

DA SOLUÇÃO DO CONFLITO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS: APLICAÇÕES PRÁTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Paulo Caliendo

Introdução

O direito é por excelência o campo do conflito, da decisão e da formação de consenso. Por estas razões e como não poderia deixar de ser, o estudo sobre o conflito entre princípios e regras tem recebido contribuições extremamente relevantes pela filosofia do direito no último período. Diversas novas indagações têm surgido, especialmente quanto à aplicação das normas jurídicas e sua função de concretização dos direitos fundamentais em um Estado Democrático de Direito. Este trabalho pretende auxiliar na resposta ao seguinte questionamento: como podem ser resolvidos os conflitos entre princípios e regras? E, principalmente, qual a importância desta questão para o direito tributário e para a proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte. Não pretende este texto, contudo, estabelecer uma análise exaustiva das diversas teorias sobre o tema, bem como não pretende esgotar todas as possibilidades de concreção de princípios e regras no direito público, mas tão-somente apresentar alguns casos de aplicação no direito tributário.¹

1. Do conflito entre princípios e regras

A questão do conflito entre princípios e regras é de fundamental importância para a solução de diversos casos de difícil solução em um Estado Democrático de Direito, especialmente em virtude do

1. Sobre o tema, vejam-se os importantes fundamentos expostos pelo professor Paulo de Barros Carvalho sobre a interpretação em matéria tributária em *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.

fato de se encontrarem valores distintos em disputa e ser necessária a justa solução desse conflito pelo sistema jurídico, preservando a diferença, mas mantendo a coerência e integridade do sistema. A primeira pergunta a ser realizada é sobre a existência de uma real distinção entre princípios e regras.

2. Da distinção entre princípios e regras

Os princípios e as regras são espécies de normas jurídicas. As normas jurídicas por sua vez podem receber conceituações bastante diversas na teoria do direito. Dentre os diversos autores que poderiam ser citados, podemos destacar Hans Kelsen, Herbert Hart, Ronald Dworkin e Niklas Luhmann. É importante mencionar que os as contribuições de Hans Kelsen tomaram-se um modelo argumentativo dominante no debate jurídico. Os autores dividiram-se em uma tentativa de justificá-lo ou de superá-lo.

2.1. Das soluções propostas

O conflito entre princípio e regras tem recebido tradicionalmente duas soluções: a prevalência dos princípios sobre as regras ou das regras sobre os princípios.

2.1.1. Da prevalência dos princípios

Diversos autores têm sustentado que no conflito entre princípios e regras devem os princípios prevalecer, em função de sua posição normativa superior, bem como pelo fato de que os princípios representam normas portadoras dos valores fundamentais de um sistema jurídico. Dessa forma, por oposição às regras, os princípios possuem primazia por hierarquia ou relevância.

Entre os vários defensores desta tese no Brasil, poderíamos destacar Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello. Para aquele:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e designios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; tem de ser prestigiados até as últimas conseqüências.²

Nas sempre recordadas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo um sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.³

Podemos listar um conjunto de argumentos em favor da prevalência dos princípios sobre as regras, especialmente:

2.1.1.1. Argumento fundacional

Para este argumento, os princípios são dotados de elevada relevância para o ordenamento jurídico, visto que definem os fundamentos normativos para a aplicação e interpretação do direito ao caso concreto. As normas de comportamento, assim como as regras, teriam os seus fundamentos normativos derivados direta ou indiretamente dos princípios. Se assim entendermos, poderíamos afirmar que os princípios possuem uma prevalência sistêmica em relação às regras em função de sua relevância.

2. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

3. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 230.

2.1.1.2. *Argumento axiológico*

Segundo o argumento axiológico, os princípios possuem um conteúdo axiológico claro e, portanto, seriam detentores dos valores normativos de um sistema jurídico. Dessa forma, os princípios possuiriam uma prevalência sistemática perante as regras, visto que deles derivam os fundamentos axiológicos das regras. Dessa forma, no confronto entre princípios e regras devem os primeiros prevalecer, visto que deles é que decorrem os fundamentos valorativos do sistema.

Podemos encontrar em Ronald Dworkin um dos principais defensores dessa tese. Para este autor, a valorização normativa dos princípios e a sua afirmação decorrem de postulados mais gerais de ataque ao positivismo jurídico. Para Dworkin, a pergunta “por que devemos obedecer as normas?” deve ser respondida não apenas com o recurso às exigências da autoridade ou de uma força externa ao cidadão, mas principalmente pelo recurso a exigências internas e intersubjetivas de moralidade, justiça e ética.⁴

Para Dworkin, a distinção entre princípios e regras não é meramente interna, lógica ou quantitativa, mas especialmente qualitativa, que é denominada de forte por Alexy. Desse modo, os princípios são “exigências de justiça, equidade ou outra dimensão da moralidade”.⁵ Os princípios são portadores do núcleo básico e radical do sistema jurídico, sem o qual este perde seus fundamentos.

2.1.1.3. *Argumento heurístico*

O argumento heurístico aponta a prevalência dos princípios sobre as regras, visto que estes possuem um papel de destaque na resolução de conflitos normativos. As regras são adequadas à resolução de conflitos do tipo “soma zero”, ou seja, “tudo ou nada”.

4. O “ataque geral ao positivismo” tem suas primeiras investidas realizadas em DWORKIN, Ronald. The model of rules. *University of Chicago Law Review*, n. 35, 1967, p. 14 e ss., que posteriormente será reeditado com o sugestivo título de *Is law a system of rules?: The Philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1977. pp. 38 e 65.

5. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 65.

As regras ou são aplicáveis ou não se aplicam. Os princípios, por sua vez, resolvem seus conflitos por ponderação ou considerações quanto à “dimensão de peso ou importância”. Dessa forma, a consideração de um perante outro princípio deve levar em conta o peso de cada um dos princípios implicados no caso, sendo que a escolha de um princípio não resulta no afastamento do outro, visto que em um caso diversos princípios devem ser tomados em consideração.⁶

Segundo Alexy, os princípios seriam tidos como “mandados de otimização”, visto que exigem a verificação da melhor conduta possível conforme o estado de coisas, ou situação de fato e jurídica que exija a sua aplicação. As regras, contudo, devem ser entendidas como “mandados de comportamento”, pois indicam uma conduta que deve ser seguida em determinado caso.⁷

Os princípios teriam dessa forma uma prevalência normativa perante as regras, visto que possuiriam a condição de resolver um conjunto maior de questões e, especialmente, os casos mais difíceis, em que o mero raciocínio subjuntivo é inadequado para a solução normativa.

