicas e à dimensão positiva dos direitos sociais, o que, por sua vez, impacta de modo mais perceptível na tributação e nas políticas públicas estatais.

Em suma, à luz do dever de concretização dos direitos fundamentais de *status* positivo⁶¹, como são os de índole social, a atuação do Estado não pode ser inexistente ou tão omissa a ponto de violar o conteúdo essencial desse direito, o que ocorre quando da adoção de condutas materiais deficientes. Significa afirmar que, no caso dos direitos sociais, a restrição

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 85.

⁶⁰ “[...] os direitos sociais costumam em geral exigir uma abordagem diversa daquela utilizada na compreensão das liberdades públicas. [...] Para a reconstrução de um conteúdo essencial dos direitos sociais o problema se coloca novamente. Ao contrário do que ocorre nos casos de restrições à dimensão negativa das liberdades públicas, em que o Estado, que *prima facie* deve permanecer inerte, age no sentido de restringir uma ou várias liberdades, nos casos de direitos sociais o que ocorre é o oposto: o Estado, que deveria agir para realizar esses direitos permanece inerte. É possível utilizar para ambos os fenômenos o conceito de restrição, mas desde que as diferenças de sentido não sejam ignoradas.” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 204).

⁶¹ Ricardo Lobo Torres, ao abordar a teoria de Josef Isensee, reconhece no direito de proteção contra o Estado ou num direito fundamental à segurança (*Grundrecht auf Sicherheit*) o *status-negativus* e o *status-positivus libertatis* (TORRES, Ricardo Lobo. O consequentialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, [São Paulo], n. 24, p. 439-463, 1º dez. 2010. p. 441. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1653>. Acesso em: 8 jan. 2023).

se apresenta na não atuação estatal (ou na atuação aquém do que se espera). Por consequência lógica, a justificação e fundamentação da restrição devem fundamentar-se nos motivos da abstenção do Estado em adotar determinado comportamento positivo.

A noção de que se pode extrair um mínimo existencial do ordenamento constitucional é trabalhada de formas diversas pela doutrina, sendo diversos também seus efeitos jurídicos⁶², notadamente no que se refere ao nível de controle exercido pelo Poder Judiciário sobre a implementação das políticas sociais.

Para os fins do presente trabalho, considerando sua recorrente invocação na jurisprudência nacional, é suficiente visualizar o mínimo existencial como um conteúdo normativo, cuja derrogação não é permitida ao legislador, sob pena de desnaturação da Constituição como sistema normativo.

No plano da dogmática jurídica, atribui-se a Otto Bachof⁶³ a sistematização da concepção de que o conjunto de direitos fundamentais iria além da garantia ao exercício das liberdades públicas, na medida em que a dignidade individual demanda também algum patamar de segurança social.⁶⁴ Desse entendimento decorre a imprescindibilidade de que o Estado possua recursos financeiros capazes de suportar os gastos com a implementação desse mínimo existencial, bem como de que sua atividade arrecadatória não seja tão intensa a ponto de macular esse respeito mínimo aos valores fundamentais.

Por conclusão, mais uma vez em atenção aos contornos desta pesquisa, observa-se que o mínimo existencial, ao menos em suma aceção teórica, impõe uma baliza a mais na definição dos limites à discricionariedade do legislador, o que, por conseguinte, inclui a tratativa tributária. Optou-se, contudo, por aprofundar o tema nos capítulos subsequentes, a exemplo de quando se discorre sobre a seletividade em função da essencialidade nos casos de isenção de ICMS e como a temática se relaciona com os princípios.

Faz-se, pois, uma análise conjunta do tema do mínimo existencial como limite à restrição de direitos fundamentais com outros elementos dogmáticos igualmente relevantes, a

⁶² Virgílio Afonso da Silva cita três desses sentidos atribuídos ao mínimo existencial: “(1) aquilo que é garantido pelos direitos sociais – ou seja, direitos sociais garantem apenas um mínimo existencial; (2) aquilo que, no âmbito dos direitos sociais é justiciável – ou seja, ainda que os direitos sociais possam garantir mais, a tutela jurisdicional só pode controlar a realização do mínimo existencial, sendo o resto mera questão de política legislativa; e (3) o mesmo que conteúdo essencial – isto é, um conceito que não tem relação necessária com a justiciabilidade e, ao mesmo tempo, não se confunde com a totalidade do direito social.” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 204).

⁶³ BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994, p. 57.

⁶⁴ Sobre o tema, *vide*: MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 76.

exemplo de sua correlação com os princípios formais, para a exposição dos resultados alcançados por este estudo, servido o presente tópico como premissa para compreensão dos demais.

2.4 Cláusulas restritivas e as restrições diretamente constitucionais

Outra distinção, pouco explorada para aplicação em matéria tributária no Brasil, é a que Robert Alexy apresenta entre restrição e cláusula restritiva. Muito embora imbricados, os institutos não se confundem e manifestam diferentes consequências no âmbito da aplicação dos princípios jurídicos. A diferenciação reside na perspectiva que se adota para analisar a proteção dada pela Constituição a um determinado bem fundamental. Nos termos invocados por Alexy para explicar o paralelo, afirma-se que “O conceito de restrição pertence à perspectiva do direito, enquanto que o conceito de cláusula restritiva pertence à perspectiva da norma”⁶⁵.

Logo, o objeto de análise da cláusula restritiva é a norma e, assim sendo, observa-se a afeição que o conceito possui em relação à teoria externa da restrição dos direitos fundamentais.⁶⁶ Isso porque, se é aceitável a existência de normas restritivas alheias a limites exclusivamente imanentes aos direitos fundamentais, exclui-se a teoria interna para fins desta pesquisa.

De acordo com Alexy⁶⁷, a cláusula restritiva é uma espécie de intervenção que integra a própria norma de direito fundamental (esta, considerada em seu sentido completo, incluindo sua configuração e sua restrição, conforme já demonstrado anteriormente), indicando o modo com que se pode restringir o conteúdo *prima facie* do princípio correlato.

⁶⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 286.

⁶⁶ Conforme já se pontuou, a presente tese pretende desenvolver elementos como um acréscimo inovador à dissertação de mestrado já citada, ainda que com base no mesmo referencial teórico, cuja opção decorreu do dever de coerência que pauta a produção científica. Nesse passo, *vide* o Capítulo 3 da referida dissertação, em que consta a justificativa (“opção”) pela teoria externa dos direitos fundamentais (DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 58-84. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023). Nesta tese, pontuou-se a mesma “opção” nos subtópicos 2.1.2 e 2.1.3, o que, agora, de certo modo, reitera-se sinteticamente.

⁶⁷ “Uma cláusula restritiva é parte de uma norma de direito fundamental completa, que diz como aquilo que, *prima facie*, é garantido pelo suporte fático do direito fundamental foi ou pode ser restringido.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 286).

Desse modo, partindo-se da premissa de que as restrições somente podem ser constitucionais, deve-se presumir a constitucionalidade da cláusula restritiva.

Como visto, há intervenções que podem ser consideradas inconstitucionais e, por isso, devem ser afastadas. Contudo, quando se trata de restrições, em sua acepção teórica adotada por este estudo, refere-se à possibilidade de restringir um direito fundamental (restringibilidade) sem que se viole a Constituição.

Essa exposição inicial tem relevância na medida em que as cláusulas restritivas se apresentam, em maior medida, no caráter dúplice dos direitos fundamentais. Não se olvida que, em uma análise normativa, tais direitos são essencialmente principiológicos – o que afasta sua concepção como uma regra. Entretanto, é plenamente possível que a disposição elaborada pelo constituinte estatua, a um só tempo, uma regra e um princípio, de forma não excludente.

De acordo com a teoria dos princípios, esse caráter duplo dos direitos fundamentais exsurge a partir da hipótese em que na construção da norma é inserida uma cláusula restritiva com estrutura principiológica. A consequência primeva desse fenômeno é a cláusula restritiva, considerando, *in casu*, sua natureza de princípio, passa a ser passível de sopesamento.

O raciocínio exposto por Alexy tem como ponto de partida o pressuposto de que todo direito fundamental é, em alguma medida, restringível, pois hipotética irrestringibilidade afastaria a possibilidade de que, no caso concreto, o direito colida com outro. Por essa razão, mesmo as disposições sobre direitos fundamentais que são construídas com a estrutura normativa de regra precisam admitir a inclusão de uma cláusula restritiva, com a finalidade de que comporte eventuais princípios colidentes.

Em conclusão, o jurista de Kiel defende que essas normas constitucionais de caráter duplo são sempre observadas quando ao conteúdo de uma disposição jusfundamental é adicionado uma determinada cláusula restritiva apta a ser sopesada (por apresentar a estrutura de princípio), objetivando que tal norma dúplice possa ser subsumível e, desse modo, aplicável no mundo fenomênico.

Consequentemente, enquanto as restrições impõem limites ao suporte fático do próprio direito fundamental, a cláusula restritiva compõe sua norma jurídica, estabelecendo as condições que o direito deve ser exercido para que a posição jurídica de seu titular seja protegida normativamente.

Um dos exemplos utilizados por Alexy para ilustrar a forma como a cláusula restritiva se manifesta é o art. 8º, § 1º, da Constituição alemã, que, em certa medida,

corresponde ao art. 5º, XVI, da Constituição brasileira. Ambas as disposições condicionam a proteção fundamental à liberdade de reunião ao seu exercício de modo pacífico e sem armas.

Há de se notar que tanto a pacificidade quanto a ausência de armas são elementos limitadores da liberdade de reunião. Portanto, não se trata de mera descrição desse direito – tal qual seria possível assinalar, com base na teoria interna, como um limite imanente –, mas da imposição de dois elementos restritivos que foram identificados por necessários pelo próprio constituinte originário – restrição diretamente constitucional. Nas palavras de Alexy, “modo pacífico” e “sem armas” são cláusulas fruto de “[...] uma decisão do constituinte a favor de determinadas razões contra a proteção constitucional”⁶⁸, à liberdade de reunião.

Essas duas cláusulas, muito embora possam ser visualizadas como regras que determinam um não direito definitivo (reuniões de pessoas armadas com finalidade violenta não são abrangidas pela proteção constitucional), compõem também um elemento principiológico que corresponde às razões pelas quais o constituinte decidiu estabelecê-las como restrições ao direito de reunião.

O respaldo principiológico de determinadas restrições diretamente constitucionais são mais relevantes nas hipóteses em que a cláusula de restrição não está escrita. Nesse caso, as cláusulas restritivas são, a rigor, uma norma com estrutura essencialmente de princípio. Nesse ponto, Alexy aponta para a consideração de que o direito fundamental de um indivíduo possa entrar em rota de colisão com direitos igualmente de nível hierárquico constitucional, mas que concedem proteção a terceiros.

2.5 Cláusulas de reserva e as restrições indiretamente constitucionais

O que foi exposto no tópico antecedente disse respeito, basicamente, às hipóteses em que as restrições a direitos fundamentais são impostas por cláusulas contidas no próprio conteúdo da Constituição. Há, todavia, na teoria dos princípios de Robert Alexy, o estudo sobre as restrições indiretamente constitucionais.

Essa espécie, a das restrições indiretamente constitucionais, seria caracterizada pela autorização dada pela Constituição para que algum órgão imponha a restrição.⁶⁹ Manifesta-se, principalmente, na previsão de cláusulas de reservas (sejam elas explícitas ou

⁶⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 288.

⁶⁹ “Restrições indiretamente constitucionais são aquelas que a Constituição autoriza alguém a estabelecer.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 291).

implícitas). Ao seu turno, essas cláusulas de reservas são disposições que autorizam intervenções, por vezes definindo a competência⁷⁰ de algum órgão para dispor sobre a restrição (reservas simples) e outras vezes limitando seu conteúdo (reserva qualificada).⁷¹

Para os fins da presente pesquisa – assim como para a teoria dos princípios como um todo – a importância do reconhecimento da existência dessas reservas reside maiormente nos aspectos relacionados à sua delimitação. Seguindo o raciocínio de Alexy, a questão central diz respeito às hipóteses em que o constituinte concedeu ao órgão legislante a competência para estabelecer determinadas restrições a direitos fundamentais – fala-se determinadas, pois as restrições legislativas são constitucionalmente limitadas.

Nesse ponto, Robert Alexy retoma a imprescindibilidade de que as restrições impostas pelo legislador não intervenham no direito fundamental de tal maneira que seja capaz de violar seu conteúdo essencial. Não obstante, entende-se que a real contribuição da teoria de Alexy sobre esse tema especificamente considerado é de que a delimitação das cláusulas de reserva pode ser conhecida por meio do exame de proporcionalidade, o que é feito pelo exercício da ponderação, e, assim, encontra-se a necessária abertura para traçar notas sobre como os princípios formais podem limitar a atividade do legislador, em particular o tributário, com preceitos identificados para além das limitações constitucionais ao poder de tributar ou dos ditos direitos fundamentais do contribuinte.

Constata-se, portanto, que as cláusulas de reserva não se limitam a atribuir ao Legislativo o poder de declarar o conteúdo do direito fundamental já previamente definido pela Constituição.⁷² Em verdade, tais cláusulas concedem uma competência ao legislador para que este possa constituir a restrição – é, assim um princípio formal. Defende-se, diante disso, que a associação entre o princípio formal de competência e o sopesamento possibilita a adoção de um modelo apto a evitar potencial desnaturação do núcleo duro do direito fundamental oriunda dos interesses que circundam o legislador.

⁷⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 292.

⁷¹ A classificação não deve ser confundida com a reserva de lei ordinária ou complementar, como o enfoque com base em matéria tributária poderia induzir. *Vide*: MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e lei complementar. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 28 n. 1, p. 179-190, jan./jun. 2008. p. 184. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11792/9872>. Acesso em: 26 fev. 2023.

⁷² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 294.

2.6 Notas introdutórias sobre a intervenção estatal nos direitos fundamentais do contribuinte

Malgrado, hoje, seja intuitivo perceber que a atividade arrecadatória do Estado se materializa por um vínculo de relação jurídica com o contribuinte, as consequências desse fenômeno para a dogmática dos direitos fundamentais não é tão evidente. Por essa razão, antes de se adentrar ao cerne do trabalho ora proposto, momento em que são abordadas as hipóteses apresentadas na introdução a este escrito, entende-se por necessário traçar as premissas dos limites ao poder tributário estatal em face dos direitos fundamentais concedidos aos contribuintes pelo ordenamento jurídico constitucional, com a ressalva de que nem todos os limites impostos ao legislador tributário importam em uma maior efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte, em específico aqueles previstos nas “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Esse raciocínio, consoante se vem expondo, mostra-se particularmente importante quando se cogita da extrafiscalidade e das razões – ou, é dizer, dos direitos fundamentais que o legislador extrafiscal busca garantir efetividade –, de maneira que eles (os direitos fundamentais ligados à extrafiscalidade) se contrapõem a direitos fundamentais do contribuinte.

No contexto tributário, conforme se mencionou, duas temáticas de interesse se evidenciam: a primeira diz respeito à (não) obrigatoriedade de atuação do legislador para tratar do estorno de crédito de ICMS nos casos de isenção concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva quando se visa, com a desoneração tributária, a atingir uma dada finalidade; a segunda reside no estudo de uma possível consequência daí advinda: nem todas as limitações ao legislador tributário são limitações ao poder de tributar, tampouco consubstanciam maior efetividade aos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente quando em confronto com outros direitos fundamentais relacionados à política extrafiscal.

Esse aspecto introdutório é centrado na ideia de que a atividade exacional do Estado possui limites definidos pela lei, mas também – e principalmente – pelos bens jurídicos protegidos pelos direitos fundamentais. Assim, considera-se de importância primordial ao presente estudo a investigação sobre a existência de critérios e de possibilidades capazes de extrair dessa relação, juridicamente pautada, a delimitação da fronteira entre o poder arrecadatório do Estado, a função extrafiscal (indutora de finalidades) e os bens jurídicos de titularidade dos contribuintes, em contornos de constitucionalidade.

Em outros termos: é preciso buscar uma metodologia apta a identificar eventuais violações a direitos fundamentais, tendo em vista que a tributação é, por sua essência, uma espécie de intervenção estatal nesses direitos. Sob o pálio dos pressupostos conceituais já expostos anteriormente, trata-se, por ora, de identificar se a restrição a um bem jusfundamental (v.g. propriedade) decorrente da atividade arrecadatória ou da atividade extrafiscal (indução de finalidades) é compatível com a Constituição.

Não se busca, assim, meramente indicar, de maneira genérica, que uma tal exação é violadora dos direitos fundamentais do contribuinte por imiscuir-se em seu núcleo essencial. O intuito, em verdade, é analisar como as violações podem ocorrer, bem como apresentar os elementos teóricos que indiquem as razões de determinada medida ser percebida como violadora e até onde o legislador pode atuar em consonância com parâmetros limitantes dos direitos fundamentais dos contribuintes e – até mesmo – para além deles quando exerce competência atrelada à promoção de determinados fins (extrafiscalidade), que podem ter por pano de fundo a tributação como meio promoção de outros direitos fundamentais (v.g. proteção ao meio ambiente e aos elementos da ordem econômica, tais como a livre concorrência).

Para tanto, com a finalidade de garantir uma melhor elucidação do tema, faz-se útil a retomada de algumas conclusões alcançadas no bojo da dissertação de mestrado deste autor. A primeira delas diz respeito à liberdade de conformação⁷³ dada pela Constituição Federal ao legislador do ente tributante na escolha de alguns dos elementos componentes dos tributos, como é o caso, v.g., da alíquota aplicável aos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V de seu art. 153.⁷⁴

Essa discricionariedade, *a priori*, decorre da exigência lógica de que as potenciais colisões entre os direitos fundamentais admitidos pela CF/88 sejam harmonizadas por meio de

⁷³ DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 141-148. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023. Embora nesta tese se tenha, argumentativamente, reconhecido como mais adequado para seu desenvolvimento o conceito de “discricionariedade do legislador”, neste trecho se manteve a expressão “liberdade de conformação” do legislador para retratar com fidedignidade as ideias pretéritas a que ora se remete.

⁷⁴ Consoante Ávila, conquanto a tipicidade tributária seja fechada, “[...] remanesce uma indeterminação estrutural em virtude das regras de competência, que são abertas *in abstracto* e sempre devem ser completadas no caso concreto, e em virtude das próprias hipóteses de incidência a serem concretizadas” (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 384). No exemplo, de acordo com o art. 153 da CF/88, caberia ao legislador preencher os elementos componentes de tributos, inclusive valendo-se de tanto para pautar suas alíquotas, tais como: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

limitações (restrições e cláusulas restritivas) racionalmente justificadas. Essa justificabilidade com base nos direitos fundamentais – que não necessariamente são os do contribuinte – é o elemento diferenciador dos limites da discricionariedade e da inconstitucionalidade.

Como já demonstrado em linhas anteriores, intervenções que são rejeitadas por meio do exame de proporcionalidade não podem ser consideradas constitucionais e, exatamente por esse motivo, devem ser declaradas inválidas à luz do ordenamento, como decorrência dos próprios limites à discricionariedade do legislador. Essa concepção possui outra faceta, propriamente destacada por Virgílio Afonso da Silva, segundo a qual o conceito de restrição pressupõe que esta seja constitucional. Isso porque toda intervenção limitadora ao direito fundamental (e não unicamente à norma que o representa) que for aprovada no exame de proporcionalidade deve ser conceituada como uma restrição.⁷⁵

Não se trata de um debate meramente conceitual. A análise constitucional da discricionariedade atribuída ao ente tributante – e aqui também se insira sua discricionariedade na extrafiscalidade, quando faz uso da tributação para promover um fim, que pode ser um direito fundamental – para intervir na esfera de direitos fundamentais exige a definição técnica de cada um dos institutos teóricos inerentes ao tema. De fato, a restrição provocada pela intervenção do legislador não pode ser confundida com outras formas de intervenção, pois este último conceito engloba a manipulação indevida dos bens protegidos pela Constituição.

Logo, a reiteração da premissa é necessária: toda restrição ao direito fundamental é constitucional, pois, por sua definição, foi aprovada pelo crivo da proporcionalidade. Nem toda intervenção é legítima, na medida em que tal conceito abarca qualquer forma de tratativa limitadora de direitos fundamentais.

Consequentemente, quando se realiza uma análise dos direitos fundamentais concedidos às pessoas qualificadas como contribuintes, invoca-se de maneira intuitiva à limitação do poder exacional do Estado. O que determina a legitimidade da atividade arrecadatória é a possibilidade de que esta seja enquadrada como restrição, pois intervenção sempre será.

Dessa cadência de raciocínio poderia, em uma análise não detalhada, chegar a seguinte afirmação: a arrecadação seria legítima (e, portanto, ao menos, uma restrição ao direito fundamental à propriedade) quando for justificável sob o pálio dos demais valores

⁷⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 139.

constitucionais, como é o caso da necessidade do preenchimento dos cofres públicos para o financiamento dos direitos sociais à educação e à saúde, por exemplo. Ocorre que este raciocínio se encontra incompleto pelo prisma tanto da fiscalidade como da extrafiscalidade.

Destaca-se o exemplo dos tributos com finalidade fiscal, em que a arrecadação dos impostos não possui uma destinação específica, de modo que a identificação dos pesos dos princípios envolvidos se dá em nítido contexto de incertezas cognitivas do agente decisor.⁷⁶ Essa constatação pode ser expressa no seguinte questionamento: como sopesar princípios nas situações em que sequer é possível se identificar com razoável margem de segurança quais valores estariam envolvidos na colisão?

Demais disso, o mesmo juízo analítico apresenta maiores complexidades quando se refere à tributação extrafiscal, notadamente porque – no uso desta competência – o legislador pode se valer da tributação para promover algum outro direito fundamental que não mantenha correlação com os do contribuinte e, assim, acabe por restringir um direito do contribuinte em prol de outro direito fundamental que elegeu como fim a ser promovido.

Pode ser o caso, por exemplo, do que se denomina de tributação ambiental: em algumas situações, ao buscar promover o direito fundamental ao meio ambiente por intermédio da concessão de incentivos fiscais às empresas que adotem condutas de fomento à proteção ao ambiente, o legislador por restringir direitos fundamentais do contribuinte relativos à livre concorrência.

Dessa cadência de raciocínio decorre a afirmação parcial de que a extrafiscalidade será legítima (e, portanto, uma restrição ao direito fundamental do contribuinte) quando for justificável sob o pálio dos demais valores constitucionais, como é o caso da necessidade de se induzir condutas de proteção ao meio ambiente, por exemplo, desde que isso não implique em excessiva restrição ao direito fundamental do contribuinte envolvido na relação.⁷⁷

⁷⁶ As zonas de incerteza, consoante se explicita no subtópico 3.3.1 desta tese, constituem pressupostos para a aplicação dos princípios formais. Daí a importância de se assinalar sua existência relativamente ao legislador tributário. No caso, não se delineou, ainda, se zona de incerteza empírica ou epistêmica, sendo este assunto abordado mais detalhadamente no decorrer do próximo capítulo. Para o atual estágio do texto, a relevância da informação consiste em compreender tais zonas de incerteza como premissas para que os princípios formais possam ter alguma influência na aplicação dos direitos fundamentais e na limitação da liberdade de conformação do legislador. *Vide*: SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 928.

⁷⁷ DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 141-148. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

Conforme já antecipado, o exame dessa legitimidade, ao menos no âmago da teoria dos princípios de Alexy, é realizado pela proporcionalidade. No interior desse postulado/máxima/princípio⁷⁸, sobleva a importância, para o tema dos direitos fundamentais e, mesmo quando se trata de tributação – direitos fundamentais do contribuinte ou não, em razão das situações em que a extrafiscalidade envolve outros direitos fundamentais a serem promovidos –, da técnica do sopesamento.

Por certo, em maior ou menor medida, a legitimidade da conduta estatal será analisada sob o crivo da ponderação entre os direitos fundamentais envolvidos, a fim de que se verifique a existência da citada justificabilidade da intervenção, seja ela arrecadatória seja ela promocional, indutora, com viés extrafiscal.

Com isso, pretende-se demonstrar que a exação somente será constitucionalmente válida se o conteúdo essencial do direito fundamental restringido – indo-se aqui além da ideia trivial de que somente envolvido o direito de propriedade, em razão da promoção de finalidades e de direitos fundamentais outros em si pela extrafiscalidade – for respeitado, porém, mais que isso, se o grau de intervenção for justificável em relação às medidas que se pretende adotar, como dito, mesmo quando se usa a tributação para promover direitos fundamentais outros.

O exercício mental exigido nessa análise, não obstante, adquire maior complexidade (e, portanto, cresce a importância da segurança dos critérios jurídicos adotados)

⁷⁸ Grafou-se propositalmente mais de uma forma de se referir à proporcionalidade. O intuito é evitar se adentrar em uma discussão tangencial ao tema da tese: a natureza normativa da proporcionalidade. Neste trabalho, tal qual na anterior dissertação de mestrado, não se pretende discutir a proporcionalidade de maneira aprofundada, nem mesmo sua caracterização como regra, princípio, postulado, técnica ou máxima. Por evidente, também não se discute a caracterização de suas especificações, tampouco se são ponderáveis apenas princípios ou, também, as regras. Uma explanação mais aprofundada a respeito da proporcionalidade pode ser encontrada em: SCHLINK, Bernhard. Grundrechte als Prinzipien? **Osaka University Law Review**, [Osaka], n. 39, p. 41-58, Mar. 1992. p. 41-58. Disponível em: <https://ir.library.osaka-u.ac.jp/repo/ouka/all/8322/oulr039-041.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2023; SCHLINK, Bernhard. Proportionality in constitutional law: why everywhere but here? **Duke Journal of Comparative & International Law**, [Durham, NC], v. 22, n. 2, p. 291-302, Jan. 2012. p. 291-302. Disponível em: <http://scholarship.law.duke.edu/djcil/vol22/iss2/5/>. Acesso em: 4 fev. 2023; POSCHER, Ralf. Insights, errors and self-misconceptions of the theory of principles. **Ratio Juris**, [London], v. 22, n. 4, p. 425-454, Dec. 2009. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9337.2009.00434.x>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9337.2009.00434.x>. Acesso em: 2 fev. 2023; DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 168-220. A proporcionalidade, vista sob outros fundamentos, ainda que divergentes entre si, como em: SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, [Belo Horizonte], n. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003b. Disponível em: https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf. Acesso em: 28 jan. 2023; SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da (org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005. Em sentido oposto, vide: ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v215.1999.47313>. Disponível em: <https://biblioteca.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47313/>. Acesso em: 26 jan. 2023.

em determinados fenômenos tributários. Apenas a título de introdução a essa temática, cita-se que nem sempre a justificação do tributo será clara, e nem sempre isso se dará por força dos direitos fundamentais, não correlacionados ao contribuinte, envolvidos na extrafiscalidade.

Relembre-se o exemplo acima mencionado, o dos impostos com finalidade fiscal, permeado pela inviabilidade de vinculação das receitas arrecadadas (impossibilidade de destinação específica). Como se afirmou anteriormente, a identificação dos pesos dos princípios envolvidos se dá em nítido contexto de incertezas cognitivas⁷⁹ do agente decisor que não terá clareza para sopesar princípios nas situações em que sequer é possível se identificar com razoável margem de segurança quais valores estariam envolvidos na colisão.

Os cenários de incerteza epistemológica⁸⁰ não foram originalmente introduzidos nas considerações de Robert Alexy nas primeiras edições de sua obra *Teoria dos direitos fundamentais*. Ali, os níveis de turbidez cognitiva passaram a constar somente a partir de posfácio elaborado após as críticas apresentadas pela doutrina à sua obra de referência. Será demonstrado que, em decorrência à dialética crítica, Alexy ajustou alguns dos elementos de sua teoria, notadamente, no que se refere à fórmula do peso, com o fito de compatibilizá-la aos contextos incertos da tomada de decisão com base na proporcionalidade, o que, particularmente, sobressai em relevância como instrumental teórico para desenvolvimento desta tese.

Entende-se, assim, que contributos relevantes à teoria dos princípios para a busca de respostas em cenários de incerteza ajustam-se como instrumental adequado ao desenvolvimento desta tese, razão pela qual se deve perquirir, também, referencial teórico que dialoga com ela, qual seja o apresentado por juristas como Matthias Klatt e Johannes Schmidt. Essa abordagem é imprescindível para a presente pesquisa, mas pressupõe a investigação e a delimitação conceitual anterior de alguns institutos dogmáticos, objetivando uma análise abarcante do conteúdo.

Além da definição dos limites da discricionariedade do legislador em matéria tributária, o tema evidencia outra questão subjacente. É que, se há limites a tal discricionariedade legislativa na tratativa dos direitos fundamentais do contribuinte, deve haver, igualmente, meios eficazes de controle nas situações em que se aborda a tributação extrafiscal quando utilizada para a promoção de outros direitos fundamentais (v.g. tributação ambiental). E isso com a perspectiva de que, não necessariamente, os direitos fundamentais

⁷⁹ Vide o conceito de incerteza cognitiva no subtópico 3.3.3 desta tese.

⁸⁰ Vide o conceito de incerteza epistemológica na seção 3 desta tese.

do contribuinte serão mais efetivados pelas restrições ao legislador tributário extrafiscal, podendo – em verdade – algum outro direito fundamental prevalecer.

Por excelência, esse controle tem sido atribuído constitucionalmente ao Poder Judiciário. Desse modo, impõe-se a investigação sobre os critérios de legitimidade que devem ser observados pelo órgão jurisdicional quando da realização dessa espécie de controle, mormente em razão de se definir as margens de atuação de um poder constituído sobre outro, de maneira tal a não ensejar violações à separação de Poderes.

Tais conceitos revelam-se aqui como de ponto de interesse, notadamente, em situações nas quais eventuais interferências indevidas na discricionariedade do legislador tributário podem aparecer sob o pálio de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte; ou que, mesma consequência (invalidade da norma), por premissa diferente, pode adentrar em zona reservada ao legislador quando o órgão de controle não típico valida restrição indevida (v.g. Judiciário) empreendida pelo órgão típico (v.g. Legislativo) com fulcro em direitos fundamentais que se espraiam para além das limitações constitucionais ao poder de tributar e afetam diretamente outros direitos fundamentais (v.g. princípios da ordem econômica, como livre concorrência ou meio ambiente ecologicamente equilibrado).

Ocorre que, para esta tese, o foco reside muito mais nas hipóteses em que o legislador busca promover algum direito fundamental por intermédio da extrafiscalidade. Ou seja, ele se vale de tributos, cuja relação com os direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito são inquestionáveis, para promover outros direitos fundamentais de relevo na Constituição. Por exemplo, ao passo em que o legislador seleciona mercadorias em função da essencialidade delas – para assim tratar das alíquotas de ICMS – ele visa a promover direitos fundamentais desatrelados dos direitos clássicos do contribuinte.

Insta adentrar ainda na análise de qual o impacto que o tratamento conferido, pelo legislador, ao estorno ou não dos créditos de ICMS, em caso de isenção concedida no meio da cadeia produtiva, produz no princípio formal da competência legislativa, de modo mais específico, nas diversas formas de discricionariedade, com o questionamento até mesmo se haveria uma (im)possibilidade de o legislador agir em determinadas ocasiões em que dados direitos fundamentais estejam ligados à extrafiscalidade não se virem em um processo de atingir um grau amplo de otimização. Nesse passo, importa expor, em paralelo, como se fez neste tópico, de que modo os limites ao legislador tributário e as intervenções nos direitos fundamentais do contribuinte usualmente são abordados. Trata-se de premissa para desconstruir a ideia comum de que a limitação à atividade do legislador tributário sempre importará na defesa dos direitos fundamentais do contribuinte.

Convém rememorar, ademais que o foco deste trabalho recai não em como os direitos fundamentais do contribuinte em si limitam o legislador tributário, mas como se dão os limites à discricionariedade do legislador em matéria tributária extrafiscal, mais notadamente ao defender que esta limitação nem sempre revela maior proteção aos direitos fundamentais do contribuinte nem expressa sempre o que se convencionou chamar de “direitos de primeira dimensão”, ou “direitos de defesa”, admitindo-se, por conseguinte, a utilização de princípios formais como elemento contido no juízo de controle, mais especificamente quando diante de incertezas no manejo da técnica extrafiscal, em especial no tratamento do crédito de ICMS.

Trata-se de base para compreender como os princípios formais atuam na limitação legislativa tributária, o será mais notadamente exposto no que concerne ao exercício da competência prevista para o legislador extrafiscal do ICMS no art. 155, § 2º, II, “a”, da Constituição Federal, sem que isso implique em uma amplificação dos comumente chamados “direitos fundamentais do contribuinte”.

2.6.1 Cláusulas restritivas e os direitos fundamentais do contribuinte na Constituição Federal de 1988

Como pressuposto à análise proposta no presente tópico, tem-se a exigência de revisitação da diferença, estabelecida por Robert Alexy e já especificada no bojo deste trabalho, entre restrição e cláusula restritiva (ou cláusula de restrição). Tal paralelo pode ser sintetizado na acepção de que, enquanto as restrições incidem sobre o direito fundamental considerado em seu conteúdo, a cláusula restritiva refere-se à norma correspondente. Ademais, é preciso memorar que essas cláusulas interventivas podem ser manifestadas tanto com a estrutura de regras quanto com a estrutura de princípios, a depender do modo de disposição apresentado pelo constituinte ou pelo legislador.

O desenvolvimento da temática exige, igualmente, que seja averiguado se a Constituição Federal de 1988 adota restrições diretamente constitucionais e/ou admite que as restrições a direitos fundamentais sejam realizadas de modo indireto, ou seja, pelo legislador em exercício de uma competência autorizada por norma constitucional.

A relevância dessa análise diz respeito à adoção de critérios para aferição da constitucionalidade de intervenções a direitos fundamentais tributários não só pelo legislador, mas, igualmente, por outros órgãos dotados de poder normativo, como os chefes dos Poderes

Executivos das três esferas federativas, igualmente aptos a se valer, em dadas circunstâncias, de medidas de política extrafiscal.⁸¹

O objetivo inicial não é investigar todas as cláusulas de restrição previstas no corpo constitucional. O ponto de partida, em verdade, deve se basear no questionamento primevo sobre a existência de cláusulas restritivas no texto constitucional. No caso de haver tais cláusulas, é relevante saber quais impactam e como o fazem na discricionariedade do legislador tributário, mais especificamente do extrafiscal que visa a promover direitos fundamentais desacoplados da tributação em si.

Isso porque, tal qual mencionado por Robert Alexy, a diferença entre restrição e cláusula restritiva é um instituto dogmático pensado em face da Constituição da Alemanha e em tal país foi sistematizada e desenvolvida, o que, não necessariamente faz se subsumir, sem ajustes, à realidade constitucional brasileira.

Para tanto, como mera sinédoque, toma-se como objeto de análise o art. 153, I, da CF/88, que atribui à União a competência para instituir o imposto sobre importação, confrontando-o com a norma extraída da análise conjunta do art. 150, III, “b”, e § 1º, da CF/88. Lembra-se, por oportuno, que o penúltimo dispositivo mencionado veda à União e aos demais entes a cobrança de impostos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a respectiva lei, ao passo que o derradeiro preceito exclui de tal vedação alguns tributos dentre estes, o imposto sobre importação.

Depreende-se de tais normas ser possível reestruturar o texto de modo a configurar o seguinte comando: é vedado ao poder público cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei instituidora ou majoradora, salvo algumas exceções, dentre as quais o imposto sobre importação.

Uma análise jurídica sob o viés dos direitos fundamentais leva à razoável dedução de que existe um direito atribuído ao contribuinte de que este não seja surpreendido com a cobrança de um tributo recém-criado ou recém-majorado – o que se costumou denominar de “anterioridade genérica” e, assim, limitou, de mais de uma forma, a margem de liberdade do legislador tributário, com elementos que fazem compreender que seus limites não se cristalizam unicamente nos encravados nas limitações constitucionais ao poder de tributar. Todavia – e aqui reside o ponto crucial do presente tópico –, também é possível identificar a

⁸¹ Por exemplo, é dado à Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) o poder de definir alíquotas para impostos de importação e exportação (art. 153, § 1º, CRFB/1988). Do mesmo modo, o STF entende que, em determinadas situações, o Poder Executivo pode alterar alíquotas de contribuições (STF, RE 570.680 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 03/04/2008, DJe 09/05/2008, p. 1311). *Vide* também: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 93.

existência de uma restrição à própria norma que expressa o direito fundamental da anterioridade genérica. É que o art. 150, § 1º, de forma literal, afasta da vedação prevista no art. 150, III, “b”, a instituição e a majoração do imposto sobre importação. Significa dizer que o constituinte originário estabeleceu uma cláusula restritiva à norma que estatui a anterioridade genérica.

Trata-se de uma cláusula de restrição expressa sob a estrutura de regra, que especifica um não direito definitivo à norma estabelecida da anterioridade anual. Como se nota não há restrição ao direito fundamental ao direito em si. O que se tem é uma restrição incidente na extensão da norma prevista no art. 150, III, “b”, estabelecendo seu modo de ser e sua aplicação em determinados casos (além do imposto sobre importação, a cláusula também restringe a anterioridade contra outros tributos).

Diante disso, é plenamente defensável que a norma do art. 150, III, “b”, somente se apresenta de forma completa quando se leva em consideração a norma do art. 150, § 1º, sendo impossível extrair o conteúdo integral da primeira sem a confrontação com a cláusula restritiva prevista na segunda. Essa constatação evidencia que a manifestação de uma cláusula de restrição contida na Constituição Federal encontra-se em consonância como paralelo apresentado por Robert Alexy, que compreende tais cláusulas como elementos componentes da norma fundamental em seu sentido completo.⁸²

2.6.2 Cláusulas de reserva e os direitos fundamentais do contribuinte na Constituição Federal de 1988

Questionamento dotado de maior complexidade é o que diz respeito à existência de cláusulas interventivas na legislação infraconstitucional. Em tais casos, parte-se da premissa de que a própria Constituição deveria autorizar e, assim, atribuir competência, para que o legislador constitua (e não apenas declare) a restrição a uma norma fundamental. Retoma-se, neste ponto, a ideia exposta por Alexy sobre cláusulas de reserva⁸³. Para ele, estas

⁸² Reprisando-se: “Uma cláusula restritiva é parte de uma norma de direito fundamental completa, que diz como aquilo que, *prima facie*, é garantido pelo suporte fático do direito fundamental foi ou pode ser restringido.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 286).

⁸³ “Restrições indiretamente constitucionais são aquelas que a Constituição autoriza alguém a estabelecer. A expressão mais clara da competência para impor restrições indiretamente constitucionais se encontra nas cláusulas de reserva explícitas. Cláusulas de reserva explícitas são aquelas disposições constitucionais – ou parte de disposições constitucionais – que expressamente autorizam intervenções e restrições.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 291).

seriam disposições constitucionais, explícitas ou implícitas, autorizativas de restrições a direitos fundamentais.

Tal qual se alertou quanto às cláusulas restritivas, é preciso deixar a ressalva que o intuito, ao menos por ora, não é esgotar todas as normas constitucionais que, de forma expressa ou não, autorizam o legislador a estabelecer restrições a direitos fundamentais (do contribuinte), mesmo quando vise a promover outras finalidades constitucionais por meio da extrafiscalidade, o que pode ser visualizado de forma mais evidente nas tratativas sobre isenção de ICMS para promoção de direitos fundamentais e repercussão na competência legislativa referente à não cumulatividade.

Pretende-se, unicamente, analisar a compatibilidade da teoria de Alexy sobre cláusulas de reserva com o ordenamento constitucional brasileiro. Só então será possível verificar a viabilidade de importação dessa dogmática aos tributos elencados na Constituição Federal de 1988.

A rigor, as cláusulas de reserva são princípios formais que estabelecem uma competência jurídica atribuída pela Constituição para que se possa restringir direitos fundamentais, à luz da concepção da teoria externa, segundo a qual os direitos fundamentais são restringíveis por outras normas. Muito embora a dogmática específica em torno do reconhecimento de princípios formais ainda vá ser pormenorizada em momento posterior deste trabalho, é possível estatuir a concepção prévia de que um determinado órgão estatal somente pode, legitimamente, restringir um direito fundamental se receber competência constitucional para tanto.

Nessa toada, tem-se, por exemplo, que o art. 155, § 2º, II, “a”, da CF/88, prevê uma competência para restringir dados direitos fundamentais do contribuinte com intuito de se promover outro. Veja-se, ao estipular que o legislador poderá determinar o aproveitamento de crédito em operações, cuja isenção se deu em etapa pretérita da cadeia produtiva para promoção de um dado direito fundamental do não jungido aos direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito – indicando inclusive o único meio para tanto: a não cumulatividade – identifica-se cláusula restritiva no formato de princípio formal consubstanciada na própria não cumulatividade.

Quer-se, com isso, portanto, evidenciar um dos pontos centrais deste tópico, o de que a restringibilidade dos direitos fundamentais pelo Estado não exige apenas uma capacidade fática, sendo correlacionada em muito maior medida com a competência institucional delimitada pela Constituição, com ênfase, por exemplo, no papel da não

cumulatividade nos casos de isenção do ICMS em etapa intermediária da cadeia produtiva quando o legislador se vale da seletividade em função da essencialidade.

A importância da ressalva realizada acima decorre do fato de que é cedo que as restrições a direitos fundamentais pela legislação infraconstitucional são identificáveis – não se duvida de sua existência porque elas são comumente observadas no plano normativo do Estado brasileiro. O que se busca é analisar, sob o pálio da teoria dos princípios, como se dá essa correlação entre os direitos fundamentais e a competência para restringi-los por meio de leis de hierarquia normativa inferior, como é o caso das leis ordinárias, donde se pode inferir com mais precisão características atinentes aos limites da discricionariedade do legislador tributário (extrafiscal do ICMS).

Como antessala de tal análise, memora-se a lição de Martin Borowski de que os direitos fundamentais, independentemente do *topos* de sua previsão, podem ser estruturados em regras, em princípios ou mesmo em disposições das quais é possível extrair ambas as estruturas. Para o jurista, a rigor, somente os direitos fundamentais estruturados como princípios poderiam ser restringíveis, eis que aqueles corporificados em regras já ensejariam a manifestação de um direito definitivo e, justamente por isso, não ponderável.⁸⁴

Ademais, frisa-se que os direitos fundamentais podem ser restringidos também por regras ou princípios. A restringibilidade de direitos fundamentais pelo legislador infraconstitucional envolve, essencialmente, o primeiro caso – o da restringibilidade por regras. Nessa hipótese, a natureza apriorística da aplicação dos princípios enseja que a regra restritiva produza um não direito definitivo, delimitando o conteúdo *prima facie* do direito fundamental envolvido.⁸⁵

Uma possível explicação a esse fenômeno é apresentada por Virgílio Afonso da Silva⁸⁶, para quem o ponto de partida dessa investigação deve ser a lembrança de que as

⁸⁴ “Si un derecho se garantiza mediante una regla, está garantizado por una norma no susceptible de ponderación. En este caso, se sabe de antemano que no existen colisiones con otros derechos y bienes jurídicos que puedan ser resueltas mediante la ponderación. [...] los derechos garantizados mediante principios son derechos restringibles. Las normas que restringen la realización de un principio son restricciones de ese principio. La restricción consiste en algo ordenado *prima facie* por el principio, pero que no vale definitivamente.” (BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 77-79).

⁸⁵ BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 79.

⁸⁶ “Em geral, restrições a direitos fundamentais são levadas a cabo por meio de regras. Essas regras são encontradas sobretudo na legislação infraconstitucional. [...] todos estes casos, e inúmeros outros, envolvem regras que proíbem alguma conduta que é permitida *prima facie* por algum direito fundamental, ou autorizam alguma ação estatal cujo efeito é a restrição da proteção que um direito fundamental *prima facie* garantia. Muitos desses casos são com frequência entendidos como uma colisão entre um princípio e uma regra. Como já foi dito anteriormente, apenas em casos excepcionais isso ocorre. Em geral a aparente colisão entre um

restrições a direitos fundamentais são essencialmente estruturadas em regras que, ao seu turno, são elaboradas pelo legislador infraconstitucional.

Para o autor, o que importa analisar não é eventual hierarquia entre o direito fundamental e a norma regra restritiva. Deve-se, entretanto, observar os princípios de direito fundamental que subjazem a tais regras. Desse modo, por exemplo, uma aparente colisão entre o direito fundamental à isonomia tributária e uma regra corporificada na legislação infraconstitucional que concedeu isenções fiscais a determinado setor econômico, em verdade, referir-se-ia à colisão entre o princípio da isonomia e o princípio da liberdade de empreendimento. O sopesamento, em tal caso, não ocorre entre um princípio (isonomia) e uma regra (isenção fiscal), mas entre dois princípios (isonomia e liberdade de empreendimento).

À mesma conclusão parece ter chegado Martin Borowski, ao defender que toda regra infraconstitucional restritiva de direitos fundamentais deve ser respaldada por princípios constitucionais. Caso a restrição advenha de uma lei infraconstitucional que não possua lastro em tais princípios, deverá ser considerada inválida. Para o jurista alemão, é essa dinâmica – regra infraconstitucional respaldada por princípio constitucional – que explica a possibilidade de restrição aos direitos fundamentais mediante leis.⁸⁷

Logo, entende-se ser perfeitamente compatível com o ordenamento constitucional brasileiro a legitimação das restrições a direitos fundamentais realizadas pela legislação infraconstitucional, a exemplo do que pode fazer a não cumulatividade com competência instituída no art. 155, § 2º, II, da CF/88, desde que esta seja sustentada por princípios constitucionais subjacentes, a servir de respaldo, que, no caso de isenções podem ser os atrelados aos direitos fundamentais que o legislador tributário visou a promover. E como se vê, a condicionante “desde que seja sustentada por princípios” determina o limite expresso à discricionariedade do legislador tributário.

princípio e uma regra nada mais é que o resultado de um processo de restrição ao princípio, cuja expressão é a regra.” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100).

⁸⁷ “*En todo caso de restricción de un derecho fundamental por vía de una regla legal, ésta tiene que estar sustentada por principios constitucionales. Esto explica igualmente cómo es posible la restricción de derechos fundamentales mediante las leyes. Si la restricción de un derecho fundamental proviniera únicamente de la ley, dicha restricción no podría ser nunca legítima. Las libertades fundamentales están garantizadas por normas constitucionales. Una restricción que se realizara mediante normas legales de inferior jerarquía en la pirámide del ordenamiento jurídico, vulneraría el principio de supremacía de la Constitución. Pero si la restricción se funda materialmente en los principios constitucionales que la sustentan, presenta formalmente una colisión entre normas de igual jerarquía que puede ser resuelta mediante una ponderación.*” (BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 81-82).

Isso estatuído, cumpre mencionar que a análise completa elaborada por Alexy ainda subdivide as cláusulas de reserva em simples e qualificada.⁸⁸ As cláusulas de reserva simples, em termos sintéticos, são as que se limitam a atribuir a alguém a competência para estabelecer restrições. Por sua vez, as cláusulas de reserva qualificada descrevem o conteúdo da restrição em si mesma.

Para a presente pesquisa, essa subclassificação tem a relevância de estabelecer mais um parâmetro de legitimidade para que determinados órgãos apontados pela Constituição possam constituir restrições a direitos fundamentais. Isso se deve ao fato de categorizar as possibilidades de restrição em normas de competência e normas que descrevem um estado de coisas a ser alcançado.

À esteira do desenvolvimento desse raciocínio, necessário perceber que o ponto relevante para o desenvolvimento deste trabalho reside em conclusão mais defendida por Robert Alexy, nesse cenário específico: a de que a competência para constituir restrições é concedida pela Constituição não apenas nas hipóteses em que seu texto a declara expressamente.

Essa competência, como nítido princípio formal, também exsurge quando a norma constitucional menciona as leis ordinárias como meios a se implementar a restrição.⁸⁹ De fato, se a própria Constituição estabelece a possibilidade de que a lei infraconstitucional estabeleça parâmetros materiais de direitos fundamentais, a consequência lógica é que o legislador possui competência para tanto.

Será demonstrado, ao longo de toda a extensão da pesquisa, que tais conceitos são perfeitamente aplicáveis aos direitos fundamentais, não apenas aos dos contribuintes, mas a todos os envolvidos na tributação, mesmo nas situações em que ela é utilizada para a promoção de finalidades (extrafiscalidade), ainda que a dita finalidade resida na promoção de um dado direito fundamental colidente com um direito fundamental do contribuinte.

Não obstante, para fins de convencimento, é pertinente antecipar dois exemplos, sendo um de cláusula de reserva simples e outro de cláusula de reserva qualificada.

⁸⁸ “[...] deve ser feita uma distinção entre reservas simples e qualificadas; no primeiro caso a competência para restabelecer restrições é pura e simplesmente garantida [...] e no segundo caso há uma limitação ao conteúdo da restrição.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 292).

⁸⁹ “As discussões anteriores demonstraram que a competência para impor restrições não existe apenas quando a ela se faz menção expressa. Sempre que se faz menção a leis ordinárias como forma de restrição, é estabelecida uma competência para impor restrições.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 292).

O primeiro instituto mencionado, a cláusula de reserva simples, é encontrado no art. 155, § 6º, I, da CF/88, que remete expressamente ao Senado federal a competência para fixação das alíquotas mínimas do imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores.⁹⁰ O segundo instituto, a reserva qualificada, por sua vez, pode ser ilustrada com o disposto no art. 146, do qual se extrai a norma segundo a qual cabe à lei complementar (LC) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.⁹¹

Relativamente a uma hipótese que se busca aplicar na tese, referente ao papel da não cumulatividade do ICMS nos casos em que se concede uma isenção em etapa intermediária da cadeia produtiva de algum bem ou serviço não essencial e este benefício fiscal visa a promover algum direito fundamental não atrelado aos do contribuinte (meio ambiente, por exemplo), têm-se a oportunidade de analisar tal situação pelo panorama do próprio texto constitucional, que estabelece competências legislativas na hipótese.

O art. 155, § 2º, II, da CF/88, estabelece duas competências para o legislador tributário extrafiscal: a) uma para selecionar mercadorias em função da essencialidade e, assim, tratar das alíquotas do ICMS; b) outra para aproveitar créditos que seriam estornados ou anulados em casos de isenção concedidas no meio da cadeia produtiva quando o legislador visou a promover direitos fundamentais, a exemplo dos direitos atrelados à essencialidade.

⁹⁰ A fixação das alíquotas mínimas pelo Senado Federal, que, neste caso, atua como legislador, sem a necessidade da Câmara dos Deputados, se dá para evitar que os Estados empreendam a denominada “guerra fiscal”, com redução de alíquotas para, primordialmente, atrair contribuintes para sua base territorial. Sobre esta competência, tangenciou o STF o assunto quando fixou a seguinte tese (Tema 708 da Repercussão Geral): “A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário” (STF, RE 1.016.605, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 16/09/2020, DJe 16/12/2020, p. 2). Neste caso, a Corte Suprema tratou do aspecto territorial do imposto, sem adentrar na competência ou em sua discricionariedade estrutural, tampouco em particularidades do aspecto quantitativo, deixando claro que os Estados somente exercem sua competência dada a omissão do legislador federal em fixar as normas gerais para o imposto. O limite imposto à discricionariedade estrutural do legislador estadual veio fixada nas disposições constitucionais transitórias, consoante reforça o STF: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 708. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). RECOLHIMENTO EM ESTADO DIVERSO DAQUELE QUE O CONTRIBUINTE MANTÉM SUA SEDE OU DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. [...] 3. Embora o IPVA esteja previsto em nosso ordenamento jurídico desde a Emenda 27/1985 à Constituição de 1967, ainda **não foi editada a lei complementar estabelecendo suas normas gerais**, conforme determina o art. 146, III, da CF/88. Assim, **os Estados poderão editar as leis necessárias à aplicação do tributo, conforme estabelecido pelo art. 24, § 3º, da Carta, bem como pelo art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.**” (STF, RE 1.016.605, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 16/09/2020, DJe 16/12/2020, p. 1-2, grifo nosso).

