



Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo

Normative System and Interpretation of Tax Law – Limits of the Formalistic Theory

Eduardo Luís Kronbauer

Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Advogado. Porto Alegre, RS - Brasil, e-mail: eduardo.kronbauer@teixeiraribeiro.com

Resumo

O presente trabalho tem por objeto a análise crítica da influência do positivismo – em sua dimensão extremamente formalista – sobre o Direito Tributário. Inicia-se pelo breve estudo do normativismo como Teoria Geral do Direito para, posteriormente, verificar o seu impacto na Ciência do Direito Tributário. Este formalismo clássico defende que o papel do teórico do Direito se limita à descrição do direito posto, e, assim, o conteúdo pré-existente à produção da norma não pode ser considerado pelo intérprete. Para ser Ciência, o Direito deve ater-se somente à estrutura semântica e sintática do texto normativo. Após esse primeiro estudo, passa-se a demonstrar a deficiência na aplicação deste formato de interpretação, apontando problemas em decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. Essa limitação a discussões e alterações de conteúdos meramente semânticos pode acarretar em justificações ambíguas e incertas, em virtude da complexidade e diversidade de significados que a linguagem apresenta. Por fim, aponta-se para a busca de um novo paradigma que não esteja

limitado à interpretação do Direito com base apenas na lógica semântica, sintática e pragmática da linguagem jurídica.

Palavras-chave: Direito Tributário. Formalismo Normativo. Positivismo Jurídico. Corte Epistemológico. Redução de Complexidades. Filosofia da Linguagem.

Abstract

The paper study aims at analyzing critically the influence of the positivism in a formalist way over Tributary Law. It begins with the study of the positivism as a General Theory of Law and it later verifies its impact over Science of Tributary Law. This theory defends that the function of the jurists and scholars is limited by describing Law as language. The values before rules do not matter for them. Thereto, for those who follow this chain, there is Science only after the Statutory Law, and the interpretation is to describe words significations. The signification has to be unique, universal and verifiable with the Legal Order. After this first study, precedents from Brazilian Supreme Court will be analyzed, indicating the problems in using this understanding as a formal concept. This limitation of semantics discussions and alterations can cause undefined and arbitrary reasonings in the application of Law. That can happen due to issues that language shows, such as complexity and ambiguity of significations. At the end, the study will show the need for searching a new paradigm in which the interpretation and application of law are not limited by the logical language - semantic, syntactic and pragmatic.

Keywords: Normative System. Formalism. Science of Tributary Law. Tax Law. Positivism. Philosophy of Language.

Introdução

A Ciência do Direito Tributário brasileiro vive um paradigma: Submete-se à influência extrema de uma corrente formalista normativa que define que, para ser Ciência, o Direito deve se ater aos limites impostos pela linguagem, ou seja, para esta corrente, o papel do teórico ou aplicador do Direito deve ser apenas de descrição do direito posto. Defende que a norma chega pronta ao intérprete, cabendo ao mesmo somente descrever o seu significado, afastando qualquer análise de conteúdo que precede a norma. O significado deve ser único e universal, verificando-se a validade de seu conteúdo por correspondência com o ordenamento.

Este entendimento tem influência do chamado giro-linguístico decorrido do Círculo de Viena, momento em que se definiu um padrão de aplicação para todas as ciências, com o objetivo de se chegar ao monismo do objeto, ou seja, a Ciência Jurídica deveria ser analisada de forma imparcial e a interpretação realizada por ato cognitivo, reduzindo-se os problemas apresentados ao mínimo possível. O intérprete deveria, portanto, exercer uma atividade de conhecimento e, caso não agisse assim, estaria exercendo ato valorativo, o que não seria permitido para a Ciência do Direito.

No âmbito tributário nacional, o primeiro doutrinador a demonstrar essa influência foi Alfredo Augusto Becker, ao alertar para a necessidade de uma purificação da atividade mental jurídica, criticando com veemência a influência de outras ciências sobre o Direito Tributário, principalmente a Ciência das Finanças. Para Becker, que dedicou seu tempo ao estudo da Teoria Geral do Direito, sobre a influência do positivismo jurídico kelseniano, era necessária a redução de complexidades, excluindo do Direito Tributário questões externas desenvolvidas por outras ciências como a Filosofia, Sociologia, Economia, dentre outras.

Em continuidade à reformulação movida por Becker, destacam-se os estudos de Paulo de Barros Carvalho, que representaram grande avanço na forma de análise da estrutura interna da norma tributária. Nesse sentido, Carvalho apontou para uma metodologia rigorosa de linguagem, suscetível de verificação empírica, por correspondência, da validade dos enunciados deônticos.

Carvalho, sob influência, maior ainda, do referido giro-linguístico e da Filosofia da Linguagem apresentada por Ludwig Wittgenstein e, no âmbito nacional, de Lourival Vilanova, viu a necessidade de um corte epistemológico no estudo do Direito, e, para isso, o cientista do Direito deveria estar restrito aos limites da linguagem. Definiu critérios para estruturar a norma tributária, por meio da chamada regra matriz de incidência tributária, e apresentou uma decomposição da regra em critérios materiais, pessoais, temporais e quantitativos.

No presente trabalho, analisar-se-á a metodologia defendida por esta corrente que, como referido, não aceita a utilização de elementos externos ou valorativos na justificação e aplicação do Direito. Assim, pretende-se verificar se este seria o método mais adequado.

Reconhece-se que estes avanços na análise da estrutura lógica da norma trouxeram, de certa forma, uma objetividade e segurança para o Direito Tributário, na medida em que conseguiram auxiliar no controle do exercício de poder de competência tributária atribuídas ao Estado pela Constituição Federal, visando evitar excessos. Entretanto, no decorrer da pesquisa, demonstrar-se-á que não é possível ficar restrito a estas discussões meramente semânticas, porquanto a norma possui conteúdos axiológicos pré-existentes à linguagem jurídica que devem ser levados em consideração na hora da justificação e aplicação da norma tributária.

Para tanto, serão verificados equívocos na utilização deste raciocínio, principalmente no âmbito do Poder Judiciário. Procurar-se-á demonstrar, por meio de análise de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, que a limitação à descrição do direito posto e à discussão de caráter semântico e sintático pode acarretar em insegurança, uma vez que a linguagem utilizada no campo jurídico, além de ser de conteúdo de alta complexidade, o que exige um critério argumentativo rigoroso de justificação, é suscetível de ambiguidades, na medida em que pode apresentar mais de um significado.

Após analisados os possíveis equívocos na utilização desse formalismo extremo na interpretação e aplicação do Direito Tributário, apresentar-se-ão as formas possíveis de interpretação, questionando qual seria a verdadeira função do doutrinador dentro do Direito: meramente descritiva como defendido pela corrente formalista, ou deveria ir além, sendo também uma atividade de criação.

Por fim, demonstra-se, com base nas ideias sustentadas pelo Professor Humberto Ávila, bem como nas críticas feitas pelos Professores André Folloni e Arthur Maria Ferreira Neto, ser possível apresentar uma forma objetiva de descrição e criação na interpretação, utilizando-se de elementos externos para a justificação, com fundamento em critérios argumentativos, buscando a superação desse paradigma que limita a análise e interpretação do Direito à estrutura da linguagem normativa.

1. Formalismo normativo, corte epistemológico e redução de complexidades

1.1. Normativismo

Há muito, discute-se acerca de qual seria a essência da Ciência Jurídica, quais os tipos de relações que a regem, e qual a sua origem, ou qual deveria ser seu objeto de estudo. Seria o Direito um conjunto de normas, de fatos, de valores. Trata-se de uma discussão de extrema relevância para um entendimento do Direito e do “ordenamento jurídico”¹. O jurista e filósofo Miguel Reale atribuía esta busca à Filosofia do Direito, cuja finalidade seria a investigação dos fundamentos da Ciência Jurídica e a busca dos pressupostos transcendentais da Ciência do Direito como experiência histórico-social².

Resumidamente, pode-se dizer que a Ciência Jurídica sempre foi dividida em duas grandes correntes: positivista³ e jusnaturalista. A principal característica do jusnaturalismo é a inserção de juízos valorativos no direito por meio de concepções de natureza ética e moral, ques-

¹ BOBBIO, 1999, p. 45: “O conhecimento de um ordenamento jurídico (e também de um setor particular desse ordenamento) começa sempre pela enumeração de suas fontes (...). O que nos interessa notar numa teoria geral do ordenamento jurídico não é tanto quantas e quais sejam as fontes do Direito de um ordenamento jurídico moderno, mas o fato de que, no mesmo momento em que se reconhece existem atos ou fatos dos quais se faz depender a produção de normas jurídicas (as fontes do direito), reconhece-se que o ordenamento jurídico, além de regular o comportamento das pessoas, *regula também o modo pelo qual se devem produzir as regras*”.

² CELLA, 2001, p. 29/30: “(...) Podemos, com efeito, fazer duas ordens de perguntas, como, por exemplo: - “Em que consiste o direito e que representa ele para o homem em geral?”; ou, então: - “A que condições deve atender o jurista para estruturar cientificamente o direito?” A primeira dessas perguntas implica e condiciona a segunda, podendo esta ser considerada um dos momentos ou projeções daquela: numa se indaga o *ser* do direito enquanto realidade e significado universal na vida do espírito; na outra, já o direito é considerado no âmbito especial da Ciência do Direito, segundo as exigências lógicas peculiares a tal campo de pesquisa.”