2.1.1.4. Argumento sistemático

Os princípios em razão de suas características peculiares têm sido entendidos como a “fonte das fontes” ou como a “superfonte” do ordenamento. Conforme Vigo, os princípios cumpririam três funções de destaque no ordenamento jurídico: i) *fundamento* do ordenamento jurídico; ii) *orientador do* caráter operativo do direito, ou seja, como norma fundamental para a interpretação jurídica; e iii) *fonte supletiva* ou integradora do ordenamento jurídico, na ausência da lei ou do costume jurídico.

2.1.1.5. Argumento lógico

Os princípios têm sido considerados estruturas lógicas mais complexas e sofisticadas e, por isso mesmo, superiores na capacidade

6. *Idem*, p. 147.

7. *Idem*, p. 65.

de transmitir os valores fundantes do ordenamento jurídico. As regras, por sua vez, têm sido consideradas como possuindo uma estrutura lógica determinada. Alguns autores a consideram uma espécie de juízo categórico, hipotético e disjuntivo. Os princípios, por sua vez, têm sido considerados uma espécie de conceito axiológico (Vigo) ou similar aos axiomas nos sistemas teóricos.⁸ As regras teriam um caráter operativo apropriado ao raciocínio subjuntivo, ao passo que os princípios exigiriam um raciocínio por ponderação.⁹

2.1.1.6. *Argumento semântico*

Pelo argumento semântico pode-se afirmar que o conteúdo de cada regra conduz duas classes de sentidos distintas: um interno ou específico e um externo ou sistemático. Desse modo, cada regra traria um comando de conduta específica e, por outro lado, os sentidos do ordenamento jurídico por meio de princípios jurídicos, que preencheriam de sentido mínimo estas regras.

2.1.1.7. *Argumento genético*

Para Dworkin, a distinção entre princípios e regras pode ser fundamentada igualmente no “teste de origem” ou de *pedigree*. Desse modo, as regras permitem verificar o momento de sua criação, já os princípios existem no ordenamento e não dependem da sua instituição por alguma autoridade, podendo estar implícitos no sistema jurídico. Desse modo, os princípios prevaleceriam perante as regras porque fazem parte da própria gênese do ordenamento, sendo desnecessária a verificação de seu estabelecimento.

2.1.1.8. *Argumento do modo de justificação*

Para MacCormick, os princípios são normas fundamentais, visto que deles decorrem os fundamentos para diversas outras normas ou classe de normas. Para Vigo, os princípios agiriam como “direito

8. Para este autor, os modos de admissão de tais *axiomas* seriam: por convenção ou evidência (empírica ou analítica) (KALINOWSKI, Georges. *Metateoria dei sistema normativo*. Mendoza: Idearium).

9. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*, p. 65.

concentrado”, dado que deles derivam outras normas possíveis, que estariam contidas em potência.¹⁰

As regras permitem identificação. Assim, podemos realizar uma lista de cada uma delas (lista canônica). Os princípios, por sua vez, não permitem uma listagem de tal ordem, pois não é possível identificar a sua incorporação. Os princípios teriam a função de delimitar a estrutura do discurso do jurista.¹¹

2.1.1.9. *Argumento normativo*

Uma concepção pós-positivista que tenta superar a onipotência jurídica das normas é apresentada por um conjunto de autores que tentam demonstrar que os princípios devem ser considerados como núcleo de validade jurídica. Nesse sentido, as regras teriam os seus fundamentos de validade decorrentes de princípios.¹² Igualmente sustenta este argumento o fato de se localizarem topologicamente os princípios no texto constitucional, ou seja, na norma superior do ordenamento jurídico. As regras, na maioria dos casos, situam-se no plano normativo inferior, ou seja, na legislação infra - constitucional.

2.1.1.10. *Argumento prudencial*

Os princípios seriam detentores de “forma jurídica e conteúdo moral”.¹³ Eles teriam o sentido de racionalidade prática; desta forma, representariam uma forma de superação da tese positivista da separação entre o direito e a moral. Sua função precípua seria determinar regras de conduta para ação prática. Desse modo, os princípios teriam prevalência sobre as regras, visto que eles determinariam de

10. *Idem*, p. 145.

11. *Idem*, *ibidem*.

12. *Idem*, p. 65: “Se os princípios contam com uma intrínseca e necessária juridicidade, parece evidente que as normas não podem afetar esse conteúdo radicalmente jurídico, pois, se o fizessem, ficariam afetadas em sua validade. A validade dos princípios é consequência necessária do seu conteúdo; por isso, no caso de contradição com as normas, aqueles prevalecerão. A validade das normas deriva de outras normas ou dos princípios”. À p. 144, o autor fala de normas no sentido de norma-regra.

13. *Idem*, p. 152.

modo consistente os critérios para a ação prática em sentido amplo ou finalística. As regras representam critérios para ação imediata, sendo, portanto, submetidas aos ditames gerais da ação prática.

2.1.1.11. Argumento ontológico

Diversos autores, entre os quais Esser, Savigny e Boulanger¹⁴, demonstraram teórica e empiricamente que as mais diversas nações somente se distinguiam superficialmente quanto as suas instituições, normas e regras. As nações apresentavam de modo inequívoco e surpreendente uma “semelhança substancial” (*rejoignment*) em seus princípios essenciais.¹⁵

Na há como negar que o conjunto de argumentos listados em favor da prevalência dos princípios é altamente persuasiva e de difícil contra-argumentação. Contudo, inegavelmente podemos encontrar alguns argumentos que poderiam ser aduzidos para fundamentar um raciocínio oposto: o da *prevalência das regras sobre os princípios*.