⁹¹ A regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar deve vir expressa em lei complementar. Esta previsão constitucional fomenta debate sobre eventual (in)existência de hierarquia de lei complementar sobre lei ordinária. Sobre o assunto, *vide*: MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 150-156.

Assim, por um lado, identifica-se na competência para selecionar mercadorias em função da essencialidade uma cláusula de reserva simples para o legislador. Nela, existe o parâmetro de que ele deverá selecionar mercadorias em função de quão essenciais se apresentam à vida quotidiana, embora tal diretriz não determine o meio como o legislador o fará.

Por outro lado, quando a legislação atribui ao legislador a competência para aproveitamento de créditos que seriam estornados ou anulados em caso de isenção, mesmo quando concedida para promoção de direitos fundamentais, ela estabelece uma competência legislativa com a especificação de um meio: a não cumulatividade em si mesma.

Indaga-se, pois, se a não cumulatividade pode ser vista como um princípio formal no formato de cláusula de reserva qualificada nos casos de aproveitamento de crédito que seriam estornados ou anulados em caso de isenções concedidas no meio da etapa produtiva, nos casos em que o legislador fiscal tributário visou a promover direitos fundamentais não atrelados à tributação, pelo que se identifica uma limitação direta à sua discricionariedade do ponto de vista da técnica tributária, assim como se expõe que nem sempre as limitações à discricionariedade do legislador tributário visam a promover ou salvaguardar direitos fundamentais do contribuinte.

Por este prisma, a análise da não cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88, por intermédio dos princípios formais, aqui esmiuçados na forma de cláusulas restritivas, válida, em paralelo, a hipótese de que o limite à discricionariedade do legislador em matéria tributária não necessariamente revela proteção aos direitos fundamentais do contribuinte nem expressa o que se convencionou chamar de “direitos de primeira dimensão”, ou “direitos de defesa”, admitindo-se, por conseguinte, a utilização de princípios formais como elementos contidos no juízo de controle.

Ou, dito de outra forma, a análise da não cumulatividade com base nos princípios formais, com ênfase, neste tópico, nas cláusulas restritivas, especifica como os princípios formais atuam na limitação legislativa tributária, mais notadamente no que concerne ao art. 155, § 2º, II, da CF/88, sem que isso implique em uma amplificação dos comumente chamados “direitos fundamentais do contribuinte”.

2.6.3 Configuração dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988

A essência do que foi demonstrado até o presente momento no decorrer deste capítulo referiu-se aos fenômenos jurídicos oriundos da restringibilidade dos direitos

fundamentais. Cabe, portanto, complementar o estudo com a segunda faceta do conteúdo de tais direitos, que é sua configuração. Memora-se que, à luz da doutrina de Martin Borowski, conforme já exposto, o conteúdo completo dos direitos fundamentais é definido pela análise conjunta de sua configuração e de sua restrição.

A análise da configuração dos direitos fundamentais pressupõe, todavia, a revisão e delimitação de alguns conceitos jurídicos, a fim de que seja alcançada a elucidação necessária sobre o que se pretende expor. Parte-se, por isso, da terminologia de três institutos que, apesar de indissociáveis, devem ter seus contornos bem definidos para que não sejam confundidos quando de sua menção.

Uma primeira conceituação é aquela que diferencia a norma de seu texto constitucional ou legal. Tradicionalmente, tem-se definido as normas como o produto advindo da interpretação dos textos dotados de normatividade.⁹² O texto, ao seu turno, seria sinônimo de dispositivo e de enunciado, ou seja, é o objeto ao qual recai a atividade interpretativa, manifestada na expressão linguística, utilizada pelo legislador constituinte ou ordinário e dotada de algum sentido lógico.

Admite-se, outrossim, que os direitos fundamentais adquirem, essencialmente, a estrutura de princípio (ou seja, de um mandamento de otimização) e, justamente por isso, possuem uma aplicação *prima facie* que deve ser realizada na maior medida possível, considerando as possibilidades jurídicas e fáticas envolvidas no caso concreto. Contudo, na qualidade de normas, os direitos fundamentais não podem ser confundidos com o texto constitucional nem com o bem jurídico que buscam proteger.

Robert Alexy sintetiza a diferença entre direitos fundamentais (como princípios jurídicos) dos valores por estes protegidos, atribuindo aos princípios o caráter deontológico e aos valores o caráter axiológico.⁹³ Sistematiza o autor que, enquanto as normas principiológicas definem, *prima facie*, o que é devido ou o que não é devido, os valores exprimem, também *prima facie*, o que é melhor, mais justo, mais correto etc.

⁹² “Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 33).

⁹³ “A diferença entre princípios e valores é reduzida, assim, a um ponto. Aquilo que, no modelo de valores, é *prima facie* o melhor é, no modelo de princípios, *prima facie* devido; e aquilo que é, no modelo de valores, definitivamente melhor e, no modelo de princípios, definitivamente devido. Princípios e valores diferenciam-se, portanto, somente em virtude de seu caráter deontológico, no primeiro caso, e axiológico, no segundo.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 292).

A vantagem de se estatuir essa premissa diferenciadora decorre da constatação de que, por meio dela, é possível observar que a compreensão dos direitos fundamentais sob uma acepção principiológica torna mais racional e justificável a adoção de métodos científicos capazes de delimitar seu conteúdo do que caso fosse analisado sob a ótica de sua carga axiológica. É que, ao serem tratados como fenômenos normativos, os direitos fundamentais trazem consigo debates científico pretéritos, cujo objetivo é permitir sua aplicação aos fatos da vida em balizas de legitimidade democrática. Com isso, busca-se tanto quanto possível afastar casuísmos nas decisões que invocam tais preceitos constitucionais, de modo a respaldar as fundamentações neles baseadas. E é justamente sob o pálio dessa metodologia de aplicação dos direitos fundamentais, seja na seara legislativa, jurisdicional ou administrativa, que se torna possível a adoção de critérios minimamente seguros para definir sua configuração.

Acerca do exercício dessa atividade configuradora dos direitos fundamentais, reitera-se tratar de um dos elementos configuradores do sentido completo da respectiva norma, motivo pelo qual se manifesta como a face oposta da restrição.

Nos limites temáticos da pesquisa ora proposta, não obstante, importa investigar e descobrir se o legislador, em sua margem de atuação para restringir dos direitos fundamentais, possui margem de atuação quanto ao estabelecimento dos contornos de configuração de tais bens jurídicos. Nesse sentido, partindo do pressuposto de que restrições e configurações são duas manifestações de um mesmo fenômeno, em conformidade com a já citada doutrina de Borowski, seria intuitivo cogitar que se ao legislador é atribuída a competência para restringir direitos fundamentais, também possuiria para configurá-los.

Essa assertiva é correta, mas não é suficiente para explicar a integralidade da dinâmica jurídica que se manifesta a partir da configuração legislativa, mormente nos casos em que os direitos fundamentais envolvidos são relacionados à imposição de limites à atividade tributária (extra)fiscal do Estado. Neste ponto, questiona-se se há limitação à configuração dos direitos fundamentais pelo legislador ordinário.

A busca da respectiva resposta perpassa, primeiramente, pela observação de que a Constituição Federal não cuidou em definir o conteúdo de alguns direitos fundamentais, prevendo-os em enunciados genericamente elaborados, como é o caso do direito de propriedade.⁹⁴ Por essa razão, cabe ao legislador, em momento anterior à realização da

⁹⁴ “Ocorre que alguns direitos fundamentais são enunciados de forma extremamente genérica ou seu conteúdo é abstrato, não correspondendo a nenhuma faculdade individual ou coletiva de natureza comportamental oponível contra o Estado a despeito de configurarem também direito de *status negativus*. É o caso da garantia

conformação, identificar a abrangência do conteúdo normativo de tais direitos, a fim de que possa criar a norma configuradora dentro dos limites de possibilidades fáticas e jurídicas.

O tema adquire ainda maior relevância nas situações em que o exercício do direito fundamental depende da elaboração da lei configuradora, tendo em vista que a redação do dispositivo constitucional não apresenta elementos suficientes para tanto. À luz do que foi exposto no tópico anterior acerca das reflexões de Alexy sobre as cláusulas de reservas implícitas, é plenamente sustentável o argumento de que, se os direitos fundamentais possuem intensa carga normativa, mas o texto adotado pelo constituinte não reúne todas as condições de seu exercício, é imposição da Constituição que essa complementação seja realizada pelo legislador ordinário.

Trata-se, indubitavelmente, de princípios formais de competência que recaem sobre a atividade legiferante do Estado, materializada pela conformação por meio de lei. A solidificar esse argumento, memora-se da finalidade instrumental do mandado de injunção, que, nos termos do art. 5º, LXXI, da CF/88, será concedido justamente nas hipóteses em que a ausência de norma regulamentadora tornar inviável o exercício de direitos fundamentais. Ora, se a Constituição se preocupou em estabelecer ferramenta jurisdicional, visando a evitar que um direito fundamental deixe de ser usufruído por ausência de norma reguladora, significa constatar que existe um dever de configuração desses direitos a ser realizado pelo legislador.

Neste ponto, deve-se tomar um cuidado. Na esteira do raciocínio iniciado acima, é razoável deduzir que um direito fundamental pode ser violado em razão da inércia normogênica do Estado. Se há uma violação a um desses direitos, há, necessariamente, uma crise de constitucionalidade vinculada a uma omissão do Estado. Logo, se uma tal omissão é inconstitucional, é preciso concluir que existe um dever fundamental atribuído aos órgãos legiferantes de configurar os direitos fundamentais, dentro das balizas que guiam a discricionariedade do legislador.

Essa premissa é necessária para demonstrar que a configuração dos direitos fundamentais pelo legislador possui uma face vinculada e outra de maior margem de atuação, há quem diga discricionária. É vinculada, contudo, porque o Estado legiferante não pode se eximir do dever de conformar os bens jusfundamentais. É, todavia, de maior margem de atuação – ou quem diga discricionária – na medida em que cabe ao legislador definir as

da propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XII, da CF), pois a Constituição Federal nem sequer oferece definição de seu conteúdo. Em tais casos, a lei infraconstitucional deve concretizar (conformar ou configurar) o direito fundamental, isto é, indicar seu conteúdo e função [...]” (DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 152).

balizas sobre a forma com que tais direitos serão configurados – desde que, por óbvio, sejam respeitados o conteúdo normativo de cada um deles, sob pena de que a medida adotada seja eivada de inconstitucionalidade.

Ademais, é possível traçar uma correlação entre o grau de abstração adotado pelo texto constitucional e as possibilidades de que, a despeito do intuito meramente regulamentador da lei infraconstitucional, a norma regulamentadora imponha intensas restrições ao direito fundamental. Uma introdução ao estudo desse fenômeno já foi apresentada quando da análise dos argumentos de Virgílio Afonso da Silva na defesa da constatação de que toda regulamentação implica uma restrição, em contraponto ao que sustentava John Rawls⁹⁵. Não obstante, em aprofundamento à concepção do jurista brasileiro, traça-se um vínculo proporcional entre o grau de abstração do texto da norma de direito fundamental e o nível de intervenção legislativa.

É que se entende possível defender que, quanto maior for a abstratividade do texto, maior será também a intervenção do direito fundamental respectivo. Nessa assertiva foi utilizada a expressão “intervenção” com um propósito: demonstrar que essa intervenção, no plano fático, poderá ensejar uma restrição ou uma violação. Lembra-se, outrossim, que estes dois últimos conceitos (restrição e violação) são excludentes, já que, por definição, restrições são as intervenções que foram aprovadas no exame de proporcionalidade e que, justamente por isso, devem ser consideradas constitucionais.

Como destacam Leonardo Martins e Dimitri Dimoulis⁹⁶, essa dinâmica é mais evidenciada e acentuada nos casos em que o texto normativo não descreve propriamente uma situação fática ou comportamental, limitando-se a descrever uma posição jurídica. Assim, a intervenção legislativa será tão maior quanto menor forem os elementos descritivos dispostos pela Constituição sobre um determinado direito fundamental.

A consequência dessa correlação entre os graus de abstração e de intervenção é a dificuldade que se impõe a definir critérios razoáveis para o exame de constitucionalidade da norma regulamentadora. Comumente, não só no Brasil, tem-se invocado a proporcionalidade como procedimento a ser utilizado em casos tais. A pertinência e a suficiência desse critério são analisadas no desenvolvimento dos capítulos subsequentes ao presente.

⁹⁵ Insta rememorar que tal discussão já foi explicitada no subtópico 2.1.4 desta tese, razão pela qual, aqui, somente é mencionada de forma sintética.

⁹⁶ “Já os direitos de natureza normativa-abstrata, como, por exemplo, o direito de propriedade, não correspondem a nenhuma situação fática, mas tão somente jurídica (cite-se, novamente, a distinção civilista entre propriedade e posse ou domínio). Nesses casos, não há como o legislador ficar inerte. Isso porque a propriedade, além de ser um direito de *status negativus* corresponde [...] à garantia de um instituto de direito privado.” (DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 153).

3 DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR: ENTRE PRINCÍPIOS MATERIAIS E FORMAIS COMO LIMITES À SUA ATUAÇÃO

Nesta seção, trata-se da discricionariedade e de sua relação com o que se admite por princípios formais. Assim se o fará com a delimitação do referencial teórico que se admitiu para traçar aqueles conceitos, o que impacta, diretamente, em como se dá sua aplicação e em que nível a ponderação (para o legislador) ocorre: se em primeira ordem ou se em segunda. No mesmo passo, define-se o que se utiliza conceitualmente como discricionariedade do legislador para fins do desenvolvimento desta tese, apontando quais as teorias e os respectivos autores que mais se ajustam à proposta da tese.

Manifesta-se, também, nesta seção, sobre o impacto em como se dá o controle jurisdicional quando os princípios formais podem, nele, ser identificados, com a ressalva de que, apenas no capítulo seguinte, é que se abordará mais pormenorizadamente como sua aplicação poderá se dar ou não nesta espécie de controle excepcional da atividade do legislador.

Em seguida, são apontadas as repercussões advindas da demarcação conceitual, de discricionariedade do legislador, especialmente, para fins de contextualização do que será tratado de maneira mais específica no tópico subsequente, as que traduzem restrições à atividade do legislador tributário, tudo em consonância com a teoria dos direitos fundamentais de suporte fático amplo, donde se extraiu alguns conceitos nelas insertos, abordados no capítulo anterior, em que se a indicou como a mais ajustada para o desenvolvimento da tese.

Pontualmente, ao longo da exposição teórica sobre o que se admite – cá – como princípios formais e como discricionariedade do legislador, são apresentados exemplos de como esta delimitação conceitual interfere na amplitude de atuação do legislador tributário, apenas para se contextualizar e introduzir o que se pretende realizar, de modo mais específico, nos dois últimos capítulos vindouros, que se afunilam em relação à matéria tributária.

Anota-se, assim, que a abordagem específica das limitações ao legislador tributário se dá no Capítulo 4, quando se traça seu esboço no panorama dos princípios formais relacionados à ordem tributária da Constituição Federal de 1988. Ainda relativamente ao que se traça neste capítulo, seus conceitos são também utilizados no Capítulo 5, em que a abordagem recai numa questão ainda mais precisa, a da não cumulatividade relativamente à limitação específica à competência do legislador tributário para (im)possibilitar o estorno de crédito de ICMS quando concedidas isenções em etapas intermediárias da cadeia produtiva de

bens e serviços e assim as tenha outorgado (isentado) para promover outros direitos fundamentais que não os do contribuinte em sentido estrito.

Mais uma vez se faz possível, portanto, ressaltar que, no contexto tributário, duas temáticas de interesse se evidenciam: a primeira diz respeito à (não) obrigatoriedade de atuação do legislador para tratar do estorno de crédito de ICMS nos casos de isenção concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva quando se visa, com a desoneração tributária, a atingir uma dada finalidade; a segunda reside no estudo de uma possível consequência daí advinda: nem todas as limitações ao legislador tributário são limitações ao poder de tributar, tampouco consubstanciam maior efetividade aos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente quando em confronto com outros direitos fundamentais relacionados à política extrafiscal.

Toda justificativa e toda delimitação conceitual se dão pela necessidade de que, em um trabalho que se pretende caracterizar como de dogmática jurídica⁹⁷, tenha-se um referencial teórico bem delimitado, para tentar distanciar-se, em alguma medida, de sincretismos metodológicos que perpassaram as diversas teorias dos direitos fundamentais no Brasil.⁹⁸

3.1 Discricionariedade do legislador: delimitação conceitual

Nesta subseção, trata-se do que se entende por discricionariedade do legislador para fins do desenvolvimento desta tese. Isso se dá pela necessidade de que se tenha um referencial teórico bem delimitado, para tentar distanciar-se, em alguma medida, de sincretismos metodológicos que perpassaram as diversas teorias dos direitos fundamentais no Brasil.⁹⁹

Delimita-se, de modo sintético, e para fins de recorte metodológico de desenvolvimento desta tese, o conceito de discricionariedade do legislador como o espaço normativo propositadamente deixado em abertura pelo constituinte na tratativa de um direito fundamental, objetivando que seu conteúdo jurídico seja preenchido por normas infraconstitucionais, ou mesmo por emendas constitucionais. Não há de se confundir, pois,

⁹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Por que dogmática jurídica?** Fortaleza: Forense, 2008. p. 30.

⁹⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da (org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 115-143.

⁹⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da (org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 140.

com a ideia de lacuna normativa¹⁰⁰, que se perfaz como um elemento faltante do ordenamento jurídico, contrário ao próprio direito.

Essa margem de discricionariedade legislativa é intencionalmente concedida pelo constituinte originário¹⁰¹, atento à necessidade de a concretização da norma jusfundamental aproximar-se dos fatos da vida, cujo bem jurídico a Constituição almeja proteger. Em um Estado democrático de direito, intuitivo perceber que essa liberdade concedida ao legislador e ao constituinte reformador não importa numa automática legitimação das forças políticas que operam durante a produção das normas de conformativas.

A discricionariedade do legislador se materializa, em verdade, como o instrumento voltado ao cumprimento do dever estatal de conferir efetividade aos direitos fundamentais, o que pressupõe limitações destinadas a afastar o alvedrio do poder político.

Nesse sentido, tem-se atribuído à discricionariedade do Legislativo a natureza de discricionariedade regrada¹⁰², tendo por limites diversos institutos de índole igualmente constitucionalizada, tais quais o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, a tripartição dos Poderes, os objetivos republicanos, entre outros.

O que sobreleva evidenciar, destarte, é que a amplitude dessa margem discricionária do dever de conformação, malgrado possa variar de acordo com a carga normativa dada pela Constituição aos diversos direitos nela insculpidos, possui limitações vinculadas à inexistência de poderes absolutos ao legislador em uma ordem já constitucionalmente estabelecida.

¹⁰⁰ “Antes de se proceder à complementação integrativa da lei constitucional é necessário verificar se existe, na realidade, uma lacuna de regulamentação, e não ‘espaços jurídicos livres’ (*rechtsfreie Räume*) ou ‘abertura’ (reenvio, remissão) para regulamentações infraconstitucionais. É que, como se disse, a lacuna pressupõe necessariamente uma incompletude contrária ao plano regulativo constitucional, mas pode dar-se o caso de ser a própria constituição a deixar intencionalmente por regular certos domínios da realidade social ou a remeter a sua disciplina normativa para o legislador (liberdade de conformação legislativa). Verifica-se aqui, com mais intensidade de que noutros domínios jurídicos, a ideia de abertura e incompletude normativa intencional, para permitir a luta política, a liberdade de conformação do legislador, a adaptação da disciplina normativa à evolução da vida (realidade) constitucional [...]. Dir-se-á que aqui a incompletude é conforme o plano regulativo-constitucional enquanto nas lacunas ela é contra o mesmo plano.” (CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 238-239). Sobre o conceito de lacunas, *vide*: BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 291.

¹⁰¹ Aqui não se pretende discutir as (eventuais) limitações à liberdade de conformação ou discricionariedade em sentido amplo do poder constituinte originário, pois referida discussão não contribui para o objeto desta tese. Sobre o tema, *vide*: SIEYÈS, Emmanuel Joseph. **A constituinte burguesa**: Qu'est-ce que le Tiers État?. Tradução de Norma Azevedo. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

¹⁰² MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 39.

3.2 Discrecionariedade do legislador e relação autoevidente: os direitos fundamentais como princípios materiais restritores

A concepção teórica acerca da existência de limitações à discrecionariedade do legislador é, ao menos no âmbito do constitucionalismo contemporâneo, indissociável do reconhecimento da força normativa dos direitos fundamentais.¹⁰³

Assim, a devida compreensão dessa restrição imposta à atividade legiferante do Estado, portanto, perpassa pela revisitação da construção dogmática¹⁰⁴ que acolheu a normatividade dos bens jurídicos aos quais as constituições atribuíram a qualidade de jusfundamentalidade. Trata-se, outrossim, de um dos corolários da separação de Poderes, que tem por um de seus cerne o afastamento da supremacia da lei como uma, mas não única, característica comumente destacada ao positivismo estrito¹⁰⁵ do liberalismo jurídico.

A limitação da discrecionariedade do Legislativo, em sua análise interior ao Estado de direito, significa, substancialmente, que a produção normogenética estatal inexoravelmente deve observar e respeitar o conteúdo essencial dos direitos de índole

¹⁰³ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 220-226.

¹⁰⁴ No subtópico 3.1.1 da dissertação de mestrado citada nesta tese, discorreu-se sobre a construção dogmática dos direitos fundamentais e sobre sua normatividade. De lá até então, tal ideia apenas se consolidou ainda mais na dogmática constitucional brasileira, pelo que não merece maiores elucubrações (DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 64. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023). Ali, também foram citados defensores das teorias que conferem força normativa aos princípios, mesmo havendo várias divergências no que concerne à compreensão dessa espécie normativa, às distinções das regras e ao método de aplicação: SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, [Belo Horizonte], n. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003b. Disponível em: https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf. Acesso em: 28 jan. 2023; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 130-141; BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 225-294; BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 9, p. 1-41, mar./maio 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=183>. Acesso em: 26 jan. 2023; SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006b. p. 103.

¹⁰⁵ “As limitações de que hoje padece o legislador, até mesmo o legislador constituinte de segundo grau – titular do poder de reforma constitucional – configuram, conforme já assinalamos, a grande realidade da supremacia da Constituição sobre a lei, a saber, a preponderância sólida do princípio de constitucionalidade, hegemônico e moderno, sobre o velho princípio da legalidade ora em declínio nos termos de sua versão clássica, de fundo e inspiração liberal. Mas essa supremacia, introduzida de maneira definitiva pelo novo Estado de Direito, somente cobra sentido e explicação, uma vez vinculada à liberdade, à contenção dos poderes do Estado à guarda eficaz dos direitos fundamentais.” (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 409). *Vide também*: HART, H. L. A. **The concept of law**. 2nd. ed. New York: Oxford University Press, 1994. p. 203.

fundamental, sob pena de manifestação da inconstitucionalidade da lei, ou mesmo da emenda constitucional (EC), produzida. Assim é que a conformação dos direitos fundamentais diz respeito à concretização da Constituição em si mesma, de modo que a limitação imposta ao Poder Legislativo no exercício dessa função é uma das expressões da consolidação do Estado constitucionalmente regrado.

O fenômeno, como amplamente difundido pela doutrina constitucionalista brasileira, vincula-se à superação da acepção, acolhida pelos Estados liberais europeus do século XIX, de que a Constituição seria nada além de um convite à atuação dos agentes públicos.¹⁰⁶ Ao poder político organizado, desse modo, não é legítimo o tratamento dos direitos fundamentais de forma alheia à sua carga normativa. Afasta-se, dessarte, a ideia de que a conformação legislativa nada mais seria do que uma decisão política despida de parametrização –, tornando-se imprescindível a averiguação de sua compatibilidade aos demais bens jurídicos igualmente protegidos pela norma constitucional.

A importância de tais premissas reside na percepção de que, durante a elaboração das leis e das demais espécies normativas, ao legislador recai o dever de sopesar os direitos fundamentais envolvidos no processo legislativo – utilizando-se, em seu juízo princípios, na qualidade de normas jurídicas – para tratar da situação do mundo fenomênico que se busca regulamentar com base em parâmetros, donde se extrai a importância não apenas de princípios materiais, mas também dos formais.

Logo, a discricionariedade do Legislador possui por limite primevo, o que se identifica de modo mais autoevidente, os demais bens jurídicos insculpidos no corpo da Constituição, sendo inadmissível a aniquilação de um direito fundamental ao mero talante das forças políticas atuantes na formação da legislação.

Por outro lado, o que não se faz tão perceptível como limite ao legislador – pelo menos no debate brasileiro, que veio a ser suscitado didaticamente por Virgílio Afonso da Silva¹⁰⁷, diz respeito a como se dá aplicação dos princípios formais, igualmente dotados de

¹⁰⁶ Anote-se que, conquanto não se trabalhe com a concepção neoconstitucionalista defendida pelo autor como referencial teórico, a passagem ora anotada diz respeito a uma perspectiva histórica, fatural, não jungida ao objeto central de estudo, notadamente quanto à discricionariedade do legislador tributário limitada por princípios formais e por elementos alheios às limitações constitucionais do poder de tributar em sentido estrito. A ressalva se faz necessária para que se perceba que a anotação quanto à sua obra, ainda que não se faça aqui uma crítica, não se refere ao mérito do trabalho em si, mas sim a um contexto histórico ali bem detalhado (BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 105).

¹⁰⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 923.

normatividade e como repercutem todas as consequências que advém desta carga normativa, a exemplo da necessidade de otimização, da possibilidade de colisão e do método de aplicação, ainda que em segunda ordem de ponderação.¹⁰⁸

Como bem alerta Virgílio Afonso da Silva¹⁰⁹, usualmente, a atividade ponderativa é exercida pelo Legislador quando da investigação e da deliberação sobre se a regra a ser criada entraria em rota de colisão com um direito fundamental, cujo conteúdo autorizaria determinada conduta em caráter *prima facie*. Isso se deve ao fato de que esses direitos são comumente restringidos por intermédio de regras dispostas na legislação infraconstitucional.

3.2.1 *Conformação legislativa e a autoevidência da colisão de princípios materiais*

De acordo com a linha de raciocínio até então estabelecida, admite-se que a elaboração das regras jurídicas pressupõe a identificação de quais substratos jusfundamentais encontram-se subjacentes a essa norma em edição, de modo a evitar que a conformação legislativa tenha por consequência a restrição indevida ao direito fundamental analisado, tendo em vista a inafastabilidade de respeito ao seu conteúdo essencial diante das possibilidades fáticas e jurídicas de seu exercício.

Ainda conforme Virgílio Afonso da Silva, é preciso visualizar a distinção entre a conformação do direito fundamental e a colisão do princípio materializado nesse direito com a regra que o limita. A conformação, de fato, não se confunde com a colisão entre princípios e regras. Em grande parte dos casos, o que se entende por colisão entre esses dois tipos de normas nada mais é do que a dinâmica de restrição de um direito fundamental por meio de uma regra prevista na lei infraconstitucional.

3.2.1.1 *Conformação, colisão e função da proporcionalidade na atividade legislativa*

Diante de um contexto autoevidente em que princípios materiais colidem entre si e balizam a atividade legislativa, resta perceptível a nítida correlação entre a função legiferante do Estado e a adoção do crivo de proporcionalidade pelo legislador, objetivando a

¹⁰⁸ A ponderação como segunda ordem e como método de controle da atividade do legislador é detalhada neste capítulo mais à frente e retomada na última seção deste estudo. *Vide*: ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 13.

¹⁰⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 141.

legitimação constitucional e a harmonização dos direitos fundamentais a serem conformados e, por vezes, restringidos.¹¹⁰ A proporcionalidade, em tal contexto, exsurge como um dos critérios definidores da compatibilidade entre a regra a ser positivada pelo Legislador e os direitos fundamentais, cuja incidência é passível de ocorrer na hipótese fática que se pretende regulamentar.¹¹¹

Na atual dinâmica de concretização dos direitos fundamentais inseridos em Estados democráticos de direito, observa-se também a indissociabilidade entre a atividade conformativa do poder legiferante e a proporcionalidade. Não por outro motivo, é comum observar na literatura estrangeira¹¹² a utilização de expressões como “proporcionalidade do sacrifício”, “proporcionalidade da ingerência” e outras que denotam a função desempenhada pela proporcionalidade no apontamento de limites e parâmetros racionais na atividade conformativa do Legislativo.

De fato, entende-se ser inadequado o desenvolvimento de um estudo detido sobre a discricionariedade do legislador, ante as disposições da Constituição Federal de 1988, sem o aprofundamento de sua correlação com os elementos componentes da proporcionalidade, contexto em que ganha cada vez mais relevância os institutos da vedação do excesso e da proibição de insuficiência.

¹¹⁰ “[...] también se desprende que cuando una norma legal sea considerada como una intervención en un derecho fundamental su presunción de validez definitiva se pone en entredicho, y durante el examen de constitucionalidad tendrá una validez prima facie. La atribución del carácter de intervención a una norma legal pone en marcha el análisis de proporcionalidad en el que debe demostrarse que las desventajas que la norma legal introduce en el derecho fundamental están justificadas. De ser este el resultado del análisis de proporcionalidad, la norma legal deberá ser declarada constitucional y adquirirá una validez definitiva – ya no solo estará investida de una presunción de validez definitiva –; si sucede lo contrario, la norma legal deberá ser objeto de una declaración de inconstitucionalidad y, de este modo, perderá todo tipo de validez.” (BERNAL PULIDO, Carlos. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales**: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador. 4. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014. p. 646).

¹¹¹ “El principio de proporcionalidad se vuelve relevante si aceptamos que no existen derechos absolutos, sino que cada derecho se enfrenta a la posibilidad de ser limitado. La cuestión que interesa entonces es de qué manera y con qué requisitos se pueden limitar los derechos. El discurso sobre el principio de proporcionalidad no empata ni de lejos con el discurso conservador que quiere ver siempre limitados a los derechos fundamentales; por el contrario, se trata de una técnica de interpretación cuyo objetivo es tutelarlos de mejor manera, expandiendo tanto como sea posible su ámbito de protección, pero haciendo que todos los derechos sean compatibles entre ellos, en la medida en que sea posible. De hecho, el principio de proporcionalidad constituye hoy en día quizá el más conocido y el más recurrente “límite de los límites” a los derechos fundamentales y en esa medida supone una barrera frente a intromisiones indebidas en el ámbito de los propios derechos.” (CARBONELL, Miguel. Introducción: el principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. In: CARBONELL, Miguel (ed.). **El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional**. Quito: Ministerio da Justicia y Derechos Humanos, 2008. p. 9).

¹¹² BARNES, Javier. El principio de proporcionalidad. **Cuadernos de Derecho Público**, [Madrid], n. 5, p. 15-49, sept./dic. 1998. p. 19. Disponível em: <https://revistasonline.inap.es/index.php/CDP/article/view/509/564>. Acesso em: 26 jan. 2023.

A importância do tema (assim como sua complexidade inerente) decorre da imprescindibilidade da imposição de critérios que evitem a discricionariedade arbitrária – é dizer sem parâmetros de controle – na produção legislativa, em conjunto à conciliação entre os direitos fundamentais em colisão diante de uma situação fática que se busca tutelar.

Sobre a segunda problemática, Lenio Streck¹¹³ atenta para a constatação de que, em sociedades complexas e multiculturais, como a do Brasil, as aspirações dos agrupamentos e dos indivíduos desencadeiam a existência de um extenso rol axiológico e principiológico. Conseqüentemente, também adquire uma maior complexidade o exercício da conformação normativa dos direitos fundamentais que expressam os diversos valores dessas sociedades.

Em suma, se o que se pretende delimitar, por ora, é que a discricionariedade não se confunda com uma mera discricionariedade desregrada das forças políticas que compõem os órgãos legiferantes, é inafastável a observância dos parâmetros delineados pelo estudo da proporcionalidade. A proporcionalidade passa, então, a desempenhar a função não só de critério de legitimidade democrática, mas, igualmente, do fundamento do exame de constitucionalidade¹¹⁴ das leis, cujo intuito é o de regulamentar a concretização de um direito fundamental.

Nessa linha de raciocínio, Humberto Ávila ressalta que a proporcionalidade, entendida como um “[...] postulado estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim”¹¹⁵, também deve ser aplicada quando da análise das finalidades internas e externas da invocação de tais princípios. Defende ele que, quando se decide por um fim a ser atingido, o exame a ser realizado pelo decisor admite o controle de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Do ponto de vista tributário, Ávila ilustra sua argumentação com uma situação prática, referente à substituição tributária para frente. Explica que a utilização desse mecanismo se justifica por motivos extrafiscais, como a simplificação da arrecadação e a diminuição dos custos administrativos de fiscalização, tendo por premissa a presunção estabelecida pelo Estado de que o fato gerador ocorrerá no futuro. Alerta que o elemento legitimador dessa antevisão do legislador é a boa projeção e avaliação das medidas invocadas

¹¹³ STRECK, Lênio. A dupla face do princípio da proporcionalidade e o cabimento de mandado de segurança em matéria criminal: superando o ideário liberal-individualista-clássico. **Revista do Ministério Público**, [Porto Alegre], n. 53, p. 223-251, maio/set. 2004. p. 224. Disponível em: http://www.amprs.com.br/public/arquivos/revista_artigo/arquivo_1279045814.pdf. Acesso em: 25 jan. 2023.

¹¹⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 408.

¹¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 186.

diante da generalidade dos casos, o que somente será possível por intermédio do exame de adequação entre a decisão tomada (dimensão da medida) e a finalidade arrecadatória.¹¹⁶

Na sistemática citada por Humberto Ávila, analisou-se situação em que a extrafiscalidade foi utilizada não para a promoção de direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito, mas para fomento de situações mais favoráveis ao próprio Estado, sem que isso implique em inconstitucionalidade. O papel dos princípios formais, no caso, reside em evidenciar e balizar os limites à discricionariedade do legislador tributário extrafiscal, sem que isso implique em uma situação de salvaguarda de direitos fundamentais do contribuinte em face do Estado.

Demais do exposto, em tempos recentes, a par dos elementos componentes da proporcionalidade tradicionalmente apontados, quais sejam, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (ou razoabilidade), ganham relevância dois outros parâmetros de identificação correlacionados ao exame sobre qual seria a medida mais proporcional objetivando a conformação de um direito fundamental em determinado substrato fático. Essa parametrização é estabelecida, também, pelos institutos da proibição do excesso (*Übermassverbot*) e da vedação à prestação insuficiente (*Untermaßverbot*), que, em alguma medida, relacionam-se com os princípios formais atinentes à discricionariedade do legislador.

3.2.1.2 Proibição do excesso (Übermassverbot) e a vedação à prestação insuficiente (Untermaßverbot) como limites ao legislador (tributário): parâmetros da ponderação – entre conformação e colisão

No que diz respeito aos conceitos de proibição do excesso (*Übermassverbot*) e de vedação à prestação insuficiente (*Untermaßverbot*), adota-se o já formulado por Ingo Wolfgang Sarlet¹¹⁷, que parte para a definição deles rememorando que segundo desses conceitos foi inicialmente construído no âmbito dos estudos de Claus-Wilhelm Canaris e Josef Isensee¹¹⁸ e, posteriormente, adotado pela jurisprudência do Tribunal Federal alemão.

¹¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 191.

¹¹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição, proporcionalidade e direitos fundamentais: o direito penal entre proibição de excesso e de insuficiência. **Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional**, Madrid, n. 10, p. 303-354, 2006a. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2151599.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2023.

¹¹⁸ MARTINS, Leonardo. Introdução à jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão. In: MARTINS, Leonardo (org.). **Cinquenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão**. Tradução de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro e Vivianne. Berlin: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2005. p. 112.

A partir daí, em termos sintéticos, passou-se a considerar que, em sua missão de concretizar os direitos fundamentais, o Legislativo, assim como o Executivo, estaria vinculado à observância de um patamar mínimo de proteção, motivo pelo qual a conformação desses direitos não poderia ocorrer de forma insuficiente, sob pena de inconstitucionalidade. A noção de proteção insuficiente, desse modo, resvala em outras condutas dos atores estatais no exercício do dever de conformação: omissivas, total ou parcialmente.

Em consolidação aglutinante dos pressupostos até então traçados, é possível concluir que a discricionariedade do legislador jamais poderá restringir um direito fundamental além de seu conteúdo essencial (proibição do excesso), mas, como outra faceta da mesma moeda, a limitação dessa liberdade também não autoriza que o legislador deixe de lançar mão dos instrumentos normativos necessários à efetiva concretização dos direitos fundamentais (prestação insuficiente).

Pelo exposto, evidencia-se que mais se passou a utilizar os institutos do *Übermassverbot* e do *Untermassverbot* como elementos componentes da proporcionalidade, de modo que devem ser observados, respectivamente, como limites máximo e mínimo da liberdade conformativa. Ou seja, eventual desrespeito a tais subprincípios torna imperioso o controle de constitucionalidade.

3.3 Discricionariedade do legislador e a relação indevidamente recôndita com os princípios formais

O tema da limitação da discricionariedade e sua relação com os princípios se revela complexo, de modo que as conceituações precisas sobre ele são imprescindíveis para a devida compreensão das análises vindouras, na medida em que formam parte dos alicerces estruturais do presente estudo.

De fato, a pesquisa ora em apresentação pressupõe a compreensão das teorias e construções que circundam seu cerne, de modo que para se alcançar suas conclusões é necessário delinear, primeiramente, as camadas externas que lhe servem de lastro científico. Passa-se, assim, a expor alguns temas introdutórios para, só então, adentrar ao núcleo das constatações desenvolvidas neste estudo.

Assim, para o que importa neste espaço da pesquisa, definem-se os princípios formais como normas procedimentais que subsidiam e direcionam a aplicação das normas de conteúdo material, como os direitos fundamentais (que, justamente por isso, passam a ser classificados como princípios materiais/substanciais). Os princípios formais, nesse cenário,

oferecem componentes contributivos à tomada de decisão pelo aplicador do direito, o que faz apontando os limites de validade e de aplicabilidade formal dos princípios materiais.

Essa atenção à competência decisória do legislador tem por fundamento a constatação de que a deliberação praticada pelo legislador em momento antecedente ao vigor das leis enseja a presunção de que os agentes democráticos já apreciaram as situações fáticas e jurídicas de incerteza, que, consoante se exporá, pode ser de variadas naturezas, tais como empírica ou estrutural.

Haveria, destarte, uma presunção *prima facie* de que conformação dos direitos fundamentais por meio da legislação seria válida à luz do ordenamento constitucional. É nesse contexto, que, a título de exemplificação, esclarece Virgílio Afonso da Silva que o órgão jurisdicional, quando diante de uma demanda que envolva a colisão de direitos fundamentais, deveria não somente sopesar os valores envolvidos (os princípios substanciais), mas, igualmente, atribuir a devida relevância para a competência decisória concedida primordialmente ao legislador, notadamente no que se refere à conformação de tais direitos durante o ato de produção das leis infraconstitucionais.¹¹⁹

3.3.1 Princípios formais e os problemas cognitivos na tomada de decisões do legislador (tributário): a questão das incertezas e a zona de paridade

A continuidade do desenvolvimento do estudo ora proposto exige uma nova retomada das reflexões de Virgílio Afonso da Silva¹²⁰ que contrapõem as críticas à existência de princípios formais. Já foi exposto em linhas anteriores que tais críticas residem na adoção da ideia de que os princípios jurídicos, como mandamentos de otimização, ensejariam a realização de apenas uma decisão ótima.

Entretanto, como rebatido pelo professor titular da Universidade de São Paulo, essa premissa é equivocada por, dentre outras razões, desconsiderar a possibilidade de problemas cognitivos. O debate sobre problemas dessa natureza que importam, com

¹¹⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 923

¹²⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 926.

relevância, para a presente pesquisa, notadamente por contribuir valorosamente à elucidação das questões em torno da tomada de decisões, pelo legislador, em contextos de incerteza.

No caso desta pesquisa, as zonas de incerteza refletem suas consequências mais especificamente na competência do legislador para impedir o estorno de créditos decorrentes de isenção, na sistemática da não cumulatividade, com a averiguação de como o exercício dela (desta competência específica) interfere na maior ou menor promoção de valores subjacentes aos direitos fundamentais que o legislador pretendeu induzir efetividade com o manejo da competência extrafiscal.

A complexidade do mundo fenomênico hodierno, aliada à pluralidade de valores individuais e coletivos reconhecidos no corpo constitucional, tem por uma de suas consequências a dificuldade quase que inerente de compreensão e percepção, pelo legislador, das premissas empíricas que devem ser consideradas na tomada de decisão, notadamente aquela envolvendo direitos fundamentais em rota de colisão.

Dito de outro modo, o efetivo exercício da discricionariedade atribuída ao Poder Legislativo pressupõe um intrincado processo de cognição sobre os fatos e as normas que circundam a tomada de decisão sobre a restrição de direitos fundamentais. A ausência de clareza referente às premissas fáticas e jurídicas envolvendo a atividade conformativa é uma zona de incerteza cognitiva. Nesse contexto, ao tratar das zonas de incerteza cognitiva, Virgílio Afonso da Silva defende que, quanto maior for a complexidade dos fatos e do direito envolvido, igualmente maior seria a quantidade de decisões possíveis para um mesmo problema.¹²¹

Tais decisões igualmente possíveis, *i.e.*, igualmente ótimas sob a acepção principiológica dos direitos fundamentais como mandamentos de otimização, caracterizam o que o jurista ora estudado denomina de “zona de paridade”¹²². Assim, todas as medidas e

¹²¹ PAZ, Eduardo de Figueiredo Andrade. Incertezas cognitivas e equivalência entre pesos na teoria dos princípios de Robert Alexy. **Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos**, [Natal], v. 14, n. 1, p. 139-154, ago./dez. 2021. p. 149. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/25706>. Acesso em: 4 mar. 2023.

¹²² “A única solução plausível, que seja capaz de conciliar a existência de um catálogo de direitos fundamentais que, em sua maioria, são princípios e, por isso, mandamentos de otimização, com a competência decisória de um legislador democraticamente legítimo e com a tarefa de controle de um órgão jurisdicional, é partir do pressuposto que, em geral, não há apenas uma única solução ótima para os problemas envolvendo direitos fundamentais. Para um mesmo problema, devido à diversidade de variáveis e aos níveis de incerteza envolvidos é não só possível, mas também provável, que haja mais de uma solução que satisfaça o critério de otimização. Nesse sentido, ainda que as soluções sejam diferentes, pode-se dizer que elas estão em uma zona de paridade, dentro da qual toda resposta é ótima e, por conseguinte, constitucional. Só assim é possível aceitar, sem desvio de função, que um tribunal constitucional, ainda que sustente outra solução para um determinado caso envolvendo direitos fundamentais, possa aceitar a decisão do legislador, por entender que ainda que ambas são idênticas, não há uma que seja melhor do que a outra. Elas podem se encontrar em uma

decisões adotadas pelo legislador que pudessem ser enquadradas no interior dessa zona de paridade devem ser consideradas válidas perante o ordenamento constitucional, considerado que todas elas foram aprovadas sob o crivo da otimização.

Virgílio Afonso da Silva apresenta uma correlação entre essa zona de paridade e os princípios formais, porém de forma diversa da defendida por Robert Alexy¹²³ e Jan-Reinard Sieckmann¹²⁴ sobre a conceituação do papel destes princípios¹²⁵. O ponto de divergência reside no entendimento de que para cada espécie de decisão tomada pelo legislador em sua liberdade institucional seria atribuído um princípio formal. Exemplifica o autor que essa competência decisória do Poder Legislativo pode ser manifestada, *v.g.*, em sua discricionariedade, mas também na liberdade para definir os meios e os fins, bem como na liberdade para decidir em contextos de incertezas fáticas e normativas.

Em determinados casos complexos a serem conformados por meio da atividade legiferante do Estado, restando configurada a paridade de medidas igualmente ótimas, competiria ao legislador a liberdade de escolha da medida mais conveniente às suas políticas¹²⁶, desde que a decisão tomada possa ser encontrada dentro da zona paritária. Ou seja, nas situações de paridade haveria uma gama de princípios formais de competência que garantiriam a liberdade do legislador na tomada da decisão sobre qual a medida, dentre todas as hipóteses paritárias, deveria ser adotada.

Seriam, portanto, em situações paritárias, os princípios formais relacionados unicamente à atividade legislativa. Significa dizer que ao Judiciário, ainda que no âmbito dos tribunais de jurisdição constitucional, não teria sido concedida a competência para substituir

relação de paridade.” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais*. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 930).

¹²³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 580.

¹²⁴ SIECKMANN, Jan-Reinard. **Regelmodelle und Prinzipienmodelle des Rechtssystems**. Baden-Baden: Nomos, 1990.

¹²⁵ WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. In: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie: Robert Alexys System**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 438; SILVA, Virgílio Afonso da. Teoría de los principios, competencias para la ponderación y separación de Poderes. In: SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **La teoría principialista de los derechos fundamentales: estudios sobre la teoría de los derechos fundamentales de Robert Alexy**. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 260. No que concerne à correlação entre zona de paridade e princípios formais, diferentemente de Virgílio Afonso da Silva, tanto Alexy quanto Sieckmann não admitem que para cada espécie de decisão tomada pelo legislador em sua liberdade institucional seria atribuído um princípio formal.

¹²⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais*. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 936.

a decisão do legislador em casos de medidas paritárias. De fato, o exame, nesses casos, não incidiria sobre qual medida seria mais ótima, na medida em que, pelo próprio conceito de paridade, todas elas seriam igualmente ótimas.

Por consequência, os princípios formais de competência na decisão de medidas paritárias não estariam inclusos na órbita de legitimidade do controle judicial das decisões legislativas. Por não se estar diante de uma certeza empírica, os argumentos jurídicos não seriam suficientes para a solução da questão da paridade – logo, tratar-se-ia de uma decisão essencialmente política e, por isso, a cargo do legislador.

3.3.1.1 Discricionariedade do legislador e as zonas de incerteza (em matéria tributária)

Ao se tratar da atuação legislativa, já resta claro que existem lindes em que ela se dá, uma determinada de margem de liberdade. No exercício desta liberdade, a atuação do legislador perpassa por diversas circunstâncias que lhe ocasionam incertezas de cognição. Incertezas tanto quanto aos fatos, como quanto às normas.

Ao se realizar juízo analítico sobre as formas de incerteza com as quais o legislador se depara, identifica-se um critério lindeiro: incertezas sobre normas *versus* incertezas sobre fatos. Ou seja, a indeterminação cognitiva pode recair nas premissas fáticas, nas premissas jurídicas ou em ambas. Seja em qual delas for, está-se diante de uma zona de incerteza cognitiva para o legislador.

Vale salientar que, seja a incerteza referente aos cenários dos fatos, seja ela atinente ao panorama jurídico, quanto maior for a complexidade dos fatos e do direito envolvido, igualmente maior seria a quantidade de decisões possíveis para um mesmo problema. Nesse contexto, além de advir para o legislador um ônus de maior argumentação para superar tais incertezas, resulta um cenário em que pode tomar mais de uma decisão igualmente possível. Tais decisões igualmente possíveis, ótimas em mesmo grau – sob a abordagem dos mandamentos de otimização como característica normativa dos princípios –, caracterizam o que Virgílio Afonso da Silva conceituou por zona de paridade, que, por evidente, pressupões, por nele se inserirem, o contexto das zonas de incerteza.

3.3.1.2 Discricionariedade do legislador: estrutural e epistêmica

Em atenção às especificidades do tema que ora se busca investigar, concluiu-se por necessário adotar, como ponto de partida da explanação, o paralelo que Robert Alexy

apresenta entre discricionariedade estrutural e discricionariedade epistêmica.¹²⁷ Nesse contexto, destaca-se a importância do posfácio adicionado à sua obra *Teoria dos direitos fundamentais*, a partir do ano de 2002, âmbito em que o juriconsulto alemão discute algumas críticas elaboradas pela doutrina ao conteúdo da versão original do escrito. No Brasil, sobressaem-se os estudos de Virgílio Afonso da Silva sobre o tema¹²⁸, donde também se promove a distinção conceitual entre os dois tipos de discricionariedade do legislador.

3.3.1.2.1 Discricionariedade estrutural e seus tipos: para definir objetivos, para escolher meios e para sopesar

De acordo com o referencial teórico aqui adotado, oriundo da formulação, por Virgílio Afonso da Silva, de discricionariedade do legislador, a conceituação da discricionariedade estrutural do legislador é sintetizada como o fenômeno manifestado naquilo que as normas da Constituição não atribuem como um dever nem como uma proibição.¹²⁹ Em complemento, Matthias Klatt e Johannes Schmidt¹³⁰ alertam que é possível extrair da obra de Robert Alexy a ideia de que também há que se falar em discricionariedade estrutural em casos nos quais o decisor se depara com um empate como resultado do sopesamento de princípios jurídicos em colisão.

O jurista da Universidade de Kiel¹³¹ aponta a existência de três tipos de discricionariedade estrutural: a discricionariedade para definir objetivos, a discricionariedade para escolher os meios e a discricionariedade para o exercício do sopesamento. A matéria exige uma análise individualizada.

A discricionariedade para definir objetivos diz respeito à liberdade concedida ao Poder Legislativo, em sua atividade normogenética, de optar por um dos objetivos, dentre

¹²⁷ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 18.

¹²⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. **Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume**. Baden-Baden: Nomos, 2003a; SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 930.

¹²⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 584.

¹³⁰ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 198.

¹³¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 585.

todos aqueles enquadrados nas possibilidades fáticas e jurídicas, que será invocado como justificativa para a intervenção no conteúdo *prima facie* de um princípio jurídico – em geral, essa dinâmica se materializa na restrição de um direito fundamental.

Como ilustração simples, a majoração de um tributo, que acaba por restringir a propriedade como bem constitucional, pode ter por objetivos fiscais ou extrafiscais, a depender das escolhas políticas sustentadas pelo legislador, arrecadatários ou de fomento a uma atividade, desde que, por óbvio, tal decisão seja aprovada sob o crivo da proporcionalidade.

No âmbito da discricionariedade para definir objetivos, o legislador tributário extrafiscal pode, por exemplo, escolher o fim de proteção ao meio ambiente (escolha do objetivo) e, assim, utilizar a tributação neste prol.

Ao seu turno, a discricionariedade para a escolha dos meios refere-se, em essência, aos direitos de *status* positivo e aos deveres de proteção, que exigem do poder público uma conduta comissiva na implementação e concretização de um determinado direito fundamental.

De maneira semelhante, exemplificativamente, uma vez definidos os objetivos pelo legislador tributário na competência extrafiscal (discricionariedade para escolher objetivos), ele poderá escolher o meio (discricionariedade para escolher meios) para sua consecução. Por exemplo, poderá reduzir alíquotas de ICMS (escolha do meio) de um determinado bem que utilize algum insumo ambientalmente favorável (escolha do objetivo), como energia limpa, por exemplo, com visto a incentivar seu consumo em detrimento de outros bens de mesma qualidade que não se valham do mesmo insumo.

Exemplificando, ainda em relação à discricionariedade para a escolha de meio, se a Constituição aponta o dever de o Estado zelar pelo cenário de livre concorrência em determinado setor da economia, é de sua discricionariedade a opção pela medida mais efetiva à luz dos direitos fundamentais envolvidos, como a previsão de sanções pecuniárias em caso de distorções praticadas dolosamente, a concessão de subsídios e isenções a micro e pequenas empresas ou mesmo a flexibilização da legislação trabalhista.