³ GRZEGORCZYK; FRANÇOISE; TROPER, 1992, p. 26: “(...)les juristes se divisent en, au moins, deux grandes catégories – les positivistes et les jusnaturalistes. Or, outre le fait que cette dichotomie, ou prétendue telle, n’est pas vraiment exhaustive (Il existe d’autres courants de la pensée juridique, qui ne s’inscrivent entièrement ni dans l’une ni dans l’autre de ces <<rubriques>>), elle n’est presque jamais complétée par une définition claire dès deux tendances ainsi opposées.”

tão de maior relevância na sua distinção com a corrente positivista.⁴ Atualmente, pode-se dizer que a discussão possui um enfoque maior no *conceito de justiça*, ainda não bem aceito pelos positivistas, principalmente aqueles com tendência formalista extrema. Nesse sentido, *o direito justo é aquele dependente de um controle valorativo, que submete o direito posto a critérios axiológicos, como o conceito de justiça*.⁵

No presente trabalho, não será aprofundada a pesquisa sobre todas as correntes existentes no Direito⁶ e de suas origens. Pretende-se apenas demonstrar a influência do *positivismo* sobre o Direito Tributário, fazendo uma análise crítica às teorias puramente normativas do Direito.

O positivismo jurídico é constituído pela idéia de que as normas jurídicas são simples fatos e não valores, e é possível tomar conhecimento da norma sem juízo valorativo. As normas não são dadas pela natureza (conforme defendido pela corrente naturalista), mas são entidades produzidas somente por atos linguísticos normativos (GUASTINI, 2005, p. 349/352).

Norberto Bobbio (1995, p. 135, 137-138) afirmava que o positivismo jurídico *“nasce do esforço de transformar o estudo do direito numa verdadeira e adequada ciência que tivesse as mesmas caracterís-*

⁴ Importante destacar que, ao apresentar uma reformulação do Direito Natural, John Finnis defende que não há incompatibilidade entre o jusnaturalismo e o positivismo, mas uma complementação, cabendo ao Direito Natural a avaliação de razoabilidade e coerência do ordenamento jurídico com as concepções morais, passíveis de justificação objetiva. Afirma que o Direito Natural não nega a necessidade de um sistema de normas com princípios e padrões éticos e políticos, nesse sentido: *“Since ‘natural law’, in the present context, has the same reference as ‘the normative principles and standards of ethics and politics’ (or ‘normative political philosophy’), everything said so far in this article is a piece of natural law theory. That theory autonomously yields, as one of its intrinsic elements, the thesis that human societies need positive law, and an account of many needed features of law, legal system, and the Rule of Law.(...) The (legal) positivism that is self-conceived as somehow in opposition to natural law theory is (just in so far as it both maintains that self-identification and includes theses differing from those of natural law theory)11 a set of more or less confused and arbitrarily truncated theories, conceived in some instances on the basis of grave misunderstanding12 of the tradition of natural law theory and of some of its theorems, and in other instances as simply the expression of moral scepticism (denial that there are any true propositions about human good and moral right) – and in some instances again, such as Kelsen, on both bases. Neither basis is defensible.”* (FINNIS, 2012, p. 5/6).

⁵ Conf. BARZOTTO, 2010, pp. 67/70, ao descrever o conceito de “direito ou o justo natural” definido por Tomás de Aquino.

⁶ Faz-se a observação da existência de outras duas correntes jurídico-filosóficas que não serão estudadas neste trabalho: Realismo Jurídico e o Neoconstitucionalismo, ou pós-positivismo.

ticas das ciências físico-matemáticas, naturais e sociais". Destacava, dessa forma, que a principal característica da ciência é a sua *avaliatividade*, ou seja, a distinção entre *juízos de fato* e *juízos de valor*, excluindo-se o segundo do campo científico. A teoria positivista verifica a *validade* da norma, e, dizer que uma norma jurídica é válida, significa dizer que a mesma faz parte de um ordenamento jurídico real, existente de forma efetiva na sociedade, sendo a norma verificável em análise empírica.

Segundo Ricardo Guastini (2005, p. 352-353), o positivismo jurídico não se trata de uma doutrina unitária. Destaca que, em primeiro lugar, existe um gênero do positivismo "científico", que propõe uma abordagem científica do estudo do Direito. *"Enquanto teoria da ciência jurídica, o positivismo jurídico é a teoria segundo a qual somente o direito positivo é suscetível de conhecimento"*, ou seja, somente aquilo que está posto constitui objeto apropriado da Ciência Jurídica. Distingue, ainda, os enunciados descritivos (ser) – juízo de fato, característico dos discursos científicos – e os enunciados prescritivos (dever ser⁷) – juízo de valor, característico do discurso moral. O positivismo científico afirma que a ciência jurídica, para ser ciência, deve assumir uma postura de neutralidade e não valorativa. Assim, a tarefa do cientista jurídico é apenas descrever o Direito existente, e não valorá-lo (GUASTINI, 2005, p. 353). Em outro plano, Guastini faz referência a duas versões do positivismo científico: o normativismo e o realismo.

Não é a intenção, aqui, aprofundar o estudo – principalmente histórico - do positivismo jurídico, ou realizar um parâmetro entre as correntes positivistas referidas por Guastini, pretende-se somente traçar uma análise, de forma geral, sobre o normativismo, com o intuito de, no decorrer do trabalho, analisar sua influência sobre o Direito Tributário.

O normativismo pode ser definido, ao mesmo tempo, em uma Teoria do Direito e uma teoria da Ciência Jurídica. No primeiro caso, o normativismo sustenta que o Direito é um conjunto de normas, promul-

⁷ KELSEN, 1986, pp. 2/3: *"'Norma' dá a entender a alguém que alguma coisa deve ser ou acontecer, desde que a palavra "norma" indique uma prescrição, um mandamento. Sua expressão linguística é um imperativo ou uma proposição de dever-ser.*

O ato, cujo sentido é que alguma coisa está ordenada, prescrita, constitui um ato de vontade. Aquilo que se torna ordenado, prescrito, representa, prima facie, uma conduta humana definida. Quem ordena algo, prescreve, quer que algo deva acontecer"

gadas por uma autoridade normativa (legislador). Como Ciência Jurídica, é o ato de conhecimento das normas, e a tarefa do jurista é descrevê-las (GUASTINI, 2005, p. 354).

A maior influência no normativismo, sem dúvida alguma, é a hermenêutica kelseniana, fundada no dualismo entre o ser e o dever-ser⁸, no qual se pode falar, racionalmente, do que está estabelecido, e não do que poderá vir a se estabelecer. Desse modo, para Kelsen, qualquer decisão entre mais de uma alternativa é sempre irracional, livre, volitiva e incontrollável (FOLLONI, 2013, p. 113-114).

Este dualismo sustentado por Kelsen tem origem na concepção de David Hume, o qual entendia que uma decisão é sempre manifestação irracional, sujeita apenas à vontade de quem decide (*conhece-se pela via da razão, mas decide-se pela via volitiva*), o que impede o cientista de *decidir* qual a melhor possibilidade de interpretação e de aplicação do Direito (FOLLONI, 2013, p. 113-114).

Kelsen (0998, p. 1-2, 89), ao tratar da Teoria Pura do Direito, propõe a garantia de um conhecimento voltado apenas para o Direito – como Ciência – excluindo desta atividade cognoscitiva tudo aquilo que não pertence ao seu objeto, i.e., libertar a Ciência Jurídica de “todos os elementos que lhe são estranhos”, como a Psicologia, a Sociologia, Ética, Teoria Política, dentre outros. Nesse sentido, segundo o normativismo, os fatos podem ser descritos mediante enunciados, enquanto as normas – entidades do dever-ser (enunciados deônticos) – não podem ser descritas a não ser mediante enunciados normativos.

Reale, que, de certa forma, critica a Teoria Pura do Direito de Kelsen, refere que, a certo ponto, as distinções e separações feitas pelo positivismo kelseniano perdem seu caráter originário, deixando de ter diferenciações com mero intuito de estudo ou por motivos de ordem

⁸ ⁸ KELSEN, 1998. p. 6: “Na verdade, a norma é um dever-ser e o ato de vontade de que ela constitui o sentido é um ser. Por isso, a situação fática perante a qual nos encontramos na hipótese de tal ato tem de ser descrita pelo enunciado seguinte: um indivíduo quer que o outro se conduza de determinada maneira. A primeira parte refere-se a um ser, o ser fático do ato da vontade; a segunda parte refere-se a um dever-ser, a uma norma como sentido do ato.(...)”

A distinção entre ser e dever-ser não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato de nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual do qual descrevemos um ser fático – se distingue essencialmente do enunciado: algo deve ser – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja.”

pragmática, para passarem a constituir cortes definitivos sobre o que é aceitável como jurídico e o que é considerado como *pré-jurídico*.

Esta situação é determinante na origem do Direito em seu aspecto exclusivamente *formal*, na medida em que afasta qualquer conteúdo político ou finalístico, ou seja, passa a indicar apenas *um sentido imanente nos fatos sociais e suscetíveis de determinação jurídica como conteúdo passível de normatividade* (Reale, 1972, p. 158-159).