2.1.2. Da prevalência das regras

A defesa da prevalência das regras sobre os princípios decorre do fato de que as regras podem ser consideradas como normas que também conduzem valores, porém estas, por possuírem uma previsão imediata da conduta requerida, se traduzem como normas em que os valores estão densificados ou mais protegidos.¹⁶ Dessa forma, o ordenamento jurídico no caso concreto determinou qual o meio exato a ser utilizado para alcançar os valores previstos no ordenamento jurídico. Entre os diversos argumentos que podem ser listados em favor da prevalência das regras sobre os princípios, poderíamos citar:

14. La méthode de l'interprétation juridique. *Travaux de L'Association Henri Capitant*, VI, Paris, 1952, p. 63.

15. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 152.

16. Nesse sentido entende Humberto Ávila que, “num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer, ao contrário do que faz supor a descrição dos princípios como sendo as normas mais importantes do ordenamento jurídico” (*Op. cit.*, p. 106).

2.1.2.1. Argumento normativo

Segundo o argumento normativo, o legislador consagra as regras com uma eficácia que os princípios não possuem, justamente porque dotou as regras de eficácia. Para Humberto Ávila, “descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio”.¹⁷ O descumprimento seria mais grave em virtude do fato de que as regras trazem uma *pretensão de antecipação da decisão* pelo Judiciário, ou seja, atualizam um resultado que pode estar na base de um conflito normativo. Os princípios, por sua vez, trariam apenas razões ou fundamentos para decidir que deveriam estar sopesados com outros fundamentos e razões.

Podemos encontrar em Frederick Schauer, Joseph Raz e Donald H. Regan justificativas e elementos para a defesa de uma teoria jurídica fundada em regras.¹⁸ Estas três concepções podem ser denominadas de *concepção de regras indicativas* (Regan), *concepção do direito como sistema excludente* (Raz) e *positivismo presuntivo* (Schauer). Estes três modelos teóricos possuem em comum a concepção de uma relevância das regras para o raciocínio prático, visto que possuem a função de “completa transparência”¹⁹ e “absoluta opacidade”.

Para Donald H. Regan, as regras servem como mecanismos para diminuir a capacidade de realização de erros em condições de incerteza. Para Joseph Raz, seguir uma regra significa seguir uma

17. *Idem*, p. 104.

18. CALATAYUD, Angeles Ródenas. Entre la transparencia y la opacidad: análisis del papel de las reglas en el razonamiento judicial. *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Doxa, n. 21, ano 1, 1998, p. 99-122. Vejam-se suas obras: SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991; RAZ, Joseph. *Razón práctica y normas*. México: UNAM, 1982; RAZ, Joseph. *La autoridad del derecho*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991; REGAN, Donald H. Authority an value: reflections on Raz's morality of freedom. *Southem California Law Review*, n. 62, 1989, p. 995-1095.

19. Uma norma seria classificada como *transparente* quando o agente somente considera racional seguir uma regra ao possuir certeza sobre as razões para segui-la, ou seja, que é a decisão racional correta. Por outro lado, seria considerada *opaca* quando o agente fizer o que a regra estabelece, sem atender às razões que a fundamentam.

norma que possui razões válidas para seu cumprimento. De acordo com este autor, podemos denominar de *razão protegida* tal combinação entre uma razão de primeira ordem para realizar um ato exigido e uma razão excludente para não atuar em uma situação.²⁰

Segundo Frederick Schauer²¹, as regras gozariam de uma autonomia semântica em relação à sua justificação, visto que a exemplificação que a sustenta não encontra explicação completa em referência aos propósitos que ditaram as regras. As regras poderiam ser entendidas como *mecanismos de distribuição de poder*, ou seja, como mecanismos apropriados para sociedades complexas, em que as regras cumprem a função de determinar de plano a distribuição de competências.

Os autores advertem, contudo, que a aplicação das regras não exclui automaticamente a possibilidade de conflitos normativos por razões de alcance ou conteúdo.

2.1.22. Argumento axiológico

Não há como negar que não somente os princípios são portadores de valores, mas igualmente as regras possuem a característica de traduzir uma relação entre o direito e a moral. Os princípios são entendidos como normas imediatamente finalísticas, diferentemente das regras, que são normas imediatamente descritivas.²² Contudo, tanto uma espécie normativa quanto a outra são portadoras de valores, em circunstâncias distintas.

20. CALATAYUD. *Op. cit.*, p. 102.

21. Cabe referir que Frederick Schauer não diferencia entre princípios e regras (*Apud idem*, pp. 102-8 e 110).

22. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 78 e ss. Muita esclarecedora é a posição do autor, que afirma: “Os princípios, embora relacionados a valores, não se confundem com eles. Os princípios relacionam-se aos valores na medida em que o estabelecimento de fins implica na qualificação positiva de um estado de coisas que se quer promover. No entanto, os princípios se afastam dos valores porque, enquanto os princípios se situam no plano deontológico e, por via de consequência, estabelecem a obrigatoriedade da adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores situam-se no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento”.

2.1.2.3. *Argumento heurístico*

Segundo este argumento, é correto afirmar-se que somente os princípios possuem as características da “dimensão de peso” e da “ponderação” (*weighting and balancing, Abwägung*). O autor observa com muita propriedade que os princípios não trazem em si uma etiqueta com o seu peso específico, nada dizem sobre sua dimensão de peso; será no caso concreto que o julgador realizará a ponderação de valores.²³

2.1.2.4. *Argumentos sistemáticos*

Três elementos devem ser considerados para fundamentar a superação de uma regra: (a) justificativa condizente, (b) fundamentação condizente e (c) comprovação condizente. Estes elementos serão denominados de argumento sistemático, visto que se dirigem ao modo de integração do uso de regras no sistema e de sua possibilidade de superação por princípios.

A *justificação condizente* deve demonstrar a (in)compatibilidade entre a hipótese da regra e a finalidade subjacente. Dessa forma, a superação da regra deve demonstrar que a consagração da justiça no caso concreto (individual) não afeta a justiça geral.

A *fundamentação condizente* diz respeito à exteriorização racional e transparente das razões de superação, a qual deve obedecer critérios claros de controle.

A *comprovação condizente* exige mais do que a mera suposição ou alegação, toma-se necessária à indicação inquestionável e robusta em provas da solução da controvérsia, de modo que não reste elevado o grau de incerteza, controvérsias e arbitrariedades.