O derradeiro tipo de discricionariedade estrutural é a que incide sobre o exercício do sopesamento. Nesse azo, retoma-se a distinção entre os efeitos jurídicos do sopesamento de princípios, especificamente no que se refere ao debate sobre se seria possível alcançar uma única decisão correta sob o pálio dos direitos fundamentais envolvidos na colisão. Tal qual já

destacado, ao menos na teoria principiológica de Alexy¹³², a tese da única resposta legítima deve ser refutada, pois os mandamentos de otimização não se confundem com a identificação de um ponto máximo.

A discricionariedade do sopesamento merece algum grau de aprofundamento, a fim de que seja possibilitada a análise da discricionariedade do legislador de forma mais consentânea com os objetivos da pesquisa. Conforme define o próprio jurista que sistematizou essa técnica jurídica¹³³, a rigor, os subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito possuem uma expressão de critérios negativos. O que se busca demonstrar que é que tais exames são aptos à identificação de quais medidas devem ser desconsideradas pelo legislador em razão de sua inadequação, desnecessidade ou desproporcionalidade em sentido estrito.

Por consequência lógica, decisões que se mostrem inaptas à solução do problema posto ao legislador ou que não se configurem com a medida menos suave à restrição de um direito fundamental não devem ser validadas à luz da teoria dos princípios de Alexy. O mesmo ocorre diante das hipóteses em que a medida não guarda o nexo de proporção entre a satisfação de um e a não satisfação de outro direito fundamental em colisão.

Como síntese parcial deste tópico, é possível sustentar que todas as medidas aprovadas sob o exame dos três subprincípios – adequação, necessidade e sopesamento – podem ser consideradas medidas ótimas e, justamente por isso, passam a ser abarcadas pela margem de discricionariedade estrutural do legislador. Trata-se, desse modo, da demonstração de como o exercício, em patamares de legitimidade democrática, da margem de atuação para restrição normativa dos direitos fundamentais é produto do juízo de proporcionalidade.

Assim, ao se estabelecer a conceituação completa dos tipos de discricionariedade estrutural, retomam-se, com base nela, as premissas para a construção do exemplo iniciado neste tópico: uma vez definidos os objetivos, pelo legislador tributário na competência extrafiscal, de proteção do meio ambiente (discricionariedade para escolher objetivos), ele poderá escolher o meio, a exemplo da isenção, (discricionariedade para escolher meios) para sua consecução, isenção estra adstrita a alguns bens produzidos com energia limpa, por exemplo energia solar, mas não atômica (liberdade para sopesar).

¹³² O subtópico 4.5.1 desta tese versa em mais detalhes sobre a questão da “resposta única”. *Vide*: SILVA, Virgílio Afonso da. O Supremo Tribunal Federal precisa de Iolau: resposta às objeções de Marcelo Neves ao sopesamento e à otimização. **Direito.UnB**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 96-118, jan./abr. 2016. p. 109. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24545>. Acesso em: 25 jun. 2023.

¹³³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 594.

Por exemplo, poderá o legislador reduzir alíquotas de ICMS (escolha do meio) de um determinado bem que utilize algum insumo ambientalmente favorável em sua produção (escolha do objetivo), energia limpa – solar, mas não atômica, por exemplo – (liberdade para sopesar), com visio a incentivar seu consumo em detrimento de outros bens de mesma qualidade que não se valham do mesmo insumo. Ou seja, para que o legislador escolha qual tipo de energia limpa será tratada como um insumo beneficiado pela isenção (solar em detrimento da atômica, por exemplo), incumbe a ele mais outro ônus, o de demonstrar, com base na proporcionalidade (discricionariedade para exercer o sopesamento) que a medida isentiva se mostra adequada, necessária e, assim, sopesá-la com outros fatores que permeiam seu juízo de cognição.

Em arremate, o legislador justificará por quais razões ele entendeu adequado conceder isenção (discricionariedade para escolher meios), por exemplo, à energia eólica e solar – mas não à atômica – quando utilizadas como insumos na cadeia produtiva de uma dada mercadoria. Mesmo modo ele deverá expor porque se faz necessário conceder a isenção especificamente a elas e não a outros tipos. Por fim, sopesará direitos fundamentais envolvidos na equação legislativa (discricionariedade para sopesar), a exemplo das distorções tarifárias sobre a energia que poderá promover, sobre situações que envolvam livre concorrência em relação aos bens de consumo supérfluos que possam a se beneficiar desta isenção, evidenciando que sua escolha para promoção de um objetivo (discricionariedade para definir objetivos) é constitucional.

Reitera-se, com base nessa acepção, de que, ao menos no que se refere à discricionariedade do legislador, as medidas reprovadas no exame de proporcionalidade são inválidas por serem inconstitucionais.

De fato, eventual desproporcionalidade na opção adotada pelo legislador seria, em essência, uma restrição indevida ao âmbito de proteção do direito fundamental subjogado no caso concreto, motivo pelo qual a crise que se instaura refere-se à inobservância de um preceito constitucional e, portanto, de invalidade. Em conclusão ao tópico, tem-se que somente o que é proporcional pode ser considerado legitimamente discricionário em sua vertente estrutural.

3.3.1.2.2 Discricionariedade epistêmica empírica e normativa

A discricionariedade epistêmica também é tratada por Robert Alexy no âmbito do posfácio da obra *Teoria dos direitos fundamentais*, da qual é possível extrair o entendimento

de que o citado instituto se apresenta em casos de incerteza sobre a real compreensão (cognição) do conteúdo jurídico do dever, direito ou proibição de um direito fundamental. Assim como a discricionariedade estrutural, a epistêmica possui subclassificações, quais sejam, a empírica e a normativa.¹³⁴

3.3.1.2.2.1 Discricionariedade epistêmica empírica e a lei epistêmica do sopesamento

O tema específico da discricionariedade epistêmica de natureza empírica é bem trabalhado em estudo científico produzido pelos já mencionados autores Matthias Klatt e Johannes Schmidt, que partem da premissa de que, em casos complexos envolvendo direitos fundamentais e outros preceitos constitucionais, há notável zona de incerteza em relação à determinação dos fatos e da validade das disposições normativas.¹³⁵ Os doutrinadores revisitam a teoria do sopesamento formulada por Alexy, com a finalidade de propor alguns elementos complementares acerca da compreensão desse fenômeno.

O ponto de partida dessa proposta de reformulação é o paralelo estabelecido em situações de incerteza cognitiva e a segunda lei da ponderação.

De fato, inicialmente, Klatt e Schmidt acolhem a visão de que os direitos fundamentais são mandamentos de otimização, cuja aplicação pressupõe uma incidência *prima facie*. Em aprofundamento a essa premissa, especificamente nos casos de incerteza empírica, defendem que as hipóteses formuladas a partir dos direitos fundamentais envolvidos em determinado problema devem atentar-se à necessidade de que as possíveis medidas a serem implementadas sejam as mais favoráveis à otimização desses direitos.

Em suma, o que defendem aqueles autores é que a concretização de um direito fundamental, muito embora seja inafastável em relação à gama de deveres constitucionais (competências institucionais) atribuídos ao legislador, pressupõe determinado grau de segurança jurídica sobre a percepção das variáveis que se apresentam empiricamente de forma incerta.

¹³⁴ “A questão acerca da existência de uma discricionariedade epistêmica surge quando é invertida a cognição daquilo que é obrigatório, proibido ou facultado em virtude dos direitos fundamentais.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 612).

¹³⁵ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 198.

A incerteza não pode, entretanto, servir de justificativa à ilegítima omissão dos poderes públicos em sua missão de fazer valer a força normativa dos preceitos previstos na Constituição, retornando-se a ideia de vedação à proteção insuficiente, já delineada anteriormente. Igualmente, como outra face da mesma moeda, a atuação estatal não pode ser tão incisiva a ponto de desencadear a restrição de um direito fundamental desproporcionalmente.

A título de melhor elucidação, memora-se que a primeira lei da ponderação demonstra uma equivalência entre a otimização dos princípios jurídicos (mais notadamente, dos direitos fundamentais) e o sopesamento em si mesmo considerado.¹³⁶ Essa equivalência é manifestada na máxima de que “[...] quanto maior for o grau de não satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá de ser a importância da satisfação do outro”¹³⁷.

É nesse azo que surge a relevância da ressignificação da segunda lei do sopesamento, que é apresentada por Alexy por meio da seguinte máxima: “[...] quanto mais pesada for a intervenção em um direito fundamental, tanto maior terá de ser a certeza das premissas nas quais essa intervenção se baseia”¹³⁸. A segunda lei, desse modo, diferencia-se da primeira por tratar de uma qualidade epistêmica das razões que justificam uma intervenção no âmbito de proteção do direito fundamental.

Como se evidencia, o ponto fulcral de diferenciação é que a primeira lei do sopesamento trata unicamente do conteúdo material dos direitos fundamentais em colisão, definindo qual princípio aplicável *prima facie* deverá prevalecer no caso concreto. Não por outro motivo, Alexy atribui a alcunha de “lei material do sopesamento” à primeira, e de “lei epistêmica do sopesamento” à segunda.

Com respaldo nessas constatações, afirma-se que a segunda lei do sopesamento tem por gatilho uma situação de incerteza que impede um grau satisfatório de cognição e percepção da realidade pelo legislador (ou por qualquer outro decisor). Essa incerteza possui uma importante correlação com o paralelo – já explicado anteriormente – entre princípios materiais e princípios formais e, muito provavelmente, é este o ponto de maior divergência que Klatt e Schmidt opõem a Alexy.

¹³⁶ “Isso expressa que a otimização em relação aos princípios colidentes nada mais é que o sopesamento.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 594).

¹³⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 593.

¹³⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 617.

É que, para Alexy¹³⁹, partindo-se do pressuposto quanto à exigência de que o legislador realize avaliações de ordem empírica, o reconhecimento da existência de princípios formais pressupõe a atribuição da respectiva competência institucional para tanto, o que incluiria a competência para decisões em caso de incertezas. Nesse momento, entretanto, ocorreria uma colisão entre o princípio material (isto é, entre o conteúdo jurídico do direito fundamental) e o princípio formal, este compreendido em sua vertente procedimental de norma de competência.

Em síntese, o princípio formal retiraria do legislador, *prima facie*, sua margem de atuação restritiva a direito fundamental nos casos de premissas empíricas incertas, ante a ausência de segurança jurídica suficiente para levar a efeito a restrição – essa insegurança seria oriunda da falta de domínio cognitivo sobre os elementos que circundam a tomada de decisão. Por outra via, o princípio material pressuporia justamente a existência de tal competência, tendo em vista a impossibilidade de esvaziamento do conteúdo normativo do direito fundamental.

No intuito de solucionar essa colisão entre o princípio formal e o material, Alexy¹⁴⁰, primeiramente, afasta as possíveis soluções extremadas da concepção de que os direitos fundamentais são, estruturalmente, princípios jurídicos. Adota, portanto, uma solução intermediária, assumindo a premissa de que diferentes graus de certeza ensejam diferentes intervenções.

Novamente, retoma-se a ideia de que os direitos fundamentais, na qualidade normativa de princípios, “[...] exigem que a certeza das premissas empíricas que fundamentam a intervenção seja tão maior quanto mais intensa for a intervenção”¹⁴¹. Invoca-se, assim, a segunda lei do sopesamento, conforme descrição apresentada anteriormente.

A crítica formulada por Klatt e Schmidt e, por consequência, a reformulação da conclusão defendida por Alexy, tem por cerne a constatação de que o peso das premissas

¹³⁹ “Se a decisão sobre essa questão depende de avaliações empíricas, a competência decisória do legislador, exigida *prima facie* pelo princípio formal, inclui a competência para decidir sobre ela também nos casos de incerteza. Nesses termos, o princípio formal colide com o princípio material de direito fundamental. Este último exclui *prima facie* a competência do legislador para fundamentar decisões desvantajosas para o direito fundamental em premissas empíricas incertas; o primeiro requer *prima facie* exatamente essa competência.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 615).

¹⁴⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 617.

¹⁴¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 617.

empíricas não dependeria necessariamente da intensidade da restrição a um direito fundamental.¹⁴² Isso porque, fosse adotado um raciocínio *a contrario sensu*, chegar-se-ia ao resultado inevitável de que a importância do contexto de incerteza cresceria proporcionalmente ao aumento do grau de restrição a esse direito. O problema que adviria dessa aceção seria sua generalidade.

Essa generalidade, ao seu turno, teria por consequência uma margem demasiadamente ampla de discricionariedade na conformação legislativa. Para chegar a essa conclusão, Klatt e Schmidt demonstram a inaplicabilidade da escala utilizada por Alexy na fórmula do peso.¹⁴³

Os limites da pesquisa ora proposta ensejam a impossibilidade, até mesmo por este não ser seu tema central, de esgotamento de toda a extensão dos argumentos utilizados por Alexy para demonstração da aplicabilidade da mencionada fórmula. Entretanto, ao menos a título de *haute vulgarisation*, é pertinente a tentativa de elucidação das suas linhas gerais no que interessa à exposição das críticas apresentadas por Klatt e Schmidt.

A fórmula do peso de Alexy baseia-se no intuito de estabelecimento de um modelo metodológico capaz de identificar o peso de um princípio jurídico em colisões observadas no caso concreto – o que resulta no que o juriconsulto denomina de “peso concreto”. Um dos pressupostos de sua aplicação é a utilização de uma escala que expressa três níveis de intensidade na intervenção a um princípio fundamental (no mais das vezes, uma restrição ao direito fundamental). Trata-se, portanto, de um modelo triádico¹⁴⁴ que se

¹⁴² KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 207.

¹⁴³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 604.

¹⁴⁴ “Os três níveis do modelo triádico constituem uma escala que procura sistematizar as classificações que são encontradas tanto na prática cotidiana quanto na argumentação jurídica. Um escalonamento triplo está longe de uma metrificação das intensidades de intervenção e dos graus de importância por meio de uma escala cardinal como, por exemplo, uma escala de 0 a 1. E isso tem de ser assim, porque as intensidades de intervenção e os graus de importância não são passíveis de serem metrificados com o auxílio de uma escala desse tipo. Com certa frequência a simples classificação como leve, mediano ou sério já cria problemas. Às vezes consegue-se, com certo esforço, distinguir entre leve e sério, e em alguns casos até mesmo isso parece ser impossível. Por isso, escalonamentos jurídicos só são possíveis com limiares relativamente rudimentares, e isso nem mesmo em todos os casos. Por conseguinte, ficam excluídas metrificações calculáveis com o auxílio de um *continuum* de pontos entre 0 e 1. O que é, no entanto, possível é uma ilustração numérica da estrutura que subjaz ao modelo triádico. A partir desse pano de fundo, é possível estabelecer uma fórmula que expresse o peso de um princípio sob as circunstâncias de um determinado caso, ou seja, que expresse o seu peso concreto.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 603).

fundamenta na classificação da intervenção a um princípio em três graus crescentes (leve = 0; mediano = 1; e sério = 2).

Com a aplicação da fórmula do peso nos casos concretos, quanto maior for o grau de intervenção em um princípio, maior também seria o peso concreto desse mesmo princípio. Nos casos de incerteza empírica, todavia, o nível de confiabilidade das suposições decresceria de maneira inversamente proporcional ao crescimento exponencial da intervenção.

Diante disso, apontam Klatt e Schmidt¹⁴⁵ que é possível que, no caso concreto, considerando o grau de intervenção, dois princípios colidentes adquiram o mesmo peso concreto diante de determinado cenário fático, o que geraria um empate na ponderação. Esse empate teria por consequência imediata a manifestação de uma ampla margem de discricionariedade estrutural. Por certo, a igualdade do peso concreto de dois ou mais princípios enseja a inexistência da prevalência de um deles, de modo que caberia ao decisor optar, com parâmetro nas capacidades cognitivas, por qual princípio deveria ser derradeiramente aplicado.

Klatt e Schmidt explicam ainda que, em verdade, a escala de avaliação teria sido concebida apenas como método orientador da relação entre o Poder Legislativo e a corte constitucional de um Estado e, por isso, sua utilidade seria restrita a essa interação. Ato contínuo, os autores defendem que essa escala de nível de intervenção não seria aplicável à segunda lei da ponderação – somente à primeira.¹⁴⁶ Argumentam também que o grau de segurança e de capacidade de percepção da realidade empírica deve ser definido de forma equilibrada quanto à intensidade efetiva da intervenção. Não se daria, assim, com mero critério de plausibilidade da hipótese invocada pelo decisor. O nível de confiabilidade da percepção e o grau de intervenção no princípio integrariam exames distintos.

A sugestão de Klatt e Schmidt para solução desse impasse é apresentada pela substituição, na citada escala, do grau de intervenção pelo nível de confiabilidade/certeza das suposições consideradas empiricamente pelo agente tomador da decisão envolvendo direitos fundamentais em cenários de incerteza.

¹⁴⁵ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 207.

¹⁴⁶ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 208.

O que os autores denominam de “escala da confiabilidade”¹⁴⁷ substitui os graus “sério”, “mediano” e “leve” de intervenção por “confiabilidade ou certeza”, “confiabilidade mediana ou certeza mediana” e “não confiável ou incerto”, respectivamente. O fundamento primordial dessa reformulação é que, segundo os doutrinadores, a escala poderia passar a ser utilizada de forma universal – e não somente na inter-relação do Legislativo com o Judiciário.

Todo modo, neste tópico, síntese que se extrai é que, ao se admitir que os direitos fundamentais são mandamentos de otimização, cuja aplicação pressupõe uma incidência *prima facie*, em aprofundamento a essa premissa, especificamente nos casos de incerteza empírica, admite-se que as hipóteses formuladas a partir dos direitos fundamentais envolvidos em determinado problema devem atentar-se à necessidade de que as possíveis medidas a serem implementadas sejam as mais favoráveis à otimização desses direitos.

É por tais razões que se deve manter o aproveitamento – impedindo-se o estorno ou a anulação – do crédito de ICMS nos casos de isenção concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva, uma vez que, com a repercussão econômica da isenção para o consumidor final, e não apenas para o produtor do insumo, a finalidade pretendida (ex. proteção ao meio ambiente) atinge um grau maior de realização.

Caso a isenção seja dada em etapa intermediária da cadeia de consumo – a um insumo ambientalmente favorável, por exemplo – e seus efeitos (econômicos) se restrinjam àquela etapa, muito menor será o grau de promoção do objetivo (proteção do meio ambiente) do que se o crédito de ICMS fosse aproveitado pela não cumulatividade (art. 155, § 2º, II, CF/88).

E, ao atuar deste modo, a limitação ao legislador tributário é a de não aproveitar o crédito. Ela não mantém relação direta com os direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito, mantendo relação mais imediata com o fim de promoção de um direito fundamental outro escolhido pelo legislador tributário extrafiscal (v.g. meio ambiente).

3.3.1.2.2.2 Discricionariedade epistêmica normativa

A discricionariedade epistêmica de natureza normativa, assim como a empírica, diz respeito à necessidade de identificação dos limites do que é permitido e do que é defeso ao

¹⁴⁷ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 208.

legislador – ou seja, das possibilidades jurídicas. Reinvocando a ideia de que, a rigor, a discricionariedade de cognição se origina do cenário de incerteza acerca do que efetivamente os direitos fundamentais obrigam, proíbem ou facultam, Robert Alexy¹⁴⁸ defende a presença de um vínculo entre essa discricionariedade e o princípio formal da competência institucional. Muito embora não se confirme peremptoriamente a existência de uma discricionariedade cognitiva normativa, o jurisconsulto de Kiel parte do pressuposto de que, caso exista, esse instituto somente pode se apresentar em cenários de incerteza normativa.

Klatt e Schmidt¹⁴⁹ também desenvolvem o tema, alertando que, na concepção de Alexy, o estado de incerteza normativa correlaciona-se aos casos em que, como produto do exercício de sopesamento, há o empate entre dois princípios colidentes em um determinado caso concreto, isto é, no caso em que a ponderação não atribui prevalência à incidência de um em subjugação do outro (mesmo grau de intervenção ou de nível de confiabilidade/certeza).

De fato, a preocupação central de Robert Alexy¹⁵⁰ ao refletir sobre a incerteza normativa no âmbito dos direitos fundamentais é o cenário de ausência de resposta para uma colisão de direitos fundamentais, mesmo após ultrapassadas as etapas de sopesamento. Nessas hipóteses de empate principiológico, a escolha do legislador não adviria de sua competência jurídica. Seria, em verdade, uma valoração política, juridicamente facultativa.¹⁵¹

Nesses casos, existiria um impasse epistêmico, manifestado na neutralidade, reciprocamente considerada, do conteúdo jurídico dos princípios em colisão (nenhum prevalece ou é subjugado na decisão sobre o caso concreto). E é justamente por se tratar de uma atividade de intensa carga política que a atuação do órgão dotado de jurisdição constitucional possui uma margem limitada de possibilidades. Alexy conclui seu raciocínio ao asseverar que, em hipóteses tais, os direitos fundamentais – como princípios materiais – não

¹⁴⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 620.

¹⁴⁹ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 228.

¹⁵⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 620.

¹⁵¹ “A ‘valoração do complexo de interesses’ por meio do legislador – incluindo-se aí a ‘quantificação’ por ele realizada – não é, *per definitionem*, uma valoração e uma quantificação políticas. Seu resultado é juridicamente facultativo. Os princípios de direitos fundamentais podem constituir objetos de sopesamento na discricionariedade estrutural, mas, em razão do impasse estrutural, eles não podem determinar o sopesamento. A competência de controle do Tribunal Constitucional é, então, limitada, sem que seja necessária uma discricionariedade cognitiva do legislador, pois as competências do Tribunal terminam nos limites daquilo que é definitivamente devido.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 621).

afastariam a competência do legislador quanto ao exercício de uma discricionariedade epistêmica relacionada ao sopesamento.

Assim, considerando que as reflexões de Alexy voltaram-se às decisões em que se utiliza a técnica do sopesamento, Klatt e Schmidt¹⁵² propõem uma expansão da análise. Reconhecem, inicialmente, que os contornos da discricionariedade epistêmica normativa é questão de grande complexidade, perfazendo-se em modelo teórico que adota uma problemática de difícil solução. Essa característica decorreria do fato de que os limites epistemológicos das disposições normativas são os mesmos limites atribuídos à interpretação dessas normas. O estudo realizado pelos autores perpassa por três análises cronologicamente sucessivas.

A primeira análise é a investigação sobre a aplicabilidade da segunda lei da ponderação às premissas normativas – não somente à incerteza empírica, como já tratado anteriormente no presente estudo. Para se alcançar a segunda análise, os autores pressupõem que o resultado da primeira seja positivo, isto é, concluem que a segunda lei da ponderação é aplicável às premissas normativas, sendo necessária uma maior acuracidade sobre a forma com que tais premissas se manifestam na fórmula do peso de Alexy. A terceira e derradeira fase referir-se-ia à averiguação da hipótese de que as premissas empíricas são válidas enquanto premissas normativas.

Abstraindo-se a formulação matemática apresentada por Klatt e Schmidt¹⁵³, em atenção à adstrição ao objeto buscada nesta pesquisa, ainda assim, é possível alcançar a sistematização das conclusões por eles alcançadas.

A primeira das análises resulta na constatação de que, se é pretendida a compatibilidade da segunda lei da ponderação às premissas normativas, é necessário que essas mesmas premissas sejam avaliadas de acordo com as respectivas certezas epistêmicas.

Essa conclusão leva aos juristas em comento a propor uma readaptação da fórmula do peso, objetivando a introdução de mais uma variável. Essa proposição tem como ponto de partida o fato de a citada fórmula tratar conjuntamente (numa mesma variável) a certeza normativa e a certeza empírica.

¹⁵² KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. In: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 231.

¹⁵³ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. **International Journal of Constitutional Law**, [New York], v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012. p. 91. DOI: <https://doi.org/10.1093/icon/mor056>. Disponível em: <https://academic.oup.com/icon/article/10/1/69/689866>. Acesso em: 26 jan. 2023.

Essa tratativa conjunta, contudo, não seria aconselhável, porquanto não seria capaz de ilustrar os graus de variação de cada categoria de certeza em determinadas situações. Isso porque é possível cogitar de problemas que envolvam diferentes níveis de incerteza normativa e epistêmica.

Para solucionar essa insuficiência da fórmula do peso, Klatt e Schmidt¹⁵⁴ propõem a introdução de mais uma variável, de modo a possibilitar a mensuração de forma apartada entre as incertezas normativas e epistêmicas. Em suma, a referida fórmula passaria a ser representada conforme a Equação 1:

$$W_{ij} = \frac{W_i \cdot I_i \cdot R_i^e \cdot R_i^n}{W_j \cdot I_j \cdot R_j^e \cdot R_j^n} \quad (1)$$

Em que:

W = peso abstrato do princípio;

I = intensidade de interferência do princípio no caso concreto;

R^e = grau de certeza empírica;

Rⁿ = grau de certeza normativa.

3.3.2 Incertezas cognitivas e zona de paridade: princípios formais em relação à discricionariedade do legislador tributário

Nesse contexto em que o legislador atua de modo mais conveniente às suas políticas, o papel do legislador tributário extrafiscal se ressaí. Ali ele terá maior margem para escolher meios e fins que visa a promover por intermédio da tributação, em seu contexto extra à fiscalidade. Ou seja, pode, com mais amplitude, definir que promoverá, por exemplo, o meio ambiente (fim), concedendo, para tanto, isenções (meio) a determinados produtos ou insumos e não a outros (liberdade para sopesar).

Imagine-se uma situação em que conceder a isenção a uma dada matéria-prima utilizada na fabricação de um produto, e não a outra igualmente relevante (meio) confere o mesmo efeito prático de promoção do meio ambiente (fim). Nessa situação, ambas as matérias

¹⁵⁴ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. **International Journal of Constitutional Law**, [New York], v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012. p. 91. DOI: <https://doi.org/10.1093/icon/mor056>. Disponível em: <https://academic.oup.com/icon/article/10/1/69/689866>. Acesso em: 26 jan. 2023.

primas garantiriam, em mesma medida, o fim pretendido (proteção do ambiente) por meio de uma isenção (meio) que fomentasse o consumo de bens em que somente se as utilizasse, dado que se reduziria seu valor. Nesse mesmo panorama, o legislador poderá simplesmente escolher conceder a isenção a uma e não a outra; ou, mesmo, agrupar razões que só lhe dizem respeito, a exemplo de conceder isenção a uma dada matéria-prima que além de promover o fim de proteção ao ambiente, também desenvolva a indústria nacional.

Ocorre que, mesmo nestes casos, poderá haver uma limitação à discricionariedade do legislador tributário que não mantenha relação com os direitos fundamentais do contribuinte. A situação em que somente nos casos em que o aproveitamento de crédito ou o óbice à anulação, cuja concretização se dá pelo exercício da competência legislativa prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88, mostra-se necessário para que a finalidade seja atingida.

Retome-se, e incremente-se, o exemplo anteriormente dado em que o legislador decide isentar materiais reciclados utilizados.

Nesse novo exemplo, o legislador ainda decide promover a finalidade de resguardar o meio ambiente e o faz isentando um dado insumo e não isentando outro (plástico e não alumínio, por exemplo), mesmo quando ambos utilizados na fabricação de um bem não essencial (adornos estéticos de plástico, mas que contém alumínio). Sobre a escolha do legislador de isentar um insumo e não o fazer em relação ao outro, nada se pode opor. Todavia, para que a isenção atinja a finalidade que o legislador busca, a proteção ao meio ambiente, somente se dará se o preço final da mercadoria não essencial se beneficiar economicamente da isenção (redução de preço), o que somente se dará caso se impeça, por lei, o estorno ou a anulação de crédito das etapas anteriores da cadeia (em que se isentou o plástico), beneficiando-se, por exemplo a etapa posterior (em que se utiliza o alumínio).

Ou seja, a limitação à discricionariedade do legislador se dá no ponto em que ele deverá determinar aproveitamento de créditos (ou impedir sua anulação) para atingir um maior grau de realização dos direitos fundamentais (no caso o meio ambiente), fazendo com que seus efeitos econômicos não se limitem ao bem beneficiado pela isenção em si (no exemplo, o plástico), mas ao bem de consumo que chega ao consumidor final (adorno fabricado com plástico reciclado).

Em suma, o que se expõe é que, em situações paritárias, os princípios formais relacionados unicamente à atividade legislativa. Significa dizer, outro modo, que ao Poder Judiciário, ainda que no âmbito dos tribunais de jurisdição constitucional, não teria sido concedida a competência para substituir a decisão do legislador em casos de medidas

paritárias. De fato, o exame, nesses casos, não incidiria sobre qual medida seria mais ótima, na medida em que, pelo próprio conceito de paridade, todas elas seriam igualmente ótimas.

Ou seja, de acordo com o exemplo citado, não caberia ao Judiciário estender a isenção dada a um insumo (no caso plástico) a outro não contemplado (no caso o alumínio). Para fins exemplificativos, admitiu-se que em relação a uma ou a outra a atividade do legislador (isenção para uma delas) seria igualmente ótima para o fim que buscou (proteger o meio ambiente).

No último capítulo, tais situações são abordadas de modo mais pormenorizado, em conjunto com os demais elementos teóricos adotados para a formulação da tese.

3.3.3 Controle jurisdicional nas zonas de incerteza cognitiva: áreas de (des)paridade entre os Poderes Legislativo e Judiciário

Em conclusão a este tópico introdutório sobre a discricionariedade do legislador, é preciso demonstrar que sua estrita correlação com as zonas de incerteza e de paridade, assim como com a proporcionalidade₂ apresentam reflexos em outra competência institucional, que é o controle do exercício das atividades (típicas e atípicas) dos Poderes da República pelo Judiciário.

Em suma, sobreleva reproduzir a concepção de que esse controle exercido pelo órgão jurisdicional sobre a liberdade conformativa do legislador será tanto mais intensa quanto maior for a evidência do equívoco da premissa invocada pelo Legislativo para fundamentar uma restrição normativa a um direito fundamental.¹⁵⁵

Partindo-se da premissa formulada por Virgílio Afonso da Silva de que, quanto maior for a complexidade dos problemas que o legislador busca resolver, maior também será o grau de incerteza empírica e normativa acerca das consequências jurídicas que adviriam da tomada de uma determinada decisão por tal agente público.¹⁵⁶ Cogita-se, portanto, da possibilidade de que, diante de uma mesma situação fática, o Poder Legislativo visualize uma, duas ou várias medidas racionalmente aceitáveis para a solução do problema em apreciação.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 196.

¹⁵⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 930.

Admite-se, com isso, que ao legislador é concedida uma margem discricionária, porém juridicamente normatizada por regras e princípios, para o exercício de sua discricionariedade dos direitos fundamentais em seus diversos suportes fáticos. A existência dessa margem significa afirmar que uma zona de incerteza, principalmente nos casos em que a antevisão do Legislativo não seja objetivamente nítida face à complexidade dos problemas que busca resolver, possibilita que mais de uma medida seja aceitável à luz dos princípios formais e dos direitos fundamentais envolvidos.

Disso decorre a crítica de maior contundência à ideia de que os princípios normativos ensejam a adoção de apenas uma decisão legitimamente aceitável. A pluralidade de medidas racionalmente justificáveis identificada pelo agente público refere-se à própria ideia de que os princípios jurídicos se perfazem como mandamentos de otimização, sendo plenamente possível defender a existência de diversas decisões que sejam ótimas, ao menos quando de sua análise sob um ponto de vista apriorístico.

Não é raro vincular a estrutura normativa aberta de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados ao órgão jurisdicional, no momento da ponderação de princípios e da subsunção de regras, com o objetivo de fornecer a resposta estatal a um litígio concreto levado a juízo.¹⁵⁷ Não obstante, observa-se que o mesmo fenômeno possui reflexos na atividade de deliberação legislativa da produção das normas infraconstitucionais.

Essa constatação relaciona-se com o fato de que a Constituição, ao remeter ao legislador a missão de conformar legalmente os direitos fundamentais, muitas vezes não especifica suficientemente os parâmetros que deverão ser adotados na elaboração da norma infraconstitucional restritiva de tais direitos. Com base nessa premissa, entende-se não ser errado afirmar que a CF/88 confie essencialmente ao Poder Legislativo a competência para definir, dentre todas as hipóteses legitimamente respaldadas, qual seria a mais condizente e eficaz para a proteção e concretização dos direitos fundamentais.

Como consequência dessa dinâmica, ao órgão jurisdicional não compete substituir o legislador no dever constitucional atribuído a este de identificação de qual seria a medida de maior otimização dentre todas as hipóteses aceitáveis à luz do ordenamento fundamental. O exame a ser realizado pelo Juízo limitar-se-ia ao de compatibilidade entre a medida

¹⁵⁷ DANTAS, Eric de Moraes e. Subsunção ao modelo de ponderação ou ponderação ao modelo de subsunção? Reflexões acerca da aplicação dos direitos fundamentais pelo método dos “enunciados moleculares e significados globais”. In: LINHARES, Emanuel Andrade; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (org.). **Democracia e direitos fundamentais: uma homenagem aos 90 anos do Professor Paulo Bonavides**. São Paulo: Atlas, 2016. p. 681.

adotada e as normas constitucionais, não sendo função típica do Judiciário, nestas ocasiões, imiscuir-se no exame sobre qual das decisões cabíveis mais otimizaria os direitos fundamentais envolvidos no caso concreto.

A importância de se ressaltar uma indevida atuação do Judiciário, nos limites do tema ora em estudo, refere-se à imperiosidade de se concluir que seu reflexo imediato é a violação do princípio formal de competência institucional atribuída ao Legislativo. Ademais, na concepção de Virgílio Afonso da Silva¹⁵⁸, a paridade entre as medidas ótimas seria um dos elementos de fundamentação constitucional da discricionariedade do Legislativo, inclusive quando da restrição de valores jusfundamentais. Essa paridade seria observada de forma mais comum justamente diante da análise de problemas complexos, em que não é possível a identificação de apenas uma decisão ótima – ou seja, afasta-se o entendimento de que haveria apenas uma possibilidade jurídica para solução de cada problema.

Dentro da margem de possibilidades e de otimização, as decisões ali enquadradas seriam, portanto, todas paritárias, competindo institucionalmente ao legislador, com as devidas fundamentações, a escolha da que será aplicável à situação que se busca regular.

Desse modo, deve-se afastar a compreensão equivocada de que o legislador seria politicamente livre no exercício da conformação de direitos fundamentais. Isso porque, com fulcro nas competências institucionais estabelecidas pela Constituição, é presumível que o Poder Legislativo, antes da derradeira aprovação da norma, tenha cumprido todas as etapas de deliberação, o que obviamente inclui o exame do grau de incidência e de superação da gama de direitos fundamentais no suporte fático a ser regulamentado.¹⁵⁹

¹⁵⁸ “Fórmula de paridade: Quanto mais difícil for para se desfazer, por meio de argumentos, uma relação de paridade que sustenta a competência decisória do legislador, tanto maior será o peso do princípio formal correspondente.” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais*. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 933).

¹⁵⁹ Durante a dissertação de mestrado, tratou-se do tema do suporte fático com maiores detalhamentos, inclusive com a exposição das razões pelas quais, naquela ocasião, não foi adotada sua concepção ampla, nem a restrita como referencial teórico, utilizando-se, ali, de ambas, para evidenciar que, no tema em questão, as conclusões sobre capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador poderiam convergir. Demais disso, as considerações sobre suporte fático que mantém pertinência com o desenvolvimento da tese já foram pontuadas ao longo do Capítulo 2 desta. Neste trabalho, como mencionado, adotou-se a teoria do suporte fático amplo. As justificativas também se encontram na seção 2. Com maiores detalhamentos sobre o tema do suporte fático nas teorias de direitos fundamentais em matéria tributária, *vide*: DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 75-84. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

3.3.4 Princípios formais referentes às competências institucionais e a discricionariedade do legislador (tributário)

Acerca das competências do Estado, é viável defender que um dos reflexos do reconhecimento da força normativa dos direitos fundamentais reside em sua acepção enquanto normas negativas de competência.¹⁶⁰ As normas dessa natureza podem ser, então, designadas como aquelas que incidem como uma restrição às normas positivas de competência. Significa dizer que os direitos fundamentais estabelecem uma margem de não atuação para o Estado, estritamente vinculada à ideia de limitação de sua atuação normogenética.

Com base nisso, é possível afirmar que a Constituição, a par de atribuir a função legiferante essencialmente ao Legislativo – o que é realizado por intermédio de normas de competência institucionais – também prevê normas negativas de competência, materializadas na imposição de limites à atuação estatal com base no resguardo dos direitos fundamentais.

Por se tratar de competências institucionais, as funções atribuídas a cada um dos poderes públicos pela Constituição não se confundem com as capacidades fáticas do Estado. Certamente, as competências constitucionalmente definidas pressupõem a existência de regras¹⁶¹ a serem observadas pelos agentes públicos, sob pena da adoção de condutas e decisões ilegítimas à luz do texto constitucional.

Ao se cogitar teoricamente sobre as funções do Estado, viável admitir que, a rigor, não haveria uma distinção ontológica entre a criação e a aplicação do direito.¹⁶² Isso porque os atos jurídicos seriam, a um só tempo e medida, a aplicação de uma norma superior e a produção de uma norma inferior, por aquela regulada.

Por consequência, compreende-se que a atividade normogenética desempenhada pelo legislador infraconstitucional, ainda que crie direitos, não é dissociada da aplicação dos preceitos constitucionais – âmbito em que se incluem as competências institucionais e os limites à atuação estatal materializados nas liberdades fundamentais. Segundo Jorge Miranda¹⁶³, o Estado se manifesta sempre por meio de processos ou procedimentos jurídicos vinculados a normas de competência. Este é mais um dos instrumentais teóricos disponíveis para se abordar os limites à atividade conformativa do legislador.

¹⁶⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 247.

¹⁶¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 239.

¹⁶² MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 148.

¹⁶³ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 136.

A confrontação analítica entre as normas de competência positiva (v.g. arts. 153, 155 e 156 da CF/88) e negativa (v.g. art. 150 da CF/88) do legislador demonstra o alcance das possibilidades jurídicas atribuídas pela Constituição aos poderes públicos. Por consequência, o exercício de uma competência positiva – como a de cobrar tributos – sem a observância das normas de competência negativa – como o direito fundamental à irretroatividade tributária – implica a ilegitimidade da atuação do Estado.¹⁶⁴ Eis um exemplo para se identificar uma correlação entre os princípios formais e materiais na atividade legislativa, no caso, do legislador tributário.

Imagine-se outra situação: a da cobrança de tributos oriundos de fatos geradores ocorridos em data anterior ao vigor da legislação que instituiu a exação. Observa-se que tal conjuntura hipotética descreve o exercício de uma capacidade de fato, mas fora da margem de legitimidade constitucional respaldada em normas de competências institucionais. Mais uma vez se relacionam no exemplo princípios formais e materiais.

Ocorre que, até mesmo no exercício da atividade legislativa em relação às normas de competência positiva se pontuam lindes ao legislador tributário, que, no exemplo dado, não poderia exercer sua competência para além do que a Constituição lhe autorizou instituir como tributo. É dizer em linguagem mais voltada ao direito tributário: não é dado ao legislador instituir tributos para além do que o texto constitucional delimitou como balizas para a intervenção na propriedade, como, por exemplo, a tributação da renda, que não poderá ser instituída em situações que delirem deste conceito.

A elucidação dessas premissas conceituais é imprescindível para a demonstração da correlação entre as competências institucionais, que são as competências respaldadas em regras constitucionais, e nos princípios formais. Como bem destacado por Virgílio Afonso da Silva¹⁶⁵, a concepção teórica sobre a existência de princípios formais possui origem também nos estudos de Robert Alexy¹⁶⁶, mas com contribuições de Jan-Reinard Sieckmann¹⁶⁷.

¹⁶⁴ FERNÁNDEZ GARCÍA, Eusebio. **Filosofía política y derecho**. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 23; PECES-BARBA, Gregorio; FERNÁNDEZ, Eusebio; ASÍS, Rafael de. **Curso de teoría del derecho**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000.

¹⁶⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 921.

¹⁶⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 583-585.

¹⁶⁷ SIECKMANN, Jan-Reinard. **Regelmodelle und Prinzipienmodelle des Rechtssystems**. Baden-Baden: Nomos, 1990.

A partir do exposto até então é possível identificar os princípios formais de acordo com a definição conceitual fornecida ao início do capítulo: como normas procedimentais que subsidiam e direcionam a aplicação das normas de conteúdo material, como os direitos fundamentais (que, justamente por isso, passam a ser classificados como princípios materiais/substanciais) e como componentes contributivos à tomada de decisão pelo aplicador do direito, o que faz apontando os limites de validade e de aplicabilidade formal dos princípios materiais.

É possível afirmar, com fulcro em tais argumentos, que a observância ao princípio formal da competência conformativa do legislador é que confere a presunção *prima facie* de validade da conformação e, por consequência lógica, da restrição legal ao âmbito de proteção de um determinado direito fundamental. Rememore-se aqui, ao passo em que se delimita a importância da normatividade desta espécie de princípios, que os princípios formais têm caráter normativo e, por conseguinte, e se realizam por meio da otimização, a exemplo do que se destacou em relação à competência do legislador.

No âmbito desta tese, identifica-se, ademais, o legislador tributário, com base nos princípios formais, poderá exercer sua competência conformativa nos casos em que busca promover, por intermédio da tributação, direitos fundamentais não atrelados à arrecadação, sujeitando-se aos ônus argumentativos que devem preencher as dúvidas existentes nas zonas de penumbra – epistêmica e normativa, por exemplo – e às questões de método de aplicação destas normas, a exemplo do sopesamento.

Assim, o legislador, quando concede isenção para um dado insumo durante a etapa produtiva de uma mercadoria, e o faz com o intuito de fomentar condutas que se referenciem a um dado direito fundamental, recai na questão de como os princípios formais vão balizar sua atuação, inclusive no que diz respeito à superação das zonas de incerteza referentes à sua atividade.

Por exemplo, o legislador poderá isentar materiais reciclados utilizados (plástico, por exemplo) como insumo para fabricação de um bem não essencial (adornos estéticos de plástico). Para que atinja a finalidade que ele busca – a proteção ao meio ambiente –, existe a tentativa de promover, em máxima medida, um princípio material, o do direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado; para que o alcance seja o máximo possível, o preço final da mercadoria não essencial deverá se beneficiar economicamente da isenção (redução de preço), de modo que caberá ao legislador impedir o estorno ou a anulação de crédito das etapas anteriores da cadeia com base em sua competência legislativa para tanto (princípio formal atinente à cláusula de reserva qualificada).

Não se resume a questão dos princípios formais, no exemplo tratado, ao meio que o legislador se valerá para que a isenção promova, na máxima medida, o fim subjacente ao direito fundamental ligado à função extrafiscal do tributo (proteção ao meio ambiente, no caso exemplificativo), mas, igualmente a outras questões atreladas aos princípios formais, como a superação do ônus argumentativo do porquê (superação da incerteza empírica, por exemplo) aquele determinado insumo (plástico reciclado, no caso) atinge o que ele busca promover e por quais motivos o benefício econômico estendido ao bem final, ainda que supérfluo (adornos estéticos de plástico), não impõem restrição excessiva a outros direitos fundamentais ou valores a eles subjacentes, igualmente envolvidos na produção legislativa (livre concorrência, por exemplo). Nesse passo é que a questão do método de aplicação exsurge: eis o papel da ponderação quando do manejo dos princípios formais.

3.4 Direitos fundamentais como trunfos: contributo pródromo à aplicação dos princípios formais como limite à discricionariedade do legislador (tributário)

A pertinência da análise da aceção de direitos fundamentais como trunfos, para o desenvolvimento do presente estudo, apresenta-se como uma dúplice expressão de limites oriundos da fundamentalidade material que alguns direitos indicados pela Constituição, em sua relação com a estruturação do Estado democrático, sem descuido da função que os princípios formais podem desempenhar.

A primeira dessas expressões diz respeito à imposição de limites, modo geral, ao Estado. Já a segunda refere-se ao limite imposto ao conteúdo de um próprio direito fundamental. Essa limitação em duas expressões – uma como limite ao Estado, e outra como limite ao direito – veio tratada por Jorge Reis Novais¹⁶⁸ como um paradoxo, cuja resolução é não somente possível, mas, igualmente, necessária.

Com o objetivo de solucionar essa aparente contradição, Novais estatui uma premissa: a de que os direitos fundamentais devem ser analisados pela perspectiva de Ronald Dworkin¹⁶⁹, segundo a qual estes seriam trunfos contra correntes majoritárias. A partir disso,

¹⁶⁸ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 16.

¹⁶⁹ SAMPAIO, José Adércio Leite. Direitos fundamentais como trufas da maioria. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito**, [São Leopoldo], v. 7, n. 3, p. 226-234, set./dez. 2015. p. 227-228. DOI: <https://doi.org/10.4013/rechtd.2015.73.02>. Disponível em: <https://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2015.73.02>. Acesso em: 25 jan. 2023; DWORKIN, Ronald. *Rights as trumps*. In: WALDRON, Jeremy (ed.). **Theories of rights**. New York: Oxford University Press, 1984. p. 153-167.

o jurista defende ser imanente aos direitos fundamentais uma reserva geral de ponderação, que seria o elemento justificador da possibilidade de restrição de direitos fundamentais, notadamente em casos de litígios envolvendo a necessidade de se resguardar direitos igualmente necessários de proteção, mas que se encontram em rota de colisão no caso concreto.

Para explicar a relevância dessa contextualização para o estudo ora proposto, exsurge-se necessário o aprofundamento desses dois elementos teóricos, aqui adotados como pressupostos, com o incremento autoral de como esta tese foi um contributo pródromo à aplicação dos princípios formais na limitação da discricionariedade do legislador tributário.

3.4.1 Direitos fundamentais como trunfos: contributo pródromo à aplicação dos princípios formais como limite à discricionariedade do legislador tributário

Para se compreender a acepção dos direitos fundamentais enquanto trunfos, é preciso visualizá-los como uma posição jurídica individual oponível às decisões tomadas pelo governo. Em Estados democráticos de direito, intuitivo perceber que os governos se formam por adensamentos de maiorias.

A fundamentalidade de determinados bens jusfundamentais é que garantiria a proteção das referidas posições individuais até mesmo em face das decisões adotadas democraticamente – em uma democracia majoritária – ainda que com base nas regras de deliberação insculpidas na Constituição. Trata-se, portanto, de uma proteção concedida a cada pessoa contra a vontade das maiorias, com a ressalva de que o termo “maioria”, neste estudo, é utilizado em sua concepção política, não meramente matemática.

Destaca-se, por outro lado, que tal oponibilidade pode ou não significar conflito entre indivíduos e maiorias. É que um dos pontos centrais da argumentação de Jorge Reis Novais reside na separação de duas ideias distintas: de que os direitos fundamentais, em verdade, atuam como um nexu integrador¹⁷⁰ da sociedade e a da insuperabilidade da tensão entre os direitos fundamentais e a legitimidade democrática.

¹⁷⁰ “[Sustenta-se] a existência, não de uma oposição, mas de uma integração ou assimilação entre direitos fundamentais e democracia, o que de alguma forma se pretende traduzir semanticamente na fórmula de Estado de Direito democrático ou num conceito de democracia adjectivada em conformidade à mesma ideia (democracia substancial, democracia deliberativa, democracia constitucional) que simbolizem a integração consubstancial entre princípio de governo da maioria e garantia dos direitos fundamentais numa certa forma de organização do poder político.” (NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 16).

A primeira dessas acepções pode ser sintetizada na afirmação de que a utilização da expressão “Estado de direito democrático” simbolizaria justamente a integração entre as decisões democráticas tomadas pelas maiorias e os direitos fundamentais, tudo no âmbito de uma organização politicamente estruturada.¹⁷¹

As democracias, assim, não seriam resumidas a uma técnica de decisão pelo voto da maior parcela da população. A configuração existencial desse regime restaria condicionada à consolidação dos direitos fundamentais. Em suma, tais direitos, considerados como trunfos, materializariam a prevalência de determinadas posições individuais sobre as decisões adotadas pela maioria democrática. Essa seria a tese da integração.¹⁷²

Tal prevalência de posições individuais sobre decisões majoritárias – em caráter contramajoritário – pode consubstanciar um objetivo a ser alcançado pelo legislador tributário extrafiscal. Por exemplo, determinadas isenções tributárias podem vir a induzir comportamentos que fomentem alguma política pública de inclusão, que viabilizem ações afirmativas ou mesmo que incentivem determinado comportamento contramajoritário. Um dos exemplos reside nos incentivos fiscais concedidos às empresas que contratam egressos do sistema penitenciário.¹⁷³

Nesse passo, traçam-se delimitações ao legislador tributário extrafiscal, mais notadamente quando se o dirige a atuar como o legitimado para tecer o liame integrador para mitigar tensão entre os direitos fundamentais e a legitimidade democrática, orientando-o na escolha de seus objetivos (discricionariedade estrutural para definir objetivos), voltando-o para uma atuação contramajoritária, por exemplo, roteando-o em atividade extrafiscal que abraque posições majoritárias, cujo tensionamento seja excessivo, abrindo-se espaço, ainda para uma atuação com base na discricionariedade estrutural para o sopesamento.¹⁷⁴

Em sentido contrário, a tese da oposição potencial acolhe o pressuposto de que estaria sempre presente a pressão do poder político exerce sobre os direitos fundamentais. Essa dinâmica pode ser explicada pela concepção de que, já que determinada decisão foi tomada por uma maioria democraticamente eleita, sua vontade deveria prevalecer sobre os

¹⁷¹ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

¹⁷² NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

¹⁷³ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

¹⁷⁴ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

direitos fundamentais. Assim é que tais direitos encontrar-se-iam em posição de conflito permanente com a legitimidade democrática.

Segundo o jurista Jorge Reis Novais, mesmo que se reconheça essa tensão contínua, não se poderia refutar a conclusão de que os direitos fundamentais são capazes de opor resistência às decisões majoritárias. Como argumento, invoca-se a posição desempenhada pelo Judiciário na proteção dos direitos fundamentais.¹⁷⁵

Muito embora não seja o Judiciário constituído mediante eleições populares, este possui a competência institucional de impedir medidas violadoras de direitos fundamentais em exercício de função contramajoritária pela jurisdição constitucional, por exemplo. Portanto, a derrota da minoria no momento da deliberação legislativa não impediria sua vitória na seara jurisdicional, caso restasse demonstrada a prevalência de um direito fundamental seu no caso concreto.¹⁷⁶

A possibilidade de oposição dos direitos fundamentais contra as maiorias, mesmo no âmbito da tese da oposição potencial, pode ser racionalmente justificada. O Estado democrático de direito pressupõe que a Constituição possua, em alguma medida, uma margem imune aos interesses meramente circunstanciais e transitórios advindos das transformações esporádicas no âmago da sociedade.¹⁷⁷

A rigidez constitucional – ou ao menos quanto a alguns de seus elementos – concretiza uma zona de não atuação política, sob pena de desmoronamento do Estado constituído. Essa zona é manifestada pela carga normativa atribuída aos direitos fundamentais. É possível concluir, com base nisso, que os direitos fundamentais corporificam a competência negativa¹⁷⁸ do legislador democraticamente eleito.

A importância dessas constatações – independentemente de qual das duas vertentes se acolha – para o tema em pesquisa é vinculada, ainda, ao fato de que, em um Estado democrático de direito, os tributos são, em última instância, criados a partir da

¹⁷⁵ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

¹⁷⁶ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

¹⁷⁷ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

¹⁷⁸ “Por último, mesmo que a prevalência do princípio do Estado de Direito sobre o princípio democrático não se manifeste tão ostensivamente, há sempre uma compressão ou privação da margem de livre decisão do legislador democrático, logo, da maioria, que resulta, por definição, da existência de uma Constituição rígida que lhe coloca limites jurídicos intransponíveis. Nesse sentido, os direitos fundamentais, enquanto núcleo substantivo que delimita uma área de competência negativa que o legislador democrático não pode invadir, ou só pode invadir condicionada e excepcionalmente, assumem uma natural vocação contramajoritária ou até um caráter de algum modo denegridor da democracia” (NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 25).

deliberação majoritária, sob o pálio da legalidade. Os princípios formais, conseqüentemente, podem ser visualizados sob a perspectiva de trunfos do indivíduo que prevaleceriam contra a deliberação legislativa, impondo a esta limites.