Dessa forma, o normativismo limita a atividade do jurista à mera descrição do direito posto, afastando qualquer estudo ontológico. Como será demonstrado neste trabalho, esta corrente foi e continua sendo a maior influência sobre o Direito Tributário. As construções intelectuais neste sentido, salienta-se, foram muito importantes para o estudo das questões tributárias, mas são questionadas, com razão, por alguns doutrinadores, o que merece atenção, porquanto, esta interpretação e aplicação extremamente formalista no Direito Tributário, cada vez mais, resulta em decisões deficientes e sujeitas a arbitrariedades.

1.2. Positivismo tributário

A breve análise da evolução histórica da tributação no âmbito nacional demonstra que o Sistema Tributário viveu, em meados do século XX, um período de instabilidade e de insegurança, no qual os grandes estudiosos do Direito buscavam, na doutrina estrangeira e em outras Ciências, formas de solucionar os problemas surgidos na interpretação e aplicação das normas de Direito Tributário e de Direito Financeiro, principalmente no sentido de regular o poder do Estado, por meio de limitações ao poder de tributar (BALEEIRO, 1999, p. 43-53).

Nesse sentido, o trabalho de Alfredo Augusto Becker, destacado em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, é reconhecido, pela maioria dos doutrinadores, como “revolucionário e consagrado”⁹. Becker desenvolveu seu estudo com intensidade, empenho e seriedade. Considerada uma das mais influentes sobre Direito Tributário, sua obra pode ser vista como o marco do surgimento da Ciência do Direito Tributário no Brasil, e sua influência é presente até os dias atuais (FOLLONI, 2013, p. 51).

⁹ FOLLONI, 2013, p. 51; NETO, 2012, p. 88; COELHO, 2003, p. 28-29.

O Direito Tributário, por muitos anos, dado o surgimento do Estado e o controle sobre políticas de finanças e custeio público, foi estudado conjuntamente com a conhecida Ciência das Finanças Públicas, uma vez que ambos se baseavam em princípios de natureza econômica, e, a ordenação jurídica das finanças públicas, dava-se de forma rudimentar (BECKER, 1998, p. 3).

Becker foi o primeiro doutrinador brasileiro a criticar com veemência esta junção entre Direito Tributário e a Ciência das Finanças Públicas, apontando para um novo projeto, com o intuito de estruturar as bases sólidas para a construção de uma Ciência do Direito Tributário, uma vez que, segundo a interpretação de Arthur Ferreira Neto (2012, p. 93), para Becker, o Direito “estaria sofrendo uma espécie de patologia intelectual, que necessitaria ser curada, para que pudéssemos superar o suposto caos teórico que estaria marcando o nosso direito tributário”.

Ao tratar da nova perspectiva nos estudos do Direito Tributário, Becker (1998, p. 39-42) verificou, primeiramente, a necessidade de uma *purificação na atitude mental jurídica*, livrando-se da utilização dos conceitos das ciências pré-jurídicas. Entendia que existiam riscos de contaminação¹⁰ de elementos externos, e que, “o jurista que desejasse continuar jurista, deveria e poderia alcançar a imunização, procedendo a higienização de sua atividade mental jurídica tributária pela reeducação de seus reflexos condicionados” (BECKER, 1998, p. 48).

Em sua obra, destacando sua preocupação com a *contaminação de elementos externos*, afirma, reiteradas vezes, que não há como comparar as leis decorrentes das ciências naturais ou sociais com as normas do ordenamento jurídico¹¹.

¹⁰ Becker, 1998, p.. 22-23: Aqui, novamente, BECKER faz alusão à contaminação de conteúdos das ciências consideradas por ele como pré jurídicas, (e.g., sociologia, filosofia, e, mais especificamente, a ciência das finanças públicas ou da economia): p. 40: “O maior equívoco no Direito Tributário é a Contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)(...)”*Esta contaminação prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o jurista, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio .pseudo-jurídico”.*

¹¹ BECKER, 1998, p. 56: Becker cita Jean Dabin, in *Théorie générale du droit*, 2^a ed. Bruxelles, 1953, p. 43: “Ne confond pas, d’ailleurs, les lois dites sociologiques qui, comme les lois naturelles, sont des lois de constatation de faits (faits sociaux d’ordres divers, économique, psychologiques, moraux, juridiques ...), avec les lois du droit e de la morale, qui sont des lois de direction, distinctes em soi des comportements effectifs des hommes em société.”

A atitude mental jurídica, definida por BECKER (1998, p. 46), “é um reflexo condicionado à regra jurídica”, o *estimulante condicionador*, “a regra jurídica transmitida pela linguagem (palavra oral ou descrita).”
O reflexo condicionado

é a atitude mental condicionada à incidência da regra jurídica, isto é, a atitude mental do sujeito ativo e do sujeito passivo em se sujeitarem aos efeitos jurídicos (relação jurídica e seu conteúdo de direito e dever, de pretensão e obrigação, de ação e sujeição) resultantes da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência (‘fato gerador’).

Dessa forma, a linguagem – oral ou escrita –, por sua natureza, entra em relação com todos aqueles estimulantes condicionadores¹², e esta relação da palavra com todos aqueles estimulantes internos e externos é tão permanente e natural, que a linguagem “terminará por substituir todos aqueles estimulantes condicionadores” (BECKER, 1998, p. 44-45).

Com este novo método trazido por Becker, passou-se a afirmar que o Direito apenas fornece mecanismos práticos de atuação a uma *conclusão predeterminada* e não atingida por ele próprio, mas recebida de uma das outras ciências sociais, sendo necessário definir, em primeiro lugar, o resultado que se pretende obter (BECKER, 1998, p. 58).¹³ Esta definição seria o trabalho próprio da Política, no seu sentido pleno de arte de governar¹⁴, inspirada pela Economia, Ciência das Finanças, pela Sociologia e pela observação de fatos que podem influenciar a orientação do Estado. Portanto, somente após definido o objetivo da ação é que se procuram os meios para conseguir esse resultado. E a função do Direito é, simplesmente, a de fornecer aqueles *meios de atuação* para

¹² BECKER, 1998, p. 44-45: BECKER refere-se aos condicionadores da atitude mental do indivíduo, indicando que esta atitude é um reflexo estimulado sob a ação de seus respectivos excitantes naturais. Usa como exemplos um indivíduo que aproxima a mão ao fogo, e tem um mecanismo nervoso específico que provoca o retraimento da mão, e, ainda, o reflexo secretor que provoca a salivação quando o indivíduo introduz um alimento na boca.

¹³ Cf. SOUZA, 1958, p. 64.

¹⁴ BECKER, 1998, p. 53-54: “A elaboração do Direito Positivo é uma atividade *artística* e a obra construída e manejada é um *instrumento* (a regra jurídica). (...)”.

obtenção de um resultado predeterminado que não é, *por si mesmo*, jurídico (BECKER, 1998, p. 58).

A proposta de Becker teve influência, de forma clara, pelo positivismo jurídico. Segundo o Arthur Ferreira Neto (2012, p. 97), *não seria exagero afirmar que as ideias de BECKER seriam uma espécie de concretização, no campo tributário, da concepção kelseniana de Direito*.

Ou seja, da mesma forma como sustentado pelos normativistas, para Becker, o significado no ordenamento jurídico está pré-estabelecido e a sua interpretação é um reflexo. Estes reflexos devem ser reduzidos ao conteúdo da linguagem normativa, procedendo a *higieneização de sua atitude mental jurídica tributária*.

Desse modo, a norma jurídica tributária deveria ser interpretada da mesma forma como qualquer outra norma do ordenamento jurídico (BECKER, 1998, p. 111)¹⁵, com extrema nitidez, observando-se a estrutura lógica e a atuação dinâmica da regra jurídica. Becker (1998, p. 114-115) faz uma divisão da tarefa hermenêutica interpretativa em quatro momentos: a) dissecar a estrutura lógica da regra jurídica a ser interpretada obtendo a regra de conduta e a composição da hipótese de incidência, identificando se a regra é válida ou não; b) investigar e analisar os fatos jurídicos e não jurídicos que compõem o problema prático a resolver, referindo que na análise destes fatos o intérprete deve “pinçar” e guardar aqueles fatos que são elementos integrantes da hipótese de incidência; c) neste momento o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica e posteriormente investiga e analisa os efeitos jurídicos resultantes da incidência da regra jurídica. A natureza destes efeitos já era conhecida, pois fora predeterminada pela regra de conduta; d) por fim, observa-se se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica.

Essa forma reducionista da interpretação da regra jurídica possui influência do método cartesiano de redução de complexidades. Descartes prescreve que os problemas devem ser reduzidos em partes tão pequenas quanto for possível, dividindo a dificuldade até chegar a sua maior simplicidade, ou seja, à menor parte da qual o todo é composto.

¹⁵ Cf. B. COCIVERA, 1959, p. 64; A. BERLIRI, 1952, pp. 61/62; BERLIRI, 1949, p. 327: “as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às das demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias”.

Conforme Folloni (2013, p. 94), essa característica do método cartesiano, de que *o processo de conhecimento científico exige a redução de complexidades*, ainda é bastante relevante na caracterização do paradigma em que se move a Ciência do Direito Tributário no Brasil.

Sendo assim, conforme esta proposta positivista trazida ao Direito Tributário, nas palavras de Arthur Ferreira Neto (2012, p. 94), *a ciência do Direito Tributário pode ser elaborada somente a partir do momento em que ocorre a edição válida de uma norma tributária, inexistindo qualquer objetividade ou racionalidade que pudesse ser pré-normativa, sendo evidente para Becker que juridicidade é mero sinônimo de normatividade*.