2.1.2.5. *Argumento lógico*

Em conformidade com o demonstrado por alguns autores, a estrutura lógica das regras difere da estrutura sintática dos princípios. As regras possuem uma forma marcada pelo modelo hipotético-condicional (se, *então*), assumindo a característica de juízos

23. Segundo Humberto Ávila, “a dimensão de peso não é um atributo empírico dos princípios, justificador de uma diferença lógica relativamente às regras, mas resultado de juízo valorativo do aplicador” (*Op. cit.*, p. 59).

prescritivos. Os princípios, por outro lado, não condicionam o cumprimento de uma conduta específica e estão marcados apenas pela indicação dos fundamentos ou razões para decidir do julgador.²⁴

Esta argumentação deve ser complementada com as ponderações de que também os princípios podem possuir conseqüências normativas e hipóteses de incidência. Desse modo, não seria correto afirmar que a distinção entre princípios e regras depende da estrutura normativa. Esta distinção decorre mais do uso argumentativo ou do contexto discursivo do que de uma verificação sintática. Não haveria, portanto, prevalência lógica para os princípios em função de sua riqueza argumentativa, perante uma “restrição” performativa das regras. Não haveria como se alegar que os princípios têm função hermenêutica nobre por dotar o intérprete de múltiplas possibilidades de uso argumentativo, enquanto as regras seriam limitadas na sua gênese por um raciocínio subsuntivo “pobre”.

Princípios e regras constituem passos iniciais para a decisão do intérprete, que realizará “conexões axiológicas” e determinará o modo de alcance da finalidade a ser alcançada.²⁵ Não há um privilégio hermenêutico *ab initio* dos princípios perante as regras no uso argumentativo, mas de um uso diferenciado. É quanto ao tipo de prescrição de comportamentos que está a distinção entre princípios e regras, especialmente quanto ao tipo de eficácia de cada tipo destas normas.

2.1.2.6. *Argumento semântico*

Pelo argumento semântico questiona-se a consagrada noção de que os princípios possuem uma prevalência normativa em virtude de seu elevado grau de generalidade e abstração. Justamente em função dessa característica é que se atribui aos princípios uma preponderância, pois representam elementos de significativa apreciação valorativa; as regras, de outro lado, apresentam baixo grau de mobilidade valorativa, desarmando o aplicador de instrumentos normativos e axiológicos fundamentais para a decisão do caso concreto. *Todas* as

24. *Idem*, p. 40; VIGO, Rodolfo Luís. *Op. cit.*, p. 152.

25. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 42.

normas, inclusive os princípios, possuem espaço para a ponderação. Igualmente, todas as regras trariam implicitamente dois valores no seu interior: o valor segurança jurídica e o valor específico, que é carregado por esta. É justamente a elevada carga de generalidade e abstração que dificultará a aplicação normativa, gerando um elevado grau de subjetivismo que poderia afrontar os ditames da segurança jurídica e da certeza do direito.

Como se pode notar claramente da argumentação realizada, existe uma fundamentação bastante sólida capaz de justificar a prevalência das regras sobre os princípios. Tentaremos demonstrar em breve que é possível justificar a inexistência *a priori* de uma prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa.

2.1.3. Da ausência de prevalência *a priori* entre princípios e regras (solução tópico-sistemática)

Pretende-se demonstrar que inexistente um *critério hermenêutico* que defina *a priori* a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa. Este raciocínio deve ser utilizado para os casos em que princípios e regras possuem mesma hierarquia (constitucional ou infraconstitucional), visto que entre normas de hierarquia distintas os fundamentos de validade podem ser buscados nos critérios sobre norma superior e inferior (*lex superior derogat lex inferior*).

Pretende-se demonstrar que somente a análise tópica ou casuística determinará em cada caso qual a norma que prevalecerá. Este argumento parte da premissa de que é uma regra lógica que entidades de naturezas distintas não podem ser comparadas.

Para o melhor esclarecimento dos argumentos, buscar-se-á apresentar os seus pressupostos teóricos e metodológicos, em seguida demonstrar-se-ão os seus fundamentos específicos.

2.1.3.1. Argumentos que demonstram que inexistente um critério hermenêutico que defina *a priori* a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa

Estabelecida a justificação das razões para se crer que inexistente um critério hermenêutico de prevalência de princípios ou regras, esboçamos abaixo os argumentos que sustentam esta posição:

2.1.3.1.1. Argumento lógico

Não pode existir conflito entre princípios e regras. Se houver conflito, será entre princípios ou entre valores, preponderando o princípio ou valor mais elevado ou tópica e sistematicamente mais relevante.

Princípios e regras possuem uma natureza lógico-sintática distinta.²⁶ Não há como existir, portanto, o conflito entre princípios e regras. O ordenamento jurídico pressupõe uma concretização de valores jurídicos mediante normas jurídicas (princípios e regras). As regras, por sua vez, são concretizações de princípios. Dessa forma, a solução do conflito entre princípios e regras não pode ocorrer.²⁷ O que conflita, em termos lógicos, são regras com regras, princípios com princípios e valores com valores. Desse modo, a regra não conflita com o princípio, mas é o princípio que fundamenta a regra que conflita com outro princípio.²⁸

26. Para Ana Paula de Barcellos, os princípios e regras possuem funções distintas, apesar de sua mesma hierarquia: “Inexiste hierarquia entre ambas as categorias, à vista do princípio da unidade da constituição. Isto não impede que princípios e regras desempenhem funções distintas dentro do ordenamento” (BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 281). Para a autora, as regras possuem a função de proteger o valor “segurança”, enquanto caberia aos princípios fundamentar o valor “justiça”. Na sua opinião, tradicionalmente valorizava-se mais a segurança jurídica; contudo, um sistema “ideal” deveria prever um equilíbrio entre os dois.

27. No mesmo sentido, entende Willis Santiago Guerra Filho que inexistente conflito entre regras e princípios, “pois os princípios não se reportam a fatos, ainda que hipotética e absolutamente” (Princípio da proporcionalidade e devido processo legal. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Op. cit.*; ver também Teses sobre direitos fundamentais, princípios jurídicos e estado democrático de direito. In: ALMEIDA FILHO, Agassiz; ROCHA CRUZ, Danielle (Orgs.). *Estado de direito e direitos fundamentais: homenagem ao jurista Mário Moacyr Porto*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 669). Para o autor, este conflito é aparente, pois a regra deriva de princípios, e são estes que colidem.