3.4.2 A limitação dos direitos fundamentais (como trunfos) por uma reserva geral imanente de ponderação e sua relação com a discricionariedade do legislador tributário para sopesar

Ainda nos trilhos dos estudos de Jorge Reis Novais¹⁷⁹, conforme já antecipado, os direitos fundamentais seriam passíveis de limitação ante a existência de uma reserva geral imanente de ponderação. O ponto de partida dessa concepção é observado no mundo fenomênico com o surgimento de Constituições que se preocupam com a harmonização do conteúdo normativo dos direitos fundamentais, principalmente no cenário da estruturação dos estados sociais.

O desenvolvimento das diversas expressões de direitos fundamentais levou ao reconhecimento de deveres impostos aos poderes constituídos no sentido de promover tais direitos, não apenas de respeitá-los por meio de uma postura absente. Disso decorreu a observação de que, no mais das vezes, a proteção dada ao exercício de um direito enseja a limitação de outro.

Poder-se-ia estabelecer um paralelo com a teoria dos princípios de Robert Alexy, de acordo com a qual os direitos fundamentais, por sua essência de norma principiológica, são mandamentos de otimização realizáveis *prima facie* na maior medida possível, levando-se em consideração as possibilidades fáticas e jurídicas visualizadas em um determinado caso concreto. Assim, direitos fundamentais seriam reciprocamente restringíveis, prevalecendo aquele recebedor de maior peso na situação a ser analisada. A definição da posição jurídica prevalecente seria alcançada por meio da ponderação.

A ponderabilidade dos direitos fundamentais é, portanto, inevitável – eis a reserva geral imanente de ponderação, que, mesmo modo às teorias externas dos direitos fundamentais de suporte fático amplo interferem na discricionariedade do legislador, correspondendo ao princípio formal oriundo de sua discricionariedade para sopesar.

¹⁷⁹ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

3.4.3 O paradoxo explicado por Jorge Reis Novais e sua proposta de solução: um contributo ao paradoxo da impossibilidade de controle das isenções ou da (i)limitação de competência do legislador tributário extrafiscal

Mencionou-se, anteriormente, a possível existência de um paradoxo decorrente da coexistência da ideia de direitos fundamentais enquanto trunfos e a imanência de uma reserva geral de ponderação. De fato, o reconhecimento de que tais direitos seriam trunfos contra a deliberação majoritária enseja a adoção do entendimento de que os bens jusfundamentais são indisponíveis e inafastáveis pelas forças políticas circunstanciais. O elemento paradoxal apontado por Jorge Reis Novais¹⁸⁰ tem, portanto, por primeira premissa o fato de que, em um Estado democrático de direito, a previsão de direitos fundamentais somente pode ser realizada pela maioria materializada pelo constituinte.

Tratar-se-ia, nessa fase primeira, de autofixação e autolimitação, ambas fundadas na ideia de que a produção constituinte é o último momento de disponibilidade dos direitos fundamentais pela maioria. Após a identificação e positivação, tais direitos refugiriam à órbita de disponibilidade política.

A segunda premissa, desse modo, refere-se ao acolhimento da aceção de que os direitos fundamentais são trunfos contra a maioria, de modo que, mesmo no âmbito das deliberações democráticas, haveria uma zona de competência negativa do legislador. Essa margem seria preenchida pelo conteúdo do direito fundamental que não pode ser manipulado ainda que por representantes legitimamente eleitos.

A terceira e última premissa – que consolida o paradoxo descrito por Novais – é que, em consonância com reserva imanente de ponderação, os direitos fundamentais são restringíveis. Essas restrições, por excelência são de competência institucional (princípio formal) do legislador democraticamente eleito pela maioria, conforme já demonstrado nos tópicos antecedentes.¹⁸¹

¹⁸⁰ “[...] a ideia de direitos como trunfos traduz a ideia de indisponibilidade dos direitos fundamentais, considerados que eles são, em Estado de Direito, como subtraídos à livre vontade e à livre decisão da maioria. Porém, há um primeiro momento em que se teve de definir quais são os direitos fundamentais, quais são, afinal, os limites considerados, em princípio, como intransponíveis pela maioria. Ora, em Estado de Direito democrático, quem fixa os contornos desse espaço, quem fixa esses limites só pode ser a própria maioria, directa ou indirectamente, de forma simples ou qualificada, mas sempre uma maioria que no momento constituinte se autolimita em função da protecção dos direitos fundamentais ou que aceita a limitação que os direitos fundamentais lhe impõem.” (NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 69).

¹⁸¹ O paradoxo é assim sintetizado por Jorge Reis Novais: “[...] o legislador é, em Estado de Direito democrático, a expressão da maioria política, da maioria de governo; logo, dissemos que os direitos fundamentais eram trunfos contra a maioria, mas admitimos e defendemos, agora, que essa mesma maioria possa limitar os

O jurista passa, então, à possível solução. Para tanto, retoma a já comezinha concepção de que, na dogmática jurídica atual, direitos absolutos não são admitidos. Significa afirmar, em harmonia com o que vem sendo exposto na presente pesquisa, que direitos fundamentais são naturalmente restringíveis, seja por normas de mesma espécie ou mediante a atividade legiferante do Estado.

Tal restringibilidade é, como visto, conceituada como reserva geral de ponderação, que permite a limitação de um direito fundamental em função de um bem de maior peso no caso concreto. Diante disso, poder-se-ia considerar que um trunfo pode ser ponderado em razão de outro trunfo, motivo pelo qual se torna possível sua prevalência ou submissão numa dada situação fática.

O deslinde proposto por Jorge Reis Novais estatui, primeiramente, que o reconhecimento de direitos fundamentais enquanto trunfos não é sinônimo de uma prevalência indiscriminada contra o que é democraticamente legislado. A pertinência de um determinado trunfo deve ser devidamente qualificada no caso concreto. Por certo, é plenamente possível que, no mundo fenomênico, um trunfo adquira maior peso do que outro, devendo este ceder.

O controle da análise dos pesos de cada trunfo competiria, na visão do autor, à jurisdição constitucional, que faria o exame da força de resistência que emanaria dos direitos fundamentais envolvidos. Assim, recairia ao órgão julgador a verificação de qual instituto deveria prevalecer, se o trunfo ou se a vontade manifestada pela maioria política. Entende-se, portanto, que se faz a defesa da possibilidade de ponderação entre o direito fundamental e as razões que respaldam a deliberação majoritária pelo legislador.

A limitação dos trunfos, pois, é dada pela ponderação. Do contrário, estar-se-ia dando azo à adoção de duas medidas extremas igualmente indesejáveis: a irrelevância dos direitos fundamentais ou o decisionismo judicial, de um lado, e o absolutismo jusfundamental, de outro.¹⁸²

direitos fundamentais” (NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 70).

¹⁸² “De facto, quando não vem complementado pelo limite dos trunfos, o recurso à metodologia da ponderação de bens ameaça o esvaziamento dos direitos fundamentais e conduz o Direito Constitucional para a irrelevância ou o decisionismo judicial (o juiz que coloca toda a carga de fundamentação na ponderação de bens oscila erráticamente entre a condescendência relativamente às opções do legislador e a imposição da sua própria visão e mundividência particulares). Em contrapartida, a ideia de direitos fundamentais com trunfos sem a necessária integração com a sua concepção como garantias jurídicas sujeitas a uma reserva geral imanente de ponderação produziria um absolutismo jusfundamental inviável e, por isso mesmo, meramente retórico e inconsequente.” (NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 73).

E, assim, defende-se, o legislador tributário encara limites para além das clássicas limitações constitucionais ao poder de tributar. E nem todas elas são benéficas ao contribuinte como se possa ter crido relativamente ao modo de estruturação e abordagem histórica que a doutrina brasileira pretendeu conceder a ela, denominando-a de “estatuto do contribuinte”.

Se o legislador é livre para definir objetivos (discricionariedade estrutural para definir objetivos); ao mesmo tempo que é livre para definir como fomentar estes mesmos objetivos (discricionariedade estrutural para escolher meios e fins); dotado de discricionariedade estrutural para exercer o sopesamento, quais seriam os limites para o legislador tributário extrafiscal?

Sempre poderia, então, o legislador extrafiscal escolher objetivos que visaria a promover pela tributação quando amparado pela maioria democrática materializada pelo constituinte (primeira premissa)? Por outro lado, como lidaria o legislador tributário extrafiscal ao se ver limitado, em dadas ocasiões, a escolher objetivos, cuja natureza contramajoritária predominasse? Existiria, nesta situação, uma zona negativa de competência para ele? Em última análise, detendo o legislador tributário extrafiscal discricionariedade para sopesar, estaria ele ligado ao sopesamento de trunfos (direitos fundamentais restringíveis são vistos como trunfos nesta acepção)?

Como solução, tem-se o fato de que trunfos não são sinônimos de uma prevalência indiscriminada contra o que é democraticamente legislado. A pertinência de um determinado trunfo deve ser devidamente qualificada no caso concreto, quando um trunfo poderá adquirir maior peso do que outro, que cederá. Neste ponto, haveria margem para o controle de constitucionalidade da atuação do legislador tributário extrafiscal, inclusive com maior possibilidade de interferência do Poder Judiciário nas questões de isenção.

Em suma, o que o legislador tributário extrafiscal tem por limite recai na necessidade de ponderação entre o direito fundamental que visa a promover (direito fundamental atrelado a uma política afirmativa, por exemplo) e as razões que respaldam a deliberação majoritária pelo legislador nos casos de situações legislativas ordinárias. Aqui se torna mais evidente que o legislador tributário encara limites para além das clássicas limitações constitucionais ao poder de tributar. E, como visto, nem todas elas são benéficas ao contribuinte. Ou seja, em suma, a teoria ora exposto revela mais um modo de evidenciar que nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar – à discricionariedade do legislador tributário – se revelam como integrantes de um “estatuto do contribuinte” e nem todos os direitos previstos na Constituição – para além daquele ponto específico – também o integram de modo necessário.

4 PRINCÍPIOS FORMAIS E DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE “À BRASILEIRA”

Expõe-se, nesta seção, com maior ênfase, a relação histórica entre a atividade (extra)fiscal do Estado e os limites impostos a si pelos direitos fundamentais, com uma abordagem crítica do porque ela se deu precipuamente pelo ponto de vista dos princípios materiais – sem relevo histórico para os formais – e de quais as consequências, para a realidade do Brasil, deste processo histórico na limitação da discricionariedade do legislador tributário (extra)fiscal, notadamente quando se insere mais uma variável para lhe controlar, a dos princípios formais.

4.1 (Des)correlação histórica entre a aplicabilidade de princípios formais e os limites ao legislador tributário (no Brasil)

A abordagem que correlaciona os princípios formais ao histórico do desenvolvimento das limitações materiais ao poder de tributar – o que também se usualmente pontua como direitos fundamentais do contribuinte – se faz forçosa para, ainda ao longo deste capítulo, para diferenciar como se dão os limites impostos pelos princípios formais ao legislador tributário (extra) fiscal e quais as diferentes repercussões deles à sua discricionariedade, com realce à ideia de que estes limites nem sempre se fazem aderentes a uma maior otimização dos direitos fundamentais do contribuinte ajuntados nas limitações constitucionais ao poder de tributar.

A revisitação dessa construção dogmática e normativa sobre os limites do poder tributário do Estado é imprescindível para o presente trabalho, ante a necessidade de se demonstrar a forma com que, diante da Constituição Federal de 1988, aplicam-se os princípios formais, em especial na matéria tributária, e não apenas os materiais, que andaram, *pari passu*, com a gênese do reconhecimento da normatividade dos princípios materiais.

Esta subseção releva destacar a noção de que a discricionariedade do legislador é parametrizada, em razão do cumprimento do legislador do dever de cobrar tributos, não apenas relativamente aos princípios materiais, mais diretamente ligados aos direitos do contribuinte e à limitação direta que eles exercem na atividade legiferante, mas, igualmente, em referência ao papel que os princípios formais desempenham, inclusive sem que, em certas ocasiões, os limites por si impostos impliquem em maior efetividade dos direitos do contribuinte.

O primeiro deles (limites ao legislador) diz respeito à relação dos princípios formais com os direitos individuais (“direitos de 1ª dimensão”), aqui entendidos como as liberdades clássicas oponíveis a uma conduta do Estado, ou seja, o direito à abstenção estatal em face de alguns bens jurídicos constitucionalmente tutelados, como a propriedade. Por certo, o ordenamento constitucional brasileiro não admite direitos absolutos, motivo pelo qual o exercício das liberdades públicas deve ser compatibilizado com restrições proporcionais à sua finalidade, com as implicações que os princípios formais, como normas, determinam ao legislador.

Já o segundo (limites ao legislador) reside em correlação entre os princípios formais e o desiderato constitucional de que os direitos sociais possuam força normativa (“direitos de 2ª dimensão”), de modo a vincular a atuação do poder político, incluído o legislador, à concretização dessa modalidade de bens jurídicos fundamentais de índole positiva. O Estado precisa auferir recursos públicos no mesmo patamar do grau de sua exigibilidade. Assim mais uma vez, retoma-se a ideia de que os direitos possuem custos, destacando-se a relação dos princípios formais com estas noções e com os reflexos na tributação.

O terceiro deles relaciona os princípios formais e os direitos de mais ampla abrangência, denominados usualmente de “3ª dimensão” e ordinariamente de “direitos difusos”. Aqui, há um maior interesse para o desenvolvimento desta tese, ao passo em que se faz mais evidente a possibilidade de o legislador tributário – por intermédio da extrafiscalidade – buscar promover uma finalidade atrelada a um direito fundamental (v.g. meio ambiente ecologicamente equilibrado), com menor atenção ao viés arrecadatório.

A partir das noções formuladas neste capítulo, viável se fará a abordagem, de modo mais específico, no subsequente, da temática da competência do legislador para o estorno de crédito do ICMS, quando este se vale da extrafiscalidade para promover outros direitos fundamentais.

Assim, nesta seção, explora-se, de modo mais evidente, uma peculiaridade desta tese, não consistente nela – a tese em si –, residente, na abordagem pouco usual, no Brasil, relativamente à matéria de fundo: o papel dos princípios formais (e não os materiais) quanto aos limites ao legislador tributário, com o arremate de que tais limites, nem sempre, importam em fomento aos ditos direitos fundamentais do contribuinte, contrariamente ao que se costuma sustentar no que concerne aos princípios materiais.

De forma mais particular, se demonstrará, no capítulo vindouro, como isso ocorre em relação à competência do legislador do ICMS para estornar ou não créditos da cadeia

produtiva em caso de isenções, com abordagem referente aos princípios formais e à discricionariedade para o exercício tanto da competência para ele agir ou não quanto da sua competência em como agir diante dos diversos tipos de discricionariedade, a exemplo da estrutural, epistêmica etc.

Inicia-se a exposição pelo contexto histórico geral de descompasso entre desenvolvimento do reconhecimento de direitos fundamentais e princípios formais, para que se compreenda como marchou a realidade (histórica) constitucional brasileira até que se chegue a uma abordagem específica de como os princípios formais limitam a atividade do legislador tributário sem que isso, necessariamente, impacte em um maior grau de realização dos direitos fundamentais do contribuinte, aqui abordados de forma estrita.

4.1.1 Paralelo histórico entre o desenvolvimento das liberdades públicas e o (des)compasso de imposição de limites à atividade de tributar por meio de princípios formais

Tradicionalmente, aponta-se a Carta Magna inglesa, de 1215, como o primeiro documento que buscou sistematizar a ideia de limitação do poder fiscal do Estado.¹⁸³ A descrição historiográfica do contexto de sua formulação, no mais das vezes, vem acompanhada de imprecisões quanto à configuração política da época. Todavia, a revisitação de alguns desses elementos fáticos é necessária para uma melhor compreensão do desenvolvimento do reconhecimento de direitos fundamentais aplicáveis ao atual sistema tributário e, por conseguinte, dos motivos pelos quais, historicamente, mais se promoveu uma abordagem com ênfase nos princípios materiais que limitam o legislador tributário do que nos princípios formais que se relacionam com a atividade de legislar.

A narrativa usual que se tem utilizado para a demonstração dos fatores que levaram aos barões ingleses à imposição de limites à atividade fiscal da Monarquia do Rei João Sem Terra, portanto, não é mero exercício retórico. Os contornos da pesquisa ora proposta exigem que a análise dos eventos históricos seja, contudo, limitada à dinâmica política da qual, usualmente, diz-se ter originado a sistematização das limitações constitucionais ao poder de tributar.

¹⁸³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 229, p. 313-333, jul./set. 2002. p. 315-316. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v229.2002.46446>. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46446>. Acesso em: 25 jan. 2023; UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1976. p. 10-15

Mais uma vez a título de *haute vulgarisation*, desta vez no plano histórico, afirma-se que vários foram os elementos políticos e religiosos que levaram ao enfraquecimento do poder monárquico de João Sem Terra e a consequente imposição, pelas famílias proprietárias de riquezas na nação inglesa, de restrições ao poder tributário do Estado, após séculos de um movimento tendente à centralização política nas mãos de um soberano.

Também não se olvida que, apesar de impor limites a um poder que se pretendia absoluto (mas não o era), a Carta Magna possuía forte conteúdo atrelado aos interesses da nobreza e do clero – daí por que a doutrina tradicional não a reconhece como um documento com essência estritamente constitucional, ao menos à semelhança daqueles que viriam a ser elaborados no século XVIII nos Estados Unidos da América e na França.¹⁸⁴

Aqui, o que importa mencionar é que, após essa tendência de centralização do poder do Estado, a insurgência dos barões ingleses contra o monarca teve, por um de seus fundamentos basilares, o estabelecimento de delimitações para a cobrança de tributos. Mais que isso, passou-se a acolher a ideia de que o exercício do poder soberano poderia, de forma efetiva, ser limitado por leis que lhe impunham restrições independentemente de sua vontade.

Como observa Fábio Konder Comparato¹⁸⁵, a relevância histórica e jurídica do sentido inovador da Carta Magna de 1215 não se encontra somente em seu texto, mas, principalmente, no movimento político que efetivamente conseguiu impor restrições ao poder monárquico sem a concordância deste. Trata-se de uma das fases embrionárias da formação dos Estados regidos pelo direito. Assim é que é possível afirmar que a gênese do Estado de direito é estritamente relacionada à limitação do poder de tributar, ou seja, à tributação legalmente regulamentada e parametrizada.

Nesse contexto, muito embora a Magna Carta de 1215 seja comumente reconhecida como o primeiro documento de maior relevância jurídica sobre o tema da limitação do Estado fiscal¹⁸⁶, foi a partir da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, na França de 1789, que tais restrições passaram a ser visualizadas como direitos fundamentais. Isto é, as limitações ao poder de tributar do Estado deixaram de ser apenas o

¹⁸⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 229, p. 313-333, jul./set. 2002. p. 315-316. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v229.2002.46446>. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46446>. Acesso em: 25 jan. 2023.

¹⁸⁵ COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 48.

¹⁸⁶ Ricardo Lobo Torres destaca a existência de mecanismos jurídicos anteriores a essa data, em Portugal e na Espanha, que impuseram limitações à arrecadação real, como o *Fuero Juzgo*, os forais e as cortes, já no século XII (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. v. 2, p. 403).

reflexo das forças econômicas em face do Monarca, perfectibilizando-se com força cogente, a de direito.

Nesse azo, a admissão de que os tributos são essenciais à própria existência e que a movimentação do aparato estatal passa a ser estritamente correlacionada à necessidade de que essas exações sejam instituídas por força de uma decisão legitimamente deliberada por representantes do povo no Legislativo. Esse mecanismo, num primeiro momento, tem por função precípua a compatibilização entre a atividade tributária e os direitos fundamentais.

Por consequência, nos estados adotantes da democracia constitucional, eventual arrecadação levada a efeito sem a observância dos limites opostos pelas liberdades públicas enseja não só uma crise de legalidade, mas de constitucionalidade. Por conseguinte, tributos cobrados sem a observância de direitos e garantias, como a anterioridade, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade etc., são substancialmente inválidos por incompatibilidade aos preceitos constitucionais.

Pontue-se, conquanto, se, por um lado, a gênese do Estado de direito se atrela às limitações ao poder de tributar (como faceta do poder do Estado), inclusive com a criação de regramentos que visem a salvaguardar direitos dos cidadãos (contribuintes); aqui, defende-se, nem todas as limitações ao legislador tributário revelam uma limitação ao poder do Estado que expresse uma maior efetividade dos direitos do contribuinte.

Consoante exposto, faz-se possível observar, na dinâmica histórica de evolução das funções de Estado, a correlação geralmente realizada entre a instituição de tributos e o exercício da poder estatal, veiculada na restrição de direitos, tais quais a liberdade, a propriedade e, em alguns casos, a incolumidade física.

O ponto de inflexão na vinculação das restrições incidentes sobre a atividade de do Estado de tributar e o reconhecimento das liberdades públicas aos contribuintes recai na adoção do entendimento de que toda tributação pressupõe, em alguma medida, concordância deles. Tal aceitação seria manifestada pela exigência de que todo tributo somente pode ser cobrado por força de lei elaborada em observância às balizas democráticas, donde se pode inferir a igual correlação com os princípios formais e os consequentes limites ao legislador.

Conforme já antecipado no bojo da contextualização introdutória desta seção, a consolidação de limites ao poder arrecadatário dos entes políticos, por vezes, confunde-se com a ideia da própria imposição de restrições ao Estado em si mesmo, mais notadamente quando do reconhecimento da natureza jusfundamental das liberdades públicas.

Outro marco histórico de relevância para o tema deste estudo é o que se observa com uma reformulação de diversas premissas da ciência do direito, circunscrito no período

posterior à Segunda Guerra Mundial. O reconhecimento da força normativa dos direitos fundamentais¹⁸⁷ – incluindo os de natureza tributária – alterou a função do Estado sobre a proteção e concretização dos bens jurídicos insculpidos no corpo da Constituição.

Passa-se, então, ao que Paulo Bonavides¹⁸⁸ classificou como transpasse do Estado liberal ao Estado social, caracterizado como um Estado voltado substancialmente às necessidades da sociedade, isto é, aos próprios direitos fundamentais. Essa (re)organização do poder político é adversa aos movimentos ditatoriais ou totalitários, possuindo seus alicerces e limites de atuação nas declarações de direitos dos planos interno e internacional.¹⁸⁹

Dessarte, da tributação ilimitada do modelo absolutista fisiocrático francês, com intermédio nas regalias concedidas à nobreza inglesa materializadas nas limitações tributárias impostas ao Rei João Sem Terra e em superação ao Estado liberal, alcança-se o Estado social, juridicamente regulamentado e voltado ao cumprimento dos direitos fundamentais previstos na Constituição.

Essas breves e sintéticas premissas históricas têm por finalidade respaldar a conclusão de que a evolução conceptiva da tributação se vincula intrinsecamente aos passos percorridos pela limitação do poder do Estado em si, em seus diferentes regimes jurídicos, ao longo do tempo. Assim, por via de consequência, ela se atrela à evolução história dos direitos fundamentais.

O caráter histórico de compasso entre limitação do poder estatal e restrições ao legislador tributário justifica, destarte, a utilização de um modo de aplicação de normas paras as de caráter jusfundamental como métodos para solução de uma problemática atrelada aos direitos fundamentais do contribuinte quando estes colidem com outros envolvidos no fenômeno tributário, a exemplo daqueles outros que possam ser objeto de promoção pela extrafiscalidade (v.g. “tributos com fins ambientais”).¹⁹⁰

¹⁸⁷ “A força que constitui a essência e a eficácia da Constituição reside na natureza das coisas, impulsionando-a, conduzindo-a e transformando-se, assim, em força ativa. Como demonstrado, daí decorrem os seus limites. Daí resultam também os pressupostos que permitem à Constituição desenvolver de forma ótima a sua força normativa. Esses pressupostos referem-se tanto ao conteúdo da Constituição quanto à prática constitucional.” (HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 20).

¹⁸⁸ “Já o Estado social propriamente dito – não o do figurino totalitário, quer de extrema-esquerda, que de extrema-direita – deriva do consenso, das mutações pacíficas do elemento constitucional da Sociedade, da força desenvolvida pela reflexão criativa e, enfim, dos efeitos lentos, porém seguros, provenientes da gradual acomodação dos interesses políticos e sociais, volvidos, de último, ao seu leito normal.” (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 33).

¹⁸⁹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 33.

¹⁹⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. [São Paulo]: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [2019]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2023.

Numa mirada mais perfunctória, identifica-se, pela própria dinâmica em que se desenvolveram as limitações ao poder de tributar, *pari passu* aos direitos fundamentais, a relevância atribuída historicamente aos princípios neste trabalho classificados como materiais. Isso não significa, contudo, que os princípios formais não desempenhem protagonismo no fenômeno da tributação.

Em um contexto de persistência deste (des)compasso histórico, identifica-se, pois, que a história da tributação se confunde com a história dos direitos fundamentais do contribuinte, em certa medida, sem que isso importe concluir, contudo, que as limitações constitucionais ao legislador tributário se revestem exclusivamente em favor do contribuinte, constituindo verdadeiro “estatuto dos contribuintes”, ou mesmo que exauam as limitações ao legislador tributário.

Rememore-se o que já se mencionou algumas vezes ao longo deste trabalho: a promoção de outros direitos fundamentais empreendida pelo legislador tributário extrafiscal pode promover colisões com direitos fundamentais do contribuinte, cujo grau de realização pode sofrer redução em termos de otimização, o que será exemplificado mais adiante.

Para fins didáticos, insiste-se em recordar exemplo em que a tributação (v.g. “tributação ambiental”) pode acabar promovendo restrições aos direitos do contribuinte (*i.e.* livre, concorrência atrelada à neutralidade tributária) para que se atinja um maior grau de realização de um fim reputado relevante para o legislador (o de proteção ao meio ambiente).

Bem delimitado o contexto que ensejou uma “prevalência de abordagem” dos princípios materiais em detrimento da análise dos princípios formais referentes à atividade – mais precisamente à discricionariedade – do legislador tributário extrafiscal, importa adentrar em consequência mais particular do reconhecimento da força normativa dos preceitos constitucionais que impõem uma prestação positiva ao Estado e nas suas relações com deveres positivos deste mesmo legislador.

4.1.2 Paralelo histórico entre o desenvolvimento dos direitos prestacionais e o (des)compasso de imposição de limites à atividade de tributar por meio de princípios formais

Notada e essencialmente, os direitos sociais têm, por uma de suas consequências no campo normativo e dogmático, repercussões diretas em como o legislador exerce sua atividade, mais precisamente na emergência de um dever que lhe reclama atuação (uma espécie de “*call to action*” ao legislador). Nesse panorama, evidencia-se, como conseqüência

lógico, que sua margem de atuação resta mitigada, e que sua discricionariedade se faz temperada, ao passo que sua atuação se adstringe a uma zona de atuação sobre as quais lhe é reclamado um comportamento prestacional.

Dado o contexto de que, em relação aos direitos prestacionais, a atividade do legislador se relaciona a condutas em que se demanda dele uma atuação. Do ponto de vista lógico, pode-se argumentar que, em referência à tributação, dele, igualmente se exige, em alguma medida, a atuação e o exercício de sua competência.¹⁹¹

No caso da competência tributária, para além dos direitos prestacionais em sentido estrito – e da tributação como um meio de arrecadar recursos para sua realização – enfatiza-se que se configura ela, a um só tempo, em um dever do legislador e um meio de promoção de direitos fundamentais, seja pela fiscalidade ou pela extrafiscalidade.¹⁹²

Concebe-se a tributação como um dever porque é o meio mais direto de que dispõe o Estado para financiar sua atuação na concretização dos direitos fundamentais¹⁹³, o que se manifesta na remuneração de seus agentes públicos, na prestação dos serviços essenciais aos indivíduos, nas obras públicas, no fomento a determinadas atividades econômicas, entre outros fenômenos. Assim, esse dever fundamental recai tanto ao Estado quanto ao contribuinte, respectivamente nos atos de cobrar e de pagar tributos.

E é a tributação, também, em si, uma espécie de direito, na medida em que determina os limites materiais e os procedimentos ao poder arrecadatório, no bojo dos direitos fundamentais do contribuinte, mas também ao passo em que garante constitucionalmente a proteção a valores e a direitos fundamentais determinantes no Estado democrático de direito, como propriedade, a saúde, a educação etc.

¹⁹¹ Não se pretende aprofundar o tema da compulsoriedade do exercício da competência tributária, tanto é que não se busca aqui discutir especificamente o que seria – ou mesmo se existe – a inércia do legislador em relação a tratar da incidência tributária sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF/88). Para o objeto deste trabalho, já se mostra suficiente a mera noção básica de que o legislador tributário é, em alguma medida, por determinação constitucional, “chamado a atuar” (“*call to act*”) para que o Estado obtenha recursos necessários à realização de suas atividades. Sobre a atuação ou não do legislador quanto ao tema, resta pendente junto ao STF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5786819>. Acesso em: 2 mar. 2023).

¹⁹² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p. 199-202. O autor sugere transcender o modelo de punições (*Grenzwertmodell*), bem como utilizar os tributos para não apenas a promoção de direitos fundamentais, mas também para a orientação de condutas.

¹⁹³ Nesta afirmação não se pretende realizar nenhuma crítica, tampouco qualquer juízo de valor, à atividade do Estado como agente de mercado quando decide explorar diretamente uma atividade econômica, a exemplo do que faz com base no regrado no art. 173 da CF/88. O que se percebe é que, até mesmo do ponto de vista histórico, o Estado fiscal tem custeado sua atividade e seus objetivos por intermédio da tributação direta (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 159).

Neste aspecto, sobrepõe, ainda, o destacado por Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁹⁴, que há sempre um debate financeiro subjacente a toda atividade estatal que demande a utilização de recursos públicos. Essa fase de deliberação financeira também deve observância aos direitos fundamentais, ou seja, a análise da melhor medida a ser implementada pelo poder público precisa levar em consideração não somente questões de ordem contábeis, econômicas e financeiras, mas, igualmente, acolher parâmetros de moralidade, impessoalidade e os demais princípios jurídicos que direcionam a Administração Pública aos fins perseguidos pela normatividade dos direitos fundamentais.

Igualmente relevante, pois, a noção, consolidada por Stephen Holmes e Cass Sustein¹⁹⁵, segundo a qual os direitos possuem custos. De fato, toda a movimentação do aparato estatal em prol da concretização dos direitos fundamentais pressupõe que o Estado possua recursos econômicos suficientes para o financiamento das prestações à sociedade.

Ou seja, fato é que direitos relacionados às liberdades públicas possuem custos, mas a concretização dos direitos sociais, igualmente, embora de modo mais evidente. Para arcar com tais despesas, o Estado, essencialmente, utiliza-se de seu poder arrecadatório. Todavia, esse poder possui limites que se referem tanto aos seus meios quanto aos seus fins.

Os direitos fundamentais delimitam, de modo mais visível, a arrecadação tributária (função fiscal) em todas as suas fases. Isto é, a materialidade fundamental (princípios materiais) desses direitos impõe sua aplicação desde a deliberação legislativa, com a identificação no mundo fenomênico de quais as riquezas devem ser tributadas, até a cobrança de débitos fiscais na seara jurisdicional, considerando precipuamente os direitos inerentes ao devido processo legal, donde se evidencia uma maior interferência dos princípios formais.

Por outro lado, não se verifica, do mesmo modo, uma discussão tão autoevidente em relação ao exercício da competência do legislador extrafiscal e do papel que os princípios desempenham quando ele a exerce para a promoção de algum direito fundamental outro, a exemplo de algum direito prestacional (v.g. concessão isenções fiscais a insumos para fabricação de medicamentos com visio à promoção do direito à saúde e sua tensão com neutralidade tributária e livre concorrência).

¹⁹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1389.

¹⁹⁵ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 45.

Em outros termos, pode-se afirmar que é autoevidente que o Estado fiscal deve respeitar os direitos fundamentais que incidem sobre a atividade tributária (v.g. anterioridade, isonomia, propriedade privada etc.), ao mesmo passo que é coerente que deve identificar a forma mais eficiente de concretizá-los por meio da utilização dos recursos arrecadados. Ocorre que todo esse fenômeno tributário se faz de modo intrincado ao dever de promover outros direitos fundamentais igualmente relevantes não necessariamente ligados à tributação ou ao contribuinte em si, que podem ser até mesmo os próprios direitos prestacionais, a exemplo de um incentivo fiscal que desonere folha de salário para buscar incrementar a quantidade de empregos em uma dada região.

O exercício da atividade legislativa em que se imbricam diversos direitos fundamentais gera uma reflexão adicional: em todos os cenários seria dever do legislador otimizar ainda mais os direitos fundamentais do contribuinte com base na atenção aos princípios materiais que lhe são subjacentes? Numa primeira análise, poder-se-ia concluir de modo afirmativo, contudo, ao se incrementar as variáveis do debate pela inserção de princípios formais, por exemplo, admite-se concluir que nem todas as limitações ao legislador tributário são limitações ao poder de tributar, tampouco consubstanciam maior efetividade aos direitos fundamentais do contribuinte.

Em suma, o Estado social juridicamente regrado não se limita a declarar direitos; impõe aos agentes políticos a adoção das medidas e estratégias necessárias no manejo dos tributos, que, de outro giro, serão utilizados na implementação dos direitos que exigem algum grau de prestação positiva – seja ela empreendida pela fiscalidade (arrecadação) ou pela extrafiscalidade (função indutora) – o que, em todo caso, deve ser realizado em bases de otimização normativa.

Pelo panorama traçado, identifica-se que existem diversas repercussões na discricionariedade do legislador quando, no exercício da sua atividade, tensionam-se direitos fundamentais de diversas naturezas, tais como:

- a) do contribuinte, cuja restrição é indiscutível e diretamente relacionada ao fenômeno tributário (cobrança direta de impostos, por exemplo);
- b) direitos prestacionais que reclamam maior arrecadação por parte do Estado (direitos positivos em geral, a exemplo do da saúde);
- c) direitos fundamentais outros que revelam um dever do Estado em lhes promover (direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, por exemplo).

Por meio da contextualização acima exposta, pretende-se clarificar a forma com que as teorias dos princípios repercutem em relação às diversas dimensões clássicas dos

direitos fundamentais no que concerne à atividade do legislador tributário, pelo que, na subseção consequente, se abordará quanto aos direitos ditos de 3ª dimensão (direitos difusos).

4.1.3 Paralelo histórico entre o desenvolvimento dos direitos difusos e o (des)compasso de imposição de limites à atividade de tributar por meio de princípios formais

De modo evidente, relaciona-se a tributação a direitos fundamentais ditos clássicos, como os de propriedade, o que torna mais tangível a correlação direta entre os direitos fundamentais do contribuinte, pela perspectiva material, aos direitos de liberdade, principalmente face às previsões diretamente expressas no texto constitucional brasileiro.¹⁹⁶

Nesse mesmo passo, a tributação e os direitos sociais (“direitos prestacionais”) se relacionam de maneira mais explícita aos direitos prestacionais. Basta se lembrar que existem tributos com finalidade vinculada e destinados à seguridade social, a exemplo daqueles que incidem sobre o faturamento das empresas com intuito de financiar a seguridade social. Neste ponto, também há uma relação mais explícita entre direitos materiais e tributação, ainda que nesta situação se evidencie mais um fator indutor existente nos tributos do que aqueles direitos fundamentais clássicos do contribuinte, compreendidos como limites contra o Estado, tal qual mencionados no parágrafo antecedente.

Ainda em uma toada história em relação aos direitos fundamentais, aponta-se a relação entre direitos difusos e tributação, a exemplo do que ocorre com a denominada “tributação ambiental”. Ao debruçar sobre estudo de Diogo Ferraz Lemos Tavares¹⁹⁷, evidenciei que

[...] a Constituição, ao resguardar as liberdades e a propriedade, bem como ao promovê-las, o faz de maneira **direta**; a extrafiscalidade, por indicação do texto constitucional, ao promover e resguardar o direito ao ambiente ecologicamente equilibrado, realiza-o de maneira **indireta**.¹⁹⁸

¹⁹⁶ Cogita-se, em regra, “[...] direitos fundamentais **diretamente** albergados pelas limitações contidas no sistema tributário constitucional brasileiro, **diretamente** resguardados pelo conteúdo do princípio da capacidade contributiva e **diretamente** previstos no texto constitucional, em seu Título II (‘Dos Direitos e Garantias Fundamentais’)” (DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 44, grifo do autor. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023).

¹⁹⁷ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (coord.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 106.

¹⁹⁸ DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 44, grifo do autor. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

Ou seja, rememorou-se que o art. 170, VI, da CF/88, é o preceptivo constitucional que permite inferir que “[...] a tributação desempenha uma função auxiliar na proteção do ambiente, já que o termo ‘tratamento diferenciado’ poderá se referir a diversos outros setores do Direito que não ao Direito Tributário”¹⁹⁹. Daí relembrar que “[...] o dispositivo não prevê expressamente que o ‘tratamento diferenciado’ será efetivado mediante uma carga tributária distinta”²⁰⁰.

Traçada a ideia de que a relação entre tributação e direitos difusos não advém da Constituição de maneira tão direta, mas por intermédio de elementos que conformam a ordem econômica, já se faz viável precisar que, até mesmo em relação aos princípios formais, ocorreu um descompasso na abordagem entre direitos do contribuinte mesmo sob o ponto de vista material – e os direitos difusos.

Em acréscimo, a relação menos direta entre direitos difusos e tributação também decorre de que, em grande parte, a competência do legislador tributário – para relacionar os dois temas – manifesta-se por intermédio da extrafiscalidade.

Essa manifestação de exercício da competência tributária no que concerne aos direitos difusos (v.g. meio ambiente) também torna mais tangível a compreensão de que os princípios formais, igualmente, não restam abordados de modo tão claro, em especial porque existe maior grau de discricionariedade do legislador quando a desempenha, não tornando tão clara a relação entre os direitos do contribuinte – na qualidade de direitos materiais – e os outros direitos fundamentais manifestados no exercício da competência extrafiscal (v.g. direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado). Se, ao tratar de direitos difusos, nem mesmo os direitos do contribuinte vistos como direitos materiais restam tão evidentes em relação à tributação, tampouco princípios formais se fazem manifestos, principalmente por conta da forma como o legislador exerce, em regra, sua competência nestes casos (“legislador extrafiscal”).

Na extrafiscalidade, o legislador atua com muito mais margem de liberdade, seja pela escolha dos meios (isenção, redução de base de cálculo, majoração de alíquota e impossibilidade de estorno de crédito) ou do fim a promover (meio ambiente, segurança

¹⁹⁹ DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 45. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

²⁰⁰ GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi (coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 32.

pública etc.), ou mesmo para sopesar quanto aos seus objetivos (promoção do meio ambiente em detrimento de determinado mercado).

4.2 Princípios formais na ordem tributária brasileira e os consequentes limites à discricionariedade do legislador

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 não prevê metodologia ou procedimento a ser utilizado pelo Poder Legislativo no exercício de sua discricionariedade dos direitos fundamentais. Não significa afirmar, contudo, que o texto constitucional não estabeleça uma imposição para que tais direitos sejam conformados ou limitados pelo legislador ordinário com o objetivo de garantir sua aplicação prática e seu gozo pelos tutelados.

Por certo, em diversas passagens, o texto constitucional preceitua expressamente que a concretização e o exercício de determinados direitos fundamentais sejam realizados nos limites estabelecidos na legislação infraconstitucional. Por exemplo, além da reserva de lei prevista em seu no art. 5º, II, a utilização de expressões tais quais “na forma da lei”, “nos termos da lei”, “nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer” etc., como manifestações da atribuição de competência conformativa ao Legislativo.

A par dessas previsões, é ineludível que a restrição aos direitos fundamentais também ocorre por força do reconhecimento das cláusulas gerais de função social dos institutos jurídicos de ordem pública e privada. Consequentemente, quando o Legislativo implementa as condições necessárias ao respeito das funções sociais (v.g. regulamentação do IPTU progressivo no tempo sobre o solo urbano não edificado), está, em verdade, restringindo o direito fundamental em sua liberdade conformativa, objetivando que seja alcançado um estado de coisas apontado pela Constituição (no exemplo dado, o respeito à função social da propriedade urbana).

Some-se ao exposto que uma das iniciais lições apresentadas no estudo do ordenamento constitucional tributário é que a Constituição Federal de 1988 não cria tributos, apenas prevê as competências para sua instituição. Diante disso, intuitivo considerar que, no exercício desse poder-dever de instituição das exações previstas no corpo constitucional, o legislador também realize sua discricionariedade, a fim de que o tributo seja criado em respeito aos direitos fundamentais concedidos aos contribuintes.

Em matéria de tributação levada a efeito por um Estado democrático de direito, as exações não se restringem, contudo, meramente como um instrumento meramente

arrecadatório.²⁰¹ Isso porque, com o reconhecimento de direitos fundamentais concedidos ao contribuinte nessa qualidade, a justiça fiscal incorpora determinados elementos atinentes às liberdades e aos direitos sociais à atividade arrecadatória, o que traz ao contexto jurídico direitos fundamentais de forma mais abrangente do que os tipicamente associados aos do contribuinte.

Em outros termos, a jusfundamentalidade conferida aos limites exacionais do Estado democrático de direito é indissociável não apenas às liberdades públicas (direitos negativos), mas à concretização dos direitos (*i.e.* direitos positivos prestacionais, como da educação), das funções sociais relacionados ao patrimônio tributado (por exemplo, função social da empresa e da propriedade) e de outros direitos fundamentais em relação aos quais é dever do Estado realizar sua otimização (direito ao ambiente ecologicamente equilibrado).

Perpassa-se, destarte, sobre a ideia de que a tributação possui finalidades; e uma dessas finalidades é, primordialmente, a concretização dos direitos fundamentais, inclusive os que refletem a exigência de uma atuação positiva por parte do Estado, o que, inevitavelmente atrai para o debate outros princípios não associados tão diretamente ao que se convencionou categorizar como direitos fundamentais do contribuinte. Até mesmo porque o pode fazer pela via fiscal (arrecadação) ou extrafiscal (promoção de finalidades, em regra jungidas a direitos fundamentais).

Dada essa relevância constitucional à atividade tributária estatal, sobreleva a importância de que o exercício dessa competência institucional seja visualizado e materializado sob o pálio dos princípios formais estabelecidos pela Constituição e pormenorizados na jurisprudência constitucional e na doutrina.

4.2.1 Princípios formais na ordem tributária brasileira e os limites ao legislador para a instituição de tributos

De fato, a competência tributária, tradicionalmente compreendida como a competência de instituir tributos, não é livre à discricionariedade política do legislador,

²⁰¹ MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo**: a invasão da Constituição. São Paulo: Método, 2008. v. 7, p. 150. Ao longo da tese, vem-se realizando a ressalva em relação a alguns dos autores citados, em especial no que diz respeito aqueles que não mantêm pertinência teórica com o referencial admitido para sua elaboração. Aqui se identifica mais um caso. E aqui também se justifica seu referenciamento: trata-se de concisa explicação sobre como o Estado de direito vai muito além do Estado fiscal e como isso decorre, em certa medida, dos direitos fundamentais concedidos aos contribuintes e aos cidadãos de modo geral (*v.g.* direitos sociais e políticas públicas deles decorrentes). No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres já tratava do tributo como um preço social (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. São Paulo: Renovar, 2003. p. 334).

possuindo indubitáveis limites nos direitos fundamentais, quer pela ótica das limitações ao poder de tributar em si – mais diretamente relacionada aos direitos fundamentais do contribuinte –; quer na de concretização de direitos fundamentais em sentido amplo – menos relacionados aos do contribuinte em si, donde o legislador encontrará outros limites que não necessariamente se atrelam à concretização dos direitos fundamentais do contribuinte propriamente ditos.

A título de ilustração, cita-se o exemplo de que a Constituição Federal de 1988, expressamente no âmbito de seu art. 146, II, remete ao rito da legislação complementar a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Trata-se, inequivocamente, de um princípio formal que determina a observância de um procedimento legislativo qualificado como pressuposto, neste caso, à legítima conformação dos direitos fundamentais concedidos aos contribuintes.

4.2.1.1 Princípios formais e imunidades como limites ao legislador tributário

Conceituar imunidade, conquanto aparente não consubstanciar labor dificultoso, apresenta-se árdua tarefa. Metodologia de rigor que permita assimilar sua fenomenologia perpassa pela análise, num panorama sistêmico, do que grande parte da doutrina do direito tributário no Brasil convencionou por entendê-la. Reclama a incursão no cabimento semântico das afirmações definidoras da sua concepção usual para, empreendendo-se a análise tendente à semiótica, conceituar e definir o instituto.

Usualmente, mas de forma diversa do que se defende neste trabalho, concebe-se, de modo sintético, imunidade como mera limitação constitucional de competência tributária; que exclui ou suprime o poder de tributar; constitucionalmente impede a incidência tributária; aplica-se unicamente aos tributos não vinculados e é ampla e indivisível. Afasta-se tal definição à medida que se busca uma mais consentânea com a metodologia que se visa a empregar neste estudo.

Outro viés de definição advém de abordagem que toma em consideração o processo de formalização, como meio de obtenção de uma linguagem de sobrenível (sobrelinguagem) que, situado ao plano lógico, afaste as imprecisões linguísticas.²⁰² No

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 580; CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-173, jun. 1998.

exercício de abstração dirige-se à estrutura formal com um mínimo de significação, o qual mostra a arquitetura interna da proposição normativa.

Nesta acepção, volta-se para a análise lógica, da linguagem direito posto para investigar normativamente a imunidade, despojando-a da linguagem natural. Por outro lado, chega-se, igualmente, nessa mesma linguagem (do direito posto) pela análise semântica. Desformalizar, outra imposição do processo, consistente na saturação das variáveis lógicas com os significados retirados do direito positivo.

Uma vez que o produto legislativo encontre-se desnudado de linguagem natural, empregam-se os modais deônticos, utilizados conforme as leis lógicas em combinação formal. O uso dos modalizadores, combinados dois a dois, como realizou Norberto Bobbio, torna mais clara a maneira como se procede a formalização das regras de construção de outras regras. Nesse ponto, identifica-se no primeiro modal deôntico que ao constituinte dado permitir (P), obrigar (O) ou proibir (V) o exercício da atividade de editar normas; no segundo, combinado a ao outro (o primeiro, por evidente), dado permitir, obrigar ou proibir conteúdo e/ou forma que desenhará o preceito.

Naquele processo, as combinações entre os dois modais devem obedecer às regras de combinação. Uma delas é a da não comutatividade: a posição em que o modal se encontra ($OP \neq PO$) é relevante para determinar a compreensão da regra que diz como as outras regras permitem, obrigam ou proíbem a criação de outras.

Retornando-se ao instituto da imunidade, perquire-se a composição deôntica de suas normas, que, no mínimo simbólico que se a pode reduzir exsurtem com a combinação “proibido obrigar” (VO), donde o constituinte, expressamente, estabelece uma vedação destinada ao legislador ordinário: proíbe-lhe de regular algumas matérias, de sorte a obstar que discipline situações que ensejariam no surgimento do vínculo jurídico-tributário. Tal constatação, contudo, não suficiente para conceituar imunidade.

No processo de positivação das normas jurídicas, a Ciência do Direito, por meio da lógica apofântica, intenciona arrumar enunciados conforme critérios de coordenação e subordinação (associação horizontal e vertical, respectivamente). Nesse processo, busca-se a completude do direito posto, com desiderato de ser ele sistema, pautado na sua propensão à completude.

Nesse caminho, encontram-se normas de aplicação, paralelamente a normas de construção. As normas de produção, formação ou transformação das proposições integram o sistema. Constituem, de dentro do próprio sistema, uma metalinguagem que dita como se

criam novas regras. Nessa subclasse, as imunidades tributárias, como normas de construção (mas também de aplicação).

Revelam-se, as imunidades, portanto, como verdadeiras sobrenormas, metaproposições prescritivas que, do plano da Constituição, marcam a zona da competência dos entes políticos, imprimindo-lhes, na sua atividade de criar leis, limites materiais e formais. Em regra, fazem-no por intermédio de prescrições formuladas em termos imperativo-negativos, proibitivos ou excepcionadores. A técnica linguística do legislador, contudo, não é critério suficiente, agregado àqueles já expostos, para definir imunidade.

Como dito, a Constituição, com as imunidades, impede o exercício da atividade legislativa. Proibições à atividade legiferante advém de duas formas: exposto impedimento e ausência de atribuição de poderes. Dois princípios ontológicos ajudam a compreender como isso se dá: “aquilo que não estiver permitido estará proibido”, voltado ao direito público; “o que não estiver proibido estará permitido”, orientado para a disciplina das condutas intersubjetivas. Daí se vê dois tipos de proibição: expressa, que vem no texto; implícita, ausência de permissão manifesta. A primeira, “proibição forte”; a segunda, “proibição fraca”.

Dado o que se falou sobre as imunidades, conclui-se que elas adentram no universo do direito positivo por meio de uma norma jurídica que traduz uma expressa proibição (“proibição forte”) ao ente político para legislar a respeito de determinados assuntos (imunidade objetiva) ou em relação a determinados sujeitos (imunidade subjetiva). Evidencia-se, ademais, que essas regras de incompetência são bem definidas, alcançam situações específicas, completamente detalhadas de maneira a fazer o preceito constitucional bastante em si.

Ricardo Lobo Torres²⁰³, ao debater sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, memora, por exemplo, que as imunidades tributárias previstas pela Constituição possuem, em diversas perspectivas, um reflexo direto no exercício das competências fiscais, ou seja, mantém correlação com princípios formais correlacionados à atividade exacional.

Ou seja, a imunidade, ainda que se a aborde por mais de um prisma, consubstancia verdadeira norma negativa de competência tributária. Logo, a tributação ilegítima por inobservância de uma imunidade constitucional tributária seroa, essencialmente, redução, em um elevado grau, do princípio formal de competência para a

²⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005a. p. 322.

instituição do tributo, e não – ao menos não diretamente – uma agressão a um princípio material corporificado em direito fundamental, que possui índole substancial.

Como consequência da exemplificação trazida no parágrafo acima, imperioso concluir sobre o fato de que os direitos e garantias fundamentais de natureza tributária não se restringem ao conteúdo substancial das limitações ao poder exacional. Algumas dessas garantias, portanto, são procedimentais, qualificadas como princípios formais, em paralelo à existência de outras com índole material, o que revela, também, que nem todas as limitações ao poder de tributar se ligam de modo direto a um objetivo direto de propiciar um maior grau de otimização de direitos fundamentais do contribuinte, podendo se atrelar a outros direitos fundamentais.

É nesse contexto que se pretende que a relação entre princípios formais e tributação seja adensado em análise, em especial relativamente às imunidades.

4.2.1.1.1 Relação entre princípios formais, imunidades genéricas e limites ao legislador tributário

As imunidades genéricas²⁰⁴, por exemplo, visam a promover, em grande parte, direitos fundamentais a ela relacionados, e não diretamente os do contribuinte. Elas buscam promover uma dada finalidade. Por exemplo, a imunidade de templos de qualquer culto muito mais se atrela ao direito fundamental à liberdade religiosa do que propriamente a um direito fundamental do contribuinte.

4.2.1.1.2 Relação entre princípios formais, imunidades específicas e limites ao legislador tributário: pródromo à competência para disciplinar o estorno de crédito de ICMS

Pode-se destacar outro exemplo, oriundo do regime de imunidades específicas²⁰⁵, o da imunidade de ICMS sobre operações que destinem aos outros estados o petróleo, inclusive lubrificante, os líquidos, os gasosos e a energia elétrica (art. 155, § 2º, X, “b”, CF/88). Neste caso, a discricionariedade do legislador tributário foi exercida em parte como

²⁰⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 78-80.