1.3. Construtivismo - Estrutura lógica da norma tributária

Em decorrência da influência formalista, efetivou-se a construção de uma lógica teórica do estudo do Direito Tributário. Com a continuidade da reformulação desenvolvida por Becker, percebem-se grandes avanços e aprofundamentos na *explicação da estrutura interna da norma tributária*, o que é, consensualmente, compartilhado pela maior parte dos operadores do Direito Tributário nacional (NETO, 2012, p. 98).

A principal contribuição nesse sentido foi de Paulo de Barros Carvalho, este que compartilha vários elementos epistemológicos e metodológicos extraídos da corrente positivista clássica, bem como do chamado “Neopositivismo Lógico”, surgido na segunda geração dessa linha de pensamento, no Circulo de Viena (NETO, 2012, p. 98-99). Dentre os diversos nomes a que se reporta o manifesto vienense, na condição de precursores do Neopositivismo Lógico, o autor pôs em evidência as figuras de David Hume, Gottlob Frege e Ernst Mach (NETO, 2012, p. 98-99). O primeiro deles – David Hume (1711/1776)¹⁶ – *empirista inglês*, explica Paulo de Barros (2008, p. 26), *é considerado como o pai espiritual do Positivismo Lógico*, sendo conhecido pela afirmação de que o único fundamento sólido que podemos dar à Ciência tem que residir na experiência e na observação. Observa, ainda, que Hume “elaborou a

¹⁶ Cf. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*, São Paulo, Imprensa Oficial/UNESP, 2001.

distinção entre impressões e ideias, resumindo sua posição antimetafísica na obra *Investigação sobre o entendimento humano*”.

Outro *filósofo da linguagem*, a quem Carvalho se reporta com frequência, é Ludwig Wittgenstein. Considera a asserção “apresentar uma linguagem equivale a representar uma forma de vida”, uma das cláusulas fundamentais da obra *Investigações Filosóficas* (2012, p. 23) do autor austríaco. Esta concepção deu origem à Filosofia da Linguagem ordinária e provocou o referido “giro-linguístico”, movimento dentro do qual segundo Carvalho, estamos imersos, cada vez com maior intensidade (CARVALHO, 2008, p. 26). Nesse sentido refere a importância da proposição 5.6 da obra *Tractatus Logico-Philosophicus* de Wittgenstein, que diz que os limites do mundo são os limites da linguagem (2010, p. 244)¹⁷.

Partindo das premissas neopositivistas, Carvalho (2004, p. 19-20) sustenta que, com o aprisionamento da linguagem prescritiva de um direito positivo historicamente dado, é possível ter condições de iniciar o processo de aproximação com o conjunto das unidades normativas, e a norma jurídica representa a unidade mínima e irreduzível de significação do deontico. Sob estas premissas formalistas é que grande parte dos estudiosos e aplicadores do Direito Tributário, há muito, debruçam-se para interpretar as normas jurídicas.

Humberto Ávila (2012, p. 238) explica que a busca de objetividade, característica destes cientistas, exigia segurança e demarcação racional do objeto, e, dessa forma, chegar-se-ia no monismo do objeto. Para reduzir complexidade em virtude da garantia de uma objetividade, caberia à Ciência praticar mero ato de conhecimento, afastado da vontade. Como já demonstrado, Kelsen se fixou nesse formato de estudo.

Para apenas conhecer o Direito por meio de proposições capazes de verificação empírica como sustentado por essa corrente formalista, Humberto Ávila (2012, p. 238) destaca que “era preciso descrever o que fosse passível desse conhecimento estrito, não poderia ser descritivo com cientificidade. Essa tese implica um reducionismo cognitivo, na medida em que descarta problemas por não se encaixarem no paradigma científico eleito”.

A identificação das estruturas lógicas que, supostamente, seriam subjacentes à toda experiência do direito positivo, universais e imutá-

¹⁷ “5.6 Die Grenzen meiner Sprache bedeuten die Grenzen meiner Welt”.

veis, permitiria à doutrina, o domínio e controle do conteúdo do Direito. Por conseguinte, a linguagem prescritiva é vista como adequadamente rigorosa quando descreve o conteúdo do direito positivo com base naquela estrutura lógico-sintática que sempre lhe subjaz (FOLLONI, 2013, p. 68-69). Este plano de rigor metodológico da lógica da linguagem de Carvalho remete ao exercício analítico sustentado por Lourival Vilanova (1997, p. 65), o qual entende que “as normas estão no mundo do direito positivo, e as descrições de normas no nível do conhecimento jurídico, separando a linguagem descritiva da linguagem prescritiva¹⁸”.

Nos ensinamentos de Vilanova (1997, p. 59), o sistema da lógica é construído com base na análise formal da linguagem e referente a objetos.

A formalização teria seu ponto de partida na experiência da linguagem, e a ela volta pelo processo inverso, isto é, pela aplicação da lógica ao conhecimento do mundo. Formaliza-se a linguagem empírica, mas a ela se regressa pela interpretação, em função de cada ciência especializada.

Seguindo por este caminho, a corrente formalista vê que o discurso científico, desse modo aperfeiçoado, estaria apto para proporcionar uma visão rigorosa e sistemática do mundo, permitindo a análise das três dimensões que a linguagem apresenta (sintática, semântica e pragmática) (CARVALHO, 2008, p. 28).

Segundo Arthur Ferreira Neto (2012, p. 100-101), entendem os formalistas que, com esse paradigma filosófico, seria possível a garantia de uma fundamentação científica do Direito Tributário, ao ponto de ser compreendido e construído com objetividade, somente por meio da análise das estruturas lógicas da linguagem que dão sentido e delimitam as práticas tributárias. Assume-se, assim, uma *concepção de realidade*, na qual a linguagem exerce um papel “constitutivo, limitador e totalizante”.

Neste ponto, chega-se ao suposto normativo, que seria uma *proposição-antecedente*, descritiva, por meio da linguagem, de possível

¹⁸ ¹⁸ “a ciência não é fonte formal ou técnica de produção de direito positivo, nem o jurista-cientista titular-de-órgão produtor de normas. O conhecimento da ciência física é descritivo de um mundo que, em si mesmo, está estruturado, digamos, onticamente, não deonticamente: os fatos físicos são como são; os jurídicos, como devem ser. Essa é uma irredutibilidade fenomenológica”.

evento do mundo real-social. O suposto caracteriza-se como um seletor de propriedades, operando como redutor de complexidades dos acontecimentos recolhidos valorativamente (NETO, 2012, p. 130-132). Os conceitos, pré-existentes à norma,

são contraconceitos, assim como cada fato será um contrafato e cada significação uma contrassignificação, e os antecedentes normativos, como conceitos jurídicos, elegem aspectos determinados, promovendo cortes no fato bruto tomado como ponto de referência para as consequências normativas (NETO, 2012, p. 132).

Reduzindo complexidades, pode-se afirmar que a norma tributária impositiva é a que define a incidência fiscal. Essa norma estipula uma hipótese (previsão de um fato) e uma consequência (prescrição da relação jurídica). A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar (NETO, 2012, p. 136). Segundo Carvalho (1993, p. 154-155),

na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado ao tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Assim, a conjunção desses dados indicativos oferecerá a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.

Esta construção estrutural da norma é definida como *regra-matriz de incidência*, e é utilizada como instrumento metódico para organizar o texto bruto do direito positivo. Propõe a compreensão da mensagem daquele que criou a norma num contexto comunicacional racionalmente estruturado.

A estruturação da norma tributária, tendo como ponto de partida a materialidade do conceito do fato imponível, previsto na hipótese de incidência, foi iniciada por Becker, seguida e aperfeiçoada por Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Geraldo Ataliba (2010, p. 46) define que, “a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.”

Conforme esta corrente, que define como essencial e de extrema relevância a utilização da regra-matriz para o entendimento e formulação das normas tributárias impositivas, o legislador lida com diversos dados, e promove mudanças que alcançam o aspecto pessoal, espacial, temporal e quantitativo. Essa liberdade, porém, afirma Carvalho (2008, p. 157, 244-245), não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se o legislador chegasse ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese, e indo além, promovesse modificações, por exemplo, na base de cálculo, estar-se-ia diante de outra figura impositiva. Assim, o teórico do Direito somente poderá expandir seus horizontes por meio de um método dogmático, restritivo do conteúdo da realidade semântica difusa, fundando este corte metodológico em premissas sólidas.

Dessa forma, na interpretação do Direito, o doutrinador deve buscar incessantemente a compreensão desses textos prescritivos¹⁹, e, os fatores motivacionais do legislador que cria o direito posto, ou da sociedade, não devem interferir na interpretação dos enunciados²⁰. Ou seja, a

¹⁹ “Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a *literalidade textual*, com o *plano dos significantes* ou com o chamado *plano da expressão*, como algo *objetivado*, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para construir um domínio”

²⁰ “O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Um modo, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as unidades normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). Ao que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestem.”

“Ao nos aproximarmos da linguagem do direito posto em atitude gnosiológica, aceitando o isolamento das normas jurídicas como expediente que imprime uniformidade ao objeto, imperioso se faz um ajuste semântico da maior relevância. De fato, o discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele, redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa um consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente.”

interpretação da norma deve ser uma atividade descritiva e cognoscitiva, de conhecimento, extraindo-se o significado da estrutura lógico-sintática e semântica dos enunciados para posteriormente exercer a verificação empírica de suas afirmações descritivas²¹ (CARVALHO, 2008, p. 183, 189-190, 282-283).

