



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU
MESTRADO EM DIREITO

MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS

IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

Salvador
2009

MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS

IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador
2009

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS

IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

Dissertação julgada aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, Universidade Federal da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta _____
Doutor em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

Salvador, de de 2009

AGRADECIMENTOS

Uma dissertação de mestrado significa o fechamento de um ciclo que se iniciou desde a graduação. Muitas pessoas contribuíram para que fosse chegado este momento. Agradeço, inicialmente, aos meus pais, pelo constante incentivo para os estudos, não poupando esforços para financiar todos os cursos e livros necessários a uma evolução acadêmica, e ao meu avô, Guanahyro Antunes de Aguiar, pelos incentivos e pela revisão dos aspectos lingüísticos do texto.

Agradeço ao meu professor e orientador, Paulo Pimenta, que me proporcionou uma melhor compreensão do sistema constitucional tributário, sendo responsável por ensinamentos, críticas e sugestões de extrema importância, os quais foram fundamentais para a realização deste trabalho.

Agradeço ao meu tio, Oscar Mendonça, pelos inúmeros ensinamentos e pelas oportunidades profissionais.

Agradeço a Humberto Ávila, exemplo de estudioso e docente do direito, que não somente contribuiu indiretamente para a elaboração deste trabalho por meio de todos os textos que escreveu, os quais influenciam profundamente o seu conteúdo, como também, sem ter qualquer obrigação, ajudou diretamente tirando dúvidas, fazendo sugestões e críticas, mesmo quando estava fora do Brasil.

Agradeço a Marcos Pimenta, pelas oportunidades profissionais e acadêmicas e pelas sempre atenciosas conversas a respeito deste trabalho e de aspectos a ele ligados.

Agradeço a todos os professores do Mestrado da Universidade Federal da Bahia, pelos diversos ensinamentos, que me fizeram chegar a esta fase do curso com muito mais dúvidas do que tinha quando nele ingressei, o que é extremamente positivo.

Agradeço a todos os colegas do Mestrado da Universidade Federal da Bahia, pela convivência, pelos debates, pelo apoio nos momentos difíceis. Agradecimentos especiais a: a) Bernardo Montalvão, parceiro em artigos, incentivador dos estudos hermenêuticos, filosóficos e metodológicos, indicador de obras, um verdadeiro mestre; b) Matheus Barreto, que dispôs do seu tempo para discutir diversas questões do trabalho; c) Daniel Nicory, Gustavo Prazeres e Pedro Germano, pela revisão de parte do texto da dissertação, tecendo importantes críticas e sugestões.

Agradeço a Martha Pinheiro, pelos incentivos e pela revisão dos aspectos lingüísticos do texto.

Agradeço a Ana Thereza Meirelles, pela revisão do trabalho do ponto de vista formal, realizando a sua adequação às normas da ABNT.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda constitucional
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
INC	Inciso
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
ISS	Imposto sobre serviços
MIN	Ministro
PIS	Programa de integração social
RE	Recurso extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

RESUMO

A Ciência do Direito vem passando por muitas mudanças nos últimos anos. Os estudos avançaram bastante, formando novos movimentos e teorias, que devem guiar a pesquisa jurídica nos próximos anos. A aproximação entre o direito e os sujeitos, os fatos e os valores é cada vez maior. O enfraquecimento do positivismo jurídico impõe uma revisão dos temas estudados sob o seu enfoque, o que também ocorre no direito tributário. O *in dubio pro contribuinte* é uma das matérias que merecem uma nova análise, ainda mais se considerarmos a crescente preocupação do jurista com a efetividade dos direitos fundamentais do cidadão. A partir das noções pós-positivistas que têm influenciado a ciência do direito, como a tópica, a argumentação jurídica e a teoria dos princípios, cumpre investigar se o *in dubio pro contribuinte* pode receber uma outra roupagem, funcionando como um princípio constitucional que busca dar máxima eficácia aos direitos fundamentais do contribuinte frente aos excessos do poder estatal e que pode ser desdobrado ainda em outras categorias normativas: regra e postulado. O *in dubio pro contribuinte*, como um princípio constitucional, influenciaria a construção das demais normas do sistema tributário brasileiro, impediria a construção de normas que não conferissem máxima efetividade aos direitos fundamentais e determinaria a aplicação de um postulado que imporia, nos casos difíceis tributários, um aumento da argumentação para a limitação desses direitos.