²⁰⁵ Utilizou-se a expressão “imunidades específicas” para fins didáticos. Com ela, pretendeu-se cindir as imunidades previstas em regras gerais da Constituição daquelas previstas de modo individualizado no texto constitucional para cada tributo.

legislador constituinte e em parte como legislador ordinário, a quem caberá dispor sobre o aproveitamento ou não de eventual montante do imposto cobrado em operações anteriores.

Assim, o legislador ordinário – ao exercer sua ratar do aproveitamento ou não de créditos de ICMS (não cumulatividade) – deverá necessariamente incluir no sopesamento o direito fundamental que o constituinte levou a um grau de maior promoção (o de igualdade, obtido pela redução das desigualdades regionais). Nesse processo, caso o estorno do crédito seja a melhor medida para atingir o fim (redução das desigualdades regionais), haverá maior restrição aos direitos fundamentais do contribuinte (distorções na neutralidade tributária e na livre concorrência, por exemplo).

Ainda no âmbito das imunidades específicas, identifica-se uma delas em que a discricionariedade do legislador constituinte reformador – no atributo do princípio formal de sua competência – estabeleceu que os créditos de ICMS atinentes às operações anteriores às exportações que destinem mercadorias ou serviços para o exterior devem ser aproveitados.

No caso da imunidade de ICMS para as exportações de bens e serviços, a Emenda Constitucional (EC) n. 42, de 19 de dezembro de 2003²⁰⁶, alterou a redação constitucional para estabelecer que os créditos das etapas anteriores seriam aproveitáveis (não seriam estornados ou anulados).²⁰⁷ Em um juízo analítico que sindicasse limites à discricionariedade do legislador constituinte reformador, pontuar-se-ia que a situação constitucional de otimizar o desenvolvimento nacional deveria necessariamente ser levada em consideração para que ele pudesse determinar que o aproveitamento de crédito de ICMS seria um meio para fomentar tal medida ou – ao menos – um meio que não restringisse em demasia os princípios atrelados ao desenvolvimento nacional.

No processo de elaboração normativa, incumbiu ao legislador constituinte reformador (o da EC 42/2003) desincumbir-se dos ônus concernentes a eventuais incertezas (epistêmicas e empíricas) que pairassem sobre a medida que ele determinou (aproveitamento de créditos de ICMS), em especial sobre se elas impactariam de modo significativo na otimização dos princípios envolvidos à promoção do desenvolvimento da economia nacional, geração de emprego etc.

²⁰⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 140, n. 254, p. 3-4, 31 dez. 2003. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=31/12/2003&jornal=1&pagina=3>. Acesso em: 15 jan. 2023.

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 175-176.

Se, com a medida adotada pelo legislador constituinte reformador (aproveitamento de créditos de ICMS das etapas das anteriores), o produto nacional fosse, ao invés de mais atrativo ao mercado externo, menos competitivo; ou se não é possível, ao certo, identificar isto, estar-se-ia diante de uma potencial inconstitucionalidade em que se permeia por pano de fundo o papel dos princípios formais e a limitação à discricionariedade do legislador (no caso o legislador constituinte reformador).

Nesse mesmo panorama, caso se tivesse a certeza de que o aproveitamento de créditos de ICMS das etapas anteriores à exportação viesse a impedir a maior competitividade da mercadoria no exterior, estar-se-ia diante de uma inconstitucionalidade. E, neste caso em específico, direitos fundamentais do contribuinte (direitos ligados à livre iniciativa) estariam mais restringidos do que se fosse dado ao legislador tributário exercer sua competência para determinar o aproveitamento do crédito. Ou seja, nem todas as limitações ao legislador tributário impõem maior otimização aos direitos do contribuinte.

Mesmo modo que as imunidades, isenções buscam promover a efetivação de direitos fundamentais que, em regra, não se relacionam com os do contribuinte em sentido estrito. Como exemplo, vêm-se, ao longo do trabalho rememorando que a competência do legislador extrafiscal mantém ligação direta com sua discricionariedade e com os princípios formais, à medida que é por meio dela que se vale de um meio (isenção, por exemplo) para promover alguma finalidade (perceba-se a dita “tributação ambiental”, exemplificativamente).

No caso das isenções de ICMS, por exemplo, anota-se a especificidade de que a não cumulatividade exerce papel relevante, tal qual o que ocorre com as imunidades específicas de ICMS nos dois exemplos narrados anteriormente. Sua relevância se manifesta por intermédio de competência legislativa específica (art. 155, § 2º, II, CF/88), quando ao legislador, neste mister, será dado o atributo de tratar do aproveitamento de crédito estornável ou anulável. Tal situação será objeto do próximo capítulo desta tese, em que maiores implicações são abordadas.

4.2.2 Princípios formais e os limites procedimentais ao legislador tributário

Por tudo que se expôs até aqui, não se pretende afirmar que os princípios formais necessariamente limitem a discricionariedade do legislador sem que isso implique em maior efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte propriamente ditos. O que se defende é que, por intermédio dos princípios formais, as limitações à discricionariedade do legislador tributário podem não expressar maior efetividade daqueles direitos fundamentais, ditos do

contribuinte, mas outros direitos fundamentais englobados pela competência do legislador tributário extrafiscal.

Ou seja: os princípios formais e os princípios materiais não se excluem – pelo contrário, aliam-se para definir a margem de legitimidade da discricionariedade do legislador. Exemplificativamente, trata-se da questão atinente ao quórum, seja decorrente da reserva de lei complementar para o exercício da competência de limitar a própria atuação, seja pela exigência de lei complementar para tratar de outras matérias.

4.2.2.1 Princípios formais e quórum específico para tratar de limitações constitucionais ao poder de tributar

Consoante exposto, delimita-se a margem de atuação do legislador por intermédio de uma análise que considere princípios tanto materiais quanto formais. Dessarte, caso o legislador pretenda exercer a competência prevista no art. 146, II, da CF/88, e dispor infraconstitucionalmente acerca da conformação de uma limitação a seu poder de tributar (fiscalmente ou extrafiscalmente), deverá inexoravelmente observar o princípio formal condizente com o quórum específico da aprovação das leis complementares, em consonância com o que determina o art. 69 da CF/88. Deverá, igualmente, respeitar os princípios materiais, expressos por meio dos direitos fundamentais, tais quais a vedação ao confisco, a isonomia, entre outros.

Destaque-se, novamente, no âmago desse raciocínio, que os princípios formais e os princípios materiais não se excluem – pelo contrário, aliam-se para definir a margem de legitimidade da discricionariedade do legislador. Já se mencionou anteriormente, a necessidade de que a relevância de ambos os institutos seja levada em consideração pelo agente público, relembrando-a agora nos mesmos termos de como reconhecida por Robert Alexy²⁰⁸, para quem o questionamento sobre o conteúdo material do direito fundamental é indispensável na argumentação jurídica em qualquer caso.

É o respeito a esses princípios procedimentais e substanciais que garante a margem de legitimidade democrática da conformação realizada pelo legislador na concretização dos direitos fundamentais, incluindo os de natureza tributária ou não. Fala-se em “margem” em razão de não ser possível, ante a complexidade de fatos no mundo

²⁰⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 137-144.

fenomênico, apontar com absoluta certeza qual seria a medida ótima diante da miríade de possibilidades fáticas e jurídicas com as quais o agente legislativo se depara.

Trata-se, portanto, de uma zona de abertura – e não um ponto unidimensional específico – que a própria Constituição remete ao legislador, este, conforme destaca Virgílio Afonso da Silva, em sua primazia para dispor sobre as restrições aos valores fundamentais²⁰⁹, considerando as incertezas empíricas oriundas da complexidade inerente à inter-relação entre Estado e sociedade, ou, com enfoque específico do trabalho, entre fisco e contribuinte, que não se restringe, necessariamente, em limitar o poder daquele em relação a este.

4.2.2.2 Princípios formais e quórum específico para instituição de tributos

Ainda sob a ótica de relação entre princípios formais e materiais e sua ingerência na margem de atuação do legislador tributário, destaca-se a conformação ao exercício de competência do legislador relativamente a algumas situações, cujos princípios materiais envolvidos determinaram-lhe uma maior imposição de limites procedimentais, a exemplo da instituição de determinados tributos: contribuição social residual (art. 195, § 4º, CF/88), empréstimo compulsório (art. 148, CF/88), imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF/88) e imposto residual (art. 154, I, CF/88).

Daí já se extrai limite intransponível ao legislador tributário com competência extraordinária, aquela atribuída ao Executivo para a criação e majoração de impostos nos termos do art. 62, §§ 1º e 2º, da CF/88. Neste caso, como aqueles tributos não podem ser instituídos por lei ordinária, igualmente não podem ser instituídos ou majorados por medida provisória. Assim, o princípio formal da competência já exerce claro limite ao legislador tributário.

4.3 Princípios formais e os limites à discricionariedade do legislador na instituição e regulamentação de impostos

Consoante exposto, faz-se possível observar, na dinâmica histórica de evolução das funções de Estado, a correlação geralmente realizada entre a instituição de tributos e o

²⁰⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 928.

exercício do poder estatal, veiculada na restrição de direitos, tais quais a liberdade, a propriedade e, em alguns casos, a incolumidade física.

Assim, conforme já antecipado no bojo da contextualização introdutória deste Capítulo, a consolidação de limites ao poder arrecadatório dos entes políticos, por vezes, confunde-se com a ideia da própria imposição de restrições ao Estado em si mesmo, mais notadamente quando da ideia de limites legais atrelados ao reconhecimento da natureza jusfundamental das liberdades públicas.

O ponto de inflexão na vinculação das restrições incidentes sobre a atividade de do Estado de tributar e o reconhecimento das liberdades públicas aos contribuintes recai na adoção do entendimento de que toda tributação pressupõe, em alguma medida, concordância deles. Tal aceitação seria manifestada pela exigência de que todo tributo somente pode ser cobrado por força de lei elaborada em observância às balizas democráticas, donde se pode inferir a igual correlação com os princípios formais e os consequentes limites ao legislador tributário.

A revisitação dessa construção dogmática e normativa sobre os limites do poder tributário do Estado é imprescindível para o presente trabalho, ante a necessidade de se demonstrar a forma com que, diante da Constituição Federal de 1988, aplicam-se os princípios formais e não apenas os materiais, que andaram, *pari passu*, com a gênese do reconhecimento da normatividade dos princípios materiais, em especial da legalidade tributária.

4.3.1 Princípios formais e os limites à discricionariedade do legislador na instituição de impostos

Nesta subseção releva destacar a noção de que a margem de conformação dos direitos fundamentais é parametrizada, em razão do cumprimento do legislador ao dever de cobrar tributos, não apenas relativamente aos princípios materiais, mais diretamente ligados aos direitos do contribuinte e à limitação direta que exercem na margem de liberdade do legislador, mas, igualmente, em referência ao papel que os princípios formais desempenham, inclusive sem que, em certas ocasiões, os limites por si impostos impliquem em maior efetividade dos direitos do contribuinte.

Os princípios formais que distribuem a competência institucional sobre a cobrança de impostos encontram-se, precipuamente, nos arts. 153, 155 e 156 da CF/88, que delimitam quais deles podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos

Municípios. Defende-se tratar-se de princípios formais justamente preverem a competência federativa para instituição dos impostos incidentes sobre as diversas manifestações de riqueza.

O exercício dessa competência, entretanto, é uma faculdade do ente federativo. Significa dizer que, nos estritos termos da Constituição, a criação de impostos não é obrigatória ao ente que recebeu a competência constitucional para tanto. Competiu à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 1999²¹⁰, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), caracterizar o exercício da competência tributária como um dever a ser cumprido pelos entes políticos.²¹¹ É que a norma infraconstitucional estabelece, como consequência jurídica à não cobrança de qualquer dos impostos, cuja competência foi distribuída pela Constituição, a proibição de recebimento de transferências voluntárias pelo ente renunciante.

A doutrina e a jurisprudência têm concebido o dever de tributação previsto na LRF como uma norma de caráter principiológico (ainda que sem natureza fundamental), de modo que sua realização deve ocorrer na máxima medida, considerando as possibilidades fáticas e jurídicas observadas aprioristicamente quando da deliberação acerca da viabilidade de instituição de cada imposto. É afirmar que nem sempre a criação do imposto será a medida mais condizente com a concretização dos direitos fundamentais, sendo plenamente possível que a renúncia à respectiva receita se mostre mais benéfica à persecução dos fins públicos.

Essa facultatividade, por outro lado, tem sido invocada pelo legislador federal como respaldo à sua inércia sobre a criação do imposto sobre grandes fortunas, cuja competência foi atribuída à União pelo art. 153, VII, da CF/88. Não é incomum observar críticas realizadas pela doutrina a essa inércia, sob o fundamento de que a não criação desse imposto, por afrontar diretamente o direito fundamental à tributação isonômica, refoge aos limites de discricionariedade concedida ao Legislativo em matéria de criação de tributos.

Tratar-se-ia, dessarte, de inércia inconstitucional não abrangida pela liberdade legislativa da União. Por certo, parece ser desproporcional a carga tributária imposta a contribuintes detentores de menor capacidade contributiva enquanto o Legislativo possui em mãos instrumento capaz de corrigir a violação anti-isonômica.

²¹⁰ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.” (BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 mar. 2023).

²¹¹ TONETTI, Rafael Roberto Hage. Federalismo fiscal e o art. 11, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/2000: ponderações a respeito do exercício da competência tributária plena e da ADI nº 2.238. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, ano 11, n. 20, p. 51-67, set. 2021/fev. 2022.

O intuito da exposição acima foi o estabelecimento dos contornos iniciais da liberdade legislativa quanto à instituição dos impostos. Para se alcançar o cerne dessa temática, todavia, deve-se adentrar ao estudo das possíveis limitações que recaem não apenas sobre a atividade normogênica de definição das incidências tributárias relativas aos impostos, mas, também, sobre sua regulamentação.

Passa-se, pois, à investigação dos limites da discricionariedade do Poder Legislativo especificamente sobre esse cenário.

4.3.2 Princípios formais e os limites à discricionariedade do legislador (tributário) na regulamentação de impostos

Ao se tratar das limitações ao legislador tributário, historicamente, como já visto e revisitado neste tópico, enfatizou-se o aspecto material de tais balizas. Destarte, menos se cuidou dos limites de sua atividade quanto ao exercício da competência extrafiscal, que será tratada mais afrente, como da sua atividade de regulamentação dos impostos, ora abordada.

De partida, anota-se como o STF tem tratado do tema. A Corte tem reconhecido que a discricionariedade do legislador na tratativa dos impostos existe não somente em sua criação, mas, igualmente, sobre aspectos específicos de regulamentação de alguns desses tributos. Caso recente foi a discussão sobre o Tema 745 da Repercussão Geral (RG) no Recurso Extraordinário (RE) n. 1.307.470/ES²¹², na sistemática de recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado recentemente, em 18 de fevereiro de 2021.

Tratou o STF, naquele caso, sobre a redução da alíquota do ICMS, versando abarcada pelo princípio da seletividade. Lá disserta sobre a liberdade atribuída ao legislador de decidir sobre a melhor forma de tributar determinado bem ou serviço, considerando sua essencialidade. A decisão proferida pela Ministra Relatora Cármen Lúcia²¹³ aborda a temática de se o valor da alíquota do ICMS, de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços está inclusa na margem de discricionariedade do Legislativo.

²¹² STF, RE 1.307.470, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 18/02/2021, DJe 18/02/2021, p. 1-6.

²¹³ “[...] o legislador estadual, utilizando-se da faculdade que lhe foi atribuída pela Constituição Federal, selecionou as alíquotas de ICMS de acordo com as mercadorias e os serviços que devem ser tributados em maior ou menor proporção, observada a sua essencialidade. Ressalte-se que a discricionariedade quanto à escolha das mercadorias e serviços essenciais que serão tributados com alíquotas menores compete exclusivamente ao Poder Legislativo, sendo vedada a intervenção do Poder Judiciário nesse sentido, sob pena de atuar como legislador positivo e violar o princípio constitucional da separação dos Poderes.” (STF, RE 1.307.470, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 18/02/2021, DJe 18/02/2021, p. 4).

Vale destacar a tese fixada, pelo STF, no dito Tema 745 da Repercussão Geral²¹⁴, em que aborda limites à atuação do legislador, que poderá, de acordo com a corte, optar por adotar ou não a técnica da seletividade, mas, uma vez adotada, sujeitar-se-á a parâmetros. Inclusive no que diz respeito ao quantitativo das alíquotas.

De acordo com este raciocínio, o redator para voto, ministro Dias Toffoli expressamente traçou parâmetros para o legislador que, em sua discricionariedade, decidir – dado que a Constituição Federal não o obriga a fazê-lo – por adotar a seletividade, adstringindo-o à técnica da seletividade, que, por sua vez, repercutirá no dimensionamento do ICMS (alíquotas). Para o juízo do legislador, para superação das incertezas sobre o que se caracterizam ou não como itens essenciais, deverá ele efetuar um juízo que pondere “[...] as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos”²¹⁵, sem nelas se exaurir.

Revela-se importante a ressalva do STF de que “[...] quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em consideração outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço”²¹⁶. Assim, a possibilidade de superação das zonas de incerteza pelo legislador torna-se mais robusta, até mesmo quando considera, em sua ponderação, elementos destacados pelo próprio STF tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço.

De relevância para este estudo, a abordagem do STF que determina ao legislador que ao “[...] adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito [seletividade] em sua eficácia positiva”²¹⁷. Nesta tese, defende-se que o legislador deve levar a efetividade da medida extrafiscal a uma otimização não apenas quando se adota a seletividade, mas sempre que atua para atingir alguma finalidade extrafiscal. Não se limita ao uso da extrafiscalidade ao bem destinado ao consumidor final em si, mas abrange a análise desta técnica empreendida ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços sujeitos à exação do ICMS.

²¹⁴ “Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.” (STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 4).

²¹⁵ STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 3.

²¹⁶ STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 3.

²¹⁷ STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 3.

4.3.3 Limites à discricionariedade do legislador na instituição de impostos extrafiscais

Já foi exposto que, atualmente, amplamente se admite a conclusão de que a atividade tributária do Estado deve ser praticada dentro dos limites de competência institucional previstos na Constituição Federal, em respeito aos princípios formais e em observância aos princípios materiais, notadamente os de índole jusfundamental.

Essa afirmação, não obstante, invoca um acentuado ônus argumentativo quando da especificação de como esses limites se manifestam nas situações fáticas apreciadas pelo Legislativo no momento da edição das leis tributárias.

O que se pretende analisar, por ora, é se há parâmetros e marcos normativos e procedimentais a serem considerados pelo legislador na tratativa legal da instituição de impostos e se isso mantém algum grau correlação com sua atividade quando vai além e se vale da extrafiscalidade.

4.3.3.1 Delimitação conceitual de isenção e sua relação com a discricionariedade do legislador (de impostos extrafiscais)

Na ciência jurídica, não é incomum observar que um mesmo objeto de estudo pode possuir diversas acepções diferentes entre os vários ramos do Direito. Os fenômenos oriundos do esbulho possessório de uma propriedade rural, *v.g.*, são passíveis de serem analisados sob diferentes pontos de vista, a depender da disciplina, tais quais a prática de um tipo legal criminal, a perda da posse, a ação possessória em procedimento especial etc.

Com relação à isenção tributária, a presente pesquisa propõe sua visualização sob dois parâmetros distintos: um essencialmente teórico, à luz da teoria dos princípios; outro, de caráter mais próximo ao tecnicismo do direito tributário, na qualidade de instrumento concedido ao poder público para efetivação de sua política financeira.

O raciocínio a ser exposto doravante fica mais nítido com a delimitação do conceito de isenção tributária de acordo com a doutrina especializada. Nesse aspecto, conforme destaca José Souto Maior Borges, a isenção é caso de não incidência qualificada e que, por isso, impede o Estado fiscal de exigir o tributo tanto na seara administrativa quanto na jurisdicional.²¹⁸

²¹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 102. De modo diverso, *vide*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 599.

Em consonância com o que já foi exposto nos tópicos anteriores, a isenção tributária não se confunde com a imunidade tributária. Esta possui substrato no corpo constitucional e obsta a cobrança de tributos por razões de competência negativa.

A isenção, ao seu turno, é estritamente relacionada ao legislador ordinário e complementar, eis que sua caracterização pressupõe a existência de dois dispositivos legais: o que institui o tributo e o que afasta os efeitos do dispositivo instituidor em determinados casos. Diz-se que a isenção é um dos instrumentos mais presentes na efetivação da política fiscal justamente em razão de que sua aplicação enseja renúncia arrecadatória, geralmente decorrente de questões extrafiscais e de capacidade contributiva.²¹⁹

Para o tema proposto neste estudo, importa observar que a subsunção a uma isenção tributária tem por pressuposto, *a priori*, ao menos duas decisões do legislador substancialmente, cujas deliberações devem ser parametrizadas com base no conteúdo material dos direitos fundamentais.

A primeira dessas decisões é a identificação e a qualificação, pelo ente público ao qual a Constituição atribuiu competência tributária, dos fatos observados no mundo fenomênico que expressam alguma riqueza passível de tributação, afastando-se das hipóteses de imunidade. Nesse momento, diante dos signos presuntivos de riqueza²²⁰, o ente tributante, ao instituir o tributo, deve observar os limites materiais fornecidos pelo conteúdo normativo dos direitos fundamentais.

A atividade tributante é, em essência, uma limitação aos direitos fundamentais, perfazendo a ideia de um preço social.²²¹ Na atual sistemática constitucional, que veda a obliteração da liberdade e da incolumidade física para o pagamento de débitos fiscais, a limitação autorizada pela Constituição incide, maiormente, no bem/propriedade.

Por consequência, a primeira premissa a ser adotada na instituição do tributo é que a exação não pode ser tão intensa a ponto de intervir nesse direito de maneira desproporcional, notadamente em função da proibição de excesso e de seu conteúdo essencial. A segunda decisão a ser tomada pelo legislador na identificação dos fatos da vida que

²¹⁹ Não apenas as isenções propriamente ditas, mas também a progressividade das alíquotas pode se inserir neste mesmo contexto.

²²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 459-461.

²²¹ Com a ressalva de que não se coaduna, neste trabalho, com o neoconstitucionalismo como matiz teórica de referência para sua elaboração, identifica-se, todavia, explanação, sem o viés “neoconstitucional”, sobre o ponto específico do preço social dos direitos fundamentais em: MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo**: a invasão da Constituição. São Paulo: Método, 2008. v. 7, p. 157. Em lição clássica: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. São Paulo: Renovar, 2003. p. 499; TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro, Renovar, 1991.

justificam a concessão de isenções tributárias também se relaciona a limitação de direito fundamental, porém sua incidência ocorre em um segundo grau.

Na CF/88, há um exemplo incisivo da impossibilidade de intervenção excessiva em direitos fundamentais, materializado em seu art. 182, § 4º, II²²². O dispositivo trata, no contexto da elaboração da política urbana, da utilização da tributação como instrumento de efetivação da função social da propriedade, o que faz por intermédio do IPTU progressivo no tempo.

Como é intuitivo, o aumento progressivo do valor da exação é proporcional ao tempo em que o proprietário do terreno urbano mantém-se inerte ao não conceder a esse bem sua devida função social. Resta nítido, portanto, que o grau de intervenção no direito fundamental à propriedade dilata à mesma medida que se mostra exigível o fim perseguido pelo ente público tributante ao longo da dimensão tempo – que é a realização dessa função social. Ou seja, há inequívoca relação de proporcionalidade entre o meio (tributação) e o fim (função social).

Como arremate, a tributação progressiva do IPTU, em observância à garantia constitucional da vedação ao confisco, não é ilimitada. Não é constitucionalmente legítima a cobrança do imposto em patamar tão alto que impeça o exercício da propriedade urbana, ainda que permaneça a relutância quanto ao exercício de sua função social. Tanto é verdadeiro que o § 4º do art. 182 prevê medidas sucessivas para o tratamento do desrespeito a essa função.

Caso a progressividade do imposto ao longo do tempo não seja eficiente para os fins perseguidos, ainda assim, deverá haver respeito à proibição de confisco, cabendo ao ente público instaurar o procedimento de desapropriação previsto no inciso III do art. 182 da CF/88.

No que atine à segunda decisão a ser tomada pelo legislador quanto às isenções, ela recai na identificação dos fatos da vida que justificam a concessão do benefício tributário e também se relaciona a limitação de direito fundamental, porém sua incidência ocorre em um segundo grau.

É que, como visto, a tributação é, em essência, uma limitação a direito fundamental, ao passo que a isenção se manifesta como um limite a essa restrição. É um

²²² COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para a implementação da política urbana. *In*: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (coord.). **Estatuto da Cidade**: comentários à Lei Federal 10.257/2001. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 114.

limite autoimposto pelo ente tributante no exercício de sua discricionariedade, mas que, não necessariamente, mantém correlação com os direitos fundamentais do contribuinte.

Exemplo citado por Ingo Wolfgang Sarlet²²³, que bem ilustra esse argumento, é a isenção incidente sobre o IPI concedido às pessoas com deficiência, por força da Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995²²⁴, em relação à aquisição de veículos automotores. Em síntese, diante dos valores envolvidos, quais sejam, o dever estatal de garantia à acessibilidade locomotiva da pessoa com dificuldade de locomoção e a renúncia fiscal, optou o legislador por dar prevalência ao primeiro. Significa afirmar que a isenção foi um dos meios encontrados pelo Estado fiscal na concretização da finalidade constitucional de promoção dos direitos fundamentais da pessoa com deficiência.

Com a exposição de tais situações, pretende-se demonstrar, primeiramente, como os direitos fundamentais refletem a autoimposição de limites à atuação dos entes tributantes. Essa autolimitação teve ser comparada analiticamente com uma segunda hipótese de restrição, que é oriunda das decisões proferidas pelos órgãos dotados de jurisdição constitucional, cuja legitimidade não é evidente.

4.3.3.2 Princípios formais e extrafiscalidade: o papel da proporcionalidade na limitação ao legislador tributário

Nesse contexto, igualmente inafastável o dever de aplicação da proporcionalidade, em compasso com seus três subprincípios da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. De fato, pouca controvérsia existe sobre o dever de o Estado, quando do exercício do poder contido na atividade legiferante, observar a relação proporcional entre os meios que adota e os fins pretendidos.

O argumento também é válido para a tributação, tanto em sua vertente fiscal quanto na extrafiscal. No primeiro caso, o imposto instituído com finalidade arrecadatória, como é o caso do imposto incidente sobre a renda da pessoa natural, a exação não pode ser tão alta a ponto de provocar confisco da riqueza do contribuinte. Com relação à extrafiscalidade, a arrecadação não pode implicar a aniquilação do conteúdo essencial inerente aos direitos

²²³ SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Coimbra, v. 82, p. 239-289, 2006c.

²²⁴ BRASIL. **Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8989compilado.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

fundamentais envolvidos na atividade que se busca estimular ou desestimular, como seria o caso da provocação de sanção política a determinado setor econômico, de modo a obstar totalmente a livre iniciativa sem fundamentação pertinente.²²⁵

Como se nota, as situações ilustradas acima demonstram a aplicação da proporcionalidade como limitação à liberdade legislativa do Estado, porém sob uma acepção da vedação ao excesso. A importância desse destaque reside no fato de que, tal qual já antecipado, a proporcionalidade passa a adquirir uma segunda faceta abalizadora, que é a proibição à proteção insuficiente.²²⁶

4.4 Relação entre princípios formais, proibição de proteção insuficiente e limite à liberdade de legislador tributário

A *Üntermassverbot* surge como construção teórica da doutrina alemã, mas já tem sido profundamente trabalhada na ciência jurídica brasileira e expressamente invocada na jurisprudência do STF. Didaticamente, costumou-se a analisar a proibição da proteção insuficiente e a vedação ao excesso como as duas faces de uma mesma moeda – que, ao seu turno, seria a proporcionalidade em sentido amplo.

Como elucida Carlos Bernal Pulido²²⁷, a proibição da proteção insuficiente em âmbito legislativo segue, essencialmente, as mesmas regras de aplicação da vedação ao excesso, mas com algumas peculiaridades inerentes. De acordo com o autor, essas

²²⁵ ÁVILA, Humberto. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação aos princípios da igualdade, liberdade de profissão, defesa do meio ambiente, livre concorrência e não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 170, p. 150-159, nov. 2009a. p. 152-154; CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana e a seletividade no ICMS. Questões conexas. In: MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). **Tratado luso-brasileiro da dignidade humana**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 1100-1105; Eric de Moraes. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**, p. 42.

²²⁶ “[...] é possível afirmar, com base na doutrina que vem se firmando nos últimos anos, que a estrutura do princípio da proporcionalidade não aponta apenas para a perspectiva de um garantismo negativo (proteção contra os excessos do Estado), e, sim, também para uma espécie de garantismo positivo, momento em que a preocupação do sistema jurídico será com o fato de o Estado não proteger suficientemente determinado direito fundamental, caso em que estar-se-á em face do que se passou a denominar, a partir da doutrina alemã, de ‘proibição de proteção deficiente’ (*Üntermassverbot*). A proibição de proteção insuficiente, explica Bernal Pulido, pode ser definida como um critério estrutural para determinação dos direitos fundamentais, com cuja aplicação se pode determinar se um ato estatal por antonomásia, uma omissão – viola um direito fundamental de proteção.” (STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 653).

²²⁷ BERNAL PULIDO, Carlos. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales**: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador. 4. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014. p. 1030-1031.

idiosincrasias seriam referentes: a) ao ato que examina; b) à afetação negativa de um direito fundamental; e c) ao conceito de causalidade positiva ótima aplicado ao conceito de intervenção a um direito fundamental de proteção.

Em síntese, a aplicação o instituto jurídico do *Üntermassverbot* teria primazia na tutela dos direitos fundamentais a uma proteção advinda do Estado, ou, caso se prefira, dos deveres estatais de proteção. Não por outra razão, a teoria tem recebido maior atenção da doutrina criminalista, principalmente no que se refere ao exame de constitucionalidade e proporcionalidade das penas previstas abstratamente pelo legislador.

Sob uma concepção interdisciplinar da vedação à proteção insuficiente, Laura Clérico²²⁸ sistematiza que sua premissa maior é uma omissão ou uma ação estatal insuficiente quanto à competência constitucional de concretização dos direitos fundamentais.

No Direito Tributário, entende-se que sua incidência primordial diz respeito aos tributos extrafiscais, cuja finalidade é proteger determinada atividade econômica ou bem jurídico. Não é difícil a constatação de que, se o legislador identifica a necessidade de desestimular o consumo, *v.g.*, de cigarros, por meio da majoração do IPI e com a finalidade de aumentar o grau de proteção à saúde pública, a exação não pode ser irrisória a ponto de não afetar o comportamento dos respectivos consumidores. Do mesmo modo, se, ao majorar a alíquota do imposto de importação, o Estado almeja proteger determinado setor da economia interna, a exação deve ser suficiente para que o produto nacional seja mais competitivo.

Essas breves ilustrações têm por finalidade demonstrar a problemática que circunda a possibilidade do estabelecimento de limitações à atividade do legislador no que se refere à instituição de impostos. Isso porque, repise-se, no âmago de um Estado democrático de direito, o conceito de discricionariedade recebe temperamentos e balizamentos.

4.5 O controle jurisdicional da discricionariedade do legislador tributário com base nos princípios formais

Pelo até então exposto, não mais se questiona que o legislador deve observar os princípios formais de competência tributária estabelecidos pela Constituição nem que o conteúdo essencial dos direitos fundamentais deve ser respeitado – isso de acordo com o referencial teórico aqui empregado.

²²⁸ CLÉRICO, Laura. El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto. *In*: CARBONELL, Miguel (ed.). **El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional**. Quito: Ministerio da Justicia y Derechos Humanos, 2008. p. 150.

A investigação que se pretende é sobre se há possibilidade de imposição de limites à discricionariedade do legislador, em matéria de instituição de impostos, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas oriundas da observância ao conteúdo material dos direitos fundamentais e das regras de competência institucional, isto é, fora da zona de exclusão delimitada em seus extremos pela insuficiência e pela excessividade. E, se, em havendo, seria passível de controle jurisdicional.

No ponto, é preciso retomar as conclusões alcançadas quando da exposição sobre as eventuais incertezas epistemológicas que circundam a tomada de decisão do Legislativo. De fato, deve ser considerada a possibilidade de que a medida legislativa seja adotada em contextos de paridade, em que, aprioristicamente, duas ou mais decisões se mostram igualmente ótimas diante dos conflitos jusfundamentais envolvidos.

O legislador, quando da deliberação sobre a melhor forma de tratar um problema à luz dos direitos fundamentais, não possui o benefício da posterioridade e, por isso, nem sempre é capaz de prever todas as consequências fáticas e jurídicas da decisão que pretende tomar. Trata-se, como já demonstrado, de situações envolvendo as incertezas epistemológicas ou cognitivas.

Não obstante, deve-se partir do pressuposto de que, ao menos em tese, as decisões tomadas pelo Poder Legislativo em matéria de tributação são baseadas em análises elaboradas pelo corpo técnico especializado de cada órgão decisor, cujo objetivo é subsidiar o legislador com informações e dados necessários à realização da política tributária. Por essa razão, há de se manter uma posição de deferência a essas análises e decisão dos órgãos legislativos, considerando serem os detentores da expertise e da legitimidade democrática para identificação dos objetivos que deverão ser alcançados para implementação do interesse público.²²⁹

Consequentemente, se de tais análises técnicas dos órgãos de assessoramento do Poder Legislativo advir o cenário de duas ou mais decisões paritárias, isto é, igualmente condizentes com a medida ótima dos direitos fundamentais envolvidos, atribui-se discricionariedade ao legislador para a adoção de uma dessas decisões. O mesmo argumento é válido para a edição de atos normativos pelo Executivo, que possui ampla margem de

²²⁹ Ao se realizar a leitura isolada deste trecho, é possível concluir, em uma mirada mais apressada, que o intuito dele seria o de provocar a introdução a um debate já amplamente realizado na doutrina brasileira, o dos limites do ativismo judicial. Não é o caso. Aqui se pretende apenas contextualizar como o referencial teórico adotado para o desenvolvimento desta tese compreende a atividade do legislador, seus limites, suas atribuições e suas prerrogativas dentro do plano jurídico. Sobre o tema, *vide*: STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

competência para a regulamentação de impostos, conforme previsões contidas em diversos dispositivos constitucionais.

Com isso, pretende-se demonstrar que, em contextos de paridade, não se explicita um cenário de imposições de limites, por se adentrar em seara típica à atividade legiferante do Estado. Isso porque, se as decisões são paritárias, significa afirmar que passaram sobre o crivo da proporcionalidade e, justamente por esse motivo, devem ser consideradas constitucionais e realizadoras dos direitos fundamentais em parâmetros de igualdade de otimização.

Como já exposto, medidas desproporcionais sob o pálio da carga jusfundamental dos direitos dos contribuintes são, em sua essência, inconstitucionais por violação de princípio material. Cabe, portanto, ao ente de controle constitucional dotado de jurisdição respeitar as decisões políticas tomadas pelo Legislativo.

Em tais casos, eventual declaração de inconstitucionalidade por parte de uma corte constitucional somente poderia ocorrer nas hipóteses em que a incerteza cognitiva que circunda a decisão a ser tomada pelo legislador é tão grave que foi capaz de gerar uma falsa percepção da paridade. Poder-se-ia constatar a configuração de uma paridade apenas putativa, em que, ao contrário do que foi erroneamente visualizado pelo Legislativo, as medidas, em verdade, seriam díspares.

Esse fenômeno mais se vincula com o fato de que o órgão jurisdicional, em seu exame de constitucionalidade repressivo, possui informações e dados que não se encontravam disponíveis ao legislador, de que é exemplo as consequências jurídicas não previsíveis no momento da criação do ato legislativo. Nessa situação específica, a ausência de paridade entre as medidas consideradas ótimas analisadas em caráter *prima facie*, dessarte, somente se revelaria a posteriori, quando da manifestação dos efeitos concretos da lei no mundo fenomênico.

Por outra via, deve-se considerar a possibilidade de uma situação distinta. Se as medidas são evidentemente não paritárias e não há incerteza fática circundando a deliberação do legislador, conclui-se que uma decisão pode ser considerada mais ótima do que outra – do contrário, haveria paridade.

Nesse ponto, a pergunta que se faz é: compete ao Poder Judiciário realizar o controle de otimização das decisões tomadas pelo Legislativo? Esse questionamento foi bem elaborado por Virgílio Afonso da Silva²³⁰. Seu raciocínio parte da constatação, a que

²³⁰ “Se os direitos fundamentais são, quase sempre, princípios e, por conseguinte, mandamentos de otimização, ao legislador sobra apenas uma tarefa: ao concretizar e harmonizar os direitos fundamentais, deve ele otimizá-los, isto é, encontrar a solução ótima para todas as colisões possíveis. Isso, isoladamente considerado, não

chegou Christian Starck²³¹, de que, sob sua acepção de moldura, as constituições não definem procedimentos para identificação sobre se a medida legislativa é ótima ou não. Diante disso, haveria uma tendência quase que natural à judicialização das políticas públicas, considerando a impossibilidade de se atestar com segurança se a medida adotada pelo legislador foi a mais ótima.

O desenvolvimento do argumento exposto por Virgílio Afonso da Silva retoma, novamente, a teorização dos princípios formais de Robert Alexy, mais especificamente no que se refere à viabilidade ou não do sopesamento de tais princípios com os de índole material.

Por premissa, Virgílio Afonso da Silva admite que, na teoria dos princípios, o princípio formal da competência atribuída ao legislador, pela Constituição, para a concretização dos direitos fundamentais deveria ser levado em consideração pelo Poder Judiciário. Ou seja, ao órgão jurisdicional recairia o dever de, além de sopesar os princípios materiais entre si, sopesá-los em função dos princípios de natureza formal.

Virgílio Afonso da Silva aprofunda a análise da problemática metodológica em torno do sopesamento dos princípios formais e materiais de um modo distinto do realizado por Alexy. O deslinde de tais questões teria por fundamento a primazia *prima facie* das decisões adotadas pelo legislador, mormente nos cenários de incertezas normativas e empíricas.

A primeira conclusão a que chega o teórico brasileiro é que, em casos de patente incerteza cognitiva, a legitimidade democrática do Legislativo concederia às decisões deste órgão uma presunção de correção e primazia *prima facie*.²³² Rejeitar tais princípios formais significaria a construção de um Estado judicial em todas as decisões legislativas poderiam ser

seria ainda o maior problema. O grande golpe na separação de Poderes é dado pela associação dessa tarefa de ‘otimizador de direitos fundamentais’ à existência de uma instância de controle da atividade legislativa no âmbito dos direitos fundamentais, o tribunal constitucional. Assim, segundo aqueles que seguem esse raciocínio, toda e qualquer decisão do legislador que não seja a decisão ótima acabaria sendo barrada pelo tribunal constitucional. Este, dessa forma, passaria a atuar como a instância que decide não somente o que é constitucional ou inconstitucional, mas também o que é ótimo e o que não é.” (SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 918-919).

²³¹ STARCK, Christian. State duties of protection and fundamental rights. **Potchefstroom Electronic Law Journal**, [Potchefstroom], v. 3, n. 1, p. 20-91, 4 maio 2000. DOI: <https://doi.org/10.17159/1727-3781/2000/v3i1a2882>. Disponível em: <https://perjournal.co.za/article/view/2882>. Acesso em: 8 jan. 2023.

²³² “Assim, nos casos em que é muito difícil saber com certeza o que é substancialmente correto, deve ser presumida uma correção *prima facie* da decisão do legislador. No âmbito dessa zona de incerteza, ele goza, devido à sua legitimidade democrática, de uma primazia decisória.” (SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 918-919).

revistas pelo Judiciário sempre que este chegasse a um resultado diverso da medida adotada pelo Legislador.

A fim de obstar a adoção da prevalência das decisões judiciais em questões de políticas públicas, admite-se que a otimização não enseje necessariamente apenas uma decisão correta. Virgílio Afonso da Silva alerta para a diversidade de variáveis e para os níveis de incerteza envolvidos, de modo que seria plenamente possível, na teoria dos princípios, a existência de mais de uma medida capaz de satisfazer o crivo da otimização dos direitos fundamentais envolvidos, a justificar mais de uma possibilidade de sua intervenção.

Com respaldo nessa premissa, todas as decisões consideradas ótimas também deveriam ser visualizadas como paritárias, ainda que seus meios e suas consequências fossem nitidamente diversos. Assim, não haveria o que se falar em melhor decisão ou em medida mais ótima: todas as decisões que fossem aprovadas sob o crivo da otimização devem ser consideradas paritárias.

Ao Judiciário, sob pena de violação ao princípio formal referente à primazia do Legislativo na tomada de decisões políticas, competiria a investigação da constitucionalidade daquilo que foi adotado pelo legislador.

Ainda para Virgílio Afonso, a percepção da mencionada diversidade de possibilidades com as quais o legislador se depara levaria a uma conclusão diferente da que chegou Robert Alexy acerca da necessidade de inclusão dos princípios formais na atividade de sopesamento dos direitos fundamentais. Em uma síntese antecipatória, é possível o sopesamento entre princípios formais e materiais, porém de uma forma diversa da que foi concebida de modo embrionário na teoria dos princípios de Alexy.

Explica-se. A competência institucional do legislador pode ser manifestada na liberdade para a definição de meios, objetivos, bem como para a tomada de decisões em contextos de incerteza cognitiva ou mesmo para a restrição de direitos fundamentais. A ideia central da proposta do jurista brasileiro é que, para cada uma dessas liberdades concedidas ao Poder Legislativo, existiria um princípio formal, ao passo que a cada um desses princípios corresponderia um peso diferente. O peso de um princípio formal seria identificado de acordo com a dificuldade em se desfazer a relação de paridade por meio da argumentação, ou seja, aplicando-se a fórmula da paridade já mencionada em linhas anteriores.

Em outros termos, a competência do legislador para decidir definitivamente sobre o modo de concretização e conformação é tão mais inafastável quanto maior for o ônus argumentativo exigido para se demonstrar juridicamente que uma decisão deve ser tomada em

prejuízo de outra, muito embora ambas sejam consideradas ótimas e, justamente por isso, inseridas na zona de paridade.

No que importa de modo mais específico para a tese, por exemplo, no caso dos impostos de natureza predominantemente extrafiscal, *v.g.*, quanto maior for a ausência de nitidez sobre as consequências fáticas e jurídicas oriundas da majoração de alíquota, cujo objetivo é proteger determinado setor da economia nacional, maior peso adquire o princípio formal da competência institucional do legislador e, em sentido proporcionalmente inverso, menor é a possibilidade de que o Judiciário reveja a decisão tomada em âmbito legislativo.

Desse modo, a par de o Poder Legislativo deter, por meio de seus órgãos de assessoramento, a expertise na construção das políticas tributárias, existem princípios formais que atribuem, *prima facie*, uma maior primazia em suas decisões, incluindo as que tenham por reflexo a restrição de direitos fundamentais. Em casos tais, a possibilidade de imposição de limites à discricionariedade do legislador em matéria de tratativa de impostos será mais restrita à medida que crescer o grau de incerteza empírica e normativa que circunda a decisão a ser tomada, o que, por sua vez, aparentemente, se amplifica no exercício da competência do legislador extrafiscal.

A título de elucidação, na atividade de sopesamento, o peso a ser atribuído ao princípio formal da competência concedida ao legislador para decidir em bases definitivas sobre os direitos fundamentais aumentará (e, por isso, prevalecerá sobre a possibilidade de revisão do órgão jurisdicional) à mesma proporção que aumentar a turbidez do cenário fático e normativo.

Com efeito, ao Poder Judiciário caberia afastar as medidas inconstitucionais, incluindo as desproporcionais e as não ótimas por ausência de paridade, tal qual tratado brevemente acima. Entretanto, as possibilidades de controle judicial seriam afinadas à razão do grau de dificuldade em se justificar juridicamente a invalidação da decisão tomada pelo legislador.

A importância maior dessas constatações para o presente estudo reside no fato de levar à conclusão de que, excluindo-se as restrições inconstitucionais aos direitos fundamentais do contribuinte (como o da legalidade), as decisões tomadas pela atividade tributária prevalecem em seu sentido político e técnico, motivo pelo qual as questões jurídicas se situam em um plano subsidiário, em uma posição de deferência.

Em suma, entende-se possível e razoável defender que as possibilidades de limitação judicial à discricionariedade do legislador em matéria de impostos são restritas,

resumidas basicamente a problemas de ordem jurídica inseridos em contexto de elevado grau de certeza cognitiva sobre os limites constitucionais do ato.

4.5.1 Controle jurisdicional da discricionariedade do legislador extrafiscal

O questionamento que ora se faz é: o Poder Judiciário possui competência constitucional para limitar a competência do legislador extrafiscal – e, de modo particular, – daquele que concede isenções tributárias? Se sim, essa limitação pode ocorrer com base em princípios formais? A resposta a essas perguntas perpassa necessariamente pela correlação entre proporcionalidade e exame de constitucionalidade, atribuindo-se o sentido de que, na teoria dos princípios, as decisões desproporcionais são aquelas que, em essência, restringem indevidamente o âmbito de proteção de um direito fundamental, imiscuindo-se em seu conteúdo intangível.

Na linha do raciocínio que já vinha sendo estabelecido acerca dos desdobramentos da construção teórica da proporcionalidade, em sua acepção jurídica, há de se revisitar o conceito e os parâmetros estabelecidos pela ideia de vedação à proteção insuficiente (*Üntermassverbot*), e como eles podem se correlacionar aos princípios formais no controle jurisdicional das isenções, sem que necessariamente se envolvam os direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito.

De fato, a título de reiteração, se do Estado é exigível a adoção de medidas destinadas à concretização dos deveres de proteção (v.g. segurança pública), o cumprimento dessa missão constitucional não pode ser levado a efeito de forma insuficiente, sob pena de violação ao conteúdo normativo do direito fundamental que precisa ser protegido (v.g. incolumidade física, liberdade, propriedade etc.).

Ademais, se a realização dos deveres de proteção exige do Estado a adoção de condutas positivas ou comissivas, obstando o cenário de omissão de seus órgãos, haverá custos financeiros para implementar o dever de proteger os direitos fundamentais (v.g. investimento no treinamento e aprimoramento dos policiais, modernização de equipamentos etc.). Portanto, os deveres de proteção pressupõem despesas arcadas com o erário.

4.5.2 Controle jurisdicional da discricionariedade do legislador que concede isenções

Diante disso, seria razoável deduzir que, de primeira mirada, eventuais isenções tributárias somente poderiam ser concedidas caso houvesse recursos financeiros suficientes

para a garantia do conteúdo essencial dos deveres de prestação que recaem aos poderes públicos. Todavia, há uma segunda situação, referente à hipótese de que os fins buscados com a isenção (v.g. estímulo a um determinado setor da economia agrícola) adquiram maior peso do que a necessidade de se arrecadar o valor do imposto respectivo (v.g. isenção de ICMS ao setor de plantas ornamentais – um bem supérfluo – após a erradicação de praga que destruiu as plantações, a fim de garantir o pagamento de salário aos empregados rurais).

É de fácil observância que, na segunda situação exposta, está-se de sopesamento entre os valores envolvidos, manifestado na prevalência, no exemplo dado, da garantia aos valores atrelados aos princípios que o legislador extrafiscal quis induzir efetividade (no exemplo acima, os do mínimo existencial) em prejuízo da arrecadação que adviria da cobrança do ICMS. Há, todavia, uma questão subjacente dotada de maior complexidade.

Muito embora seja justificável a concessão da isenção no caso utilizado como exemplo, cujo objetivo foi garantir a continuidade da remuneração paga aos empregados rurais na produção de bens supérfluos (plantas ornamentais), é inafastável o cálculo financeiro sobre se a mesma isenção permaneceria economicamente viável em face do dever do Estado de adotar os meios de proteção aos direitos sociais financiados pela tributação da circulação jurídica de mercadorias.

Seria o caso de essa mesma isenção ensejar uma insuficiência de recursos para a concretização do direito fundamental ao ensino médio, que, nos termos do art. 211, § 3º, da CF/88, também é de competência prioritária dos entes federativos estaduais e do Distrito Federal. Assim, a rigor, a decisão do ente concedente da isenção deve ser respaldada no sopesamento entre dois direitos fundamentais, quais sejam, no caso do exemplo o direito ao salário de subsistência e o direito à educação.

Em todos esses casos o que se pretende é evidenciar que o acréscimo de um elemento adicional – o juízo de aplicação com base nos princípios formais – é apto a melhor delimitar os limites à discricionariedade do legislador e, paralelamente, revelar que nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar (limites ao legislador) são benéficas ao contribuinte ou mesmo sem inserem exclusivamente naquela seção da Constituição Federal de 1988.

Essa ilustração serve para demonstrar que, em nenhum dos casos apresentados, é possível uma realização do dever de proteção em patamar aquém da insuficiência, exurgindo o instituto do *Üntermassverbot* como parâmetro de identificação de medidas desproporcionais por violação do conteúdo jurídico de direito fundamental e, por consequência lógica, de exame de constitucionalidade dos atos ou omissões do poder político organizado.

Por certo, o que a vedação à proteção insuficiente estatui é que o Estado não pode se eximir de adotar os meios necessários à concretização dos bens constitucionais, o que inclui o dever de arrecadação tributária em montante suficiente para suprir tais necessidades.

Logo, por exemplo, se eventual isenção tributária é capaz de ensejar uma proteção insuficiente por parte do Estado, considerando a ausência de recursos provocada pela renúncia fiscal, é plenamente possível a imposição de limites à concessão de benefícios. No plano abstrato, tais limites podem decorrer de normas como as previstas na Constituição sobre a repartição das receitas tributárias (art. 157 e ss.) e as preceituadas na LRF.

De outra banda, nem tão nítida é a legitimidade do órgão jurisdicional para a limitação da discricionariedade do legislador em matéria de isenções tributárias. Isso porque, em consonância com o que vem sendo esmiunçado no decorrer do presente estudo, o Poder Legislativo possui uma primazia *prima facie* na decisão sobre a colisão de direitos fundamentais em contextos de paridade e de incertezas cognitivas, que aparentemente é onde mais se situam as isenções, por dificuldade (imprevisibilidade) da repercussão completa de seus efeitos. Por exemplo, em dadas situações, sabe-se que determinadas isenções podem gerar distorções de mercado (v.g. em questões concorrenciais), mas não se sabe, ao certo, quais são seus precisos e reais efeitos nesse âmbito.

Por outro lado, não se pode olvidar que, no plano fático nacional, as isenções tributárias não são sempre concedidas como uma medida financeira baseada em critérios científicos de racionalidade no fomento da atividade produtiva ou na implementação de políticas públicas justificadas de modo pormenorizado, de maneira a superar determinadas questões de incertezas cognitivas. Não é raro perceber que renúncias fiscais são adotadas unicamente por pressão das forças econômicas que atuam na penumbra dos entes arrecadatários.

Nesse ponto, pertinente é um breve estudo sobre a decisão monocrática proferida pelo ministro Edson Fachin, do STF, no bojo da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 772/DF. Pelo que se extrai da íntegra do *decisum*, que apreciou a tutela cautelar pleiteada pelo Partido Socialista Brasileiro, o Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior (GECEX) editou a Resolução n. 126, de 8 de dezembro de 2020²³³, cujo

²³³ BRASIL. Ministério da Economia. Câmara de Comércio Exterior. Comitê-Executivo de Gestão. Resolução GECEX n° 126, de 8 de dezembro de 2020. Altera o Anexo II da Resolução n° 125, de 15 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 158, n. 235, p. 223, 9 dez. 2020. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=09/12/2020&jornal=515&pagina=223>. Acesso em: 15 jan. 2023.

objeto principal foi a concessão de isenção ao imposto de importação incidente sobre pistolas e revólveres a partir de 1º de janeiro de 2021, por meio de alíquota zerada.