Portanto, *o Direito é visto como um conjunto sistemático de normas jurídicas e somente isso*, acarretando em uma redução do direito positivo a um sistema de normas, que é admitida, normalmente, como um artifício metodológico para isolar seu objeto, reduzindo complexidades. O Direito fica reduzido a um conjunto de normas válidas num determinado estado²² (CARVALHO, 2008, p. 282-283).

2. Necessidade de superação do formalismo normativo na interpretação e aplicação do direito tributário

2.1. Deficiências nas interpretações fundamentadas no formalismo normativo

Conforme verificado, essa busca pelo rigor terminológico, defendida pela corrente formalista, acarreta em um discurso suscetível de alterações meramente semânticas dos enunciados (FOLLONI, 2013, p. 154). Toda vez que houver a tentativa de realizar pequenos reparos para readequar a estrutura lógica da norma, na busca de uma linguagem mais rigorosa, estar-se-á restringindo o campo de aplicação do Direito à lógica da linguagem.

²¹ “A despeito dos “limites objetivos” perseguirem valores como objetivos teleológicos da norma, não entram em jogo, aqui, as motivações subjetivas do legislador ou mesmo da própria sociedade na sua positivação, tornando-se muito mais simples a construção de sentido dos enunciados. E na aplicação prática do direito esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata. Expressão de uma das diversas formas empregadas, observa-se os princípios tributários, tal como um limite objetivo, nos primados da legalidade e da tipicidade cerrada; da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária; da não cumulatividade nos casos de IPI e ICMS, entre tantos outros.”

²² “A despeito dos “limites objetivos” perseguirem valores como objetivos teleológicos da norma, não entram em jogo, aqui, as motivações subjetivas do legislador ou mesmo da própria sociedade na sua positivação, tornando-se muito mais simples a construção de sentido dos enunciados. E na aplicação prática do direito esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata. Expressão de uma das diversas formas empregadas, observa-se os princípios tributários, tal como um limite objetivo, nos primados da legalidade e da tipicidade cerrada; da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária; da não cumulatividade nos casos de IPI e ICMS, entre tantos outros.”

Nesse sentido, Folloni (2013, p. 154) destaca que, “não obstante o que há de positivo, fato é que a Ciência do Direito Tributário ainda convive, depois de cinquenta anos de trabalho intenso, com indefinições teóricas, tanto estritamente semânticas quanto de regime jurídico”.

Assumindo esta concepção neopositivista, os formalistas atribuem à doutrina tributária apenas a função descritiva do direito posto, que seria pré-existente à norma, definindo como tarefa do teórico a criação de uma linguagem rigorosa capaz de descrever, de forma verdadeira e unívoca, o ordenamento jurídico posto (FOLLONI, 2013, p. 154).

Contudo, essa obsessão na busca por uma linguagem rigorosa e unívoca, apresenta problemas. A linguagem nunca será rigorosa o suficiente ao ponto de ser unívoca e de interpretação incontestável. Outrossim, em virtude dos problemas da linguagem, o que acaba ocorrendo é uma excessiva abstração, criando um paradoxo, conforme definido por Humberto Ávila (2011, p. 52-54).

Assim, limitar-se apenas ao direito positivo, como visto, é uma forma de reduzir complexidades, elegendo um objeto de estudo simplificado. A função do intérprete do Direito é meramente descritiva, *i.e.*, interpretar é um ato cognoscente, onde o teórico apenas aprende a significação da norma e a descreve, e, sem a redução de complexidades, nenhum conhecimento seria possível. Os limites são o da linguagem positiva e um alargamento de horizontes seria negativo para a compreensão. Expandir o campo de visão implicaria em erro, e estaria, desde sempre, vedado. A liberdade de trabalho no campo da dogmática tributarista seria, segundo esta corrente, bastante restrita (ÁVILA, 2011, p. 66). É o que ocorre em diversos julgamentos do nosso sistema judiciário, limitando e restringindo a interpretação e aplicação das normas à semântica.

Um exemplo desta forma restrita de interpretação e aplicação da norma tributária é a discussão envolvendo a imunidade prevista no §2º, inciso I, do artigo 149 da Constituição Federal. Como se observa do dispositivo, o legislador, com a intenção de incentivar a indústria nacional²³, estabeleceu norma de competência impeditiva para a cobrança de contribuições sobre *receitas decorrentes de exportações*.

²³ Interpretação finalística da norma Constitucional.

Com esse entendimento, expandindo a interpretação da norma constitucional a um caráter finalístico, o contribuinte entendeu que, com a redação dada ao art. 149 da CF pela Emenda nº 33, o legislador derivado implementou regra geral de incentivo às exportações, de maneira a viabilizar a concorrência dos produtos nacionais no exterior, vindo a pleitear, judicialmente, que a imunidade prevista no artigo referido abrangesse as Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido, decorrente de receitas de exportação. No entanto, ao analisar a questão, no RE nº 564413²⁴, o STF entendeu pela impossibilidade de uma interpretação extensiva do texto constitucional, deixando de lado qualquer caráter finalístico da norma.

Apesar do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, o qual considerou a necessidade de uma interpretação teleológica ampliativa da norma constitucional, destacando que “na definição do conteúdo semântico de um enunciado normativo que veicule uma imunidade tributária, deve-se perquirir qual finalidade constitucional ensejou sua instituição²⁵”, sobrepôs-se o entendimento do Ministro Marco Aurélio, no sentido da impossibilidade de ampliação do conceito de receitas, atendo-se à questão linguística. Nesse sentido, o Ministro Relator destacou alguns assentamentos do Tribunal que apontam para essa linha formalista:

[...] O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida²⁶”

“Toda a ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito esta-

²⁴ RE 564413, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010:

“Ementa - IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. **A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.** IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.” (grifou-se)”

²⁵ RE 564413. Voto Min. Gilmar Mendes: p. 164.

²⁶ RE 564413. Voto Min. Marco Aurélio: p. 144 – Parecer de Celso Antônio Bandeira de Mello.

belecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos, quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

Tais referências citadas pelo Ministro caracterizam bem a influência formalista no seu voto. Como se percebe, o julgador aponta a necessidade de afastamento de qualquer juízo de valor, referindo que, ao realizar uma interpretação finalística, estar-se-ia inserindo, na regra jurídica, o próprio juízo. Ademais, a segunda passagem citada destaca o entendimento que o intérprete está limitado a descrever o direito posto, e que, os conceitos estão pré-estabelecidos, prontos, restando ao intérprete apenas descrever seus significados.

No caso, em virtude da questão semântica, esse formalismo extremo acabou por desconsiderar qualquer pretensão política e econômica de incentivo à indústria nacional, o que possibilitaria aos contribuintes a aplicação de um preço mais competitivo perante o mercado internacional.

Outro caso em que o formalismo normativo se sobrepôs a questões consideradas *pré-jurídicas*, é também envolvendo imunidade prevista na Constituição. Aqui, ficou ainda mais caracterizada a aplicação de uma interpretação reducionista, restrita ao texto normativo. Trata-se da imunidade dos livros, jornais e periódicos prevista no artigo 150, VI, alínea “d” da Constituição.

Ao analisar a alínea “d” da norma supracitada, indaga-se qual seria o seu fim. Parece-me que o legislador constituinte, ao formular tal preceito, preocupou-se mais do que somente com a limitação ao poder de tributar, buscando de alguma maneira, um incentivo à cultura e ao acesso aos livros e à informação, sendo que a referida imunidade desoneraria o custo na produção e comercialização dos itens, barateando-os para o consumidor final (BALEIRO, 1999, p. 345-347).

De certa forma, a interpretação desta norma gerou várias controvérsias. Assim, atenta-se para a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal a tal dispositivo constitucional, conforme RE 244698/SP²⁷. Verifica-se que o STF aplicou ao caso uma interpretação

²⁷ RE 244.698/SP. AgRg, Relatora: Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 07/08/2001:

objetiva e restrita ao texto da lei, não se preocupando com precedentes normativos.

Com uma decisão menos fundamentada, no voto condutor, a Ministra Ellen Gracie sustentou que a jurisprudência daquela Corte é no sentido de que a imunidade prevista na Constituição não contempla todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, “mas somente aqueles que, fisicamente caracterizados como papel, estejam diretamente integrados no processo de produção [...]. Deste modo, a interpretação extensiva, de molde a excluir da tributação outras espécies de insumos, viola aquele dispositivo constitucional²⁸”.

Tornou-se irrelevante ao STF, nesta decisão, o conteúdo ontológico do Direito, pois deu importância apenas ao que ela representa logicamente, aplicando-se uma interpretação de maneira restritiva. Aqui, mais uma vez, usou-se do formalismo normativo para fundamentar seu posicionamento.