28. Posição semelhante encontramos em Eros Roberto Grau: “As regras são as concreções dos princípios”. Nesse caso, fica explícita a tese de que não poderá existir a antinomia entre regras e princípios (*Op. cit.*, p. 192). A solução adotada pelo autor é a de que, no caso de confronto entre princípios, a regra que concretiza o princípio desprezado fica afastada. Esse afastamento implica em uma perda de eficácia da regra que continua válida.

Neste caso deve preponderar a norma com maior relevância normativa no sistema, ou seja, portadora de valores normativos mais elevados, maior número de conseqüências jurídicas, conexões normativas e axiológicas, maior eficácia de organização institucional de expectativas intertemporais, entre outros tantos requisitos a serem balanceados no confronto entre soluções divergentes.²⁹

2.1.3.1.2. Argumento axiológico

Se houver um confronto entre normas, preponderará a norma que possuir um fundamento axiológico mais robusto.³⁰ Caberá ao intérprete no caso concreto escolher entre as diversas soluções possíveis, ou seja, a que considerar “melhor” solução *possível*, com base em conexões axiológicas, ou seja, escolhas valorativas.³¹

Não existe no sistema uma definição *a priori* da solução de um conflito entre valores ou princípios. É da ponderação entre diversas soluções possíveis que emanará a melhor solução possível para o caso.³²

29. Nesse mesmo sentido, entende Juarez Freitas: “Desponta, com nitidez, a diferença de patamar entre constitucionalismo (dominado por princípios) e legalismo (dominado por regras), sendo aquele, por definição, superior a este. No ceme, afirma-se que, entre princípios e regras, devem preponderar aqueles, sem que a suposta definitividade das regras afaste o primado, mais do que, *prima fade*, dos princípios. Assim, se a lei colidir com o princípio da justa indenização, a súmula, no caso, deverá preponderar. Na aplicação, o princípio hierarquizado, tópica e sistematicamente, prepondera e, por conseguinte, resolve as antinomias de primeiro e segundo grau” (A melhor interpretação constitucional *versus* a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Op. cit.*, p. 327).

30. Conforme Eros Roberto Grau, se houver o confronto de princípios, o julgador deverá escolher dentre as soluções “corretas” um dos princípios que atribuir maior peso.

31. Entende Ana Paula de Barcellos que tanto os princípios quanto as regras podem ser ponderados, tendo em vista o caso concreto. Cita-se como exemplo o HC 7.703-PE, STF. A ponderação é entendida como uma técnica de decisão jurídica aplicada a casos difíceis, que permite ao aplicador verificar, diante do caso concreto a extensão e o papel dos princípios e das regras, tendo como fio condutor os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (*Op. cit.*, p. 336).

32. No mesmo sentido, entendem os autores que não há como se definir *ab initio* a solução material para determinado caso concreto, cabendo ao julgador a responsabilidade pela decisão: “No seu limite máximo, presta-se ao papel de oferecer um rótulo para voluntarismos e soluções *ad hoc* tanto as bem-

2.1.3.1.3. *Argumento sistemático*

A hierarquização de princípios, regras e valores é realizada de modo tópico-sistemático, inexistindo soluções *a priori* do resultado do conflito normativo.

Do ponto de vista sistemático, a hierarquização de princípios, regras e valores, bem como a resolução de conflitos intrasistemáticos é a base da interpretação tópico-sistemática. Caberá ao aplicador do direito proceder a esta solução, de modo a garantir a coerência geral do sistema, mantendo a sua unidade de valores.

A aplicação do direito obedece a um processo hermenêutico “circular”, ou seja, a interpretação inicia-se no texto, tem o seu sentido construído lá, mas deve reencontrar os seus limites. Igualmente, o caso concreto é ponto de partida e de chegada para alcançar uma solução, que deverá sempre ser tópico-sistemática.

2.1.3.1.4. *Argumento heurístico*

Tanto as regras como os princípios possuem um papel de destaque na resolução de conflitos normativos.

Conforme demonstrado, por não haver uma precedência *ab initio* para apontar uma prevalência de um tipo normativo na resolução de conflitos normativos, esta análise não pode prescindir da verificação do caso concreto, que determinará os contornos e a importância normativa que assumirá a regra ou os princípios no caso. Em um caso difícil, todo o ordenamento será chamado a resolver o litígio.

2.1.3.1.5. *Argumento semântico*

Pelo argumento semântico, pode-se afirmar que as regras e os princípios possuem um conteúdo semântico mínimo idêntico, que são os valores fundantes do ordenamento jurídico. Tanto o valor justiça quanto o valor segurança jurídica estarão na base desses tipos normativos. As regras, por sua vez, ainda são concretizações

inspiradas como as nem tanto” (BARCELLOS. *Op. cit.*, p. 291). A interpretação poderá, no máximo, fornecer racionalidade ao raciocínio desenvolvido na resolução do caso concreto.

de enunciados decorrentes de princípios jurídicos. Desse modo, podemos afirmar que, inexistente confronto direto entre princípios e regras, será antes entre princípios ou valores.

Para demonstrar os argumentos acima, apresentaremos os seus pressupostos teóricos e metodológicos, bem como os modos de justificação pela exigência de consistência, coerência e conformidade do discurso jurídico.

2.2. Pressupostos teóricos e metodológicos

A tese aqui proposta possui dois grandes fundamentos. O primeiro refere-se à compreensão do sistema jurídico como um sistema organizado em torno de valores jurídicos. O ordenamento jurídico é composto de normas jurídicas portadoras de valores normativos, que serão implementados por meio de princípios e regras jurídicas. O segundo é que este sistema possui uma coerência sistemática em torno de um sistema axiológico plural, fundado na resolução leal de conflitos entre valores, em um Estado Democrático de Direito.

2.2.1. Giro ético na filosofia

Esta concepção pode ser denominada de *giro ético*, na medida em que estabelece que as proposições sobre o mundo são sobre o agir humano, o qual, por sua vez será situacional, ou seja, contextualizado no mundo e na história e, especialmente, na intersubjetividade, visto que se desenrola na vida em convívio social.