O ministro relator reconheceu que o órgão do Poder Executivo possuía competência para edição do referido ato normativo, cuja finalidade era, inequivocamente, estimular a aquisição de armamentos no mercado exterior, sob o pálio da extrafiscalidade. Por certo, foi expressamente debatido pelo Juízo constitucional o fato de a Constituição Federal, especificamente em seu art. 153, § 1º²³⁴, atribuir ao Executivo a competência para alterar a alíquota do imposto de importação, o que garantiria, *a priori*, a legitimidade da isenção, por estar enquadrada na margem de liberdade de atuação do citado Poder.

Não obstante, o ministro Edson Fachin alertou para existência de uma controvérsia constitucional subjacente ao exercício da discricionariedade. Apontou-se que a redução da alíquota do imposto de importação para os instrumentos bélicos especificados na Resolução n. 126/2020 para o patamar zero ensejaria a violação a dois valores constitucionalmente protegidos²³⁵, quais sejam, a preservação do mercado interno e a segurança pública.

Aqui, sugere-se que tais parâmetros (preservação do mercado interno em cotejo com impactos na segurança pública) poderiam revelar, em verdade, incertezas empíricas, o que, potencialmente, poderia se conduzir a uma conclusão diferente sobre a inconstitucionalidade. O que se pretende ao abordar sobre as incertezas empíricas não é trazer à tona a questão da decisão ótima ou única, tampouco cristalizar a atividade do legislador

²³⁴ Conforme já se pontuou anteriormente, na alteração de alíquotas pelo Executivo, para fins de regulação do exterior, tem-se uma manifestação atípica deste Poder como legislador em sentido amplo. Esta definição ampla foi tratada na dissertação de mestrado, e aqui se a retoma com o mesmo conceito para fins de desenvolvimento desta tese, de maneira a abarcar “[...] a atividade desenvolvida pelo Poder Executivo quando, atipicamente concebida sob o ponto de vista de uma rígida separação de Poderes, empreende à dosimetria dos elementos quantitativos do tributo, assim como alberga a atividade exercida atipicamente pelo Senado Federal (parcela do Poder Legislativo) na regulamentação das alíquotas do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, IV e V, da CF/88” (DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 141. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023). No mesmo sentido, *vide*: STF, RE 570.680 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 03/04/2008, DJe 09/05/2008, p. 1311.

²³⁵ “Ainda que este Supremo Tribunal Federal já tenha afirmado a discricionariedade do Presidente da República para a concessão de isenção tributária em vista da efetivação de políticas fiscais e econômicas (MS 34342 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJe 23/08/2017), parece-me necessário traçar um distinguo: não se está aqui a tratar, simplesmente, da capacidade de programação da Administração Pública para a efetivação de determinada política econômica. Neste sentido, a opção normativa de fomento à aquisição de pistolas e revólveres por meio de incentivos fiscais mediante a redução do imposto de importação encontra óbice não no conjunto de competências atribuído ao Chefe do Poder Executivo, mas sim na probabilidade de ingerência em outros direitos e garantias constitucionalmente protegidos.” (STF, ADPF 772 MC, Rel. Min. Min. Edson Fachin, j. 14/12/2020, DJe 15/12/2020, p. 10).

como única admitida pelo ordenamento jurídico. O intuito é ampliar a discussão para além dos princípios vistos unicamente pela ótica material. Nesse caso, os limites impostos ao próprio legislador – no caso os princípios formais – é que conduziriam a uma possível declaração de constitucionalidade da lei e não de inconstitucionalidade como deliberado na Medida Cautelar (MC) em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI).

Quanto ao primeiro desses valores, restou demonstrado que o mercado interno, nos termos do art. 219 da CF/88²³⁶, integra o patrimônio público, de modo que a isenção pretendida pelo Executivo traria prejuízo desarrazoado à indústria nacional, considerada estratégica no setor, com grandes riscos de desindustrialização. Também foi demonstrada a correlação entre controle da comercialização de armas em território nacional e o direito fundamental à segurança pública, azo em que se revelaria, em maior grau, o direito à vida.²³⁷

Invocando nomeadamente a doutrina de Matthias Klatt, julgou-se na ADPF 772/DF que a matéria levada à apreciação do STF exigiria a análise dos limites da discricionariedade do Poder Executivo sobre a implementação da política financeira estabelecida pelo governo em face dos limites de legitimidade delineados pela carga normativa dos direitos fundamentais.

Conclui, então, o voto que, sob o crivo da proporcionalidade, seria possível traçar argumentos adversos à legitimidade dos fins na redução a zero da alíquota do imposto de importação. Além disso, entendeu-se que não estariam configuradas a necessidade e a adequação da resolução questionada.

Por fim, ficou assentado que a norma também não seria aprovada no exame de proporcionalidade em sentido estrito, na medida em que, ao fim, se obteria o resultado de um peso concreto maior ao direito fundamental à vida, jungido à segurança pública. Assim, a Resolução n. 126/2020 da GECEX imporia uma restrição de intensidade inadmissível a princípios, motivo pelo qual foi concedida a cautelar requerida pela parte arguinte.²³⁸

²³⁶ CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito econômico e direito administrativo**: o Estado e o poder econômico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006. p. 85-97.

²³⁷ Também da fundamentação da decisão proferida monocraticamente na ADPF 772, é possível extrair o seguinte trecho: “Quando este Tribunal examinou a constitucionalidade da Lei nº 13.060, de 2014, que disciplina o uso dos instrumentos de menor potencial ofensivo pelos agentes de segurança pública, observei que as obrigações de uso proporcional das armas de fogo ‘explicitam o conteúdo do direito constitucional à vida’, e, portanto, manifestam-se como direito fundamental [...]. Entendo que, em casos relacionados à dimensão securitária das funções do Estado, é de se entender que o direito fundamental à vida goza de forte peso *prima facie*, aportando imenso ônus argumentativo às medidas que tendem a minorá-lo.” (STF, ADPF 772 MC, Rel. Min. Min. Edson Fachin, j. 14/12/2020, DJe 15/12/2020, p. 13).

²³⁸ “[...] ainda que se cuide de mera análise do pedido liminar, há suficiente evidência de que a Resolução GECEX nº 126/2020 não resiste a teste de proporcionalidade em sentido estrito. Ante o peso *prima facie* dos princípios do direito à vida e à segurança, e da significativa intensidade de interferência sobre eles exercida

Entende-se que, em casos tais, o que se apresenta é uma manifestação de violação de princípios formais, pois refoge ao órgão dotado de poder normogenético ou normativo a legitimidade de dispensar a exação, cuja receita seria direcionada à concretização dos direitos fundamentais sem justificação sob critérios de sopesamento dos valores constitucionais envolvidos na tomada dessa decisão.

É possível afirmar, com respaldo nessas constatações, que o órgão jurisdicional, ainda que em bases excepcionais, pode impor limite à liberdade do legislador em conceder isenções tributárias. A limitação jurisdicional é, dessarte, justificada em duas acepções: a da proteção insuficiente e a da violação ao conteúdo essencial de direito fundamental.

No primeiro caso, isto é, da aplicação da vedação à proteção insuficiente, um raciocínio que se poderia tentar sustentar seria o de que não caberia ao Estado alegar, por exemplo, a teoria da reserva do possível ou dos custos para o não fornecimento de medicamentos, por ausência de recursos financeiros, se, ao mesmo tempo, concede isenções tributárias injustificáveis sob o pálio de seus fins institucionais.

Como visto, o exame da suficiência/insuficiência da proteção de direitos fundamentais, pelo Estado, mostra-se com apenas um dos parâmetros atinentes à proporcionalidade. Além disso, em seu sentido jurídico, as medidas estatais que se demonstrem desproporcionais têm, por substância, a inconstitucionalidade oriunda da violação ao âmbito de proteção dos direitos fundamentais envolvidos.

Na segunda situação, levando em consideração a constitucionalização dos direitos fundamentais e o reconhecimento de que estes possuem um núcleo mínimo a ser respeitado e implementado por todos, não seria legítimo ao Estado deixar de prover os meios necessários à sua concretização, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade por omissão.

As duas acepções, assim, são manifestações de inconstitucionalidade e, justamente por essa razão, são passíveis de revisão ou invalidação pelos órgãos dotados de jurisdição constitucional, não havendo o que falar em invasão à órbita de discricionariedade do legislador. O sistema normativo lhe atribui a função de impedir inconstitucionalidades, mormente as advindas de agressão a direitos de índole jusfundamental, seja por ação ou por omissão.

pela referida redução de alíquota, naquilo em que estimula a aquisição de armas de fogo e reduz a capacidade estatal de controle, seria necessário que os princípios concorrentes (fossem eles o direito de autodefesa, ou as prerrogativas de regulação estatal da ordem econômica) estivessem acompanhados de circunstâncias excepcionais que os justificassem.” (STF, ADPF 772 MC, Rel. Min. Min. Edson Fachin, j. 14/12/2020, DJe 15/12/2020, p. 17).

No bojo deste tópico de estudo, o que foi desenvolvido até o presente ponto referiu-se às possibilidades e impossibilidades de controle judicial sobre a discricionariedade em matéria de isenções tributárias à luz do viés material dos direitos fundamentais. Todavia, a completude da pesquisa exige a investigação do tema a parte de um segundo viés principiológico, que é o dos direitos fundamentais como princípios formais.

Para tanto, inevitavelmente, retoma-se o debate sobre os limites de competência institucional quanto ao dever de configuração dos direitos fundamentais, notadamente em função da tensão permanente entre as funções estatais legislativa e jurisdicional. Esse tensionamento é, segundo Virgílio Afonso da Silva²³⁹, materializado mais especificamente na distinção entre a competência decisória atribuída ao Poder Legislativo e a competência de controle concedida ao Poder Judiciário, especialmente na tratativa dos direitos fundamentais.

O mesmo jurista alerta, como pressuposto inicial de sua análise, que tal diferenciação é necessária para confrontar as críticas que se faz ao redimensionamento da separação de Poderes por força da aplicação da teoria dos princípios em sua concepção original.

Nos limites deste tópico, cujo objeto é a investigação sobre os limites da discricionariedade legislativa em matéria de isenção tributária, busca-se compreender os reflexos jurídicos da inserção dos princípios formais no âmbito do controle jurisdicional desses limites.

Conforme já antecipado, os princípios formais possuem aplicação procedimental, fornecendo subsídios motivadores para uma determinada forma de incidência da norma trabalhada. Assim, essa espécie de princípio, ao contrário do que fazem os de natureza material, não se preocupa com o conteúdo do direito fundamental.

Em breve síntese ao esboço crítico apresentado pela doutrina contra a teoria dos princípios, tem-se a concepção de que, caso os direitos fundamentais sejam visualizados como mandamentos de otimização, estar-se-ia dilatando desmesuradamente a competência de controle exercida pelo órgão jurisdicional sobre o legislador. Isso porque, se o conteúdo normativo do direito fundamental possui uma aplicabilidade *prima facie*, revelável apenas na análise dos casos concretos, a última palavra sobre a delimitação dessa norma recairia ao Poder Judiciário, que não possuiria legitimidade democrática para tanto.

²³⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 916.

Robert Alexy baseia seu contra-argumento na construção dogmática dos princípios formais, de acordo com os quais o órgão dotado de jurisdicional, além de sopesar os direitos com colisão em um determinado caso concreto, deveria considerar o peso da competência primordial do legislador em tomar decisões envolvendo direitos fundamentais.²⁴⁰

Assim é que, muito embora se reconheça a possibilidade de o Poder Judiciário exercer o controle da conformação legislativa em casos de inconstitucionalidade, esse exame de validade deve partir da premissa de que, à luz da principiologia formal, a competência institucional para configuração dos direitos fundamentais pertence ao legislador.

Pretende-se, com isso, demonstrar que o mesmo raciocínio é aplicável à discricionariedade do Poder Legislativo na construção das isenções fiscais, mormente as que possuem a finalidade de promover algum bem jusfundamental. Na mesma esteira, constata-se o fato de que isenções que, a pretexto de incentivar determinado comportamento social, acabam por violar o conteúdo essencial de um direito fundamental devem ser objeto de controle judicial, pois a instrumentalidade dos princípios formais não deve servir de respaldo a medidas inconstitucionais.

Nota-se, portanto, que, se a isenção é violadora de direitos fundamentais, descaracterizado resta o princípio formal. Dito de outro modo: não há princípio formal externo às margens de constitucionalidade, de modo que eventual transpasse desse limite pelo legislador é apto a justificar a intervenção jurisdicional, tal qual fez o STF no cenário das isenções à importação de revólveres e de pistolas já mencionado.

A hipótese de violação a direitos fundamentais oriunda de isenções legais também pode ser ilustrada com o exemplo das ditas guerras fiscais entre os entes da federação, que, como cediço, teve por reflexo o desabastecimento dos cofres públicos de alguns Estados e a acentuação das desigualdades regionais. A escassez financeira então observada desencadeou sérias crises na implementação de direitos sociais básicos em algumas regiões do país,

²⁴⁰ “Ao definir as competências do legislador na concretização dos direitos fundamentais como um princípio formal, Alexy pretendia afastar a tese de um estado judicial, supostamente causado pelo conceito de direitos fundamentais como mandamentos de otimização. A ideia subjacente a essa estratégia poderia ser resumida da seguinte forma: ao decidir sobre um ato do legislador que tenha restringido um direito fundamental em favor da concretização de outro, o tribunal constitucional não deveria levar em conta apenas os direitos colidentes. Esses são apenas os princípios materiais. Além deles, há também um princípio formal, que é a própria competência do legislador para tomar decisões importantes para a comunidade. Ao decidir sobre a colisão de direitos fundamentais, o tribunal constitucional teria, então, que incluir esse princípio formal no sopesamento. Com isso, a competência decisória do legislador estaria garantida ou, no mínimo, seria levada em consideração na decisão do tribunal.” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais*. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 923).

impossibilitando o pagamento da remuneração do serviço público, a aquisição de merendas escolares, de insumos hospitalares etc.

Por tais razões, é possível afirmar que o controle judicial das leis concedentes de isenção tributária é justificado em eventuais inconstitucionalidades contidas em tais normas, não sendo lícito ao Judiciário dispensar a consideração sobre o princípio formal que atribui ao Legislativo a competência formal para editar isenções legais.

5 PRINCÍPIOS FORMAIS COMO LIMITE À DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR EM RELAÇÃO AOS ESTORNOS DE CRÉDITOS DE ICMS NOS CASOS DE ISENÇÃO

Importa ressaltar que o presente capítulo tem por intuito sugerir uma possibilidade de aplicação da tese central de acordo com referencial teórico que serviu de base para seu desenvolvimento. Assim, a partir da compreensão dos princípios formais e da possibilidade de identificar as competências do legislador como princípios formais, formuladas no contexto da teoria dos direitos fundamentais de Virgílio Afonso da Silva²⁴¹, bem como, em complementaridade, no que couber e não a contradisser, nos quadros teóricos dos demais estudiosos do tema.²⁴²

Tomando-se em consideração que o princípio formal é que fundamenta variados modos de discricionariedade ao legislador, insta pontuar, na conformidade do referencial adotado, a maneira que o faz e no que isto aqui importa, para, em seguida, aplicar tais conceitos às limitações ao legislador do ICMS nos casos de isenção, mais especificamente em relação aos óbices impostos aos estornos de crédito que podem vir a ser empreendidos.

Consoante se vem afirmando, é importante adentrar ainda, e agora de modo mais particular, na análise do impacto que o tratamento conferido, pelo legislador, ao estorno ou não dos créditos de ICMS, em caso de isenção concedida no meio da cadeia produtiva, produz no princípio formal da competência legislativa, nas diversas formas de discricionariedade. Esta análise se dá a partir do questionamento sobre a (im)possibilidade de o legislador agir em determinadas ocasiões em que dados direitos fundamentais estejam ligados à extrafiscalidade, mas que não se encontrem em uma circunstância em que o legislador decidiu por sua otimização. Por exemplo, o legislador tributário extrafiscal, ao aumentar a alíquota de um determinado bem (v.g. cigarros), não necessariamente visa a otimizar o direito à propriedade privada e aqueles ligados à liberdade econômica, tampouco pretende os restringir, objetivando apenas promover o direito à saúde pública. Contudo, a atuação do legislador que discipline o aproveitamento dos créditos de ICMS, cujo estorno seria obrigatório por força daquela

²⁴¹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume**. Baden-Baden: Nomos, 2003a.

²⁴² ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Frankfurt: Suhrkamp, 1994; PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012; WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. In: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie**: Robert Alexys System. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 442; KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. **International Journal of Constitutional Law**, [New York], v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012. p. 98-99. DOI: <https://doi.org/10.1093/icon/mor056>. Disponível em: <https://academic.oup.com/icon/article/10/1/69/689866>. Acesso em: 26 jan. 2023.

isenção, pode acabar por impactar naqueles outros direitos não colimados pelo legislador tributário extrafiscal (propriedade e liberdade econômica).

A abordagem, nesta seção, toma como base os direitos fundamentais imbricados à essencialidade por meio de aplicação da não cumulatividade, realizada quando do exercício da competência legislativa prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88, referente à (im)possibilidade de o legislador tributário decidir sobre a manutenção ou não do estorno ou anulação do crédito no que concerne às etapas anteriores da cadeia produtiva sobre as quais se tenha recaído isenção.

O esforço argumentativo recai em se fundamentar as possibilidades de restrição dos direitos fundamentais do contribuinte em referência aos outros direitos fundamentais imbricados com a essencialidade, cuja efetividade se reforça por intermédio da competência extrafiscal do legislador ao conceder isenções. A abordagem se dará, de modo mais específico, por intermédio do estudo do impacto do (não) exercício da competência legislativa específica (princípio formal) referente à não cumulatividade no que diz respeito ao regime de estorno de créditos de ICMS (art. 155, § 2º, II, CF/88).

É possível, neste capítulo, exemplificar, de maneira mais concreta, o que se busca com a tese. *Vide*, por exemplo, situações em que exista uma isenção à energia elétrica (essencialidade) obtida de fontes-renováveis (direito fundamental promovido: meio ambiente ecologicamente equilibrado) quando aquela for utilizada como insumo em etapa intermediária do processo produtivo de bem supérfluo (não essencial), destinado ao consumidor final, a exemplo de um perfume ou de uma arma de fogo (não essencialidade).

Nesse sentido aborda-se, em um primeiro momento, a margem que o princípio formal atribui ao legislador para escolher as questões importantes da sociedade em casos de incerteza quanto aos efeitos práticos da medida legislativa ou do que é exigido pela própria Constituição. Explicita-se “[...] a competência do legislador para tomar decisões mesmo que sua constitucionalidade seja, por motivos empíricos ou normativos, incerta”²⁴³.

Na análise do processo de justificação da medida que se entende como aquela adequada em relação ao exercício da competência legislativa para os casos de preservação do crédito de ICMS em caso de isenção em etapas intermediárias da cadeia produtiva de bens de consumo (essenciais ou não) que se valham de insumos, cujas matrizes produtivas deles

²⁴³ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 927.

próprios sejam ligadas à essencialidade ou outros direitos fundamentais (exemplo insumos produzidos com energia renovável ou a própria energia renovável como insumo), retoma-se, neste capítulo, o conceito de paridade, entendida, simplificada, como “igualdade aproximada”²⁴⁴.

A partir da compreensão de paridade – e também da ideia de princípios formais – reforça-se que, no contexto da teoria dos direitos fundamentais adotada para o desenvolvimento da tese, admite-se que exista mais de uma solução ótima para problemas envolvendo direitos fundamentais, de sorte que, nem sempre, haverá necessidade (ou mesmo adequabilidade) de intervenção de um Tribunal Constitucional, embora todas aquelas soluções igualmente ótimas demandem grau de justificação elevado.

O grau de justificação a que se reporta é o caminho para que se posicionem todas as situações que satisfazem o critério de otimização – ainda que de modos diferentes – em uma zona de paridade em que todas as respostas são ótimas. Ou seja, concebe-se uma zona em que o legislador poderá adotar a situação que compreender mais consentânea aos objetivos políticos que lhe forem pertinentes.

Diante da problemática da liberdade do legislador, identifica-se que há entraves não somente quanto às limitações de sua competência. Se podem lhe impor contornos na definição de objetivos, mas também relativamente aos meios que elege para alcançar aqueles mesmos fins e às restrições de direitos fundamentais que imporá para tanto. Com ênfase, neste caso, ao papel que a competência que exerce referente à não cumulatividade (art. 155, § 2º, II, “a”, CF/88) repercute na discricionariedade do legislador tributário, tanto é que pode vir a restringir direitos fundamentais do contribuinte.

Propõe-se, sob a perspectiva do referencial teórico exposto, investigar que o (não)exercício da competência legislativa prevista no art. 155, § 2º, “a”, da CF/88, referente à não cumulatividade, impacte ou mesmo justifique os limites ao legislador do ICMS extrafiscal na definição da amplitude com que visa a promover um dado objetivo, a exemplo do de efetivar o direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado (definição do objetivo), bem como na viabilidade de o fazer.

Exemplificativamente, o legislador do ICMS pode, por intermédio do exercício da competência referente à não cumulatividade em relação aos créditos não gerados ou anulados

²⁴⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 930.

por força de isenção às fontes de energia renováveis utilizadas como insumo em etapa intermediária do processo produtivo (meios para alcançar o fim) importar em um maior ou menos restrição a outros direitos fundamentais imbricados com a extrafiscalidade (restrição aos direitos fundamentais). E o faz com base na competência legislativa prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88.

A cada uma daquelas categorias (liberdade em definir objetivos; liberdade para definir os meios para alcançar os fins; e competência para restringir direitos fundamentais), a decisão do legislador corresponde a um princípio formal que pauta sua atividade na proporção de peso que se atribui à fórmula da paridade, sintetizada como: “Quanto mais difícil for para se desfazer, por meio de argumentos, uma relação de paridade que sustenta a competência decisória do legislador, tanto maior será o peso do princípio formal correspondente”²⁴⁵.

Assim, tal qual se vem asseverando, convém ressaltar que, no contexto tributário, duas temáticas de interesse se evidenciam: a primeira diz respeito à (não) obrigatoriedade de atuação do legislador para tratar do estorno de crédito de ICMS nos casos de isenção concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva quando se visa, com a desoneração tributária, a atingir uma dada finalidade; a segunda reside no estudo de uma possível consequência daí advinda: nem todas as limitações ao legislador tributário são limitações ao poder de tributar, tampouco consubstanciam maior efetividade aos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente quando em confronto com outros direitos fundamentais relacionados à política extrafiscal.

Em vista do exposto, diáfana se torna a importância do tema em identificar um método para que se compreenda quais os limites de conformação do legislador para que a extrafiscalidade, quando utilizada em matéria promocional de fins, não se distancie por completo de sua natureza tributária, assim como em alertar acerca da possibilidade de, com o uso atécnico da tributação, haver excessivas restrições a direitos fundamentais outros resguardados pelas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para tanto, adota-se, tal qual se fez em momento anterior, em dissertação de mestrado, principalmente, a perspectiva teórica, e toma-se, como aporte doutrinário, aspectos pertinentes às teorias dos direitos fundamentais, em especial um elemento comum a maior parte delas – a igual hierarquia abstrata dos direitos fundamentais –, sem atribuição de

²⁴⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 933.

superior relevo ou concessão de privilégios, no plano da abstração, ao fim promocional imbricado a um direito fundamental ou então a qualquer outro que esteja presente nas relações de tributação.

Tal modo de proceder se justifica porque se poderia pensar que, ao se reconhecer a possibilidade de, em determinados casos práticos, ocorrer a prevalência do direito fundamental imbricado à finalidade que se visa a promover por intermédio da extrafiscalidade (v.g. o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado) em relação a outros direitos fundamentais, existiria necessário emprego de uma abordagem predominantemente empírica, que, aparentemente, tornaria despiciendas maiores digressões teóricas acerca do assunto.

Não se intenciona, portanto, realizar uma análise pautada primordialmente em casos concretos específicos, bem como não se pretende utilizar prioritariamente o (não) exercício da competência legislativa atinente à não cumulatividade (aproveitamento de créditos) como única possível resposta ao problema em foco, mas sim aferir a viabilidade teórica de uma nova forma de abordar os limites impostos ao legislador tributário, com abordagem do fenômeno extrafiscal para além do produto fornecido ao consumidor final da cadeia produtiva com ganho de relevo à forma como seus insumos são produzidos e os impactos da tributação daqueles mesmos insumos.

Assim, o ineditismo da proposta resta evidenciado ao passo que, além de inexistir bibliografia específica que trate do tema, a questão ora proposta ultrapassa os limites que o STF fixou para a discussão da essencialidade do ICMS, restringindo-a para o caso em que bens de consumo, a exemplo da energia, são tratados como a mercadoria fornecida ao consumidor final²⁴⁶, indo-se, cá, além, englobando-se a análise dos direitos fundamentais envolvidos na cadeia produtiva ainda em relação aos insumos.

Nesse passo, costuma-se tratar de princípios tributários quando se analisa alguma mercadoria fornecida ao consumidor final, e não como insumo – ou mesmo como insumo de insumo – essencial ao processo de produção industrial ou ao desenvolvimento de atividades comerciais, sujeita a uma alíquota superior ou igual à de outros bens considerados supérfluos pela legislação. Eis o que fez o STF no que concerne à irradiação de eficácia do princípio da seletividade diz respeito à energia elétrica.

Assim, a inovação consta da proposta de se considerar que inclusive elementos utilizados na linha de produção do bem fornecido ao consumidor final da cadeia produtiva –

²⁴⁶ STF, RE 570.680 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 03/04/2008, DJe 09/05/2008, p. 1311; STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 4.

por exemplo, a energia elétrica obtida por intermédio de fontes renováveis – podem, por força do direito fundamental ao meio ambiente, que é efetivado por intermédio de interpretação da técnica da não cumulatividade (princípio formal da competência legislativa), conduzir a restrições de diversos direitos fundamentais explícitos expressamente nas limitações constitucionais ao poder de tributar, com destaque ao princípio da essencialidade do ICMS, notadamente quando se foca nos insumos, e não no produto final.

A originalidade do tema consiste, também, em modificar a visão que se tem sobre como o incentivo à efetivação de direitos fundamentais por intermédio da tributação que pode ser atingido por intermédio da extrafiscalidade do ICMS com ótica não apenas na mercadoria final, mas no processo produtivo em si, de maneira que até mesmo bens tidos por supérfluos possam contribuir nesta tarefa.

Aqui, enfatiza-se o papel que a competência específica do legislador quanto à não cumulatividade (art. 155, § 2º, II, CF/88) exerce nos casos em que a isenção é concedida para se ampliar a efetivação de um dado direito fundamental (v.g. meio ambiente), mas tal isenção beneficia o insumo do processo produtivo, e não a mercadoria final em si. Ou seja, identifica-se na dita competência legislativa específica referente ao tratamento da não cumulatividade a viabilidade de se fazer com que a isenção atinja seu fim (ou amplifique seu alcance), ainda que isso beneficie fiscalmente bens supérfluos e se dê em detrimento a direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito.

Inova-se ao passo em que se propõe que, a partir da não cumulatividade, a tributação extrafiscal do ICMS consiga a realização de um dado fim (v.g. proteção ao meio ambiente) ao longo de toda a cadeia produtiva de bens de consumo destinados ao consumidor final e não apenas na sua última etapa. Importa destacar, igualmente, que a proposta de consecução de atingimento do fim escolhido pelo legislador (ambiental, no exemplo) em toda a cadeia produtiva, e não apenas em relação à última etapa, inova quanto à viabilidade de indução do direito fundamental a ser promovido em si de diversas formas (uma renovação da matriz energética brasileira em direção à implementação de fontes de energias sustentáveis pelo seu maior uso na fabricação de produtos que não sejam tidos por essenciais, por exemplo).

Identifica-se originalidade, igualmente, pela perspectiva teórica adotada: trata-se da não cumulatividade como um meio de operar a restrição que algum direito fundamental, cuja eficácia o legislador extrafiscal tendeu a otimizar empreenderá nos direitos fundamentais imbricados com a essencialidade.

5.1 Limites ao legislador extrafiscal do ICMS e a (des)correlação entre seletividade e não cumulatividade

A seletividade, nada obstante a dificuldade de sua delimitação conceitual, evidencia-se como mais um meio disponível ao legislador tributário para a perseguição de finalidades extrafiscais, o que, no caso do ICMS, manifesta-se expressamente nos termos do art. 155, § 2º, III, da Constituição, que trata que o imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”²⁴⁷.

Assim, relativamente ao ICMS, o parâmetro para a efetivação da seletividade conjuga-se à essencialidade das mercadorias e dos serviços, todavia, com maior margem à discricionariedade do legislador, que, nos exatos termos da dicção constitucional, “poderá” ajustar as alíquotas do imposto, em uma determinada operação, tendo por base a essencialidade da mercadoria ou do serviço à sociedade.

Ocorre que, neste ponto, a Constituição não se fez expressa para fixar em que momento da cadeia de consumo identifica-se a essencialidade. E, como não o fez, também não delimitou até onde vai a discricionariedade para o legislador extrafiscal do ICMS quando decide arbitrar que a essencialidade é um parâmetro considerado em sua atividade legiferante.

Neste sentido, identifica-se a problemática de como (ou em que etapa da cadeia produtiva) o legislador extrafiscal do ICMS deve encarar a essencialidade, quando dela se vale, como um parâmetro na produção legislativa – e como tal com todos os limites dele advindos – se apenas no final da cadeia produtiva, se durante toda ela, se em alguma parte dela bem delimitada, ou mesmo se nos insumos dos produtos que compõem a cadeia (“insumos de insumos”).

A problemática de “em que momento” a seletividade deve ser considerada na cadeia produtiva dos bens e serviços, cuja exação do ICMS tem incidência possui repercussões de ordem prática no regime de isenções, mais notadamente na não cumulatividade e, por conseguinte na discricionariedade do legislador no que concerne a estes dois elementos (isenções e não cumulatividade), o que resta explícito com a determinação constitucional de que as isenções não geram crédito, “[...] salvo determinação em contrário da legislação” (art. 155, § 2º, II, CF/88).

²⁴⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

O que se infere é que quando a Constituição, novamente, tratou dos limites da discricionariedade do legislador extrafiscal do ICMS: i) facultou a ele a adoção da seletividade como critério extrafiscal, sem limitar sua atuação à fase final do ciclo das mercadorias ou serviços afetados pelo imposto; e ii) facultou a ele o estorno ou não do crédito, mediante exercício de competência legislativa. Por outra via, não o eximiu de aplicar a regra da não cumulatividade nos casos em que exerce a competência legislativa para determinar a manutenção do crédito em casos de isenção (“salvo determinação em contrário da legislação”).

Identificam-se, portanto, um limite constitucional explícito à discricionariedade do legislador extrafiscal do ICMS quando decide ampliar irradiação de eficácia da seletividade e o faz preservando os créditos fiscais – não os anula ou os reconhece como válidos para as operações posteriores – durante as etapas da cadeia produtiva: vale-se da não cumulatividade.

Em suma, neste capítulo, aborda-se como cada uma das limitações à discricionariedade ao legislador tributário do ICMS – seletividade, legislação de aproveitamento de créditos e não cumulatividade – pode ser estudada por intermédio da utilização do instrumental de aplicação normativa que adota os princípios formais como base teórica.

5.1.1 Seletividade em função da essencialidade e as limitações à extrafiscalidade enxergadas em referência aos limites à discricionariedade do legislador

Sob o aspecto metodológico, realizou-se, nos capítulos pretéritos, corte conceitual no que concerne ao pressuposto dogmático de direitos fundamentais escolhido para fins de desenvolvimento deste trabalho. Ali, argumentou-se as razões pelas quais tal acervo dogmático era o mais ajustado, concretamente, para a elaboração desta tese, e não, do ponto de vista abstrato, o mais correto, único ou melhor instrumental científico disponível às ciências sociais aplicadas como um todo.

Da mesma forma, o corte conceitual sobre o que se admite por extrafiscalidade é rememorado neste tópico. Assim, parte-se da premissa de que a extrafiscalidade, inserida em

um contexto de direitos fundamentais, possui dupla feição, ordinatória e arrecadatória, daí a necessidade de disciplinamento do regime de crédito por parte do legislador.²⁴⁸

Do conceito de extrafiscalidade escolhido para fins de desenvolvimento deste trabalho já é possível extrair os pressupostos necessários para estabelecer a correlação entre a extrafiscalidade e as limitações ao exercício de uma competência do legislador tributário que se apresenta de maneira mais elástica.

Quando se cogita da extrafiscalidade, o aspecto empírico se sobressai, porquanto da tributação sempre resvalará algum impacto econômico, cujo aperto metodológico aqui tomado traz o singelo conceito do incentivo ou desincentivo de condutas – sem adentrar novamente em teorias típicas da sanção premial ou das teorias indutivas ou intervencionistas do direito tributário. O que cá importa: tributos, em geral, sempre intervêm, mais ou menos em direitos fundamentais, o que se torna muito evidente quando se trata do direito de propriedade.

Do conceito sintético de extrafiscalidade, igualmente, extrai-se que ela se manifesta apenas quando o legislador utiliza sua competência tributária para tratar de finalidades não estritamente financeiras, mas também regulatórias de comportamentos sociais, políticos e econômicos.

Nesse sentido, a competência tributária passa a ser um meio não apenas para arrecadar, mas também para atingir determinados fins. O que se ressalta, todavia, é que ainda se trata de competência do legislador tributário e, portanto, ainda se encontra atrelada aos limites estabelecidos pelos direitos fundamentais.

A extrafiscalidade surge em um contexto em que o legislador assume uma função mais proativa, intervencionista, seja na promoção de direitos fundamentais prestacionais, seja para corrigir o que reputou como falhas de mercado ou para mitigar o que identificou como externalidades negativas. Assim, é por meio da competência do legislador tributário que o Estado visa a atingir certos fins: redistribuir renda, garantir direitos sociais ou intervir na economia, induzindo comportamentos virtuosos ou inibindo comportamentos indevidos²⁴⁹ com vistas a atingir suas finalidades.

²⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 156-157; ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Justitia**, São Paulo, v. 28, n. 52, p. 101-115, jul. 1966. p. 102; CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. [São Paulo]: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [2019]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2023.

²⁴⁹ CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, [Curitiba], v. 20, n. 20, p. 193-234,

Muito se aborda na doutrina brasileira a larga amplitude que a competência do legislador tributário possui nessa empreitada. Neste ponto, contudo, pretende-se evidenciar os limites a ela impostos. Paulo Caliendo assim os resume: “[...] não se pode aceitar que para atingir finalidades louváveis do ponto de vista constitucional sejam pisoteados os direitos fundamentais do contribuinte”²⁵⁰.

A extrafiscalidade tem, a rigor, a finalidade de promover direitos fundamentais²⁵¹, eis que diretamente ligada à atividade do Estado. Isso quer dizer que sempre que o legislador cria alguma norma tributária com finalidade extrafiscal, deve fazer um sopesamento de princípios: há direitos fundamentais sendo promovidos, bem como sofrendo intervenções.

Ademais, decisões coligadas ao exercício da competência tributária extrafiscal tendem a estar sujeitas a incertezas epistêmicas, que reclamam, ao menos, um esforço argumentativo maior por parte do legislador. Dificilmente se faz possível prever as consequências sociais, políticas e econômicas de uma norma tributária, visto que tributos podem gerar (des)incentivos econômicos dos mais diversos.

Sob o aspecto metodológico, realizou-se corte conceitual no que concerne ao pressuposto dogmático de direitos fundamentais escolhido para fins de desenvolvimento deste trabalho. Ali, foram argumentadas as razões pelas quais tal acervo dogmático era o mais ajustado, concretamente para a elaboração desta tese, e não, do ponto de vista abstrato, o mais correto, único ou melhor instrumental científico disponível às ciências sociais aplicadas como um todo.

A extrafiscalidade, quando vista pelo prisma do exercício da competência do legislador tributário e dos princípios formais que lhe impõem limites, permeia-se, em regra, por um dado grau de incerteza tanto estrutural quanto epistêmica empírica. Nada obstante a indeterminação empírica, igualmente não se mostra fácil determinar quais os direitos fundamentais que estão envolvidos naquela atividade legislativa.

jul./dez. 2016. p. 194. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 18 jan. 2023.

²⁵⁰ CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, [Curitiba], v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. p. 195. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 18 jan. 2023.

²⁵¹ A rigor, a fiscalidade tributária também possui essa função, visto que o Estado necessita dos tributos para arrecadar fundos para promover os direitos fundamentais prestacionais (direitos sociais, defesa do meio ambiente etc.) (CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. [São Paulo]: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [2019]. p. 6. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2023).

Por exemplo, em uma isenção fiscal ou uma alteração de alíquotas, tributos influenciam os mais diversos direitos fundamentais, bem além dos direitos fundamentais típicos do contribuinte, até mesmo porque podem se espalhar em uma ampla variedade de normas, cuja competência legislativa é diversa, concorrente, comum ou mesmo delegada a uma autoridade administrativa. Assim, comum que também haja incerteza epistêmica normativa no exercício da competência do legislador tributário na extrafiscalidade.

Fala-se, pois, em incerteza tanto estrutural quanto epistêmica. De se cogitar, num ambiente de incertezas, a relevância da primazia *prima facie* do legislador em conformar e sopesar direitos fundamentais ao instituir normas tributárias de caráter extrafiscal.

Essa primazia garante, por força de princípio formal (discricionariedade legislativa), que o legislador tenha ampla discricionariedade ao exercer a extrafiscalidade. Nesse contexto, o princípio formal da competência do legislador garante que as decisões do legislador devem ser respeitadas, ou dito de outro modo, o Poder Judiciário só deverá intervir, portanto, se houver uma intervenção nitidamente grave a algum outro direito fundamental que não seja aquele garantido pela adoção da extrafiscalidade em determinada legislação.

De qualquer forma, o uso da extrafiscalidade, observada pelo exercício da competência do legislador tributário, insere-se na discricionariedade estrutural dele. Ele é quem escolherá se fará uso da extrafiscalidade ou não ao manejar tributos, além de a qual finalidade o tributo se destinará e por qual meio se a promoverá.

Os limites da discricionariedade estrutural, ainda assim, encontram delineamento na própria Constituição Federal, muito embora a extrafiscalidade não tenha nela previsão expressa e nem mesmo uma definição legal. No entanto, inexistem proibições a ela. E, se o texto constitucional não a proíbe, então há algum grau de discricionariedade do legislador para lidar com o tema. Ademais, alguns dispositivos da Constituição deixam implícita a ideia de extrafiscalidade, a exemplo do art. 174²⁵² e do art. 153, § 1º²⁵³.

²⁵² Sinteticamente, pode-se expor do art. 174 da CF/88 uma possibilidade de interferência indireta do Estado, mediante indução (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 148-150).

²⁵³ “Art. 153. [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023). *Vide* também: BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 74-75. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.php>. Acesso em: 26 jan. 2023.

Frise-se ainda, que, historicamente, já se atribuía um caráter instrumental ao Direito: como o Direito é o principal meio para o Estado atingir suas finalidades, nada impede que ele se utilize de leis tributárias para atingir esses fins, mesmo que a finalidade original dos tributos seja arrecadatória.²⁵⁴

Em suma, sem limitações constitucionais expressas ao exercício de competência legislativa tributária para manejo da extrafiscalidade, e com suficiente atividade argumentativa em relação aos direitos fundamentais envolvidos na atividade legislativa, a competência do legislador para lidar com a matéria se estabelece, desde que se lide, igualmente, com as incertezas – aqui tidas no sentido próprio do referencial teórico que trabalha com princípios formais como categoria normativa – próprias do processo legislativo.

No entanto, conforme já salientado, a extrafiscalidade sempre comportará um sopesamento de princípios, visto que não pode ela ser usada como pretexto para restringir em excesso direitos fundamentais. Estes, pois, atuam como verdadeiros limites da atividade legislativa tributária na extrafiscalidade, ainda que não haja limitações constitucionais de ordem estrutural expressas. E nem sempre atuam em prol dos direitos fundamentais ditos do contribuinte, podendo agir para fomento de direitos fundamentais outros (v.g. meio ambiente).

Para citar em um primeiro momento apenas os direitos fundamentais do contribuinte, pode-se exemplificar com a regra da legalidade tributária. Tributos com finalidade extrafiscal também necessitam de lei prévia, ressalvada a hipótese do art. 153, § 1º, da Constituição. Ademais, o legislador, ao cuidar de tais tributos, não deve descurar, também, dos princípios da tipicidade, da anterioridade e da irretroatividade da Lei Tributária. Ou seja: o regime jurídico dos tributos e os limites ao legislador se apresentam, em certa medida, como os mesmos, independente de sua finalidade (fiscal ou extrafiscal).²⁵⁵

Observe-se, em complemento, que a competência legislativa tributária admitida à extrafiscalidade deve respeitar o princípio da isonomia tributária. Incentivos fiscais não podem ser utilizados, por exemplo, para ampliar os privilégios de um setor econômico forte e criar (des)vantagens competitivas que restrinjam em excesso a neutralidade tributária, o, que, por sua vez, pode ser objeto de incertezas empíricas.

Incentivos fiscais, ao reverso, foram concebidos, dentre outros objetivos, para corrigir desigualdades, ressaltando-se a importância de essa discriminação ser devidamente

²⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Justitia**, São Paulo, v. 28, n. 52, p. 101-115, jul. 1966. p. 102.

²⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Justitia**, São Paulo, v. 28, n. 52, p. 101-115, jul. 1966. p. 111.

justificada para que não se viole isonomia e outros princípios da ordem econômica²⁵⁶ ou do sistema tributário nacional, a exemplo da vedação ao confisco por majoração excessiva da carga tributária no manejo das alíquotas.

Deve-se atentar também se tais incentivos fiscais podem ou não violar a proporcionalidade. Humberto Ávila cita o exemplo da importação por uma pequena fábrica de sofás de quatro pés de sofá para a confecção de um deles. A rigor, para que a empresa se beneficie dos benefícios fiscais ínsitos ao regime de empresa de pequeno porte é proibido que realize importações. Trata-se de uma norma que visa a estimular a produção nacional, sendo nitidamente fruto da extrafiscalidade para fins econômicos.

Uma única importação de apenas quatro pés para a confecção de apenas um sofá, no entanto, não se revela como razão exclusiva para a exclusão dos benefícios fiscais, visto que nem sequer viola a finalidade da norma (estímulo à produção nacional), por se tratar de um caso excepcional e pouco relevante.²⁵⁷ Portanto, a razoabilidade deve ser vista também como um limite à discricionariedade estrutural do legislador tributário.

Em suma, não unicamente os direitos fundamentais do contribuinte impõem limites à discricionariedade estrutural do legislador extrafiscalidade; os direitos fundamentais como um todo. Identifica-se o exposto em decisão do STF que admitiu ofensa aos princípios da segurança pública e da preservação do mercado interno em decorrência a uma isenção fiscal no âmbito da ADPF 772/DF, ainda que a Suprema Corte tenha deixado de abordar com ênfase as incertezas epistêmicas empíricas do caso concreto.

Conforme já salientado em outra oportunidade, a liminar proferida naquele processo, não obstante tenha reconhecido a competência do presidente da República para zerar as alíquotas do imposto de importação de armas com base no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, foi fundamentada apenas quanto à análise de princípios materiais, quais sejam, os princípios da segurança pública e da preservação do mercado interno em conflito com o princípio da autodefesa e as prerrogativas de regulação estatal da ordem econômica. Havia aspectos relacionados a incertezas cognitivas e a princípios formais que não foram abordados.

²⁵⁶ CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, [Curitiba], v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. p. 209. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 18 jan. 2023.

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 21. ed. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Malheiros, 2022. p. 203.

Naquele momento decisório, considerou-se que há ofensa relevante ao princípio da preservação do mercado interno, com fulcro no art. 219 da CF/88, por entender que a alíquota zerada de imposto de importação de armas traria prejuízo desarrazoado à indústria nacional em um setor estratégico, sob o risco de desindustrialização.²⁵⁸

De acordo com o julgado, a iniciativa de zerar as alíquotas do imposto de importação impacta, de maneira grave, a indústria nacional e implica em “[...] significativo risco, portanto, de que ocorra desindustrialização, no Brasil, de um setor estratégico para o país no Comércio Internacional”²⁵⁹.

Trata-se, destarte, de um caso em que o Judiciário depara com incertezas epistêmicas empíricas. Ora, o risco de desindustrialização, conforme citado, por ser um risco, enseja necessariamente uma incerteza empírica²⁶⁰, que é assumida pelo julgador, mas não adequadamente valorada.

O Poder Judiciário, nesta situação em particular, deixou de recorrer aos detentores de expertise técnica, a dos economistas, e, ainda assim, passou a considerar implicitamente que essas incertezas existem, mas, ainda assim, não as utiliza expressamente para sopesar na aplicação dos princípios envolvidos.

Definir se uma isenção fiscal ofende em demasia ou não o mercado interno e em que ponto isso é positivo ou não ao país não se adstringe a uma competência típica do Judiciário, mormente quando não se utiliza de outros elementos viabilizados pelo ordenamento jurídico para obtenção de conteúdo técnico, tal qual perícia, assistência, *amicus curiae*.

No caso que ora se utiliza como exemplo, trata-se de uma competência do Executivo em alterar alíquotas dos impostos elencados no art. 153, § 1º, da CF/88,

²⁵⁸ “A iniciativa de reduzir a zero a alíquota do imposto de importação de pistolas e revólveres impacta gravemente a indústria nacional, sem que se possa divisar, em juízo de delibação, fundamentos juridicamente relevantes da decisão político-administrativa que reduz a competitividade do produto similar produzido no território nacional. Há significativo risco, portanto, de que ocorra desindustrialização, no Brasil, de um setor estratégico para o país no Comércio Internacional.” (STF, ADPF 772 MC, Rel. Min. Min. Edson Fachin, j. 14/12/2020, DJe 15/12/2020, p. 7).

²⁵⁹ STF, ADPF 772 MC, Rel. Min. Min. Edson Fachin, j. 14/12/2020, DJe 15/12/2020, p. 7.

²⁶⁰ SANDRONI, Paulo. **Dicionário de economia do século XXI**. 8. ed. Rio de Janeiro: Record, 2014. p. 748. Os economistas diferenciam os conceitos de risco e de incerteza. Em ambos os casos, há uma série de possibilidades oriundas de um dado conjunto de ações. No entanto, quando a probabilidade de cada resultado acontecer é desconhecida, fala-se em incerteza. Quando se conhece a probabilidade, fala-se em risco. Uma possibilidade ou resultado incerto é aquele que não se sabe nem ao menos a probabilidade de sua ocorrência, enquanto o risco de algo ocorrer ou não é baseado em cálculos que atestem sua probabilidade. No entanto, trata-se de uma diferenciação especificamente técnica, dentro do jargão da economia, o que não impede que, em outras áreas do conhecimento, os conceitos sejam utilizados de forma mais similar. Assim, quando se faz referência a um “risco de desindustrialização”, refere-se mais especificamente a uma incerteza, o que, dentro da terminologia da ciência do direito, é mais bem traduzida como uma incerteza epistêmica empírica.

competência esta que claramente constitui um princípio formal, pois se baseia na legitimidade democrática que tem o presidente da República (na qualidade de legislador) para prolatar determinada decisão. Portanto, detém o Executivo a competência de definir se referida isenção fiscal se mostra ou não danosa ao mercado interno. Cogita-se de questão de ampla incerteza empírica. E esse princípio formal não foi levado em consideração pelo juízo quando este ponderou os princípios materiais envolvidos.

Ademais, considerar que uma isenção qualquer de imposto de importação viola o art. 219 da CF/88 dentro de um cenário de incerteza empírica requer grande ônus argumentativo. Sem levar em consideração as incertezas e os ônus envolvidos, há um sério risco de o STF considerar genericamente que qualquer isenção de imposto de importação venha a ser ofensiva ao art. 219, adentrando a Suprema Corte na competência de definir as políticas fiscais do país, sem, contudo, adentrar na análise do princípio formal trazido pelo art. 153, § 1º, da CF/88.

O mesmo raciocínio aplica-se ao princípio da segurança pública: a definição da política criminal é algo que faz parte da competência do Poder Executivo, sendo, pois, garantida por princípio formal. É fato notório que há muitos países, inclusive de primeiro mundo (a exemplo dos Estados Unidos e da Suíça), que facilitam o acesso de armas à população civil, enquanto há muitos outros, também de primeiro mundo (a exemplo do Japão e do Reino Unido), que adotam políticas desarmamentistas muito mais estritas. Trata-se, pois, de questão de política criminal de cada país.

Por fim e mais importante, o cerne da questão não é discutir se a judicial, em seu mérito, exauriu ou não toda a argumentação possível quanto aos princípios formais, mas apenas que ela não levou em consideração, nas suas razões, incertezas epistêmicas empíricas. Princípios formais carecem de sopesamento, de maneira a influir na discricionariedade do legislador (neste caso, atipicamente o Executivo). Daí dizer que é daquele sopesamento que se pode averiguar eventual transbordo dos limites trazidos pela Constituição Federal.

É bem verdade que a discricionariedade do Executivo em expedir normas que estão dentro de sua competência não pode ser usada para ofender de forma desarrazoada direitos fundamentais, a exemplo da segurança e da proteção ao mercado interno, mas, ao se imiscuir em tal seara, incumbe ao Judiciário ônus argumentativo de maior profundidade. É o que ocorre quando se trata da extrafiscalidade.

A discricionariedade estrutural no que concerne à aplicação da extrafiscalidade encontra limites não apenas nos direitos fundamentais dos contribuintes, mas também em direitos fundamentais de outras naturezas. A crítica aqui feita é que as razões de decidir

utilizadas na ADPF 772/DF não enfatizaram o peso do princípio formal do art. 153, § 1º, da CF/88, notadamente porque deixou ao largo da argumentação o papel das incertezas cognitivas envolvidas no caso concreto.

Toda a problemática que se trouxe até então acerca da extrafiscalidade e da sua relação com as incertezas estruturais e epistêmicas que atingem a discricionariedade do legislador mantém algum grau de relação com o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Ora, de modo mais específico, a seletividade não mais é do que uma técnica – uma maneira de elencar meios – de promoção de finalidades extras à típica fiscalidade. Por seu intermédio, já se baliza, em algum grau, a atividade legislativa tributária extrafiscal, especificando parâmetros a serem levados em consideração pelo legislador, ainda que conceitualmente indeterminados e que ligados aos mais diversos direitos fundamentais que podem ser ora mais promovidos ora mais restringidos.

O que não se pode olvidar é que a atividade legislativa, ao adotar a técnica da seletividade em função da essencialidade admite um fim, que, por si só, também é um limite a ela: a baliza argumentativa de justificar o meio eleito para, como fim último, baratear o consumo de bens essenciais – sem especificar em que etapa da cadeia produtiva das mercadorias ou serviços – como forma de garantir direitos fundamentais dos mais diversos a serem, consoante a margem de liberdade do legislador, atrelados à essencialidade.