Assim, foi importante esta preocupação com o cientificismo e o rigor terminológico sustentado pela corrente formalista na busca por uma metodologia lógica de aplicação e justificação, com a utilização de linguagem própria. No entanto, conforme destacado, deve haver o cuidado para que a busca incessante por esse rigor, e a fundamentação extremamente formalista, não acarretem em arbitrariedades, incorrendo em insegurança jurídica à parte mais fraca e mais importante dos pólos, o contribuinte. Diz-se *mais importante* dos polos, porquanto, o custeio do Estado se dá por meio dos contribuintes, e, caso não se observe uma aplicação e interpretação do Direito que assegure uma igualdade, cada vez menos será possível a manutenção de uma relação justa entre o Fisco e os contribuintes.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco (2000, p. 28) destaca que

esta visão ‘científica pura’ retira do Direito o que ele tem de mais típico, qual seja, regular a vida humana com as suas imprecisões, sua imprevi-

“Ementa - Tributário. **Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão"**. Precedentes do Tribunal. Para se concluir sobre a alegação da parte agravante de que as chapas de gravação utilizadas na produção do jornal equivalem a papel fotográfico, faz-se mister a análise de fatos e provas, procedimento inviável em sede de recurso extraordinário (Súmula 279). Agravo regimental desprovido.” (grifou-se)

²⁸ RE 244.698/SP. Voto da Min. Ellen Gracie: p. 924.

sibilidade, complexidade de valores e interesses, como se fosse possível trazer para dentro das paredes de um 'laboratório' a própria vida em sociedade.

Este rigor defendido pelo formalismo do Direito o limita a suas próprias categorias construídas em função do passado, e, quando algo diferente surge, é enquadrado nos conceitos pré-existentes, sem qualquer adaptação, uma vez que isto seria função de outras ciências como a Filosofia, Sociologia, Economia, e aí por diante.

2.2. A interpretação e a função da doutrina no Direito Tributário

A interpretação do Direito, conforme sustentado pela corrente formalista, seria a atividade de mera compreensão e descrição do significado das normas jurídicas, ou o intérprete identifica o significado, ou o determina.

Eros Roberto Grau (2005, p. 21) refere que, seja "ato de conhecimento ou ato de vontade, permanece a ideia fundamental de que interpretar é identificar ou determinar (=compreender) a significação de algo", no caso, compreender o significado da norma jurídica. O doutrinador identifica, neste conceito formalista, a afirmação de que somente seria necessário interpretarmos normas quando o sentido delas não fosse claro. Quando isso não ocorresse, tornando-se fluente a compreensão do pensamento do legislador – o que, contudo, em regra não se daria, dadas a ambiguidade e imprecisão das palavras e expressões jurídicas–, seria desnecessária a interpretação.

Guastini (2005, p. 24) define que a interpretação, a rigor, é uma atividade mental, do "espírito". Entretanto, considerando a interpretação como atividade mental, esta atividade não seria suscetível de análise lógica. Ao contrário, submetendo a interpretação à análise lógica, não caberia caracterizá-la bem como uma atividade intelectual, mas antes como uma atividade discursiva. Desse ponto de vista, "convém examinar não a atividade interpretativa como tal, mas em melhor medida o seu produto literário (seja este uma obra doutrinária, uma medida judicial ou outro)." Desse ponto de vista, a interpretação ganha destaque enquanto expressão discursiva de uma atividade intelectual: a interpretação é o discurso do intérprete.

Assim, parte-se da ideia de que entre as normas e as formulações das normas haja correspondência bi-unívoca: como se a cada disposição correspondesse a somente uma norma, e a cada norma correspondesse uma só disposição (ÁVILA, 2012, p. 33-34). Essa postura, por sua vez, supõe uma doutrina normativista do Direito e uma doutrina formalista da interpretação (GUASTINI, 2005, p. 29).

Como visto, segundo a corrente formalista da interpretação, a atividade do doutrinador se limita a descrever o ordenamento jurídico sem nele intervir, ou seja, descrever aquilo que é posto, e, somente dessa forma o doutrinador poderia fazer Ciência. Não agindo assim, o doutrinador não estaria exercendo ato de conhecimento, mas de vontade.

Na visão de Vilanova (1997, p. 62-63), “o jurisconsulto, o jurista cientista, o advogado militante [...], têm um fim específico: verificar quais as normas em vigor que incidem sobre tal ou qual categoria de fatos”. O teórico do direito, segundo Vilanova, com o auxílio da experiência e da Ciência Jurídica, não busca as causas históricas, antropológicas, sociológicas ou racionais, que intervêm na criação de regras do Direito, e o propósito jurídico dogmático é verificar se a norma é válida, e, “para ser válida, deve ter vigência por ter sido posta por processo previsto no ordenamento”.

Humberto Ávila (2012, p. 235) destaca que esses posicionamentos atestam a adoção de determinadas teses:

- a) descritivismo: à Ciência do Direito, como metalinguagem, cabe descrever o conteúdo das normas jurídicas, que constituem a sua linguagem objeto;
- b) empirismo: os enunciados descritivos doutrinários devem ser testados com base no ordenamento jurídico positivo, que constitui o dado empírico, daí se adotando o conceito de verdade-por-correspondência, de modo que o conteúdo-de-verdade de um enunciado doutrinário depende de sua correspondência com a linguagem sobre a qual verte;
- c) universalismo: os conceitos lógicos independem da experiência e têm pretensão de universalidade, porquanto valem para todo e independente de qualquer ordenamento jurídico.

Sendo assim, podemos apontar que existe uma espécie de teoria cognitivista da interpretação, na qual interpretar é conhecer, e neste ato de conhecimento a atividade do intérprete é somente descrever o signi-

ficado. O significado precisa pré-existir à atividade interpretativa. Para exercer esta atividade cognoscente, faz-se necessária a utilização de uma metodologia rigorosa de linguagem, sendo verificado se aquele significado é verdadeiro ou falso, e, para ser verdadeiro, o significado deve ser único e universal, bem como ser suscetível de conhecimento lógico.

Por outro lado, teríamos uma teoria cética da interpretação, onde o ato de interpretar não seria meramente um ato de conhecimento e de descrição de significados, mas sim, ato de *conhecimento* e de *vontade*. Dentro disto, pode-se encontrar uma teoria moderada, na qual é aceita a ideia de que a norma pode ter mais de um significado, e o teórico apenas os indica descrevendo-os. Humberto Ávila entende que, nessa forma de interpretação, existiria uma vontade, pois alguém teria de escolher qual seria o significado correto (ÁVILA, 2012, p. 236). Em contraposição, pela teoria cognitivista, se forem verificados mais de um significado, a norma não seria válida, uma vez que o significado teria de ser unívoco.

Destaca-se, ainda, uma teoria da interpretação que entende o ato de interpretação como ato de conhecimento e ato de vontade, dependendo da razão da ambiguidade que representa. Quando o significado for *óbvio*, de fácil identificação, a atividade interpretativa seria de conhecimento. Contudo, quando, no caso específico, o significado for de difícil identificação, a interpretação seria ato de vontade, no qual seria necessário o apontamento do significado mais razoável. Neste ponto, o que se questiona é qual seria a função do teórico do direito, seria apenas de descrever o direito posto, por uma atividade cognitiva.

Esta busca incessante pelo rigor científico, que adquiriu relevância no início do século XX, acarreta em uma diminuição da importância da doutrina na interpretação e aplicação do Direito. Antes, a doutrina, centrava sua atividade na resolução do problema da realidade, por meio de investigação do sentido e natureza do Direito, ou se preocupava com a verdade do seu sistema apenas para aproximá-lo da realidade,

pela sistematização, interpretação e integração das fontes”, no entanto, “passou a preocupar-se – às vezes obsessivamente, às vezes exclusivamente – com o problema da verdade dos seus enunciados: não bastava

atribuir sentido ao Direito ou explicar sua natureza, era preciso que isso fosse feito com cientificidade (ÁVILA, 2012, p. 224).

Nesse sentido, a doutrina deveria buscar a verdade, e esta poderia ser obtida verificando-se, por *correspondência dos fatos*, entre seus enunciados descritivos e o seu objeto normativo de investigação, o conjunto de enunciados prescritivos, devidamente demarcado e separado dos demais. Para ser Ciência, interpretação teria de ser feita de maneira objetiva, o que só seria atingido mediante descrição, de modo neutro e imparcial, do direito como ele é, e não como ele deveria ou mesmo poderia ser (ÁVILA, 2012, p. 224).

A forma de descrição em linguagem rigorosa, valendo-se de dotações simbólicas, como alerta Folloni (2013, p. 160), “é procedimento comum na Ciência do Direito Tributário, na medida em que recepciona a obra de Vilanova, as concepções neopositivistas e o imperativo de matematização do saber científico”. Porém, conforme entendimento de Humberto Ávila, reforçando as críticas feitas ao formalismo,

admitir como parte do sistema dos valores científicos, apenas a busca pelo rigor terminológico, implica na exclusão de outros problemas reais, como na indeterminação da norma – problema de enquadramento, que envolve correspondência e relevância (FOLLONI, 2013, p. 160).

Nesse sentido, Guastini (2005, p. 93-94) indaga: o que significa “descrever uma norma”? No âmbito da teoria normativista do direito, “descrever a norma” pode significar *interpretar* uma norma, por meio de sua estrutura lógica de linguagem, ou verificar a validade da norma, como sugerido por Kelsen. O que deve se perguntar é se os enunciados deônticos são instrumentos adequados para descrever as normas.

Portanto, de forma sintetizada, estas são as opções do teórico do Direito: a) interpretar o direito de forma cognitiva, conforme sustentado pela corrente formalista, sendo sua atividade meramente de conhecimento, cabendo a ele somente descrever o sentido do dispositivo; b) verificar e descrever os significados apontando qual é o mais coerente (*adscrever*); ou c) uma terceira hipótese, uma atividade criativa, criando outras opções de significados.