O direito será entendido não apenas como texto, mas como sentidos construídos na comunicação humana, a qual, contudo, não será meramente formal ou vazia, mas estará eivada de pré-compreensões, fruto da faticidade do emissor de sentidos. Igualmente, esta enunciação está dirigida para intersubjetividade, ou seja, para a vida em sociedade.

Este pressuposto deve estar igualmente presente no direito, que é o campo por excelência da racionalidade prática.

2.2.2. *Justificação e aplicação no discurso jurídico*

Outro pressuposto está no entendimento de que as normas jurídicas deverão encontrar na *ética material* fundamentos para a sua justificação. Este pressuposto funda-se na rejeição tanto da identidade entre postulados morais e normas jurídicas como também de uma afirmação meramente formal do sentido ético do direito - des-tituída de qualquer sentido material mínimo (*tese da autonomia*).

Não existirá uma única visão ética ou de valores morais, mas tão-somente uma ética colmatada no discurso público.

2.2.3. *O Estado Constitucional como um sistema de valores*

O Estado Democrático de Direito (estado constitucional) representa uma evolução institucional importante perante o Estado de Direito. A passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional constitui uma mudança de paradigmas:³³

i) no Estado de Direito prevalece o princípio da segurança jurídica e do consenso; enquanto no Estado Constitucional ocorre a prevalência do equilíbrio entre o consenso e o conflito. O Estado Constitucional deve prever dois grandes princípios: a preservação do pluralismo de valores e seu confronto leal;

ii) o Estado de Direito tenta preservar um modelo de coesão social (noção de vida boa identificada com o burguês, *pater familias* e comerciante); no Estado Constitucional não existe conceito de vida boa, nem modelos fechados de vida. Os direitos fundamentais é que constituem o substrato do *ethos* social;

iii) o Estado de Direito representa uma situação ideal (*ficção*) de indivíduos atomizados ou de uma estrutura social homogênea; o Estado Constitucional, por sua vez, representa o claro reconhecimento de uma base fática plural e conflituosa;

iv) o modelo hermenêutico típico no Estado de Direito é o raciocínio subsuntivo da regra (silogismo legal) do direito, consagrado na jurisprudência de conceitos; o modelo do Estado Constitucional é

33. Sobre o tema, veja-se ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Turim: Einaudi, 1992.

a concreção de valores, onde existe uma dogmática fluída, na aplicação de princípios e valores (jurisprudência de valores);

v) no Estado de Direito apresenta-se uma homogeneidade do Estado legislativo, em que o ordenamento jurídico aparece como dado; por sua vez, no Estado Constitucional aparece a heterogeneidade do ordenamento jurídico como problema. Se no primeiro caso a lei é pacificadora de conflitos sociais, no segundo a lei representa um compromisso entre valores pluralistas. Ela não é mais produto neutro, podendo representar grupos determinados. Os princípios correm o risco de se tomar um recurso de esvaziamento semântico de soluções substanciais, pela inexistência de regras e compromissos.

Com base nestes fundamentos sustenta-se a natureza valorativa da resolução de conflitos³⁴ no ordenamento jurídico constitucional.³⁵

2.2.4. Da solução axiológica do conflito entre princípios e regras

Concordamos com Humberto Ávila que a distinção entre princípios e regras em função da estrutura normativa não implica em uma prevalência lógica para os princípios em função de sua riqueza argumentativa, perante uma “restrição” performativa das regras. Concordamos igualmente que esta distinção não traduz uma prevalência hermenêutica na aplicação sobre as regras, visto que a abertura do intérprete ao julgar possui grau semelhante no uso de princípios e regras.

Podemos realizar a solução do conflito entre princípios e princípios ou entre regras e regras pelos critérios da especialidade (*lex specialis derogat lex generalis*), cronologia (*lex posterior derogat lex prius*) e hierarquia (*lex superior derogat lex inferior*). A solução do conflito entre entidades de estrutura distinta exige uma solução diversa. Está claro que existe uma diferença na estrutura lógica de

34. Sobre o assunto, veja-se: STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

35. Para uma completa verificação da proteção dos direitos fundamentais, veja-se a obra de SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ambas as normas, e assim a solução de um conflito entre princípios e regras exige critérios de comparação para solucionar o conflito.

No conflito entre uma norma de conduta descrita (*regra*) e uma que estabelece os fundamentos para a adoção de uma conduta necessária (*princípio*), deve se proceder a uma formalização de segundo grau, ou seja, deverá ser realizado entre os elementos que estão na base de princípios e regras.

Na base dos princípios, que são normas de fundamento do sistema, encontramos os valores normativos do sistema. Na base das regras, encontramos os seus fundamentos (todas as regras são portadoras de fundamentos) e valores normativos.

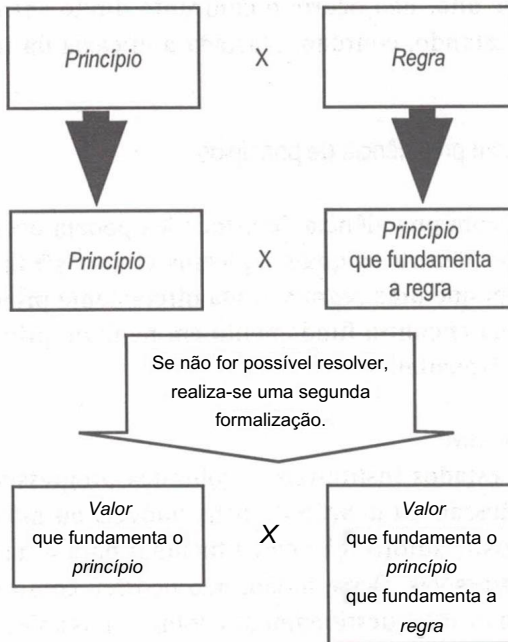
As regras apresentam uma densificação de princípios (normas de fundamento) e carregam valores. Assim, se houver conflito entre uma norma de conduta descrita (*regra*) e uma que fundamenta condutas necessárias (*princípios*), o conflito será deslocado para o fundamento (*princípio*) da regra sobre uma conduta e a norma de fundamento de condutas necessárias (*princípio*). Se estes fundamentos ou princípios ainda estiverem no mesmo nível ou se não se puder solucionar o seu conflito, caberá ao intérprete verificar os fundamentos dos fundamentos, ou seja, os valores normativos que o ordenamento jurídico tenta proteger por meio de normas jurídicas. O intérprete ficará incumbido de proceder a *escolhas axiológicas* com base no sistema constitucional.