Palavras-chave: Pós-positivismo; Argumentação jurídica; Teoria dos princípios; Direitos fundamentais; Direito tributário; *In dubio pro contribuinte*.

ABSTRACT

The Law Science has been through many changes in the last years. The studies advanced very much, forming new movements and theories, which must guide the legal inquiry in the next years. The approximation between the law and the subjects, the facts and the values has been increasing more and more. The weakening of the legal positivism imposes a revision of the subjects studied under its approach, which also takes place in the tax law. The *in dubio pro* taxpayer is one of the subjects that deserves a new analysis, specially when considered the growing concern of the jurist with the effectiveness of the citizen's basic rights. From the post-positivism's notions that have been influencing the Law Science, as the topic, the legal argumentation and the principle's theory, it is necessary to investigate if the *in dubio pro* taxpayer gets a new form, working as a constitutional principle in order to protect the taxpayer's basic rights face the excesses of the state's power and that can still be unfolded in other legal categories: rule and postulate. The *in dubio pro* taxpayer, as a constitutional principle, would influence the construction of others standards of the constitutional tax system, would avoid the construction of standards that would not take in account the true effectiveness of the basic rights and would determine the application of a postulate that would impose, in the hard tax cases, an increase of the argumentation for the limitation of these rights.

Key-words: Powders-positivism; Legal argumentation; Principle's theory; Basic rights; Tax law; *In dubio pro* taxpayer.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 A INTERPRETAÇÃO E A APLICAÇÃO DO DIREITO	15
1.1 O PÓS-POSITIVISMO	16
1.2 TEXTO E NORMA	20
1.2.1 A distinção	20
1.2.2 A atividade do operador do direito	22
1.2.3 Construção, Reconstrução e Desconstrução	23
1.2.4 As atividades de interpretação e de aplicação	26
1.2.4.1 O método utilizado para a distinção	26
1.2.4.2 A interpretação sob a ótica da hermenêutica filosófica	27
1.2.4.3 A sociedade aberta dos intérpretes da constituição	35
1.2.4.4 A tese da concretização	37
1.2.4.5 A distinção	38
1.3 NORMA E FATO	41
1.4 NORMA E VALOR	45
1.5 O DIREITO E AS SUAS DIMENSÕES	48
2 A ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA	52
2.1 BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DAS TEORIAS DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA	55
2.1.1 A tópica de Theodor Viehweg	56
2.1.2 A nova retórica de Chaïm Perelman	58
2.1.3 A argumentação de Stephen Toulmin	59
2.1.4 A Teoria da Argumentação Jurídica de Neil Maccormick	60
2.1.5 A Teoria da Argumentação Jurídica de Robert Alexy	62
2.1.6 A Teoria da Argumentação Jurídica de Manuel Atienza	63
2.1.7 Os argumentos e as suas inter-relações segundo Humberto Ávila	66
2.1.7.1 A importância do estudo dos argumentos	66
2.1.7.2 Os argumentos, os seus pesos e as suas inter-relações	68
2.2 A ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA NO SÉCULO XXI	72
2.2.1 O enfraquecimento do emprego da lógica formal no direito	72
2.2.2 A lógica informal	73

2.2.3 Uma tentativa de controle das decisões no direito	74
3 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	78
3.1 O CONSTITUCIONALISMO MODERNO E A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	78
3.1.1 Os movimentos constitucionalistas	78
3.1.2 A proteção e a efetivação dos direitos fundamentais	80
3.2 A CONSTITUIÇÃO E O DIREITO TRIBUTÁRIO	86
3.3 AS ESPÉCIES NORMATIVAS	90
3.3.1 A importância das classificações	90
3.3.2 Os critérios empregados	93
3.3.3 A distinção entre princípios e as regras	94
3.3.3.1 Definindo princípio	100
3.3.3.2 Definindo superprincípio	101
3.3.3.3 Definindo regra	103
3.3.4 Os postulados: distinção das demais espécies normativas e definição	104
3.3.5 A dissociação alternativa inclusiva	107
4 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO <i>IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE</i>	110
4.1 A TERMINOLOGIA	110
4.2 A PRÉ-COMPREENSÃO, O INTERESSE E O DIREITO TRIBUTÁRIO	112
4.3 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À CONSTRUÇÃO DO PRINCÍPIO	114
4.3.1 A interpretação do direito tributário	115
4.3.2 As relações entre o direito tributário e o direito penal	118
4.3.3 O art. 112 do CTN	123
4.3.4 A relação tributária e os direitos fundamentais	126
4.3.4.1 A superioridade axiológica dos direitos fundamentais	126
4.3.4.2 Os conflitos normativos no âmbito da relação tributária	128
4.3.4.3 A ponderação nos conflitos entre o Fisco e o contribuinte	130
4.3.5 O Código de Defesa do Contribuinte	131
4.3.6 O princípio da isonomia e a relação Fisco x contribuinte	134
4.3.7 Há dispositivos que servem de suporte à construção do princípio do <i>in dubio pro contribuinte</i>?	139
4.3.7.1 A superada dicotomia “normas expressas e normas implícitas”	139