2.3. A busca de um novo paradigma não limitado à racionalidade lógico semântica e sintática

Conforme verificado, o paradigma atual da Ciência do Direito Tributário – tanto na doutrina quanto no que corresponde à prática – tende para um formalismo normativo extremo, onde a análise da norma está limitada aos significados que a linguagem apresenta, em seus planos semântico, sintático e pragmático. Contudo, para que haja uma segurança nesse formato de interpretação e aplicação, a linguagem não pode ser suscetível de ambiguidades.

Pelo contrário, toda disposição, de certa forma, conforme destaca Guastini (2005, p. 34-35), é vaga e ambígua, na medida em que tolera diversas e conflitantes atribuições de significado. Uma única disposição pode corresponder não apenas uma só norma, mas uma multiplicidade de normas dissociadas: “uma ou outra norma, de acordo com as diversas interpretações possíveis”. Mesmo pondo à parte as controvérsias e dúvidas interpretativas, muitas disposições têm um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma única norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas.

Arthur Ferreira Neto (2012, p. 110, 112) refere que “há uma instância existencial pré-lingüística que não é, na sua composição básica, determinada pela linguagem, de modo que há uma dimensão da existência humana que não se encontra submetida à manipulação linguística”. Não obstante, conforme bem destaca, “o uso bem sucedido da linguagem, em grande parte da nossa vida diária, pressupõe que estejamos a nos referir a algo que está além da linguagem, mesmo que necessitamos dela para nos expressar”. Assim, não há considerar a linguagem como sendo constitutiva de algo que é seu último critério de referência, “sob pena de incorrer em circularidade”.

Outro problema que ocorre no radicalismo linguístico é o pressuposto de que a linguagem é auto-referencial e auto-sustentável, sendo independente de qualquer elemento a ela exterior. Ao afirmar que a linguagem justifica-se, de forma integral, apenas com base em elementos pertencentes ao próprio sistema linguístico, modifica-se também a compreensão do que é verdade ou do que se faz que o enunciado seja tido como verdadeiro, ou seja, jamais se terá um critério último que

permita verificar seu uso correto ou incorreto, incorrendo na circularidade referida por Arthur Ferreira Neto (2012, p. 112).

O fato é que existem justificativas externas que devem ser levadas em consideração. A interpretação é praticada não apenas porque a linguagem é suscetível de ambiguidades e imprecisões, mas porque interpretar e aplicar o Direito são uma só operação, na medida em que ao fazê-lo, não nos limitamos a compreender textos normativos, mas também fatos. Além disso, a interpretação no direito tributário tem função decisória e criativa, ou seja, a interpretação do direito é constitutiva, e não simplesmente declaratória, não se limita, também, a uma mera compreensão dos textos e dos fatos (GRAU, 2005, p. 22).

Conforme destacado por Eros Grau (2005, p. 22),

como e enquanto interpretação/aplicação, ela parte da compreensão dos textos normativos e dos fatos, passa pela produção das normas que devem ser ponderadas para a solução do caso e finda com a escolha de uma determinada solução para ele, consignada na norma de decisão.

Cabe frisar que, a adoção dessa postura metodológica rigorosa, sustentada pelo formalismo normativo, sem dúvidas, provocou no Direito Tributário nacional, uma relevante evolução teórica acerca da análise estrutural da norma tributária. Tanto Becker quanto Geraldo Ataliba e Carvalho promoveram importantes avanços teóricos permitindo uma identificação mais precisa dos elementos estruturais que formam a regra de incidência tributária, permitindo um relativo consenso em relação aos elementos formais necessários à verificação e construção da norma impositiva.

Esta evolução, de certa forma, garantiu um grau de previsibilidade e certeza na aplicação do Direito Tributário, viabilizando um mínimo de segurança no controle do exercício das competências tributárias atribuídas ao Estado. Contudo, isso não significa reconhecer que a formalização, como método científico, seja a alternativa epistemológica mais adequada (NETO, 2012, p. 114).

É preciso agregar, à justificação, elementos externos à linguagem, demonstrando-se quais argumentos (históricos, genéticos, linguísticos, finalísticos, sistemáticos, consequencialistas) foram utilizados, e em que medida e peso foram empregados (ÁVILA, 2012, p. 230; MOORE, 1995,

p. 1). Isto é, não basta recorrer-se à interpretação literal ou semântica dos enunciados. Somente assim, indicando os critérios escolhidos, com que sentido e com que peso tais métodos foram usados, bem como quais os suportes normativos foram utilizados, seria possível garantir racionalidade aos argumentos, e a transparência na fundamentação (ÁVILA, 2012, p. 230).

Ao adotar os paradigmas estabelecidos pela Filosofia da Linguagem, da Ciência como empirismo, da verdade por correspondência e da objetividade semântica por descrição, acaba-se por excluir, do objeto da doutrina, tudo aquilo que não for dado previamente e testável empiricamente. Ou seja, é deixar de observar os efeitos, as finalidades, os bens, os comportamentos e as instituições. Como já mencionado, esse método formalista de exclusão de justificativas externas e de eliminação dos problemas em virtude da redução de complexidades, cria uma doutrina apta apenas a explicar o direito, sem ser capaz de torná-lo realidade, em vez de confrontar e resolver as complexidades surgidas na prática (ÁVILA, 2012, p. 232).

Conforme já demonstrava Miguel Reale, o jurista não recebe a norma feita, como se fora algo pronto, mas como algo a ser reconstruído por meio da própria colaboração (ÁVILA, 2012, p. 233-234). Uma Ciência do Direito Tributário com capacidade de melhor orientar a sua criação e aplicação, tendo em vista a vida concreta dos sujeitos, deve ter, além do descritivismo, “proposições que pretendam um certo grau de persuasão” (FOLLONI, 2013, p. 410-411).

Assim, a doutrina não deve se limitar apenas a descrição de quais são as alternativas interpretativas possíveis, mas recomendar qual delas é a mais fortemente suportada pelo ordenamento jurídico, considerando que toda interpretação é de natureza axiológica (ÁVILA, 2012, p.234).

O intérprete atua segundo a lógica da preferência, e não conforme a lógica da consequência. Conforme explica Eros Grau, interpretar um texto normativo significa escolher, dentre várias interpretações possíveis, a que seja apresentada como mais adequada. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. A alternativa verdadeiro/falso é estranha ao direito; no direito há apenas o *aceitável* (justificável) Desta maneira, o referido doutrinador nega a existência de uma única resposta correta (verdadeira, portanto) para o caso jurídico, ainda que o intér-

prete esteja, através dos princípios, vinculado pelo sistema jurídico (GRAU, 2005, p. 35, 37).

Ilustrando, de certa forma, a utilização do raciocínio aqui exposto, atenta-se para o julgamento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 411.704/SC²⁹. No caso, analisou-se possibilidade de ampliação, da regra de isenção do imposto sobre a renda prevista no inciso III do artigo 17 da Lei nº 4.506 de 1964, para abranger os proventos dos portadores de cardiopatia grave contraída *após a aposentadoria*, uma vez que não previsto expressamente no texto normativo. A Fazenda fundamentou sua defesa na aplicação do art. 111 do CTN³⁰, o qual dispõe que "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção", e, sem a previsão legal para contribuintes que contraíram ou tiveram a constatação da patologia após a aposentadoria, não haveria a possibilidade de abrangência da referida isenção. Todavia, o Relator do recurso, Ministro João Otávio Noronha afastou tal entendimento com a seguinte fundamentação:

Não se deve concluir, como faz crer a Recorrente, que o disposto no art. 111, II, do CTN, estaria a vedar a aplicação de outros métodos de interpretação que não a literal. Não, por esse entendimento não deve trilhar o aplicador do direito, já que "una justa ponderación de los elementos gramatical, lógico-sistemático, histórico y finalista o teleológico, parece el modo más seguro de llegar a una interpretación que posea un valor de verdade y rectitud" (LUIZ LEGAZ Y LACAMBRA, "Filosofia del Derecho", p. 551, Bosch, Casa Editorial, S.A – 5ª edición). [...]

O elemento teleológico, na interpretação da norma constante do texto do inciso III, art. 17, da Lei nº 4.506/64, há que está presente sobretudo - conforme observou o Ministro Carlos Mário Velloso - Ac. 146.455 - TFR) - porque "O objetivo da Lei é o de não permitir a cobrança do tributo de quem se encontra na situação tipificada pela norma, assim em situação de desvantagem ditada pela necessidade de uma maior carga de dinheiro no tratamento do mal"³¹.

²⁹ 29 REsp 411704/SC, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2003, DJ 07/04/2003, p. 262

³⁰ "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:(...) II - outorga de isenção."

³¹ REsp nº 411.704/SC: Voto Min. João Otávio Noronha.

Utilizou-se de justificativas externas à linguagem normativa para a aplicação da isenção, afastando-se do campo semântico e sintático da regra jurídica tributária. Embora positivado no artigo 111 do CTN que a interpretação, no que se refere à outorga de isenções, deve ser literal, ponderou-se sobre a real finalidade da norma, considerando os fatores da realidade social e econômica de quem suporta esse tipo de patologia, como o dos custos elevados despendidos com medicamentos³², o que, de certa forma, se sustentaria pela redução da capacidade contributiva do sujeito passivo portador de cardiopatia grave³³. A mera descrição do significado da norma e, a utilização do método formal de interpretação, acabaria por simplesmente afastar a isenção do contribuinte com problemas cardíacos graves contraídos ou constatados após a aposentadoria, uma vez que o artigo 17, III, da referida Lei, não descreve tal fato dentro de suas hipóteses de isenção (LEOPOLDO, 2010, p. 14-15).