As limitações à atividade do legislador extrafiscal recaem na seletividade em função da essencialidade, o que, em síntese, implica dizer nos direitos fundamentais, agora, adstritos ao conceito de essencialidade, observada em um dado ponto da cadeia produtiva dos bens e serviços, de maneira a atingir de maneira mais aproximada do ótimo a finalidade colimada pelo legislador, sem restrições excessivas doutros direitos.²⁶¹

²⁶¹ Isenções fiscais podem ser utilizadas como meios para otimizar a eficácia de direitos fundamentais. O Estado deixa de arrecadar com vistas a promover um certo comportamento extrafiscal, normalmente ligado a algum direito fundamental, mas que também pode interferir em outros direitos. Assim, mesmo em se tratando de extrafiscalidade é válida a lição de Matthias Klatt e Moritz Meister, que destacam a importância de não abandonar por completo a essência de princípios que estão sendo ponderados pelo legislador: “De qualquer forma um núcleo essencial do direito deve prevalecer. Nesse sentido, o argumento de que a ideia de uma essência dos direitos fundamentais seria incompatível com o conceito da ponderação é incorreto. A essência de um direito fundamental é aquilo que sobra do direito depois de feita a ponderação. Restrições proporcionais dos direitos fundamentais não violam a sua essência, mesmo que no caso concreto não sobre nada do direito.” (KLATT, Matthias; MEISTER, Moritz. A proporcionalidade como princípio constitucional universal. Tradução de Philippe Seyfarth de Souza Porto. **Publicum**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 30-70, jul./dez. 2015. p. 40-41. DOI: <https://doi.org/10.12957/publicum.2015.20217>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/publicum/article/view/20217>. Acesso em: 26 jan. 2023).

Exemplificativamente, no entanto, admite-se por inviável que a seletividade viole o princípio da vedação ao confisco, visto que bens supérfluos ou prejudiciais à saúde são facilmente substituíveis por outros (são o que os economistas chamam de bens de demanda elástica²⁶²).

No caso de bens com demanda inelástica, o consumidor/contribuinte ainda tem a liberdade de escolher bens alternativos e com alíquotas menores. Efeito de confisco haveria apenas se houvesse taxação em demasia de mercadorias ou serviços essenciais.²⁶³

O legislador, portanto, possui discricionariedade estrutural para definir objetivos, sendo possível fazê-lo por intermédio da tributação com base no elastecimento de sua discricionariedade residente na extrafiscalidade, mesmo que mitigada pela seletividade em função da essencialidade. Ele também possui discricionariedade para definir quais os meios necessários para atingir objetivos.

Ou seja: é dado ao legislador definir de que forma ele pretende efetivar a finalidade extrafiscal, desde que respeitando a seletividade em função da essencialidade e os direitos fundamentais ligados, por um lado à finalidade extrafiscal; por outro, à essencialidade admitida em algum ponto da cadeia de consumo.

Rememora-se, aqui, o que neste trabalho se tomou por discricionariedade estrutural para escolher meios. Na síntese proposta pelo jurista alemão Robert Alexy, “[...] entra em cena quando normas de direitos fundamentais não apenas proíbem intervenções, como também exigem ações positivas, como, por exemplo, a concessão de uma

²⁶² Gregory Mankiw define a elasticidade como “[...] uma medida da resposta da quantidade demandada ou da quantidade ofertada a variações em seus determinantes” (MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2008. p. 90). No caso em análise, observa-se que a elasticidade da demanda (no caso, demanda por bens supérfluos e prejudiciais à saúde) oscila em conformidade com a variável denominada preço. Daí que se fala em elasticidade-preço da demanda, pois a demanda por bens supérfluos cai abruptamente diante de variações em seus preços. Ainda segundo o autor, “A **elasticidade-preço da demanda** mede o quanto a quantidade demandada reage a uma mudança no preço. A demanda por um bem é chamada de *elástica* se a quantidade demandada responde substancialmente a mudanças no preço. Diz-se que a demanda por um bem é *inelástica* se a quantidade demandada responde pouco a mudanças no preço. [...]. Os bens necessários tendem a ter demanda inelástica, enquanto a demanda por bens de luxo (ou supérfluos) tende a ser elástica. Quando o preço de uma consulta médica aumenta, as pessoas não alteram drasticamente a quantidade de vezes que vão ao médico, embora possam ir com menos frequência. Por outro lado, quando o preço dos veleiros aumenta, a quantidade demandada de veleiros cai substancialmente. Isso porque as pessoas tendem a encarar as consultas médicas como uma necessidade e os veleiros como um luxo” (MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2008. p. 90, grifo do autor).

²⁶³ CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, [Curitiba], v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. p. 229. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 18 jan. 2023.

proteção. Essa discricionariedade decorre da estrutura dos deveres positivos²⁶⁴. Quando se exige ações positivas do Estado, pode este definir quais são os meios mais convenientes e oportunos para tanto.

5.1.2 Seletividade e princípios formais: incertezas como limites ao legislador extrafiscal do ICMS

De acordo com o referencial teórico adotado para a elaboração deste trabalho, dois tipos de incerteza, já definidos em capítulo anterior, fazem-se presentes, de modo mais evidente, quanto à efetivação da seletividade em matéria tributária, mais particularmente na atividade do legislador extrafiscal do ICMS, são eles: a incerteza estrutural e a incerteza epistêmica.

Exemplificativamente, tome-se a situação em que o legislador possui discricionariedade para ditar os parâmetros que definem uma mercadoria ou um serviço como essencial. Considerar que, por exemplo, energia elétrica é essencial para fins tributários não traduz violação aparente a qualquer preceito constitucional. Apenas se trata de uma aplicação do princípio da discricionariedade do legislador, corolário do princípio da legitimidade democrática, expressamente carreado no art. 155, § 2º, III.

Ocorre que desdobramentos atinentes às incertezas podem decorrer quando do próprio exercício desta competência, quer de natureza estrutural quer de natureza epistêmica, conforme se passa a investigar. É o caso, por exemplo, em que o legislador, ao se manifestar sobre um dado tema, gera incertezas em relação a outro a alguma outra situação.

5.1.2.1 Seletividade e incerteza estrutural do legislador extrafiscal do ICMS: não cumulatividade e limites ao legislador extrafiscal do ICMS

A liberdade de atuação do legislador extrafiscal do ICMS em relação ao manejo da seletividade vem, textualmente, de maneira mais abrangente, conferindo-lhe maior grau de atuação. A redação do art. 155, § 2º, III, da CF/88, em que informa que o ICMS “poderá ser seletivo” (e não “deverá ser seletivo” – art. 153, § 3º, I, CF/88), confere ao legislador uma margem ampla de discricionariedade. Isso quer dizer que ele possui a competência

²⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 586.

para definir “se”, e “sob quais condições”, a essencialidade deve ou não ser um critério considerado como relevante pelo ordenamento jurídico. Trata-se, pois, de um típico caso de discricionariedade estrutural para definir objetivos.

Rememora-se que a discricionariedade estrutural, segundo Alexy, diz respeito a tudo aquilo que é nem proibido e nem obrigatório pelas normas constitucionais²⁶⁵. Se uma determinada matéria é nem proibida e nem obrigatória pela Constituição Federal, então há uma margem de apreciação pelo legislador, que, portanto, é livre para legislar sobre tudo aquilo que não a contraria.

A discricionariedade estrutural mostra-se apenas como expressão básica do poder de legislar, pois a função legislativa consiste na discricionariedade de compor e recompor o ordenamento jurídico conforme as conveniências políticas do legislador, dado que ele possui legitimidade democrática. No entanto, existe uma estrutura jurídica mínima que não pode ser violada, atrelada ao Estado democrático de direito²⁶⁶. Essas são as instituições definidas pela Constituição, que imporá limites à atividade legislativa. Nesse contexto é que Alexy ainda define que os princípios formais não exercem qualquer papel no que concerne à discricionariedade estrutural, visto que não é necessário fundamentar que o legislador é livre se a Constituição não o obriga a algo²⁶⁷.

Assim, a discricionariedade estrutural pode assumir três formas distintas: a) discricionariedade para definir objetivos; b) discricionariedade para escolher meios; e c) discricionariedade para sopesar. Silva define cada uma dessas modalidades como princípios formais diferentes, visto que cada um se refere a uma competência diferente do legislador, pois, em cada caso, legisla com fundamentos e objetivos diversos²⁶⁸.

²⁶⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 584.

²⁶⁶ Por outro prisma, Humberto Ávila trata desta questão por meio da noção de postulados normativos como normas de segundo grau (metanormas) que estruturam a aplicação de outras normas, princípios e regras (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 155). *Vide* também: BOROWSKI, Martin. **Grundrechte als Prinzipien**. 3. ed. Baden-Baden: Nomos, 2018; SIECKMANN, Jan-Reinard. **Regelmodelle und Prinzipienmodelle des Rechtssystem**. Baden-Baden: Nomos, 1990; MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning**. New York: Oxford University Press, 2005; GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2001; GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto e l'interpretazione**. Milano: Giuffrè, 1993.

²⁶⁷ ALEXY, Robert. Princípios formais. *In*: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 17.

²⁶⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 932.

O legislador possui a discricionariedade para definir os objetivos almejados por um direito fundamental “[...] se esse direito contiver uma autorização de intervenção que ou deixe em aberto as razões para a intervenção ou, embora mencione essas razões, apenas permita, mas não obrigue, a intervenção se essas razões estiverem presentes”²⁶⁹. Assim, quanto à discricionariedade do legislador atinente à seletividade, identifica-se que ele pode – e não necessariamente deve – definir alguns objetivos almejados por direitos fundamentais.

É que a redação do art. 155, § 2º, III, da CF/88, informa expressamente que o ICMS “poderá ser seletivo”, menciona as razões para intervenção do legislador, e apenas o permite, não o obriga, a intervir se as razões estiverem presentes. Assim, mesmo que, quando se fale em seletividade, meramente facultado ao legislador o exercício de sua competência, uma vez o exercendo, emana para si o dever de se atrelar às razões da intervenção, que seriam justamente o ônus argumentativo que recairia no porque determinadas mercadorias e serviços são essenciais, notadamente atreladas tais razões ao direito fundamental jungido à essencialidade – como, por exemplo, o da saúde – do ambiente ecologicamente equilibrado.

Isso significa, também, que o legislador possui a liberdade de escolher os meios que utilizará para tratar dos bens e serviços jungidos à essencialidade, a exemplo daquele utilizado para definir alíquotas diferenciadas de ICMS para determinados produtos ou daquele que busca arbitrar alíquotas maiores para bens supérfluos ou danosos à saúde (liberdade quanto à escolha dos meios).

Se, por exemplo, o legislador visa a garantir algum direito fundamental prestacional, a exemplo da proteção ao meio ambiente, diretamente ligado ao direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado, pode ele fazê-lo por intermédio de leis tributárias transpassadas por extrafiscalidade.

Assim, uma alteração de alíquotas, de base de cálculo ou uma isenção fiscal fazem-se meios (liberdade quanto aos meios) disponíveis ao legislador para atingir a finalidade pretendida (liberdade quanto aos fins), havendo discricionariedade para escolher o mais conveniente. O mesmo vale para a seletividade em função da essencialidade: o legislador seleciona (seletividade) o que reputa por essencial (essencialidade) como mercadoria ou serviço e, por exemplo, minorar ou majorar alíquotas. Eis um pressuposto para que se possa inserir, na subseção seguinte, a maneira de como a não cumulatividade interfere neste processo limitando o princípio formal da competência do legislador.

²⁶⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 585.

Em síntese, o legislador escolhe uma finalidade a promover (extrafiscalidade), porém se adstringe a selecionar mercadorias e serviços (seletividade) que ele reputa essenciais (essencialidade), com o dever de não descuidar de como sua cadeia de consumo se perfez, garantindo o respeito à finalidade por si eleita nela (cadeia de consumo) como um todo, além de observar em toda a cadeia produtiva os direitos fundamentais que visa a promover.

Tem, portanto, o legislador a discricionariedade para encampar o fim definido na Constituição, aqui especificado, para fins de análise, a seletividade em função da essencialidade, no momento que julgar oportuno, desde que respeitado o ônus argumentativo referente ao direito fundamental sob quem a intervenção recaiu. Anota-se que foi justamente esse exercício de competência que se manifestou quando a Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022²⁷⁰, definiu combustíveis, energia elétrica, comunicação e transporte coletivo como bens e serviços essenciais.

Nesse contexto, válido rememorar que o STF, após o julgamento do RE 714.139/SC, em dezembro de 2021, fixou o Tema 745 da Repercussão Geral²⁷¹, que basicamente determinou para a energia elétrica e as telecomunicações a mesma limitação de alíquotas trazida pela LC 194/2022 ao se aplicar a seletividade ao ICMS.

Com base nesse entendimento algumas normas estaduais que estabeleçam alíquotas de ICMS acima daquelas fixadas para as operações em geral foram julgadas inconstitucionais pelo STF, como nos casos já citados da ADI n. 7.117/SC²⁷² e da ADI n. 7.123/DF, de junho de 2022; os casos de agosto de 2022, no âmbito das ADIs n. 7.111/PA, 7.113/TO, 7.116/MG, 7.119/RO e 7.122/GO; e os casos mais recentes, de outubro de 2022, das ADIs n. 7.108/PE, 7.127/PI e 7.131/AC, todas elas ações diretas de inconstitucionalidade propostas pela Procuradoria-Geral da República (PGR)²⁷³, em que se aplicou a tese do

²⁷⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 160, n. 117-B, p. 1-2, 23 jun. 2022a. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=23/06/2022&jornal=601&pagina=1>. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁷¹ “Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.” (STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 4).

²⁷² STF, ADI 7.117, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 27/06/2022, DJe 09/08/2022, p. 1.

²⁷³ No início do mês de dezembro de 2022, já haviam sido julgadas 21 das 25 ações ajuizadas pela PGR contra leis locais fixando alíquotas de ICMS para energia e telecomunicações acima da alíquota geral. Anteriormente foram invalidadas normas similares do Distrito Federal (ADI 7.123), Santa Catarina (ADI 7.117), Pará (ADI 7.111), Tocantins (ADI 7.113), Minas Gerais (ADI 7.116), Rondônia (ADI 7.119), Goiás (ADI 7.122), Paraná

Recurso em Repercussão Geral 714.139/SC, em que se fixou a tese do Tese de Repercussão Geral (Tema 745)²⁷⁴.

Ou seja, por seu turno, a efetivação ou não da seletividade – e não a atuação do legislador na escolha do bem da vida como essencial – é que gera uma incerteza estrutural.

De relevância para este estudo, a abordagem do STF que determina ao legislador que ao “[...] adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito [seletividade] em sua eficácia positiva”²⁷⁵. Nesta tese, defende-se que o legislador deve levar a efetividade da medida extrafiscal a uma otimização não apenas quando se adota a seletividade, mas sempre que atua para atingir alguma finalidade extrafiscal. Não se limita ao uso da extrafiscalidade ao bem destinado ao consumidor final em si, mas abrange a análise desta técnica empreendida ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços sujeitos à exação do ICMS.

No entanto, conforme já elencado, a discricionariedade estrutural encontra seus limites no que é proibido ou obrigatório pelas normas constitucionais. Assim, não poderá o exercício da competência legislativa referente à seletividade restringir em excesso direitos fundamentais a ela atrelados como ônus argumentativo da essencialidade. Por outro lado, isso não quer dizer que esta competência se dê, necessariamente, em prol da ampliação dos direitos fundamentais do contribuinte expressamente previstos na Constituição. Trata-se de questão que está dentro de uma problemática mais ampla: as limitações à extrafiscalidade enxergadas nos limites à discricionariedade do legislador.

5.1.2.2 Seletividade e incerteza empírica do legislador extrafiscal do ICMS: não cumulatividade e limites ao legislador extrafiscal do ICMS

Até agora, o foco do estudo da extrafiscalidade (o que inclui a seletividade) recaiu na discricionariedade estrutural. Porém, também viável pontuar, exemplificativamente, diversas incertezas epistêmicas envolvidas. Estas, muita vez, até mais difíceis de identificar: enquanto os limites da discricionariedade epistêmica são as obrigações e proibições

(ADI 7.110), Amapá (ADI 7.126), Amazonas (ADI 7.129), Roraima (ADI 7.118), Sergipe (ADI 7.120), Pernambuco (ADI 7.108), Piauí (ADI 7.127), Acre (ADI 7.131), São Paulo (ADI 7.112), Bahia (ADI 7.128) e Alagoas (ADI 7.130) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ICMS: STF invalida mais três leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações. **Portal do STF**, Brasília, 1º dez. 2022b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=498377&ori=1>. Acesso em: 3 jan. 2023).

²⁷⁴ STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 4.

²⁷⁵ STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 3.

constitucionais, na discricionariedade epistêmica aquilo que é proibido, obrigatório ou deixado livre é incerto²⁷⁶.

Não se faz possível, todavia, identificar explicitamente os limites da liberdade do legislador em casos de incerteza epistêmica. Tanto as premissas fáticas que embasam a decisão quanto os direitos fundamentais envolvidos nela recaem, por vezes, em zona de penumbra de difícil ou impossível especificação. Daí que se evidencia a importância dos princípios formais, pois, por seu intermédio que se faz viável que autoridades decidam mesmo diante de incertezas.

A discricionariedade epistêmica ou cognitiva, pois, refere-se à liberdade que detém o legislador de coibir ou não as incertezas quanto ao que é obrigatório ou proibido a ele próprio ao lidar com direitos fundamentais²⁷⁷.

Como a extrafiscalidade tem potencial para influir de modo a (des)incentivar condutas ou utilização de determinados materiais ou serviços, haja vista o potencial dos tributos em gerar (des)incentivos²⁷⁸, corriqueiramente ela pode gerar focos de incerteza epistêmica empírica. No caso da LC 194/2022, por exemplo, o legislador, no exercício de sua discricionariedade estrutural para definir objetivos, selecionou combustíveis, energia elétrica, comunicação e transporte coletivo (seletividade) como bens e serviços imprescindíveis para o mínimo exercício da vida quotidiana (essencialidade).²⁷⁹

²⁷⁶ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 17.

²⁷⁷ “Todas as formas de discricionariedade têm em comum o fato de que na área discricionária localiza-se aquilo que é facultado ao legislador e que o limite da discricionariedade é definido exatamente por aquilo que ao legislador é proibido ou obrigatório. Mas uma discricionariedade cognitiva é uma discricionariedade que decorre da incerteza na cognição daquilo que é obrigatório, proibido ou facultado em virtude dos direitos fundamentais. Reconhecer uma discricionariedade cognitiva ao legislador significa, portanto, conceder a ele a competência, em certa extensão – que é exatamente a extensão da discricionariedade cognitiva –, para determinar aquilo que a ele é obrigatório, proibido ou facultado em virtude dos direitos fundamentais.” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 620).

²⁷⁸ Nada obstante já exaustivamente mencionado neste trabalho, vale lembrar que não se defende a possibilidade, não apenas pela definição legal constante do Código Tributário Nacional (CTN), de utilizar a carga tributária para penalizar. O desincentivo mencionado mostra-se evidente na taxação de bens supérfluos (perfume, por exemplo) ou de bens nocivos à saúde humana (cigarros, por exemplo). Do próprio conceito de tributo, em uma análise lógica, já se pode extrair tal conclusão (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 402-403).

²⁷⁹ A Lei Complementar n. 194/2022 alterou a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. Contudo, com menção a ela, não se defende que a expressão “bens imprescindíveis para o mínimo exercício da vida quotidiana” seja mais ajustada a uma técnica legislativa ou a uma prática jurisprudencial, tampouco se buscou trazer definição ao conceito de essencialidade. Intenciona-se apenas tornar inteligível, minimamente, o que, neste trabalho, do ponto de vista prático, se analisou como bens essenciais, tomando-se, em diversas ocasiões, exemplos extraídos da jurisprudência do STF, tais quais os trazidos no recurso paradigma sobre o

Analicamente, na LC 194/2022, o legislador escolheu, como finalidade extrafiscal, reduzir a inflação (extrafiscalidade); selecionou combustíveis, energia elétrica, comunicação e transporte coletivo (seletividade) como bens imprescindíveis para o mínimo exercício da vida quotidiana (seletividade) e escolheu como meio para promover a finalidade (discricionariedade) um incentivo econômico, que não pode nem se desacoplar da extrafiscalidade, nem dos bens essenciais, tampouco de outros direitos fundamentais ligados ao essencial (direito à locomoção, direito ao trabalho, direitos ligados à ordem econômica etc.) muito menos lhe sendo franqueado restringir outros direitos fundamentais colidentes em excesso (direito ao ambiente ecologicamente equilibrado).

Nesse passo, ainda não se adentrou na análise de como a não cumulatividade pode interferir resolvendo algumas distorções identificadas neste processo legislativo. O que se vislumbrou, até este ponto, é que o incentivo econômico dado poderá até mesmo ser considerado inconstitucional se não observar coerentemente para quais tipos de combustíveis, energia elétrica, comunicação e transporte coletivo os incentivos foram concedidos. Por exemplo, tais incentivos podem restringir, excessivamente o direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado ou mesmo a separação de Poderes. Neste ponto, esta tese propõe incluir um elemento adicional à análise dos direitos fundamentais envolvidos: a forma como a não cumulatividade interfere e limita a atividade do legislador tributário extrafiscal.

Na especificidade do caso analisado pelo STF (ADPF 984 e ADI 7191), identifica-se, no argumento dos governadores dos Estados em relação à LC 194/2022, uma pecha de inconstitucionalidade confinada aos aspectos de incerteza epistêmica empírica: potencial impacto orçamentário preocupante em razão da queda abrupta na arrecadação do ICMS, além de que o necessário e consequente impacto nos preços dos bens e serviços elencados não seria significativo.

Ocorre que os dois aspectos de incerteza empírica levantados, em ação no STF, pelos governadores, em relação à LC 194/2022 revelam-se impraticáveis de exata predição. Mesmo profundos estudos econômicos não trariam dados exatos, mas no máximo aproximados, ainda que se os reputasse dignos de alguma confiança epistêmica.

Em um contexto de incertezas empíricas, evidencia-se que sobra mais espaço para a discricionariedade do legislador definir os limites do que é obrigatório, proibido ou facultado, sempre sopesando os outros princípios, formais ou materiais, envolvidos.

tema, que versou, igualmente, sobre os ditos conceitos de forma sugestiva, em especial na ementa aprovada no voto do redator para acórdão, ministro Dias Toffoli. *Vide*: STF, RE 714.139, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 18/12/2022, DJe 15/03/2022, p. 3-4.

A LC 194/2022 serve, portanto, como um exemplo atual de como incertezas epistêmicas estão envolvidas com o princípio da seletividade em função da essencialidade. Isso pode dizer respeito às possíveis consequências de alterar alíquotas de bens essenciais ou de bens supérfluos, além de quais critérios devem ser levados em consideração para definir uma mercadoria ou um serviço como essencial e o que seria algo essencial nos termos da Constituição. Até mesmo a delimitação dos direitos fundamentais envolvidos e a intensidade deles podem ser dados deveras incertos, o que geraria uma incerteza cognitiva especificamente normativa.

Nota-se que a extrafiscalidade lida com amplas margens de discricionariedade tanto estrutural quanto epistêmica do legislador, o que garante força ao princípio formal da discricionariedade legislativa em se tratando de extrafiscalidade.

Do exposto, evidenciam-se mais outras problemáticas: o que a Constituição admitiu como essencial como parâmetro de seleção do legislador se traduz necessariamente em um bem ou serviço ofertado ao final da cadeia produtiva? Por quais razões não se pode admitir que a extrafiscalidade possa produzir efeitos de promoção de direitos fundamentais ou longo da cadeia produtiva de bens não essenciais valendo-se de técnicas fiscais dadas aos bens essenciais empregados unicamente em seu processo produtivo?

A partir desta problemática é que se pretende incluir, para além dos evidentes limites traçados pelos direitos fundamentais à atividade do legislador extrafiscal, a não cumulatividade como limite à sua discricionariedade, desde que em referência às competências legislativas identificáveis no art. 155, § 2º, II, da CF/88, mais precisamente no que diz respeito à expressão “salvo disposição de lei em contrário” a isenção ou não incidência não implicarão – para as operações anteriores – em crédito para compensação ou em anulação do crédito.

Assim, repete-se um raciocínio já desenvolvido neste tópico: uma alteração de alíquotas, de base de cálculo ou uma isenção fiscal fazem-se meios disponíveis ao legislador para atingir a finalidade por ele escolhida, havendo discricionariedade para escolher qual deles é mais conveniente. O mesmo vale à seletividade em função da essencialidade: o legislador seleciona (seletividade) o que reputa por essencial (essencialidade) como mercadoria ou serviço e, por exemplo, minora ou majora alíquotas.

O parágrafo antecedente delimita os pressupostos para que se possa inserir, no subtópico seguinte, a maneira de como a não cumulatividade interfere neste processo limitando o princípio formal da competência do legislador. É a partir daquele raciocínio que

se busca introduzir a ideia de que o estorno de crédito do ICMS pode ensejar a violação à discricionariedade do legislador.

5.2 O estorno de crédito de ICMS como violação à discricionariedade do legislador

Como síntese do exposto no subtópico anterior, pode-se concluir que, quando se define, no texto constitucional, que o ICMS “[...] poderá ser seletivo, em função da essencialidade”²⁸⁰, faculta-se, ao legislador, o exercício de sua competência por intermédio de sua discricionariedade, dentro da sua discricionariedade, para definir a seletividade em função da essencialidade como um objetivo ou como um meio para efetivação de direitos fundamentais. Identificam-se, no entanto, diversos outros objetivos além da seletividade que o legislador tributário pode buscar ao lidar com o ICMS, além de outros meios que pode escolher com base em sua discricionariedade estrutural além da alteração de alíquotas²⁸¹.

No que concerne ao objeto de estudo da presente tese, o meio analisado, dentre os mais variados dispostos ao legislador tributário extrafiscal do ICMS, diz respeito à isenção fiscal, haja vista a possibilidade de distorções que ele pode vir a gerar na cadeia de consumo do ICMS, quando dela se vale o legislador para atingir os objetivos por si delimitados. Nesse passo, o funcionamento do mecanismo de não cumulatividade e do estorno de crédito daí decorrente oferece um instrumental apto a balizar a atividade legislativa interferindo na discricionariedade do legislador.

5.2.1 Não cumulatividade e as isenções fiscais de ICMS

A não cumulatividade vem prevista no art. 155, § 2º, I, da CF/88, em que se determina que o ICMS “[...] será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada

²⁸⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁸¹ “Existem diversas técnicas utilizadas com o propósito de alcançar os fins constitucionais, aplicando os meios previstos em lei. As técnicas são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São exemplos de técnicas: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais, reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros. O instrumento técnico permitirá a indução de determinados comportamentos tornando a carga fiscal menor ou desincentivando tornando-a mais gravosa.” (CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, [Curitiba], v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. p. 198-199. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 18 jan. 2023).

operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”²⁸².

A não cumulatividade, no ordenamento jurídico, na posição sintática do constitucional, desempenha função que estrutura o sistema tributário e interfere na atividade do legislador. De outra banda, ainda como princípio constitucional tributário, influencia, de maneira importante, na compreensão do direito tributário. Relativamente aos tributos plurifásicos, a exemplo do ICMS, ainda se percebem regras específicas²⁸³.

Para evitar que a tributação incida com o repudiado efeito cascata, a Constituição Federal de 1988, relativamente ao ICMS (e ao IPI) elucidou o conteúdo da não cumulatividade e impôs a técnica da compensação, em que se compensa o imposto devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores. Apenas para o ICMS, entretanto, excepcionou-se a técnica para os casos de isenção e não incidência que impliquem em “não cumulatividade às avessas”, em desfavor do Estado²⁸⁴.

Somente a partir da compreensão do modo como se trata a dinâmica de incidência tributária, visualizando-a em cada operação, o que faz nascer novo enlace jurídico, em que o sujeito ativo é o detentor do direito de crédito e o sujeito passivo, a Fazenda Pública (v.g. quem adquiriu mercadorias para continuar o procedimento de comercialização) é que se faz possível entender a proposta referente à não cumulatividade que se pretende desenvolver²⁸⁵.

Admite-se, a um só tempo: o surgimento de uma nova relação jurídica, que brotou da obrigação tributária que lhe antecedeu e a importância do instituto da compensação para que a técnica eleita pela Constituição para a não cumulatividade se opere por todo o ciclo²⁸⁶.

O que o texto constitucional previu foi: se, no meio de uma cadeia produtiva há etapa de produção da mercadoria ou prestação do serviço, haverá um débito relativo à

²⁸² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituiacao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 31.

²⁸⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da Cofins. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: derivação e posituação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 423-424.

²⁸⁵ “Entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras dos conhecidos desvios de natureza econômica, o constituinte adotou caminho específico que se concretiza com o direito ao crédito [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. “Crédito de ICMS” e “crédito de indébito tributário”: consequências jurídicas desta distinção. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e posituação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. v. 2, p. 131).

²⁸⁶ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. O princípio da não-cumulatividade no ICMS e suas restrições. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 47.

cobrança do ICMS, o qual não será pago integralmente, pois será compensado dos débitos cobrados das etapas produtivas anteriores, desde que dentro da mesma cadeia produtiva.

Assim, geram-se um sistema em que créditos e débitos de ICMS se compensam, inclusive ensejando, para a Fazenda Pública, o dever de restituir ao agente econômico o valor que ele recolheu dentro da cadeia produtiva correspondente à etapa da compensação, conforme indica o *caput* do art. 20 da Lei Kandir²⁸⁷.

Trata-se de um meio que visa a favorecer o contribuinte e a estimular o desenvolvimento econômico, onerando-se menos a atividade produtiva. A não cumulatividade influi diretamente na fiscalidade dos tributos, embora também possa ter influência na extrafiscalidade. E, por mais paradoxal que pareça, as isenções de ICMS podem acabar gerando distorções quanto a essas vantagens.

As mencionadas distorções decorrentes de como se dará o mecanismo de créditos e débitos da ICMS podem, em parte, decorrer da regulamentação prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88, o qual determina, na alínea “a”, que a isenção de ICMS “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”²⁸⁸, e na alínea “b”, que “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”²⁸⁹. Em lei complementar, a competência legislativa foi exercida na denominada “Lei Kandir”, com expressão textual nos seus arts. 20 e 21.

Isso quer dizer que, se, no meio de uma cadeia produtiva, o legislador exerce sua competência para isentar a incidência de ICMS naquele ponto, além de aquela operação não gerar crédito para compensar as operações seguintes, o crédito acumulado das operações anteriores é estornado.

Nesse passo, elucida-se que, para o presente estudo, o que importa em referência à não cumulatividade, consoante já salientado, é sua correlação com as isenções fiscais, vistas elas como meios escolhidos pelo legislador para a promoção de direitos fundamentais. O fenômeno da repercussão – diante da não cumulatividade dentro da cadeia de cobrança de ICMS, quando as isenções concedidas ao longo das etapas produtivas, e não somente ao final dela – expõe que podem existir distorções na promoção dos direitos fundamentais ali

²⁸⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 95-96.

²⁸⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

²⁸⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

envolvidos. Isso porque, sem o exercício de uma competência legislativa específica prevista no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, as isenções geram o estorno ou a anulação do crédito de ICMS.

Nota-se uma aparente contradição na delimitação da competência do legislador ou, ao menos, na determinação de sua discricionariedade. Em dadas situações, tanto os créditos de ICMS quanto as isenções fiscais apresentam-se como meios escolhidos pelo legislador para, em tese, estimular a efetivação de direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, favorecer o contribuinte e promover direitos fundamentais envolvidos. No entanto, na cobrança de ICMS, pode ocorrer que benefícios fiscais cumulados dentro de uma mesma cadeia econômica prejudiquem tanto o contribuinte como os objetivos escolhidos pelo legislador tributário ao aplicar a extrafiscalidade, objetivos estes ligados ao fortalecimento de direitos fundamentais e à seletividade.

O estorno de crédito de ICMS poderá, portanto, limitar, de maneira tal, a discricionariedade do legislador que lhe retire, na prática, a discricionariedade estrutural para conformação de direitos fundamentais, pois ele fica sem meios para atingir os fins que livremente pode escolher. Impede-se, por conseguinte, a efetivação de direitos fundamentais escolhidos por esse mesmo legislador por força dos meios também por ele adotados (isenção).

Muitos produtos vendidos no mercado podem ter várias finalidades e usos distintos quando da produção de bens de consumo e da prestação de serviços, o que importa em diferentes consequências no que concerne à tributação. Por exemplo, o álcool de cereais (informação verbal)²⁹⁰. Trata-se de uma mercadoria que se pode utilizar tanto na fabricação de perfumes quanto na de remédios. Como álcool de cereais, perfume e remédio são mercadorias, a circulação deles constitui fato gerador de ICMS. Portanto, pode o legislador tributário aplicar o princípio da seletividade, conforme o art. 155, § 2º, III, da CF/88, caso entenda que se trate de uma mercadoria essencial, o que costuma ocorrer ao final da etapa produtiva.

Ocorre que o álcool de cereais pode ser usado para finalidades distintas. Citou-se acima seu uso como insumo para fabricar perfume, bem supérfluo; e remédio, bem essencial²⁹¹. O legislador, nesses casos, faz uso de sua discricionariedade estrutural para

²⁹⁰ Informação fornecida por Hugo de Brito Machado Segundo, em conversa informal entre ele e o autor sobre as ideias centrais desta tese, realizada nas dependências da Faculdade de Direito da UFC, no ano de 2018.

²⁹¹ No estado de São Paulo, a alíquota de ICMS para perfumes é 25%, enquanto a de medicamentos genéricos é 12%. No Rio de Janeiro, a alíquota efetiva para perfumes é 39%, enquanto no estado do Ceará ela pode chegar a 20%, o que é um valor relativamente baixo se comparado a outros produtos (FONSECA, Bruna. Tabela ICMS 2023: Fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. **Tax Group**, São Paulo, 8 nov. 2022. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em: 6 fev. 2023).

definir a essencialidade como objetivo, selecionando a mercadoria essencial ao final da etapa produtiva, como sendo aquela destinada ao consumidor final, e o faz com base no princípio formal da discricionariedade legislativa.

Por outro lado, o legislador também possui a discricionariedade estrutural para definir a proteção ao meio ambiente como um objetivo. Além disso, pode usar a mesma discricionariedade estrutural para escolher como meio a isenção fiscal.

Assim, pode se utilizar da isenção como meio para garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado. É por isso que o legislador tributário aplica isenções fiscais para quem se utiliza de energia limpa para produzir certos bens, que podem ser supérfluos ou essenciais.

O Estado do Ceará, por exemplo, majorou, desde fevereiro de 2023, com efeitos para o ano vindouro, como regra geral, alíquota de 20%²⁹², inclusive para energia elétrica, mas, para energia limpa, concede benefícios para os insumos²⁹³, o que atrai a atenção para o objeto deste estudo.

Consoante os exemplos formulados até agora, pontuou-se dois objetivos que o legislador extrafiscal do ICMS escolheu: a seletividade em função da essencialidade e o meio ambiente ecologicamente equilibrado, sendo que para este a isenção fiscal é um meio para garanti-lo.

Ocorre que, por força da determinação constitucional de estorno de crédito de ICMS, na ausência de exercício de outra competência legislativa específica (art. 155, § 2º, II,

²⁹² CEARÁ. Lei nº 18.154, de 12 de julho de 2022. Estabelece alíquotas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), relativamente às operações e prestações que indica. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 14, n. 142, p. 1, 12 jul. 2022b. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20220712/do20220712p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023. Aprovada em meados de fevereiro de 2023, a Lei Estadual n. 18.305, de 15 de fevereiro de 2023, alterou a alíquota de ICMS aplicável às operações com combustíveis e energia elétrica para 20%. *Vide*: CEARÁ. Lei nº 18.305, de 15 de fevereiro de 2023. Altera a Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS [...]. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 15, n. 33, p. 1, 15 fev. 2023. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20230215/do20230215p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023. Por fim, destaque-se que aqui não se pretende versar sobre o Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP). Trata-se de medida tributária não englobada pelos termos do que aqui se aborda como extrafiscalidade. Sobre o FECOP, *vide*: CEARÁ. Secretaria do Planejamento e Gestão. **O que é o FECOP**. Fortaleza: SEPLAG, [2021]. Disponível em: <https://www.fecop.seplag.ce.gov.br/institucional/o-que-e-o-fecop/>. Acesso em: 15 fev. 2023.

²⁹³ Concede-se benefício fiscal aos equipamentos e componentes para aproveitamento das energias solar e eólica, dentre outros utilizados no processo. *Vide* item 27, do Anexo I, do Regulamento do ICMS no Ceará: CEARÁ. Decreto nº 33.327, de 30 de outubro de 2019. Consolida e Regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 11, n. 207, p. 1-76, 31 out. 2019. p. 15. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20191031/do20191031p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

CF/88), essas isenções fiscais no meio da cadeia produtiva podem acabar por produzir o oposto do que é incentivado pelo legislador, realizando em grau mínimo ou até mesmo não realizando os direitos fundamentais ali envolvidos. Assim, em determinadas ocasiões, o contribuinte de ICMS possui “incentivos negativos” para a produção de certos produtos por energia limpa, caso, no final da cadeia produtiva, vise-se a entregar um produto não essencial (ou também dito supérfluo).

Imagine-se a cadeia produtiva de perfumes e a cadeia produtiva de medicamentos. No meio de ambas as cadeias haverá a circulação de álcool de cereais. Se em ambos os casos se utilizar energia limpa para produzir álcool de cereais, e houver uma isenção fiscal que objetiva incentivar condutas para proteger o meio ambiente, dá-se energia limpa uma isenção ao meio da cadeia produtiva. Como se trata de isenção, ocorrerá o estorno do crédito acumulado do ICMS, bem como a proibição de crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, beneficiando-se apenas a energia limpa em si.

No entanto, se apenas na cadeia de produção de medicamentos se utilizar energia limpa, apenas nela que se estornará o crédito de ICMS. Isso quer dizer que a não cumulatividade favorecerá somente aquele que produz perfume, um bem supérfluo, mesmo que na cadeia seja utilizada energia à base de carvão mineral e na cadeia de remédios seja utilizada energia solar.

Por outro lado, se na cadeia de produção de perfumes é utilizada energia limpa, resta enfraquecida a própria finalidade de proteção ambiental da isenção fiscal no meio da cadeia. Reitera-se: a essencialidade, bem como os fins escolhidos pelo legislador conforme sua discricionariedade estrutural para definir objetivos, não devem ser visualizados apenas no fim da cadeia produtiva. Assim, no exemplo dado, seletividade e proteção ambiental não devem ser admitidas apenas ao final da cadeia, mas também quanto aos insumos.

Se são aproveitados os créditos de ICMS ao longo da cadeia produtiva de um bem supérfluo, como o perfume, gera-se um incentivo para a produção e consumo dele. Se são aproveitados todos os créditos mesmo quando há uma isenção fiscal no meio da cadeia, gera-se, junto ao consumo do bem supérfluo, também um estímulo ao direito fundamental promovido pela isenção. Assim, um perfume produzido com energia limpa, se não há o estorno de crédito do ICMS, acaba sendo um incentivo para o próprio uso de energia limpa e conseqüentemente ao próprio princípio da proteção ao meio ambiente.

O que se observa é que o perfume acaba por ter um caráter de bem essencial não pelo seu consumo em si, mas pelos seus insumos. É o que se abordará mais adiante.

No estado do Ceará, segundo o item 27 do Anexo I do Decreto Estadual n. 33.327/2019²⁹⁴, que regulamenta o ICMS, há isenção fiscal para as operações com determinados equipamentos e componentes para aproveitamento das energias solar e eólica.

Assim, se tais operações se derem no meio de uma cadeia produtiva, de tal forma que a energia solar ou eólica assim produzida for utilizada para alguma finalidade econômica (ou seja, que vá importar na circulação de mercadorias ou serviços que constituam fato gerador de ICMS), o raciocínio aqui exposto será válido: o estorno do crédito do ICMS poderá frustrar a finalidade de proteção ambiental resultante dessa isenção, bem como frustrar a seletividade no caso de o produto do final da cadeia ser considerado essencial.

Exemplifica-se a reflexão proposta com o exemplo do uso de energia elétrica obtida de fontes não renováveis na produção de produtos finais supostamente essenciais ou consentâneos com a diretriz constitucional de proteção do meio ambiente, a qual tem como contraponto o uso, no processo produtivo de produtos supérfluos, de energia elétrica obtida de fontes renováveis.

Na primeira situação – a que trata do uso de energia elétrica obtida de fontes não renováveis na produção de produtos finais supostamente essenciais e ainda consentâneos com a diretriz constitucional de proteção ao meio ambiente –, inexistente qualquer desoneração ao longo da cadeia produtiva do bem que, comercializado ao consumidor final, seja supostamente essencial, ou, em tese atenda aos ditames constitucionais de efetivação ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, poderá haver um tratamento tributário diferenciado sem que existam maiores dúvidas quanto ao pleno respeito à técnica da não cumulatividade, desde que concedida eventual isenção na última etapa da circulação. Na Tabela 1, a seguir, tem-se um exemplo de como é feita a tributação de uma mercadoria, sendo concedida a isenção de ICMS apenas ao final da cadeia produtiva:

²⁹⁴ CEARÁ. Decreto n° 33.327, de 30 de outubro de 2019. Consolida e Regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 11, n. 207, p. 1-76, 31 out. 2019. p. 15. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20191031/do20191031p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023. O referido decreto foi parcialmente consolidado pelo Decreto Estadual n. 34.605, de 24 de março de 2022. *Vide*: CEARÁ. Decreto n° 34.605, de 24 de março de 2022. Consolida e regulamenta as disposições dos Capítulos X a XIV da Lei n° 12.670, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 14, n. 68, p. 1-27, 28 mar. 2022a. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20220328/do20220328p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

Tabela 1 – Produto com isenção de ICMS concedida ao final da cadeia produtiva

	Fornecedor da distribuidora	Distribuidora de energia	Comprador da energia como insumo (indústria)	Atacadista de produto essencial ou ambientalmente incentivado	Varejista de produto essencial ou ambientalmente incentivado
Valor de venda da mercadoria	R\$ 60,00	R\$ 200,00	R\$ 500,00	R\$ 700,00	R\$ 1.000,00
ICMS incidente na operação	R\$ 15,00	R\$ 50,00	R\$ 125,00	R\$ 175,00	R\$ 0,00 (zero)
Créditos adquiridos na operação anterior (25%)	R\$ 0,00 (zero) (Não existiu operação anterior que gere crédito)	R\$ 15,00	R\$ 35,00	R\$ 90,00	R\$ 0,00 (zero) (perda do crédito pela isenção (art. 155, § 2º, II, “b”, CF/88))
ICMS a ser pago na etapa	R\$ 15,00	R\$ 35,00	R\$ 90,00 (125 - 35)	R\$ 85,00 (175 - 90)	R\$ 0 (zero)
ICMS total suportado pelo consumidor final da mercadoria	R\$ 225,00 (15 + 35 + 90 + 85)				

Fonte: Elaborada pelo autor.

Na situação hipotética analisada, o valor total de ICMS a ser suportado pelo consumidor final será o de R\$ 225,00 (duzentos e vinte e cinco reais), tendo em vista que aplicada a sistemática de créditos e débitos referente à não cumulatividade do ICMS o único crédito de ICMS advindo de operação anterior que restou anulado, por força de isenção concedida na última etapa da circulação, foi aquele que o atacadista obteve ao comprar do varejista.

Ainda sob o ponto de vista da não cumulatividade, na segunda situação – aquela em que, a despeito da utilização de insumos (energia elétrica obtida de fonte renovável) consentânea com o mesmo primado constitucional (proteção do meio ambiente) – o produto comercializado ao consumidor final não receberá o mesmo tratamento tributário diferenciado, quer porque não ajustado às diretrizes da seletividade em função da essencialidade, quer por perda do direito de crédito em face de algum mecanismo de isenção, ou equivalente (redução de base de cálculo, por exemplo), que não tenha se dado na última etapa da circulação, mas ao longo da cadeia produtiva.

Na Tabela 2, a seguir, tem-se um exemplo de isenção de ICMS concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva:

Tabela 2 – Produto com isenção de ICMS concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva (estornos de créditos anteriores)

	Fornecedor da distribuidora	Distribuidora de energia	Comprador da energia como insumo (indústria)	Atacadista de produto essencial ou ambientalmente incentivado	Varejista de produto essencial ou ambientalmente incentivado
Valor de venda da mercadoria	R\$ 60,00	R\$ 200,00	R\$ 500,00	R\$ 700,00	R\$ 1.000,00
ICMS incidente na operação	R\$ 15,00	R\$ 0,00 (zero) (isenção)	R\$ 125,00	R\$ 175,00	R\$ 250,00
Créditos adquiridos na operação anterior (25%)	R\$ 0,00 (zero) (Não existiu operação anterior que gere crédito)	R\$ 0,00 (zero) (perda do crédito pela isenção) (art. 155, § 2º, II, “b”, CF/88)	R\$ 0,00 (zero)	R\$ 125,00	R\$ 50,00
ICMS a ser pago na etapa	R\$ 15,00	R\$ 0,00 (zero) (isenção)	R\$ 125,00	R\$ 50,00 (175 - 125)	R\$ 200,00 (250 - 50)
ICMS total suportado pelo consumidor final da mercadoria	R\$ 390,00 (15 + 125 + 50 + 200)				

Fonte: Elaborada pelo autor.

Retrata-se, portanto, que, em ambas as situações explicadas, a tributação extrafiscal do ICMS tem por fim efetivar o direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado, mas, entre elas, há uma completa diferenciação quanto à eficiência do repasse tributário ao consumidor final e, por conseguinte, quanto ao grau de consecução do fim pretendido.

Nessas situações, evidencia-se uma preferência do legislador do ICMS extrafiscal de finalidade ambiental pela essencialidade, observada apenas quanto ao produto destinado ao consumidor final, em detrimento da ambientalidade. Tal situação, todavia, revela um paradoxo: ao se valer de critérios de ambientalidade no ICMS, não se alcança, por força de disposições constitucionais quanto à não cumulatividade, o fim extrafiscal a que se propõe, o de efetivação do direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado.

Observa-se que o mecanismo de estorno de crédito de ICMS, com base no art. 155, § 2º, II, da CF/88, e nos arts. 20 e 21 da Lei Kandir, acaba por limitar a liberdade do legislador para conformar direitos fundamentais. O princípio formal da discricionariedade para definir objetivos resta prejudicado, visto que, no exemplo acima, frustra-se o direito fundamental de proteção ao meio ambiente e a seletividade.

Para que se solucione tal problema, é necessário primeiro que haja uma mudança de perspectiva quanto à visualização de uma cadeia produtiva.

5.2.2 Cadeia produtiva de bens e serviços sujeitos ao ICMS e a seletividade

Quando se fala em seletividade, leva-se em consideração a natureza da mercadoria ou do serviço consumido, ou seja, refere-se à etapa final da cadeia produtiva em que se posiciona o denominado “consumidor final”. Isso, via de regra, decorre de interpretação literal do art. 155, § 2º, III, da CF/88, que determina que o ICMS “[...] poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”²⁹⁵, muito embora do texto constitucional não conste expressamente que as mercadorias e os serviços ali referidos são os destinados apenas ao consumidor final.

Essenciais, portanto, podem ser os mais diversos bens e serviços, a exemplo de alimentos, medicamentos, energia elétrica, combustíveis, telecomunicações, transporte coletivo. Em regra, bens e serviços com impacto direto no cotidiano do cidadão comum. Ou seja, de modo sintético, princípio da seletividade garante que o legislador tributário escolha quais mercadorias e serviços são essenciais e a eles aplique alíquotas menores de ICMS, fazendo uso de sua discricionariedade estrutural e, eventualmente, até mesmo epistêmica.

Essa perspectiva, embora aparente ser até mesmo autoevidente, não exaure a potencialidade do que se pode compreender como seletividade em função da essencialidade, notadamente porque, ordinariamente, a abordagem não se pauta pelos direitos fundamentais atrelados a eles e ainda se limita a lhe abordar no ponto final da cadeia de consumo, com mercadorias e serviços voltados ao consumidor final.

Defende-se, nesta pesquisa, que deduzir a essencialidade apenas sob a perspectiva do produto final, do que realmente chega ao consumidor, sem levar em consideração os insumos que levaram à produção da mercadoria, promove apenas uma abordagem de sua extensão, bem como não trata da amplitude e dos limites da discricionariedade do legislador extrafiscal do ICMS, em específico quando se discorre sobre sua correlação com a competência a ele facultada para o aproveitamento de créditos que seriam ordinariamente estornados ou anulados em caso de isenção.

Em outras palavras, ao se observar apenas o fim da cadeia produtiva, não é possível visualizar, em maior amplitude e clareza, quais são os direitos fundamentais envolvidos no processo de escolha do legislador sobre o que é realmente um bem ou serviço essencial. Trata-se de um cenário que aumenta a incerteza epistêmica empírica, limita a

²⁹⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

discricionariedade estrutural do legislador e não explora o conteúdo da seletividade em função da essencialidade em sua amplitude.

Por outro lado, caso se observe a cadeia produtiva de bens e serviços do ICMS como um todo, inserindo-se a competência legislativa prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88, correlacionada à não cumulatividade, possível viabilizar que os objetivos do legislador com a tributação extrafiscal sejam mais amplamente alcançados, em especial quando se trata da seletividade.

Como um dos pontos para correlação entre seletividade em função da essencialidade, não cumulatividade e direitos fundamentais, cuja realização se busca efetivar por intermédio da extrafiscalidade, pontua-se que o tratamento tributário dos insumos revela-se fundamental para determinar quais os efeitos que a finalidade extrafiscal pragmaticamente produzirá: é dizer, até que ponto seletividade deverá ser realmente aplicada ou não, principalmente quando se busca contextualizar em que ponto da cadeia os direitos fundamentais ligados à finalidade extrafiscal foram fomentados na cadeia produtiva do ICMS, sem se restringir à utilidade que o produto ou serviço final tem ao consumidor.

Isso por causa do que aqui se tratou até então como potenciais distorções pragmáticas que repercutem no exercício margem de discricionariedade do extrafiscal do ICMS, oriundas pelo do estorno do crédito do ICMS em caso de isenções fiscais.

Por mais essencial que seja um produto ao consumidor, se na cadeia produtiva dele há isenções fiscais, a seletividade – e assim os meios e fins escolhidos pelo legislador para promover um fim e também direitos fundamentais – podem ficar comprometidos. Por exemplo, em dadas circunstâncias, produtos essenciais não se beneficiarão do crédito de ICMS que se acumularia durante toda a cadeia quando ocorrerem isenções em etapas produtivas anteriores à venda final, a não ser que o legislador exerça a competência legislativa para preservar a não cumulatividade. Sem o exercício desta competência legislativa, tais isenções, podem acabar gerando incentivos contrários ao que se objetivava originalmente.

Por intermédio da aplicação dos princípios formais é que se propõe a análise desta problemática.

5.2.3 Não cumulatividade: princípio formal da competência do legislador para evitar estorno ou anulação de crédito de ICMS em caso de isenção

Em retrospecto do já exposto, Robert Alexy define princípio formal como princípios que não determinam qualquer conteúdo, mas apenas indicam quem deve

determinar conteúdos²⁹⁶. Tanto os princípios materiais quanto os formais são, pela natureza principiológica, mandamentos de otimização. No entanto, o objeto de otimização deles se relaciona com o objeto de cada tipo de princípio: enquanto os princípios materiais visam a otimizar valores, tais quais vida, liberdade de expressão, mínimo existencial e proteção do meio ambiente (portanto, conteúdos); os princípios formais visam a otimizar decisões jurídicas, independente de seus conteúdos²⁹⁷.

Ao otimizar decisões, pressupõe-se que os princípios formais exigem que a autoridade das normas expedidas validamente e socialmente eficazes seja realizada na máxima medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas. Ou seja: princípios formais referem-se não só à autoridade das decisões tomadas dentro do escopo das competências, mas também que esse escopo seja o mais amplo possível²⁹⁸.

É assim que Alexy exemplifica com o princípio da democracia, um princípio formal. A democracia tenta institucionalizar, na máxima medida possível, o ideal do discurso enquanto deliberação pública. Por ser o processo mais legítimo de produção jurídica (afinal, vive-se em um Estado democrático de direito), ela exige que o legislador democraticamente legitimado tome o máximo de decisões importantes para a sociedade possíveis²⁹⁹.