Desse modo, no conflito entre um princípio e uma regra, o conflito em verdade será realizado entre o princípio e o princípio que fundamenta a regra.³⁶ Se estes estiverem no mesmo nível de importância para o sistema, caberá ao intérprete solucionar

36. Sobre a posição fundante e estruturante dos princípios no sistema jurídico defende Juárez Freitas: “Na hierarquização simultânea de princípios, normas estritas (no sentido de regras) e valores constitucionais, releva fazer com que os princípios ocupem o lugar de destaque, ao mesmo tempo situando-os na base e no ápice do ordenamento, vale dizer, considerando-os fundamento e cúpula do sistema” (A melhor interpretação constitucional *versus* a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Op. cit.*, p. 326; ver ainda FREITAS, Juárez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 2004).

o conflito entre o valor normativo que fundamenta o princípio e o valor normativo que fundamenta o outro princípio. Caberá ao intérprete a ponderação de valores normativos e proceder às conexões axiológicas necessárias para resolver o conflito entre valores, em última instância.³⁷

Para ilustrar, na decisão o intérprete procederá da seguinte forma:



37. Leciona Juarez Freitas com propriedade: “Mais: a antinomia entre as regras oculta, necessariamente, uma antinomia entre princípios. Estes ostentam validade formal [A]. diferença reside em que as regras apresentam função hermenêutica instrumental, isto é, devem servir à realização dos princípios. Aliás, a tarefa da hierarquização, no uso dos silogismos dialéticos, culmina justamente na posituação do princípio como superior” (FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional..., p. 318).

3. Exame de casos de conflito entre princípios e regras no Direito Tributário

A *solução tópico-sistemática* do conflito entre princípios e regras no direito tributário, defendida na parte antecedente deste estudo, pode ser muito bem exemplificada com exemplos de casos em direito tributário, em que se demonstra ser esta a melhor solução para o caso concreto.

Conforme dito, não ocorre o confronto direto entre dois tipos normativos, restando, contudo, afastada a eficácia da regra para o caso concreto.

3.1. Decisões com prevalência de princípios

Decisões com prevalência de princípios podem ocorrer por diversos motivos, dentro os quais podemos citar a afronta no nível hierárquico, em que uma regra afronta diretamente princípio constitucional ou na encontra fundamento em nenhum princípio constitucional fundamental.

3.1.1. *ITCD progressivo*

Diversos estados instituíram a cobrança progressiva do ITCD sobre a transmissão ou doação de bens imóveis ou móveis. O STF entendeu inexistir autorização constitucional para a instituição de alíquotas progressivas. Desse modo, não ocorreu como no caso do IPTU progressivo um questionamento sobre a possibilidade de um imposto de natureza real, como o ITCD, utilizar-se da progressividade. Essa cobrança falhava inicialmente no teste de validade por não encontrar respaldo normativo. Desse modo, o primeiro teste de consistência impediu mesmo a verificação do surgimento de conflitos axiológicos.³⁸

38. Ver Incidente de Inconstitucionalidade nº 70013242508, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, rei. Araken de Assis, 10.4.2006.

3.1.2. Exigência de depósito recursal de 30%

Muito contribuintes insurgiram-se contra a cobrança de depósito recursal de 30% nos recursos administrativos. Para os contribuintes, o art. 151, III, do CTN estabelece que o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário; assim, se fosse permitida a exigência do depósito recursal de 30%, a suspensão somente valeria para 70% do crédito. A exigência do depósito seria uma violação do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.³⁹

3.1.3. ISS sobre aluguel de bens móveis

Os contribuintes questionaram a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, visto que não existiria uma “obrigação de fazer” na locação, mas tão-somente de “dar”. O STF declarou inconstitucional a expressão “locação de bens móveis” contida no item 79 da lista de serviços. Nesse caso, a norma infraconstitucional viola o sentido do imposto, visto que sua hipótese de incidência dirige-se às condutas denominadas de “serviços”. Por sua vez, determina o art. 146, III, da CF, que estabelece as normas gerais em direito tributário. Por sua vez, o art. 110 do CTN estabelece que não pode a legislação tributária alterar o sentido e o alcance dos conceitos e institutos em direito privado.⁴⁰

3.1.4. Adicional de FGTS de 0,5% no período de 01.10.2001 a 31.12.2001

Decidiu o STF, em julgamento em 09.10.2002, em liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, suspender, com efeitos *ex tunc*, a expressão que aplica o *princípio da anterioridade nonagesimal* à referida LC 110/01, uma vez que a mesma está sujeita ao art. 150, III, *b*, da CF que veda a cobrança dessas contribuições no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu (a expressão “produzindo efeitos” constante do *caput*

39. Em sentido contrário decidiu o STF no RE-AgR 368441/SP.

40. RE-AgR 446003/PR.

do art. 14 da LC 110/01, bem como os incisos I e II do mesmo art. 14).

Dessa forma, entendeu o STF que as contribuições sociais no ano de 2001 como contribuições adicionais ao FTGS eram inconstitucionais, devendo ocorrer a devida e legítima compensação destas para o contribuinte.⁴¹

Igualmente, nesse caso, existia um desacordo fundamental entre uma regra, inscrita em lei complementar, e o texto constitucional.

3.3. Decisões com prevalência de princípios por incoerência sistemática.

Nos casos de decisões com prevalência de princípios por incoerência sistemática, ocorrerá o afastamento de uma regra, tendo em vista que esta não favorece a integridade do sistema ou é afastada em razão de uma solução mais coerente, do ponto de vista sistemático.