Dessa forma, em virtude dessas limitações aqui indicadas, é que a doutrina deve prosseguir na busca de um novo paradigma que não se atenha à mera descrição do direito posto, bem como na construção de “critérios intersubjetivamente controláveis de interpretação e aplicação do Direito”. É possível sim, chegar a uma objetividade discursiva sem a necessidade de exclusão de elementos externos à linguagem, com a adoção de critérios claros e seguros sem que isso acarrete em um decisionismo. “Juízos de valor podem ser, sim, conhecidos objetivamente e comunicados com clareza. Daí a necessidade de uma espécie de “estruturalismo argumentativo”, mediante equilíbrio de elementos analíticos e funcionais” (ÁVILA, 2012, p. 241).

³² Refere-se a gastos com medicamentos e não com tratamentos médicos, porque estes seriam dedutíveis da base de cálculo do IR, o que tornaria insustentável a argumentação. Já os medicamentos, que no caso de cardiopatia possuem um preço elevado, não estão previstos na legislação do IR como gastos dedutíveis, e reduzem a capacidade contributiva do sujeito passivo.

³³ Nesse sentido, Humberto Ávila (2009, p. 194) define, em conclusão na sua obra Teoria da igualdade tributária, que: “13. A Constituição estabelece um modelo de igualdade particularista, ao prever o dever de obediência à capacidade contributiva sempre que isso for possível; ao projetar, apenas com exceção, a tributação com base em presunções, mesmo assim vinculada à dimensão real do fato gerador, e ao atribuir poderes aos entes federados por meio de regras que descrevem os aspectos materiais da hipótese de incidência; 14. Esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencie dos demais, quer mediante a consideração de suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), quer mediante a análise das particularidades das operações que concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva).

Conclusão

A intenção do presente trabalho foi demonstrar os problemas enfrentados pela Ciência do Direito Tributário em virtude de um formalismo normativo extremo ao qual grande parte dos doutrinadores e aplicadores se submete. Não se trata apenas de uma crítica à influência da ciência positivista, pelo contrário, tentou-se, ao longo de todo o trabalho, deixar claro o reconhecimento da importância dos avanços trazidos por esta corrente ao Direito Tributário nacional.

Nesse sentido, a proposta do estudo foi identificar os equívocos da utilização demasiada deste formalismo, alertando para o risco de, com a utilização dessas justificativas limitadas à semântica, incorrerem a arbitrariedades e subsequentes inseguranças.

Na primeira parte analisada, concluiu-se que, para a corrente formalista normativa, o papel do intérprete é de descrição do direito posto, não podendo o mesmo, extrapolar os limites estabelecidos pela linguagem. Justificativas externas e de caráter valorativo não são aceitas, na medida em que, ao utilizá-las, não se estaria exercendo a atividade cognitiva, e, conseqüentemente, não se estaria praticando uma Ciência.

Esse rigor científico decorre do chamado Círculo de Viena, ocorrido no séc. XX, onde cientistas de diversas áreas se juntaram com o intuito de padronizar a forma com a qual se daria o estudo das ciências. O produto desses estudos desenvolvidos pelas autoridades influenciou grandes positivistas do Direito, dentre eles Hans Kelsen, o qual pretendeu criar um direito “puro”, não sujeito a interferência de outras ciências, afirmando que a Ciência do Direito se porta de uma forma dualista, dividida entre o ser (razão) e o dever ser (vontade).

Também dos estudos realizados no Círculo de Viena, e, anteriormente, dos ensinamentos do filósofo Ludwig Wittgenstein, decorre a ideia da necessidade da utilização de uma linguagem rigorosa e universal para representação da realidade. No âmbito nacional, foi Lorival Vilanova, por meio de sua obra “As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo”, que se intensificou este entendimento adotado pela corrente formalista, no sentido de que o direito deve se limitar às estruturas lógicas da linguagem.

Ao analisar esse entendimento na prática, através do estudo de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, pôde-se perceber que a fundamentação com base em questões semânticas, não são justificativas suficientes para sustentar a interpretação aplicada nas discussões em tela. Adotou-se, como critério de justificativa, os significados dos enunciados que integram a estrutura das normas objeto das discussões, como por exemplo, conceito de receita e lucro, ou de imunidade de forma restritiva. Não houve preocupação com elementos externos ao conteúdo semântico da norma, como a finalidade, o caráter econômico ou social e cultural – no caso da imunidade de impostos incidentes sobre livros. A argumentação foi pura e simplesmente a impossibilidade de interpretação extensiva dos enunciados previstos na Constituição Federal, restringindo-se aos planos da linguagem: semântico, sintático.

Como demonstrado no estudo, a linguagem jurídica é composta por conteúdo de alta complexidade e pode apresentar mais de um significado. Como se limitar então, a justificativas que não ultrapassam seu conteúdo próprio?

Não obstante, com a análise dos referidos casos, chegou-se a conclusão de que, com a justificativa da interpretação baseada somente na questão semântica, há a possibilidade de ocorrerem sucessivas alterações deste mesmo modo, alterando-se apenas o conteúdo da linguagem apresentado na norma, e com isso, o risco de consequentes inseguranças jurídicas, em virtude da ambiguidade de significados e da circularidade que esse limite semântico causaria. Por conseguinte, a função do teórico e do aplicador do direito, não pode ser limitada à descrição do direito posto, uma vez que a norma não está pronta, e decorre de conteúdos históricos e axiológicos. A interpretação deve ser acrescida da atividade criativa, e não ser somente ato de conhecimento.

Assim sendo, conforme aqui defendido, faz-se necessária a busca de um novo paradigma, que não se limite às estruturas lógicas da linguagem, na tentativa de criar critérios rigorosos de argumentação e justificação, e, para isso, devem ser levados em consideração elementos externos.

É possível uma descrição objetiva de critérios que visem à ordenação dos valores e preceitos decorrentes de outras ciências. Interpretamos fatos, valores históricos, questões econômicas, sociológicas, biológicas, finalísticas, e não apenas normas “prontas”. Para alcançar essa

objetividade de descrição, levando em consideração elementos considerados externos, faz-se necessária a utilização de um critério ordenado de argumentação, na medida em que, fundamenta-se com base nestes fatores, indicando a relevância e em que medida e peso cada um foi utilizado ou afastado, bem como indicando, ainda, a base normativa – regra ou princípios - utilizada.

Referências

ATALIBA, Geraldo – **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 11^a tiragem – São Paulo – Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do direito tributário – A doutrina e o direito tributário** – Org. Humberto Ávila – Madrid: Marcial Pons, 2012.

_____. **Segurança Jurídica – Entre permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**: 2. ed. – São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema constitucional tributário**: 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da igualdade tributária**: 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 194.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios. 13. ed. – São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1999.

BARZOTTO, Luis Fernando. **Filosofia do direito: os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista**: Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**: São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto - **Teoria geral do direito tributário** – 3. ed. – São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições de filosofia do direito / Norberto Bobbio; compiladas por Nello Morra trad. e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. – São Paulo: Ícone, 1995.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**: trad. Maria Celeste C.J. Santos - Brasília: Editora Universidade de Brasília. 10. ed. 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**: 6. ed. – São Paulo – Saraiva, 1993;

____. **Direito tributário, fundamentos da incidência tributária**: 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004.

____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CELLA, José Renato Gaziero. **Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. Curitiba: Juruá, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: 3. ed. , São Paulo: Dialética, 2003.

FINNIS, John. **What is the Philosophy of Law?** (July 16, 2012). Notre Dame Legal Studies Paper No. 12-67; Oxford Legal Studies Research Paper No. 45/2012. Disponível no endereço: SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2109921>.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges** - São Paulb: Saraiva, 2013.

GUASTINI, Ricardo. **Das fontes às normas**: trad. Edson Bini - São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**: 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura “sui generis”**: São Paulo: Dialética, 2000.

GRZEGORCZYK, Cristophe. FRANÇOISE, Michaut. TROPER, Michel. **Le positivisme juridique**: Paris: Story Scientia, 1992.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**: trad. José Florentino Duarte – Porto Alegre: Fabris, 1986.

____. **Teoria pura do direito**, tradução João Baptista Machado: 6.^a ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEOPOLDO, Ana Carolina K. de Lima. **Imunidades tributárias e direitos fundamentais – A interpretação das imunidades**: Luiz Felipe Silveira Difini, organizador. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

NETO, Arthur M. Ferreira. **Fundamentos do direito tributário – Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação** – Org. Humberto Ávila – Madrid: Marcial Pons, 2012.

REALE, Miguel. **Fundamentos do direito**: 2. ed.: São Paulo: RT Editora da Universidade de São Paulo, 1972.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**: Recife: Ed. Max Limonad, 1997.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**: trad. Marcos G. Montagnoli. 7ª ed. – Petrópolis, RJ: Editora Universitária São Francisco, 2012.

____. **Tractatus Logico-Philosophicus**; trad. apresentação e estudo introdutório de Luiz Henrique Lopes dos Santos – 3. ed. 2. reimp. – São Paulo, Universidade de São Paulo, 2010.

Recebido: 11/03/2015

Received: 03/11/2015

Aprovado: 12/03/2015

Approved: 03/12/2015