Virgílio Afonso da Silva é mais sintético em sua definição. Para ele, trata-se de princípios que apenas fornecem motivos para a aplicação de uma norma, a despeito do seu conteúdo. Ele exemplifica com os precedentes judiciais, que apenas permitem que normas sejam aplicadas continuamente a despeito do conteúdo delas³⁰⁰.

Os princípios formais exercem uma importante função ao lidar com incertezas, o que sustentado por Robert Alexy na sua já comentada fórmula da paridade: quanto mais difícil for para se desfazer, por meio de argumentos, uma relação de paridade que sustenta a

²⁹⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 615.

²⁹⁷ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 12.

²⁹⁸ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 12-13.

²⁹⁹ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 13.

³⁰⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 922.

competência decisória do legislador, tanto maior será o peso do princípio formal correspondente³⁰¹.

A zona de paridade seria uma espécie de “zona cinzenta”, dentro da qual o mandamento de otimização dos princípios colidentes em caso de sopesamento pode ser alcançado. Não é um ponto, uma decisão única, mas várias decisões possíveis, tendo o legislador a competência para decidir qual delas deverá ser positivada. Essa competência diz respeito a um princípio formal.

Quanto maiores são as incertezas empíricas e normativas, maior é a zona de paridade, visto que a incerteza traz maiores possibilidades diferentes de decisões e dificulta na escolha delas. E quanto mais difícil é essa escolha, mais complexo é quebrar a paridade por meio da argumentação. Segundo a fórmula da paridade, isso aumenta o peso do princípio formal. Ou seja: o legislador possui maior discricionariedade em decisões afetadas por incertezas empíricas e normativas.

Peng-Hsiang Wang traz uma ideia diferente. Para ele, os princípios formais são razões de segunda ordem. Sempre que as pessoas agem, estas estão eivadas de incertezas, e essas incertezas pautam suas ações. Ainda segundo o autor, comumente se age conforme a própria determinação subjetiva, corriqueiramente eivada de erros, incertezas, crenças e preconceitos particularidades. Dificilmente é possível se manter ciente de todos os fatos relevantes para se tomar uma ação. A informação, portanto, é sempre (ou quase sempre) probabilística. As pessoas são guiadas por essa probabilidade, pois esta sempre é ponderada quando se toma alguma decisão³⁰².

O autor exemplifica com o ato de levar ou não um guarda-chuva. A decisão de usá-lo leva em consideração o sopesamento de duas razões: o fato de ele evitar que o agente se molhe e a inconveniência que carregar um guarda-chuva gera.

Do ponto de vista argumentativo, é ainda menos desafiador sustentar a defesa de que, se é certo que vai chover ou se é muito provável que aconteça, alguém toleraria o ônus da inconveniência de carregar um guarda-chuva. Se for pouco provável a chuva, mais desafiador que se promova argumentos para que alguém o carregue. Isso, em seu exemplo,

³⁰¹ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 933.

³⁰² WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. *In*: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie**: Robert Alexys System. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 440.

busca dizer que a incerteza sempre pautará, em alguma medida, as ações praticadas pelo indivíduo.³⁰³

Ao contrário de Robert Alexy, a possibilidade de divergência entre o ôntico e o epistêmico não se origina como efeito de princípios formais, mas resulta de se levar em consideração a incerteza epistêmica em relação à razão prática. Portanto, na leitura de Peng-Hsiang Wang, a incerteza sempre antecede os princípios formais.

Ao se situar a incerteza epistêmica de modo antecedente aos princípios formais, não importa concluir que eles se traduzem por desimportantes para lidarem com ela no sopesamento, muito embora ainda se admita que os princípios formais só produzam algum efeito quando a incerteza efetivamente surge. Isso porque, em razão de eles referenciarem a uma autoridade competente para tomar uma decisão, tem-se que um agente, ao invocar um princípio formal, está deferindo a uma autoridade a decisão sobre o que deverá ser feito. Por isso que se diz que os princípios formais são razões de segunda ordem³⁰⁴.

Os princípios formais, então, fornecem uma estratégia racional para lidar com situações de incerteza. Isso porque a autoridade em questão normalmente é mais confiável do que o agente para resolver um problema prático³⁰⁵. No entanto, o autor defende que, se a autoridade de fato não possui capacidade para decidir ou o agente já é ciente dos fatos relevantes (ou seja, não há incerteza), o princípio formal não precisaria ser usado, bastando-se os princípios materiais como reforço para se opor à decisão da autoridade³⁰⁶.

Matthias Klatt e Johannes Schmidt possuem uma visão ainda mais diferente. Para eles, princípios formais na verdade não são princípios, mas regras de competência. O princípio formal, portanto, apenas indica qual autoridade, legislador ou corte constitucional, tem competência para decidir determinada questão em caso de incerteza epistêmica. Têm a

³⁰³ WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. *In*: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie**: Robert Alexys System. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 441.

³⁰⁴ WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. *In*: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie**: Robert Alexys System. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 442.

³⁰⁵ A confiabilidade no julgamento da autoridade decorre de algumas características formais que esta deve possuir. Alguns desses atributos são: é mais sábia ou tem conhecimento mais especializado; está em posição superior para resolver o problema de coordenação; é menos provável de ser influenciada por considerações irrelevantes, como preconceitos ou fatores emocionais; sua organização e processo de tomada de decisão é mais eficiente ou competente para alcançar um resultado correto ou aceitável; entre outros. Todas essas características são formais, não substanciais, pois não focam no mérito das ações, mas sim apenas na capacidade e qualificação da autoridade (WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. *In*: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie**: Robert Alexys System. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 443).

³⁰⁶ WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. *In*: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie**: Robert Alexys System. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 446.

função de demonstrar como diferentes autoridades funcionam juntas, clarificando assuntos de competência. Porém, não são princípios, de modo que não há o que se falar em ponderação. E questões sobre distribuição de competências são resolvidas por regras, não por ponderação de princípios³⁰⁷.

De todas as definições acima expostas, mesmo que elas possuam diferenças notórias, é possível extrair elementos comuns. Para todos os autores, os princípios formais não se preocupam com o conteúdo das decisões, mas apenas com aspectos formais. Esses aspectos formais dizem respeito à delegação a um terceiro acerca de como melhor se deve decidir algo diante de incertezas. Esse terceiro é necessariamente uma autoridade pública.

É como se o princípio formal fosse a resposta à seguinte pergunta: em caso de incerteza, quem é a pessoa mais competente para decidir?

Diante disso, retoma-se a pergunta do presente tópico: pode a não cumulatividade ser definida como um princípio formal? Frise-se que neste trabalho foram adotadas as perspectivas de Robert Alexy e de Virgílio Afonso da Silva.

Assim, dado o referencial teórico admitido para a formulação desta tese, o princípio formal em análise recai no da competência do legislador para impedir o estorno ou a anulação do crédito do ICMS em casos de isenção (art. 155, § 2º, II, CF/88), averiguado em conjunto ao princípio formal da competência do legislador tributário para escolher fins (extrafiscalidade) correlacionados ao princípio formal de sua competência quando seleciona bens e serviços essenciais para tratamento tributário diferenciado (seletividade em função da essencialidade).

No regime extrafiscal das isenções (meio), tomando-se em consideração seletividade em função da essencialidade e a tentativa de otimizar direitos fundamentais (finalidade extrafiscal), ao exercer a competência legislativa prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88, para impedir o estorno ou anulação de crédito, o legislador atua com base no princípio formal da competência (escolha de um meio – não cumulatividade). Neste caso em particular, a competência legislativa para impedir o estorno ou anulação de crédito revela o próprio regime não cumulativo, de modo que seu princípio formal de competência se confunde com a própria não cumulatividade.

³⁰⁷ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. **International Journal of Constitutional Law**, [New York], v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012. p. 98-99. DOI: <https://doi.org/10.1093/icon/mor056>. Disponível em: <https://academic.oup.com/icon/article/10/1/69/689866>. Acesso em: 26 jan. 2023.

Ou seja, ao tratar de bens selecionados como essenciais e, no exercício da discricionariedade do legislador, impedir o estorno ou anulação do crédito de ICMS nos casos de isenções concedidas, para otimização de direitos fundamentais envolvidos, em etapas parciais da cadeia de consumo:

- a) otimizam-se decisões: meios e fins escolhidos são atingidos com maior alcance em casos de bens supérfluos com insumos essenciais e de bens essenciais vistos ao fim da cadeia de consumo); de modo a garantir que;
- b) a autoridade das normas expedidas validamente e socialmente eficazes seja realizada na máxima medida possível: a norma de isenção ao meio da cadeia produtiva atinge a finalidade em um maior grau, por exemplo: dentro de um conjunto de bens não essenciais de mesma qualidade (ex. perfumes), aquele que recebeu isenção no meio da cadeia produtiva para a otimização de algum direito fundamental (energia limpa e direito ao meio ambiente), e foi afetado pela escolha legislativa de impedir anulação ou estorno de crédito (princípio formal relacionado à não cumulatividade) terá maior desoneração econômica e maior probabilidade de consumo também ao final da cadeia produtiva (consumidor final). Ou seja:
- c) a competência do legislador (princípio formal) é exercida em grau mais amplo. De acordo com o exemplo do item “b”, é possível inferir que, ao exercer sua competência preservar a não cumulatividade em casos de isenção no meio da cadeia produtiva, quando a finalidade extrafiscal visa a otimizar direitos fundamentais, o princípio formal da competência do legislador, neste caso, refere-se não só à autoridade das decisões tomadas dentro do escopo das competências, mas também que esse escopo seja o mais amplo possível atingindo a finalidade de maneira mais abrangente.

Em suma, o que o legislador empreende ao exercer o princípio formal da competência previsto no art. 155, § 2º, II, da CF/88, ao impedir o estorno ou anulação de crédito – o que traduz identidade entre este princípio formal e a própria não cumulatividade – nada mais é exercer o que Robert Alexy, como aqui já se mencionou, sintetizou como pressupostos dos princípios formais, garantir que: a autoridade das normas expedidas validamente e socialmente eficazes seja realizada na máxima medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas, de maneira que se refiram não apenas à autoridade das decisões tomadas dentro do escopo das competências, mas também que esse escopo seja o mais amplo possível.

Defende-se, portanto, a possibilidade de o legislador fazer uso de sua discricionariedade para editar leis que garantam que, por intermédio da não cumulatividade, seria possível limitar o mecanismo de estorno do crédito de ICMS.

Conforme já salientado, a discricionariedade estrutural do legislador divide-se em discricionariedade para definir objetivos, para escolher meios e para sopesar. Segundo Virgílio Afonso da Silva, cada uma dessas discricionariedades constitui um princípio formal diferente³⁰⁸. A última delas (ou, em outras palavras, o terceiro desses princípios formais derivados da incerteza estrutural) constitui o exercício mais básico de conformação de direitos fundamentais pelo legislador.

Toda atividade legislativa é consequência de um sopesamento, visto que deve levar em consideração os direitos fundamentais que incidem sobre a matéria legislada. Há sempre uma incerteza estrutural para sopesar, visto que os princípios incidentes sobre determinada norma, bem como qual dos princípios deve prevalecer, é algo que não está nítido no ordenamento jurídico, possuindo o legislador a discricionariedade estrutural para sopesar os princípios que informam a norma.

É possível dizer, pois, que um sopesamento de princípios está implícito em toda lei editada pelo legislador. Toda lei é informada por pelo menos um princípio, nem que seja o princípio democrático (legitimidade democrática, um princípio formal), além de que todos esses princípios serão sopesados pelo legislador, em consonância com a discricionariedade dele. Ademais, tanto os princípios materiais como os formais podem ser sopesados.

Desse modo, viável analisar a discricionariedade do legislador prevista no art. 155, § 2º, II, da CF/88, indissociável da não cumulatividade e da seletividade em função da essencialidade, atrelando-a a elementos dos princípios formais destacados parágrafos acima como tendo sido formulados por Virgílio Afonso da Silva, evidenciando-se, a um só tempo a liberdade do legislador para:

- a) definir objetivos quando da promoção de direitos fundamentais pela extrafiscalidade, o que já seria um princípio formal;
- b) eleger meios – que já seria outro princípio formal com a escolha do meio pela concessão de incentivos fiscais de ICMS (isenção) no meio da cadeia produtiva

³⁰⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 932.

para promoção de direitos fundamentais, o que traduziria uma escolha legislativa pelo;

- c) (maior ou menor) sopesamento – como outro princípio formal, dado que, com o exercício da competência legislativa para impedir estorno ou anulação do crédito (a própria não cumulatividade), o legislador por evitar incertezas empíricas do alcance da finalidade de otimização dos direitos fundamentais promovidos na concessão de isenção ao meio da cadeia produtiva, por exemplo, ao fomentar o consumo, dentro do mesmo grupo de bens não essenciais (ex. perfume), daquele que se utilizou de insumos atrelados à otimização de direitos fundamentais coligadas a um bem essencial não visto apenas na ponta do consumo (ex. energia limpa e direito ao meio ambiente).

É nesse contexto que deve ser examinado o mecanismo de estorno do crédito de ICMS quando uma isenção fiscal incide no meio de uma cadeia produtiva. Tal mecanismo, como já se mencionara exaustivamente, é norma constitucional, baseada no art. 155, § 2º, II, da CF/88. Isso deve ser levado em consideração pelo legislador ao limitá-lo, pois um dado princípio atrelado a um direito fundamental, cujo legislador extrafiscal do ICMS tentou promover deverá ser sopesado com outros princípios, formais e materiais, incidentes no caso.

O descrito nos parágrafos antecedentes, portanto, revela exatamente a consequência, ao se utilizar a referência de Robert Alexy ou a de Virgílio Afonso da Silva, do exercício da competência legislativa para impedir o estorno ou isenção do crédito relativamente ao legislador extrafiscal do ICMS em específico quando ele seleciona mercadorias que reputa essenciais para conceder isenções e, também, efetivar direitos fundamentais envolvidos na relação normativa. Com base no exercício do princípio formal do legislador é que se faria possível a manutenção de créditos e, conseqüentemente, sua discricionariedade estrutural para eleger objetivos e seus respectivos meios.

5.2.4 Não cumulatividade: princípio formal da competência do legislador para sopesar e para evitar ou não o estorno ou anulação de crédito de ICMS em caso de isenção concedida no meio da cadeia produtiva

Em determinados contextos que aparentem inconstitucionalidade, mas não a traduzam, revestindo-se meramente de uma paridade (a exemplo do que se tratou em relação ao álcool de cereais e à “energia limpa”), somente com base na não cumulatividade interpretada pelo princípio formal ligado à discricionariedade estrutural, o legislador, ao

limitar o estorno de crédito em determinadas situações, está fazendo uso daquele tipo de discricionariedade para sopesar. Só que dentro desse sopesamento ele está levando em consideração princípios formais e materiais, que devem ser levados em consideração porquanto é ele quem tem a dita discricionariedade para definir objetivos.

A partir daí que se pode sustentar o uso da fórmula do peso. De fato, quando há empate entre as normas (ou seja, quando o resultado da ponderação for igual a 1), nenhum dos princípios prevalecerá sobre o outro. Assim, haverá margem para a discricionariedade estrutural³⁰⁹, visto que ela se opera quando nem mesmo há o conhecimento prévio acerca de quais.

A fórmula do peso, conforme já salientado, é um modelo metodológico criado pelo próprio Robert Alexy³¹⁰ com o fim de identificar o peso de um princípio jurídico em colisões observadas no caso concreto. Trata-se basicamente de uma forma de tratar a ponderação de princípios com critérios matemáticos, de modo a garantir maior segurança e menor arbitrariedade no trato da matéria.

Um dos pressupostos de sua aplicação é a utilização de uma escala que expressa três níveis de intensidade na intervenção a um princípio fundamental (no mais das vezes, uma restrição ao direito fundamental). Trata-se, portanto, de um modelo triádico que se fundamenta na classificação da intervenção a um princípio em três graus crescentes: leve = 1; mediano = 2; e sério = 4.

Com vistas em permitir que os princípios formais possam ser sopesados junto aos princípios materiais, Alexy³¹¹ acrescentou as incertezas epistêmicas como variáveis à fórmula do peso. Elas também funcionam em um modelo triádico, sendo classificados também em três graus: confiável ou certo = 1; plausível = 1/2, não evidentemente falso = 1/4. Assim, a Equação 2 exhibe a fórmula do peso interpretada por Alexy:

$$W_{ij} = \frac{W_i \cdot I_i \cdot R_i^e \cdot R_i^n}{W_j \cdot I_j \cdot R_j^e \cdot R_j^n} \quad (2)$$

³⁰⁹ KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. **International Journal of Constitutional Law**, [New York], v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012. p. 74. DOI: <https://doi.org/10.1093/icon/mor056>. Disponível em: <https://academic.oup.com/icon/article/10/1/69/689866>. Acesso em: 26 jan. 2023.

³¹⁰ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 21.

³¹¹ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 18-20.

Sendo:

W_{ij} = resultado do sopesamento de um princípio P_i diante de um princípio P_j ;

W = peso abstrato do princípio;

I = grau de interferência de interferência do princípio no caso concreto;

R^e = grau de certeza empírica;

R^n = grau de certeza normativa.

Observa-se que, se o quociente W_{ij} for maior que 1, o princípio P_i terá prioridade. Se for menor que 1 (ou seja, uma fração), o princípio P_j terá prioridade. No entanto, se o quociente for igual a 1, não há prioridade de um princípio sobre o outro. Não há, portanto, inconstitucionalidade patente, o que dá azo à discricionariedade estrutural do legislador.

Mas onde tem espaço, na fórmula do peso, para a discricionariedade epistêmica? Alexy informa que ela surge justamente quando há empate epistêmico nos dois princípios³¹². Ou seja, quando duas suposições têm o mesmo valor epistêmico, por serem ambas certas, ambas plausíveis ou ambas não evidentemente falsas.

O autor exemplifica com o caso da proibição do uso da *Cannabis sativa*: considerar que ela oferece grande risco ou baixo risco à saúde do usuário é uma questão incerta, haja vista o baixo conhecimento científico quanto aos efeitos dela no corpo humano. Assim, há o empate epistêmico, pois seria plausível considerar a droga como muito danosa ou mesmo pouco danosa. Enseja-se, pois, a discricionariedade epistêmica empírica do legislador em defini-la como de alto ou baixo perigo à saúde.³¹³

Em cada um dos casos, o resultado é diferente. Se a droga for considerada muito prejudicial, a configuração da fórmula do peso será a seguinte:

$$W_{ij} = \frac{2 \cdot 1}{4 \cdot 1/2} = 1 \quad (2)$$

Haveria, portanto, discricionariedade estrutural para o legislador definir a proibição ou legalização da maconha como bem entendesse. Isso porque se trata do sopesamento de um princípio P_i , consistente na liberdade individual, e o princípio P_j ,

³¹² ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014.

³¹³ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014.

consistente na saúde e que, portanto, ensejaria uma proibição. A liberdade individual e a saúde são princípios de iguais pesos abstratos, além de que não se vislumbra qualquer incerteza epistêmica normativa e também empírica no que se refere especificamente à liberdade recreativa, embora o risco à saúde deva ser tido como provável.

Na mesma seara, se o legislador, com base em sua discricionariedade epistêmica, considera a *Cannabis sativa* como pouco danosa à saúde, o resultado será outro:

$$W_{ij} = \frac{2 \cdot 1}{1 \cdot 1/2} = 4 \quad (2)$$

Nota-se uma preferência considerável pelo princípio P_i , concernente à liberdade individual de usar ou não a substância. Isso quer dizer que tal resultado ensejaria na inconstitucionalidade da proibição da comercialização da maconha³¹⁴.

É possível adequar as ponderações de princípios discutidas nesta tese com potencial aplicação da fórmula do peso. No caso da ADPF 772/DF, em que fora suspensa, em medida cautelar, a isenção de imposto de importação sobre pistolas e revólveres, viável avaliar um conflito entre a segurança pública e o direito à autodefesa.

No entanto, trata-se de um caso de incerteza epistêmica empírica, visto que é plausível admitir que o barateamento de armas traria um grave prejuízo à segurança pública, assim como é possível que esse barateamento não causaria tanto prejuízo ou até mesmo contribuiria para a segurança pública (nesta última hipótese, não haveria a colisão entre princípios). Trata-se de questão de política criminal.

Com relação ao peso abstrato de cada princípio, entende-se que a segurança pública possui um peso maior do que a autodefesa. Não há qualquer incerteza normativa. A título exemplificativo, se for dado um peso duas vezes maior à segurança pública (embora provavelmente o peso abstrato da segurança pública no que concerne à autodefesa seja consideravelmente maior) e se considerar uma política armamentista como muito grave a ela, tem-se o seguinte:

$$W_{ij} = \frac{1 \cdot 2 \cdot 1}{2 \cdot 4 \cdot 1/2 \cdot 2} = 1 \quad (2)$$

³¹⁴ ALEXY, Robert. Princípios formais. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014.

Nessa hipótese, justifica-se a proibição imposta pelo STF, pois o princípio da segurança pública, P_j , sobressai-se. Considerando-se que a certeza da violação à segurança pública fosse ainda menor ($R_j = 1/4$), por ser duvidoso se realmente haveria ofensa grave à segurança pública (ou seja, que seria apenas não evidentemente falsa), ou que a interferência na segurança pública seria apenas média ($I_j = 2$), ter-se-ia discricionariedade estrutural ($W_{ij} = 1$). No caso de a interferência à segurança pública ser baixa ($I_j = 1$), tem-se por equivocada a decisão do STF ($W_{ij} = 2$).

Por fim, pode-se enquadrar na fórmula do peso o exemplo mais consentâneo ao que vem sendo discutido nesta tese: isenção fiscal de ICMS no meio de uma cadeia produtiva.

Conforme já salientado, uma isenção fiscal é uma atividade legislativa que visa a promover direitos fundamentais por meio da tributação (ou da ausência desta), por ser decorrente da extrafiscalidade. Como tal, encontra limites jurídicos, pois não pode o direito fundamental promovido pela isenção suplantar outros direitos fundamentais.

Considere-se uma situação em que se conceda uma isenção fiscal de ICMS para a produção de mercadorias com energia limpa, conforme o exemplo exaustivamente comentado. Porém, imagine-se mercadorias importadas produzidas com energia limpa como insumos para um determinado produto final. Ou seja: uma isenção aplicável no meio da cadeia produtiva para mercadorias importadas, cuja finalidade é a proteção do meio ambiente.

Há outro fator relevante: o fato de as mercadorias serem importadas. Aqui, entra em cena outro princípio: a preservação do mercado interno, visto que se está concedendo isenção fiscal à importação de produtos estrangeiros e enfraquecendo a concorrência no âmbito da economia nacional.

Daí, surge o questionamento: o que seria melhor ao País e mais condizente ao ordenamento jurídico, mercadorias importadas que fossem elaboradas com energia limpa ou mercadorias elaboradas com outras matrizes energéticas? Trata-se, pois, de uma colisão entre os princípios da proteção ambiental e da proteção ao mercado interno, que deve ser sempre observada à luz do caso concreto.

No caso concreto trazido por esse exemplo hipotético, trata-se de um bem importado produzido com energia limpa como insumo para outras mercadorias. Assim, por se tratar de isenção fiscal no meio da cadeia produtiva, há o estorno de crédito do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, da CF/88, e dos arts. 20 e 21 da Lei Kandir. Conforme já demonstrado, o estorno de crédito, nessas situações, implica numa desvalorização do próprio

princípio promovido pela isenção fiscal, que no presente caso é o princípio da preservação do meio ambiente.

O que se busca analisar agora é se, à luz da fórmula do peso proposta por Alexy, o estorno de crédito de ICMS em uma cadeia que usa produto importado, produzido com energia limpa e usado como insumo deve ser tido por constitucional ou não. A favor da isenção, o princípio da preservação ambiental; a favor do estorno, o princípio da preservação do mercado interno.

Se forem considerados ambos os pesos abstratos equivalentes ($W_i = W_j$) e que não há incerteza epistêmica normativa ($R_i^n = R_j^n = 1$) e que é certo que o estorno de crédito interfere na proteção ambiental ($R_j^e = 1$), embora seja apenas plausível que a ausência de estorno interferirá seriamente na proteção ao mercado interno ($R_i^e = 1/2$), haja vista os princípios formais incidentes. A intensidade em ambos os casos parece ser média ($I_i = I_j = 2$). Tem-se:

$$W_{ij} = \frac{2 \cdot 1/2}{2 \cdot 1 \cdot 2} = 1 \quad (2)$$

Nesse caso, entende-se que o estorno de crédito de ICMS deve ser tido por inconstitucional, pois viola o princípio da preservação do meio ambiente.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tratou-se, nesta tese, do papel que a competência específica do legislador quanto à não cumulatividade (art. 155, § 2º, II, CF/88) exerce nos casos em que se concede determinada isenção para se ampliar a efetivação de um dado direito fundamental (v.g. meio ambiente). Porém, tal isenção beneficia o insumo do processo produtivo, e não a mercadoria final em si, ainda que isso favoreça fiscalmente bens supérfluos e que não se dê diretamente em relação à otimização de direitos fundamentais do contribuinte em sentido estrito.

Abordou-se situação atinente ao ICMS de cunho extrafiscal: a isenção de ICMS concedida, na última etapa do processo produtivo, a um bem que tenha sido beneficiado pela medida isentiva para otimizar direitos fundamentais atrelados à tal medida (v.g. meio ambiente) revela-se muito mais eficaz do que se concedida em um ponto intermediário da cadeia produtiva a um dado bem que tenha se valido no processo produtivo de insumos, cuja finalidade subjacente à isenção seja a mesma de otimizar direitos fundamentais. Neste último caso, os créditos de ICMS devem ser, em regra, estornados.

Identificou-se, no exercício do princípio formal da dita competência legislativa específica referente ao tratamento da não cumulatividade (art. 155, § 2º, II, “a”, CF/88), a viabilidade de se fazer com que a isenção atinja em maior amplitude seu fim (ou amplifique seu alcance), otimizando em maior grau – por intermédio da competência do legislador que trata do estorno ou não dos créditos de ICMS nas isenções concedidas em etapas intermediárias da cadeia produtiva – direitos fundamentais que o legislador extrafiscal visou a conferir maior grau de efetividade, ainda que aqueles direitos não mantenham relação direta com os direitos fundamentais do contribuinte.

Para o desenvolvimento desta tese de doutorado, admitiu-se parcialmente a abordagem do STF quanto à seletividade e à essencialidade do ICMS, que fixou a tese de que o legislador, ao fazer uso da seletividade no ICMS, precisará garantir efetividade ao referido preceito em sua eficácia positiva. Nesta tese, defende-se que o legislador deve levar a efetividade da medida extrafiscal a uma otimização não apenas quando se adota a seletividade, mas sempre que atua para atingir alguma finalidade extrafiscal. Não se limita ao uso da extrafiscalidade ao bem destinado ao consumidor final em si, mas abrange a análise desta técnica empreendida ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços sujeitos à exação do ICMS.

Nesse aspecto, referidos direitos fundamentais não ligados diretamente aos do contribuinte exercem influência na competência do legislador extrafiscal do ICMS para tratar

do estorno ou não dos créditos de ICMS, por intermédio da sua competência atrelada ao regime da não cumulatividade.

Nesse mesmo passo, identificou-se que, por força da determinação constitucional de estorno de crédito de ICMS, na ausência de exercício de outra competência legislativa específica (art. 155, § 2º, II, CF/88), essas isenções fiscais no meio da cadeia produtiva podem acabar por produzir o oposto do que é incentivado pelo legislador, realizando em grau mínimo ou até mesmo não realizando os direitos fundamentais ali envolvidos. Assim, viu-se que, em determinadas ocasiões, o contribuinte de ICMS possui “incentivos negativos” para a produção de certos produtos por energia limpa, caso, no final da cadeia produtiva, visa-se a entregar um produto não essencial (ou também dito supérfluo).

Admitiu-se: o exercício desta competência encontra graus de discricionariedade em determinadas situações, em especial naquelas em que cabe ao legislador cuidar das incertezas que perpassam pelo processo legislativo, a exemplo de incertezas estruturais, cognitivas e epistêmicas.

Para tanto, valeu-se da teoria externa dos direitos fundamentais, na medida em que o conteúdo jurídico dos direitos desta natureza somente seria manifestado abstratamente de forma *prima facie*, de modo que recairia ao decisor – no caso dela tese o legislador tributário – um maior ônus argumentativo, até mesmo com a clarificação das zonas de incerteza que se vem pontuando, as quais admitem, em caso de identificação, o instrumental metodológico que se utiliza dos princípios formais.

Por força da imprescindibilidade de um grau mais acentuado de argumentação, admitiu-se, neste trabalho, a concepção de que a teoria externa possibilita maior segurança jurídica na tratativa dos direitos fundamentais. Isso porque, com a exposição dos fundamentos de prevalência de um princípio sobre o outro no caso concreto, é possível o controle, em parâmetros de juridicidade, da medida adotada, em especial quando se trata da discricionariedade do legislador.

A análise da discricionariedade do legislador e da repercussão das consequências advindas destas zonas de incerteza deriva da abordagem teórica da aplicação de uma dogmática dos direitos fundamentais que admita a existência de princípios como mandamentos de otimização, cujo repasse teórico, para se expor as razões pela adoção de uma teoria dos direitos fundamentais de suporte fático amplo, se amolde à ideia de discricionariedade do legislador e dos limites a ela impostos, tudo no contexto do sistema constitucional tributário brasileiro positivado na Constituição Federal de 1988.

Ao se admitir que os direitos fundamentais são mandamentos de otimização, cuja aplicação pressupõe uma incidência *prima facie*, em aprofundamento a essa premissa, especificamente nos casos de incerteza empírica, considera-se que as hipóteses formuladas a partir dos direitos fundamentais envolvidos em determinado problema devem atentar-se à necessidade de que as possíveis medidas a serem implementadas sejam as mais favoráveis à otimização desses direitos.

Dito de outro modo, o efetivo exercício da discricionariedade atribuída ao Poder Legislativo pressupõe um intrincado processo de cognição sobre fatos e normas que circundam a tomada de decisão no que concerne à restrição de direitos fundamentais. A ausência de clareza referente às premissas fáticas e jurídicas envolvendo a atividade conformativa é uma zona de incerteza cognitiva. Nessa circunstância, defende-se que dentro da maior quantidade de zonas de incerteza cognitiva, em um contexto de maior complexidade dos fatos e do direito envolvido, igualmente maior seria a quantidade de decisões possíveis para um mesmo problema, inclusive no que diz respeito ao manejo do aproveitamento de créditos de ICMS em casos de isenção.

Tais decisões igualmente possíveis, *i.e.*, ótimas sob a acepção principiológica dos direitos fundamentais como mandamentos de otimização, caracterizam o que Virgílio Afonso da Silva denomina de “zona de paridade”³¹⁵. Assim, todas as medidas e decisões adotadas pelo legislador que pudessem ser enquadradas no interior dessa zona de paridade devem ser consideradas válidas perante o ordenamento constitucional, considerando que todas elas foram aprovadas sob o crivo da otimização.

Por exemplo, um bem abordado pelo legislador como destinado ao consumidor final que tenha sido beneficiado apenas ao final da cadeia produtiva por isenção fiscal (medicamento), porém tenha feito uso de “energia suja”, beneficia-se muito mais dos efeitos da isenção do que um bem não albergado por isenção fiscal na última etapa do ciclo produtivo (frasco do medicamento), mas que tenha se utilizado de energia renovável, que, como insumo, recebeu isenção, a qual recaiu na etapa intermediária da cadeia produtiva, importando que os créditos anteriores restem estornados ou anulados.

A isenção tem o mesmo fim (otimizar direitos fundamentais) e se vale do mesmo meio (incentivo fiscal), mas, entre as medidas isentivas estudadas, uma delas (etapa intermediária da cadeia produtiva) produz menos resultados perceptíveis ao consumidor – ou,

³¹⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 930.

por conseguinte, menor otimização do direito fundamental que visou a efetivar – do que a outra (última etapa da cadeia produtiva), podendo importar em maiores restrições a outros direitos fundamentais (v.g. propriedade), em razão da transferência do preço, pelo estorno do crédito, ao consumidor final.

Contextualizou-se que o exercício da competência específica para evitar o estorno de crédito pode solucionar distorções referentes à otimização de direitos fundamentais pretendida pelo legislador tributário extrafiscal. Por exemplo, por um lado, o legislador extrafiscal poderá conceder incentivo fiscal à energia renovável como produto destinado ao consumidor final, obtendo um dado grau de otimização do direito fundamental ao ambiente; por outro, poderá outorgar benefício fiscal ao mesmo tipo de energia na qualidade de insumo (etapa intermediária da cadeia produtiva), quando obterá outro resultado, conquanto tenha se valido do mesmo meio (isenção) para promoção do mesmo direito fundamental (meio ambiente). Em ambos os casos, o legislador pode buscar hipoteticamente a renovação da matriz energética brasileira, mas obterá diferentes resultados.

Apontou-se, assim, que existem limites à discricionariedade legislador do ICMS extrafiscal, inclusive no que diz respeito ao estorno ou não do crédito em casos de isenção. Ou seja, o limite da margem de atuação do legislador para disciplinar o direito de crédito e sua eventual perda, notadamente em face do princípio da essencialidade, da seletividade, dos direitos fundamentais do contribuinte e de eventuais direitos fundamentais que o legislador extrafiscal visou a otimizar.

Ressaltou-se, para expor tais limites, situações que abrangem incertezas quanto ao que a Constituição brasileira de 1988 proíbe, obriga ou faculta ao legislador (v.g. incertezas normativas) em dadas ocasiões atinentes à manutenção do crédito de ICMS, à relação dele com a essencialidade, à amplitude da isenção em relação ao direito fundamental que visou a otimizar em razão dos demais direitos fundamentais (do contribuinte).

Nesse contexto, foram exploradas ocasiões em que estas incertezas envolvem mais de uma possibilidade como viável ao legislador quando ele pretende otimizar direitos fundamentais. Cuida-se de uma zona de atuação legislativa em que existe mais de uma resposta legislativa para solucionar problemas envolvendo os direitos fundamentais, cujo estorno do crédito de ICMS mais restringirá ou mais otimizará, deparando o legislador com impasses (estruturais e epistêmicos). Ali, destaca-se a possibilidade de que os princípios formais de escolha dos fins (discricionariedade para definir objetivos), de escolha dos meios (discricionariedade para definir meios de alcance de objetivos) exerçam maior grau de

interferência no princípio formal da competência do legislador para restringir direitos fundamentais, atuando com maior peso.

Inovou-se ao passo em que se propõe que, a partir do exercício da competência do legislador para tratar do estorno ou não do crédito de ICMS em isenções concedidas a insumos, atrelada à não cumulatividade, a tributação extrafiscal consiga a realização de um dado fim (v.g. proteção ao meio ambiente) ao longo de toda a cadeia produtiva de bens de consumo destinados ao consumidor final e não apenas na sua última etapa.

Assim, fez-se inovadora a proposta de se estudar a extrafiscalidade por uma nova abordagem que recai nos insumos, e não no produto final. Ou seja, busca-se investigar como o legislador tributário extrafiscal pode otimizar direitos fundamentais (v.g. meio ambiente) ao longo de toda a cadeia produtiva e não apenas no produto final.

Importa destacar, igualmente, que a proposta de consecução de atingimento do fim escolhido pelo legislador (ambiental, no exemplo) em toda a cadeia produtiva e não apenas em relação à última etapa inova quanto à viabilidade de indução do direito fundamental a ser promovido em si de diversas formas (uma renovação da matriz energética brasileira em direção à implementação de fontes de energias sustentáveis pelo seu maior uso na fabricação de produtos que não sejam tidos por essenciais, por exemplo).

É por tais razões que se defendeu que existem limites à discricionariedade do legislador tributário extrafiscal no disciplinamento do crédito eventualmente estornável por força de uma isenção ou de uma imunidade. Sustentou-se que, em dadas situações, ele deve manter o aproveitamento – impedindo-se o estorno ou a anulação – do crédito de ICMS nos casos de isenção concedida em etapa intermediária da cadeia produtiva, uma vez que, com a repercussão econômica da isenção para o consumidor final, e não apenas para o produtor do insumo, a finalidade pretendida (v.g. proteção ao meio ambiente) atinge um grau maior de realização.

Caso a isenção seja dada em etapa intermediária da cadeia de consumo – a um insumo ambientalmente favorável, por exemplo – e seus efeitos (econômicos) se restrinjam àquela etapa, muito menor será o grau de promoção do objetivo (proteção do meio ambiente) do que se o crédito de ICMS fosse aproveitado pela não cumulatividade (art. 155, § 2º, II, CF/88). Tudo isso com base na análise das zonas de incerteza que permeiam a atividade legislativa, atreladas ao instrumental dos princípios formais que interferem na discricionariedade do legislador.

E, ao atuar deste modo, em algumas ocasiões, a limitação ao legislador tributário é a de não aproveitar o crédito. Ela não mantém relação direta com os direitos fundamentais do

contribuinte em sentido estrito, mantendo relação mais imediata com o fim de promoção de um direito fundamental outro escolhido pelo legislador tributário extrafiscal (meio ambiente, por exemplo).

Expôs-se também, em relação à competência do legislador do ICMS para estornar ou não créditos da cadeia produtiva em caso de isenções, mais de uma abordagem referente aos princípios formais e à discricionariedade: uma para o exercício da competência (para ele agir ou não) do legislador; outra na discricionariedade no exercício da sua competência (em como agir diante dos diversos tipos de discricionariedade, a exemplo da estrutural, epistêmica etc.).

Ou seja: Sustentou-se que é dado ao legislador, em certas situações recheadas por incertezas, quando se vê em uma zona de paridade, por intermédio do manejo de princípios formais que lhe balizam, exercer sua discricionariedade e definir de que forma ele pretende efetivar a finalidade extrafiscal, desde que respeitando a seletividade em função da essencialidade e os direitos fundamentais ligados, por um lado à finalidade extrafiscal; por outro, à essencialidade admitida em algum ponto da cadeia de consumo.

Derradeiramente, estudou-se a tratativa dada pela Constituição e pela legislação infraconstitucional às isenções de ICMS, a fim de evidenciar a aplicação prática da tese ora defendida – o que foi feito por intermédio da demonstração de como os princípios formais atuam na limitação da atividade exacional do Estado, independentemente da incidência direta de normas jusfundamentais, com aplicação da fórmula da proporcionalidade, utilizando-se nela aqueles princípios, e não somente os de ordem material.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. Princípios formais. *In*: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; SALIBA, Aziz Tuffi; LOPES, Mônica Sette (org.). **Princípios formais e outros aspectos da teoria discursiva do direito**. São Paulo: Forense Universitária, 2014. p. 3-36.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Frankfurt: Suhrkamp, 1994.
- ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Justitia**, São Paulo, v. 28, n. 52, p. 101-115, jul. 1966.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v215.1999.47313>. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47313/>. Acesso em: 26 jan. 2023.
- ÁVILA, Humberto. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação aos princípios da igualdade, liberdade de profissão, defesa do meio ambiente, livre concorrência e não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 170, p. 150-159, nov. 2009a.
- ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 17, p. 1-19, jan./mar. 2009b. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=316>. Acesso em: 26 jan. 2023.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 21. ed. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Malheiros, 2022.
- BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.
- BARNES, Javier. El principio de proporcionalidad. **Cuadernos de Derecho Público**, [Madrid], n. 5, p. 15-49, sept./dic. 1998. Disponível em: <https://revistasonline.inap.es/index.php/CDP/article/view/509/564>. Acesso em: 26 jan. 2023.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 9, p. 1-41, mar./maio 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=183>. Acesso em: 26 jan. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

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

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 3. ed. São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters do Brasil, 2015.

BERNAL PULIDO, Carlos. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador**. 4. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. **Escritos sobre derechos fundamentales**. Traducción de Juan Luis Requejo Pagés e Ignacio Villaverde Menéndez. Baden-Baden: Nomos, 1993.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.php>. Acesso em: 26 jan. 2023.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOROWSKI, Martin. **Grundrechte als Prinzipien**. 3. ed. Baden-Baden: Nomos, 2018.

BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 140, n. 254, p. 3-4, 31 dez. 2003. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=31/12/2003&jornal=1&pagina=3>. Acesso em: 15 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8989compilado.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 160, n. 117-B, p. 1-2, 23 jun. 2022a. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=23/06/2022&jornal=601&pagina=1>. Acesso em: 17 jan. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Câmara de Comércio Exterior. Comitê-Executivo de Gestão. Resolução GECEX nº 126, de 8 de dezembro de 2020. Altera o Anexo II da Resolução nº 125, de 15 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 158, n. 235, p. 223, 9 dez. 2020. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=09/12/2020&jornal=515&pagina=223>. Acesso em: 15 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.117/SC**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. ICMS. Lei do Estado de Santa Catarina. Seletividade. Alíquota do imposto incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação. Necessidade de observância da orientação firmada no julgamento do Tema nº 745. [...]. Relator: Min. Dias Toffoli, 27 de junho de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762161021>. Acesso em: 2 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível

em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5786819>. Acesso em: 2 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ICMS: STF invalida mais três leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações. **Portal do STF**, Brasília, 1º dez. 2022b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=498377&ori=1>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772/DF**. Relator: Min. Edson Fachin, 14 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345264652&ext=.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.016.605/MG**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 708. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Recolhimento em estado diverso daquele que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Impossibilidade. [...]. Relator. Min. Marco Aurélio, 16 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754685264>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.307.470/ES**. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 18 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345670694&ext=.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário 570.680/RS**. Constitucional. Imposto de exportação. Resolução CAMEX 15/2001. Art. 153, § 1º, da Constituição Federal. Existência de repercussão geral. Questão relevante do ponto de vista econômico e jurídico. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 3 de abril de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=526187>. Acesso em: 2 mar. 2023.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, [Curitiba], v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://revistaeletronica.rdfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 18 jan. 2023.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito econômico e direito administrativo**: o Estado e o poder econômico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

CARBONELL, Miguel. Introducción: el principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. *In*: CARBONELL, Miguel (ed.). **El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional**. Quito: Ministerio da Justicia y Derechos Humanos, 2008. p. 9-12.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana e a seletividade no ICMS. Questões conexas. *In*: MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). **Tratado luso-brasileiro da dignidade humana**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 1097-1114.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 25-98.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Crédito de ICMS” e “crédito de indébito tributário”: consequências jurídicas desta distinção. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. v. 2, p. 125-155.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-173, jun. 1998.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. [São Paulo]: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [2019]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2023.

CEARÁ. Decreto nº 33.327, de 30 de outubro de 2019. Consolida e Regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 11, n. 207, p. 1-76, 31 out. 2019. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20191031/do20191031p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

CEARÁ. Decreto nº 34.605, de 24 de março de 2022. Consolida e regulamenta as disposições dos Capítulos X a XIV da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras

providências. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 14, n. 68, p. 1-27, 28 mar. 2022a. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20220328/do20220328p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

CEARÁ. Lei nº 18.154, de 12 de julho de 2022. Estabelece alíquotas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), relativamente às operações e prestações que indica. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 14, n. 142, p. 1, 12 jul. 2022b. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20220712/do20220712p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

CEARÁ. Lei nº 18.305, de 15 de fevereiro de 2023. Altera a Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS [...]. **Diário Oficial do Estado**: série 3, Fortaleza, ano 15, n. 33, p. 1, 15 fev. 2023. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20230215/do20230215p01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

CEARÁ. Secretaria do Planejamento e Gestão. **O que é o FECOP**. Fortaleza: SEPLAG, [2021]. Disponível em: <https://www.fecop.seplag.ce.gov.br/institucional/o-que-e-o-fecop/>. Acesso em: 15 fev. 2023.

CLÉRICO, Laura. El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto. In: CARBONELL, Miguel (ed.). **El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional**. Quito: Ministerio da Justicia y Derechos Humanos, 2008. p. 125-174.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para a implementação da política urbana. In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (coord.). **Estatuto da Cidade**: comentários à Lei Federal 10.257/2001. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 104-119.

DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental**: uma análise jusfundamental. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/12832>. Acesso em: 15 jan. 2023.

DANTAS, Eric de Moraes e. Subsunção ao modelo de ponderação ou ponderação ao modelo de subsunção? Reflexões acerca da aplicação dos direitos fundamentais pelo método dos “enunciados moleculares e significados globais”. In: LINHARES, Emanuel Andrade; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (org.). **Democracia e direitos fundamentais**: uma homenagem aos 90 anos do Professor Paulo Bonavides. São Paulo: Atlas, 2016. p. 671-694.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DWORKIN, Ronald. Rights as trumps. *In*: WALDRON, Jeremy (ed.). **Theories of rights**. New York: Oxford University Press, 1984. p. 153-167.

FERNÁNDEZ GARCÍA, Eusebio. **Filosofía política y derecho**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

FONSECA, Bruna. Tabela ICMS 2023: Fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. **Tax Group**, São Paulo, 8 nov. 2022. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em: 6 fev. 2023.

GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi (coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 31-55.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2001.

GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto e l'interpretazione**. Milano: Giuffrè, 1993.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1.

HART, H. L. A. **The concept of law**. 2nd. ed. New York: Oxford University Press, 1994.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

KLATT, Matthias; MEISTER, Moritz. A proporcionalidade como princípio constitucional universal. Tradução de Philippe Seyfarth de Souza Porto. **Publicum**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 30-70, jul./dez. 2015. DOI: <https://doi.org/10.12957/publicum.2015.20217>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/publicum/article/view/20217>. Acesso em: 26 jan. 2023.

KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. A discricionariedade epistêmica no direito constitucional. Tradução de Fausto Santos de Moraes. *In*: MORAIS, Fausto Santos de; BORTOLOTTI, José Carlos Kraemer (org.). **A jurisdição constitucional e os desafios à concretização dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 197-254.

KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. **International Journal of Constitutional Law**, [New York], v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012. DOI: <https://doi.org/10.1093/icon/mor056>. Disponível em: <https://academic.oup.com/icon/article/10/1/69/689866>. Acesso em: 26 jan. 2023.

MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning**. New York: Oxford University Press, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Por que dogmática jurídica?** Fortaleza: Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 169-199.

MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e lei complementar. **Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 28 n. 1, p. 179-190, jan./jun. 2008. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11792/9872>. Acesso em: 26 fev. 2023.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

MARTINS, Leonardo. Introdução à jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão. *In*: MARTINS, Leonardo (org.). **Cinquenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão**. Tradução de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro e Vivianne. Berlin: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2005. p. 33-128.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional: direitos fundamentais**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. t. 4.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo: a invasão da Constituição**. São Paulo: Método, 2008. v. 7.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. 2. ed. Coimbra: Wolter Kluwer: Coimbra Editora, 2010.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais e justiça constitucional em Estado de direito democrático**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

PAZ, Eduardo de Figueiredo Andrade. Incertezas cognitivas e equivalência entre pesos na teoria dos princípios de Robert Alexy. **Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos**, [Natal], v. 14, n. 1, p. 139-154, ago./dez. 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/25706>. Acesso em: 4 mar. 2023.

PECES-BARBA, Gregorio; FERNÁNDEZ, Eusebio; ASÍS, Rafael de. **Curso de teoría del derecho**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais**: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*.

POSCHER, Ralf. Insights, errors and self-misconceptions of the theory of principles. **Ratio Juris**, [London], v. 22, n. 4, p. 425-454, Dec. 2009. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9337.2009.00434.x>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9337.2009.00434.x>. Acesso em: 2 fev. 2023.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 229, p. 313-333, jul./set. 2002. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v229.2002.46446>. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46446>. Acesso em: 25 jan. 2023.

SAMPAIO, José Adércio Leite. Direitos fundamentais como trufas da maioria. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito**, [São Leopoldo], v. 7, n. 3, p. 226-234, set./dez. 2015. DOI: <https://doi.org/10.4013/rechtd.2015.73.02>. Disponível em: <https://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2015.73.02>. Acesso em: 25 jan. 2023.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de economia do século XXI**. 8. ed. Rio de Janeiro: Record, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição, proporcionalidade e direitos fundamentais: o direito penal entre proibição de excesso e de insuficiência. **Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional**, Madrid, n. 10, p. 303-354, 2006a. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2151599.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006b.

SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Coimbra, v. 82, p. 239-289, 2006c.

SCHLINK, Bernhard. Grundrechte als prinzipien? **Osaka University Law Review**, [Osaka], n. 39, p. 41-58, Mar. 1992. Disponível em: <https://ir.library.osaka-u.ac.jp/repo/ouka/all/8322/oulr039-041.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2023.

SCHLINK, Bernhard. Proportionality in constitutional law: why everywhere but here? **Duke Journal of Comparative & International Law**, [Durham, NC], v. 22, n. 2, p. 291-302, Jan. 2012. Disponível em: <http://scholarship.law.duke.edu/djcil/vol22/iss2/5/>. Acesso em: 4 fev. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SIECKMANN, Jan-Reinard. **Regelmodelle und Prinzipien-modelle des Rechtssystem**. Baden-Baden: Nomos, 1990.

SIEYÈS, Emmanuel Joseph. **A constituinte burguesa: Qu'est-ce que le Tiers État?**. Tradução de Norma Azevedo. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais e liberdade legislativa: o papel dos princípios formais. *In*: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. v. 3, p. 915-937.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume**. Baden-Baden: Nomos, 2003a.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. *In*: SILVA, Virgílio Afonso da (org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 115-143.

SILVA, Virgílio Afonso da. O Supremo Tribunal Federal precisa de Iolau: resposta às objeções de Marcelo Neves ao sopesamento e à otimização. **Direito. UnB**, Brasília, v. 2, n. 1,

p. 96-118, jan./abr. 2016. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24545>. Acesso em: 25 jun. 2023.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, [Belo Horizonte], n. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003b. Disponível em: https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf. Acesso em: 28 jan. 2023.

SILVA, Virgílio Afonso da. Teoría de los principios, competencias para la ponderación y separación de Poderes. *In*: SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **La teoría principialista de los derechos fundamentales**: estudios sobre la teoría de los derechos fundamentales de Robert Alexy. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 243-260.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. O princípio da não-cumulatividade no ICMS e suas restrições. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários**: tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007. p. 89-110.

STARCK, Christian. State duties of protection and fundamental rights. **Potchefstroom Electronic Law Journal**, [Potchefstroom], v. 3, n. 1, p. 20-91, 4 maio 2000. DOI: <https://doi.org/10.17159/1727-3781/2000/v3i1a2882>. Disponível em: <https://perjournal.co.za/article/view/2882>. Acesso em: 8 jan. 2023.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

STRECK, Lênio. A dupla face do princípio da proporcionalidade e o cabimento de mandado de segurança em matéria criminal: superando o ideário liberal-individualista-clássico. **Revista do Ministério Público**, [Porto Alegre], n. 53, p. 223-251, maio/set. 2004. Disponível em: http://www.amprs.com.br/public/arquivos/revista_artigo/arquivo_1279045814.pdf. Acesso em: 25 jan. 2023.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. *In*: DOMINGUES, José Marcos (coord.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 59-112.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da Cofins. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários**: derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011. p. 419-442.

TONETTI, Rafael Roberto Hage. Federalismo fiscal e o art. 11, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/2000: ponderações a respeito do exercício da competência tributária plena e da ADI nº 2.238. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, ano 11, n. 20, p. 51-67, set. 2021/fev. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro, Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional**

tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005a. p. 305-337.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. São Paulo: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, [São Paulo], n. 24, p. 439-463, 1º dez. 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1653>. Acesso em: 8 jan. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 69-86.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. v. 2.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

WANG, Peng-Hsiang. Formal principles as second-order reasons. *In*: BOROWSKI, Martin; PAULSON, Stanley L.; SIECKMANN, Jan-Reinard (ed.). **Rechtsphilosophie und Grundrechtstheorie**: Robert Alexys System. Tübingen: Mohr Siebeck, 2017. p. 429-448.