4.3.7.2 Os dispositivos empregados na construção do princípio	140
4.3.8 Os argumentos jurisprudenciais acerca do <i>in dubio pro contribuinte</i>	141
4.3.9 A pragmática	143
4.3.9.1 Os argumentos práticos ou pragmáticos	143
4.3.9.2 O comportamento da jurisprudência	146
4.3.9.3 Os abusos de poder da Fazenda Pública	150
4.4 CONCLUSÃO COM BASE NOS ARGUMENTOS EXPOSTOS	152
5 AS FUNÇÕES EFICACIAIS DO <i>IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE</i>	156
5.1 A FUNÇÃO EFICACIAL INTERPRETATIVA	159
5.2 A FUNÇÃO EFICACIAL BLOQUEADORA	163
5.3 A FUNÇÃO EFICACIAL ARGUMENTATIVA	170
5.3.1 O ônus argumentativo ou carga argumentativa	170
5.3.2 Os casos difíceis (<i>hard cases</i>)	172
5.3.3 O <i>in dubio pro contribuinte</i> como um <i>standard</i>	174
CONCLUSÕES	178
REFERÊNCIAS	185

INTRODUÇÃO

O tema do *in dubio pro* contribuinte foi praticamente deixado de lado pelos estudiosos do Direito Tributário nos últimos anos. Em nossa opinião, isto se deu principalmente pela carga semântica que era conferida à expressão *in dubio pro* contribuinte. Ao menos nas obras consultadas, esta sempre foi compreendida como uma regra absoluta de prevalência, pela qual, em caso de alguma dúvida, o julgamento deveria ser necessariamente a favor do contribuinte, o que nos parece também difícil de aceitar. É imprescindível que se tenha isto claro desde logo. O nosso objetivo aqui é investigar se o *in dubio pro* contribuinte pode ser construído no sistema brasileiro com uma outra roupagem, como um princípio constitucional, sendo possível desdobrá-lo ainda em um postulado e em regras.

Outro problema que impossibilitou uma maior evolução no estudo do tema foi a ótica juspositivista normalmente conferida ao mesmo, o que impediu, por exemplo, que fossem observados outros aspectos do *in dubio pro* contribuinte, ficando sempre focado no caráter de regra absoluta de prevalência. As noções pós-positivistas permitem uma análise mais ampla do tema. Aliás, muitas matérias tributárias deverão sofrer alguma alteração nos próximos anos em face de uma mudança que vem se concretizando nas estruturas do direito.

Ab initio, também é imprescindível frisar que tentamos ser, ao máximo, ideologicamente isentos na análise do tema, uma vez que é sabido que a isenção total é impossível. Deste modo, o *in dubio pro* contribuinte é estudado neste trabalho cientificamente, com uma ótica acadêmica, e não com o objetivo, puro e simples, de proteger os contribuintes. Esta necessidade de proteção, no nosso entender, advém do texto constitucional e dos contextos histórico, social e econômico atualmente verificados no Brasil.

A relação tributária mantém em constante tensão o poder do Fisco de tributar e os direitos do cidadão-contribuinte, que têm em sua linha de frente o direito fundamental de propriedade. Basicamente, as questões tributárias envolvem, de um lado, o poder de tributar, que tem o escopo de arrecadar fundos para que o Estado possa realizar os seus fins e, do outro lado, o direito fundamental de propriedade de cada contribuinte, podendo aparecer aí outros direitos fundamentais, como o de liberdade. Não se pode olvidar que o poder de tributar não é um direito coletivo, apesar de que ele pode levar, indiretamente, à realização de direitos fundamentais. Deste modo, não se tem em jogo direitos coletivos em confronto com direitos individuais. O que está em discussão na relação tributária é o direito, ou melhor, o poder do

ente estatal de se financiar por meio da propriedade dos cidadãos. O dinheiro público, como é sabido, não é utilizado somente para financiar atividades estatais que realizam direitos fundamentais, sobretudo no Brasil.