Nesse caso, o primeiro teste realizado pelo intérprete é denominado de teste de relevância (*test of relevancy*), em que se determina para o caso concreto quais as normas pertinentes à solução da questão. Em seguida, verifica-se qual norma concretiza melhor os princípios gerais do sistema e, finalmente, qual norma possui maior *grau de suportabilidade* no ordenamento, maior número de efeitos, conexões e conseqüências presentes e futuras na determinação de condutas necessárias conforme os valores normativos do ordenamento. Sem dúvida, as soluções escolhidas serão referenciadas em relação a valores normativos.

Entre os diversos casos que poderiam ser analisados, selecionamos dois: a contribuição previdenciária dos servidores inativos e da substituição tributária para frente no ICMS.

3.3.1. Contribuição previdenciária dos servidores inativos.

A tributação dos inativos tornou-se uma medida de proporções polêmicas muito significativas, tendo em vista as suas repercussões nos fundamentos axiológicos de nosso ordenamento jurídico. A

41. ADI-MC 2556/DF.

primeira tentativa de tributação dos inativos foi fulminada por inconsistência normativa clara, pois inexistia no sistema autorização constitucional expressa para esta medida.

Inicialmente, o governo federal, por meio da Medida Provisória nº 1.415, de 29.4.1996, e suas reedições, alterava os arts. 7º e 231 da Lei nº 8.112/90, instituindo a tributação dos servidores inativos. O STF decidiu que esta alteração era inconstitucional por inexistir previsão constitucional.

Posteriormente, o governo, por meio do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41/03, promoveu novamente a instituição da contribuição previdenciária de inativos e pensionistas, alteração que foi declarada constitucional pelo STF.⁴²

Votaram pela constitucionalidade dessa contribuição os Ministros CezarPeluso, Eros Grau, Gilmar Mendes, Carlos Velloso, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence e Nelson Jobim. De outro lado, posicionaram-se contrários a esta tributação a Ministra-relatora Ellen Gracie e os Ministros Carlos Ayres Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello.

3.3.2. *Substituição tributária para frente*

A substituição tributária *subseqüente* ou “para frente” é o regime de arrecadação em que ocorre a tributação sobre fatos geradores futuros e tem por fundamento a simplificação na arrecadação fiscal, que arrecadará na ponta da produção do ciclo econômico de circulação de mercadorias ao consumo. Este tipo de arrecadação é bastante utilizada no caso de distribuidores, fabricantes de bebidas, refrigerantes, fumo, cigarros, veículos novos, cimentos, pneus, etc.

A possibilidade de responsabilidade por *substituição tributária para frente* foi admitida constitucionalmente pela Emenda Constitucional nº 03/93, que incluiu o § 7º do art. 150 da CF.⁴³ Esta alteração

42. Contribuição de aposentados e pensionistas. *Informativo do STF*, n. 357. Brasília-DF, 16-20.8.2004.

43. “Art. 150. [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

foi questionada por meio da ADIN nº 1851-4, em que o STF manteve a constitucionalidade da Emenda e suspendeu somente a eficácia da Cláusula 2ª do Convênio nº 13/97, de 21.3.1997, que continha restrições às hipóteses de devolução do ICMS pago a mais. Em seu voto, o relator Ministro Irmão Galvão assegurou a inexistência de qualquer inconstitucionalidade no § 7º do art. 150 do Texto Constitucional.

A possibilidade de ocorrer a substituição tributária para frente envolve o conflito entre valores normativos significativos no ordenamento jurídico, tais como os inscritos nos princípios da tipicidade tributária, não-cumulatividade, segurança jurídica, capacidade contributiva, etc. Por outro lado, os que defendem a constitucionalidade da medida alegam o princípio da praticabilidade, simplicidade na arrecadação tributária e conformidade com os princípios da não-cumulatividade, entre outros.

Igualmente, nesse caso, a solução adotada pelo STF poderia ser bem diferente, visto que se poderia defender de modo bastante coerente uma decisão pela inconstitucionalidade do dispositivo da EC nº 33/03. Contudo, tal solução levou em conta os valores normativos privilegiados pelos Ministros do Supremo, em uma posição francamente contrária aos interesses do contribuinte.

3.4. Decisões com prevalência de regras sobre princípios

É possível que ocorra a interpretação com a prevalência de determinados regras sobre princípios, em virtude da sua suportabilidade em razão de consistência normativa, coerência sistêmica e conformidade constitucional. Em todas as situações em que a regra afrontada se mantiver por estar em consonância com o texto constitucional, poderemos encontrar um princípio pressuposto suportando esta regra constitucional. Encontraremos igualmente a prevalência deste princípio concretizado na regra e pressuposto, contra o princípio alegado em confronto com a regra.

Como singelo exemplo, poderíamos apresentar o caso da Contribuição para o SAT (Seguro de Acidente de Trabalho). O Pleno do STF, ao julgar o RE 343.446, rei. Ministro Carlos Velloso, *DJ* de

04.4.2004, declarou constitucional a contribuição social destinada ao custeio do SAT, bem como sua regulamentação, refutando, dessa maneira, a alegação de inconstitucionalidade do art. 3º, II, da Lei nº 7.787/89, e do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, que adotaram como base de cálculo o total das remunerações pagas aos empregados. Entendeu-se, nesse caso, que: “As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’ não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I”. Dessa forma, respeitavam a regra claramente os princípios constitucionais, especialmente, o da legalidade.

4. Considerações finais

A solução do conflito entre princípios e regras é um dos problemas mais instigantes da ciência do direito, palco de diversas contribuições e inovações teóricas nos últimos anos. A sua importância prática e teórica não precisaria ser ressaltada, na medida em que reflete diariamente na vida do cidadão por meio da interpretação do texto constitucional, na busca da proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte.

Sem pretender esgotar todas as possibilidades de concreção de princípios e regras no direito tributário, intenta-se demonstrar que inexistem um cânone interpretativo único que indique a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa, mas que somente uma *interpretação tópico-sistemática* do caso concreto permitirá verificar as conexões lógico-axiológicas que indicarão a “melhor solução possível” para o caso.

Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CALATAYUD, Angeles Ródenas. Entre la transparência y la opacidad: análisis dei papel de las regias en el razonamiento judicial. *Cuadernos de Filosofía dei Derecho*, Docha, n. 21, ano 1, 1998, p. 99-122.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- . A melhor interpretação constitucional *versus* a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da proporcionalidade e devido processo legal. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Turim: Einaudi, 1992.