O *in dubio pro* contribuinte surge, no sistema constitucional tributário, como uma determinação de que se proteja, o máximo possível, o direito fundamental de propriedade e demais direitos em jogo frente ao poder de tributar do Fisco. Não significa que, em caso de dúvida, o contribuinte deverá sempre vencer. Esta é uma visão antiga de *in dubio pro* contribuinte, bastante rejeitada pela doutrina e pela jurisprudência. Pretendemos examinar uma outra possibilidade. Uma parte importante da nossa pesquisa consiste em questionar se, dentre outros efeitos, o *in dubio pro* contribuinte possui uma função eficaz argumentativa ao funcionar como um postulado, determinando que, em situações de dúvida, nos casos mais complexos, o ônus argumentativo será maior quando a decisão gerar o efeito de limitar os direitos fundamentais do contribuinte.

Não defendemos uma regra absoluta de prevalência, mas sim a aplicação de um princípio que terá distintas funções eficaciais, podendo se desdobrar em regras e num postulado. O *in dubio pro* contribuinte pode funcionar como um *standard* para a ponderação. Esta necessita de critérios para que não gere o subjetivismo e o *in dubio pro* contribuinte é um deles, funcionando aí como um postulado, uma norma que impõe métodos para a construção das outras normas. Este, uma vez aplicado, pode reduzir o espaço para subjetivismos quando existirem argumentos fortes que justifiquem, com razoabilidade, decisões para ambos os lados, determinando que se decida a favor do contribuinte, do cidadão, parte mais fraca, que terá um direito fundamental limitado, que, muito provavelmente, sofrerá muito mais do que o Estado com a limitação do seu poder.

E não somente isso. Uma vez constatada a possibilidade de construção do referido princípio, ele deverá influenciar todas as demais normas do sistema tributário, afetando as imunidades, as isenções e demais temas. Em verdade, o *in dubio pro* contribuinte é um sobreprincípio que irradia efeitos horizontais dentro do próprio sistema constitucional, assim como efeitos verticais, participando da construção das normas a partir dos textos da legislação infraconstitucional.

Para sustentar a existência deste sobreprincípio no sistema constitucional tributário e para explicar os seus efeitos, iniciaremos, no primeiro capítulo, com as premissas filosóficas e metodológicas, que darão a base para construção de outras premissas mais à frente, buscando chegar à conclusão de que pode e deve ser construído e aplicado o princípio constitucional do

in dubio pro contribuinte no Direito Tributário brasileiro.

As noções pós-positivistas permeiam o presente trabalho, assumindo importância a tópica, a argumentação, a teoria dos princípios e outros temas em voga e em crescimento de relevância da década de 40 do século passado para cá. A distinção entre texto e norma, a aproximação entre norma, fato e valor, a observação de que o direito é um objeto pluridimensional e complexo, estas são algumas noções que guiarão o restante do trabalho, devendo estar fincadas desde logo.

No segundo capítulo, a argumentação jurídica será examinada com mais atenção, pois ela nos oferece técnicas interessantes para a solução das questões jurídicas mais difíceis. O enfraquecimento da lógica formal frente à lógica informal, a aceitação da subjetividade das decisões e o reconhecimento de que é necessário tentar chegar o mais próximo possível de um controle desta subjetividade são alguns temas que servirão para os estudos que virão em seguida.

Para se decidir a respeito da existência ou não do princípio do *in dubio pro* contribuinte, é preciso pesar os argumentos prós e contra, relacioná-los e realizar uma tomada de decisão. Deste modo, os estudos propostos no âmbito da argumentação jurídica serão fundamentais para motivar a possibilidade de construção do princípio constitucional em tela. Ainda, a argumentação jurídica colabora para a compreensão de como funciona o *in dubio pro* contribuinte enquanto postulado normativo.

No terceiro capítulo, adentraremos o sistema constitucional tributário, tratando dos direitos fundamentais, das espécies de normas jurídicas etc. O tema em questão envolve a limitação de direitos fundamentais, de modo que é preciso compreender como estes são tratados em caso de conflito. Uma vez que defendemos que o *in dubio pro* contribuinte é um princípio, e não uma regra abstrata absoluta, é preciso compreender, inicialmente, o que é um princípio e o que é uma regra. Por fim, ainda trataremos da terceira espécie normativa: os postulados, que contribuem para a decisão das questões jurídicas, pois, como dito, são normas que impõem métodos para a construção das demais normas jurídicas.

No quarto capítulo, serão examinados os argumentos favoráveis e contrários à construção do *in dubio pro* contribuinte. É realizada uma crítica à visão deste como uma regra absoluta de prevalência, demonstrando que o Direito Tributário possui especificidades que o levam a ter normas específicas voltadas para a solução das questões tributárias. A partir de uma aproximação entre o Direito Penal e o Direito Tributário, tentamos demonstrar que o *in dubio*

pro contribuinte é um princípio que mantém coerência com o restante do sistema constitucional tributário e até colabora para a sua efetividade. Um outro argumento, talvez o principal, para a existência do princípio do *in dubio pro* contribuinte é a proteção ao direito fundamental de propriedade. Entendemos que a limitação dos direitos fundamentais exige uma argumentação mais robusta. Não é à toa que as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar são também consideradas normas veiculadoras de direitos fundamentais e cláusulas pétreas. Não se trata de estabelecer hierarquia entre normas, mas de reconhecer que os direitos fundamentais têm razões justificantes, realizam valores de máxima importância, devendo receber algum tratamento diferenciado por parte do operador do direito.

Existem ainda outros argumentos favoráveis ao *in dubio pro* contribuinte, como os práticos ou pragmáticos, que remontam a uma maior subjetividade, sendo muitas vezes deixados de lado pela doutrina. Ocorre que a não utilização dos argumentos pragmáticos é uma tendência positivista, de apego ao texto e afastamento do fato, do contexto. Os estudos da filosofia do direito mais atual têm demonstrado que os argumentos práticos, ou seja, aqueles que decorrem das práticas, da realidade social, do contexto econômico-social são também, de certo modo, relevantes para o direito.

No quinto capítulo, serão estudados os efeitos emanados pelo princípio do *in dubio pro* contribuinte. Partindo da premissa de que ele deve ser construído e aplicado no direito brasileiro, quais os efeitos que dele decorreriam? Dentre outras funções que este princípio poderia exercer, podemos citar a função eficaz interpretativa, que determina a construção das demais normas do sistema constitucional tributário, a função eficaz bloqueadora, que invalida as normas jurídicas contrárias ao estado ideal de coisas buscado pelo princípio e a função eficaz argumentativa, que aumenta o ônus argumentativo para a limitação dos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade.

1 A INTERPRETAÇÃO E A APLICAÇÃO DO DIREITO

Alguns fatos interessantes nos chamam a atenção no que diz respeito ao estudo do direito no Brasil. Primeiramente, uma pequeníssima parte daqueles que o estudam estão preocupados em compreender bem a sua teoria geral, como se fosse possível passar para o particular sem antes dissecar aquilo que lhe é geral. Inúmeros operadores do direito atuam, no dia a dia, sem sequer compreender bem os conceitos da sua teoria geral, o que lhes faz aplicar mal os conceitos afetos aos seus sub-ramos.

Não se pode compreender, por exemplo, a relação jurídico-tributária sem antes entender o que é uma relação jurídica do ponto de vista da teoria geral. Esta fornece a base para o estudo do direito, uma vez que os conceitos estudados pelos sub-ramos são reflexos dos conceitos da teoria geral, acrescidos das especificidades que trazem cada qual: o Direito Tributário, o Direito Civil, o Direito Penal e as demais ramificações.

Em segundo lugar, causa espanto o desinteresse do operador do direito pela hermenêutica¹. Uma vez que praticamente já não se nega que o direito é resultado de interpretações, sejam de textos, sejam de fatos, sejam de ambos, não é possível lidar com ele sem entender bem o que é interpretar e como funciona a interpretação. Mesmo no meio acadêmico, não é difícil perceber aqueles que não se interessam por hermenêutica, supondo que se trata de tema muito filosófico, abstrato e sem importância. Talvez as duas primeiras características sejam verdadeiras, mas a última não é.

Os estudos da hermenêutica² permitem, por exemplo: compreender a diferença entre texto e

¹ “Pode ser que seja uma trivialidade dizer que a tarefa por excelência do constitucionalista é interpretar a Constituição. Mas a discussão acerca de como essa interpretação deve ser levada a cabo está longe do trivial” (SILVA, Virgílio Afonso da. Apresentação do organizador. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Coord.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 7).

² O II Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, gerou uma valorosa obra, que traz inúmeras lições importantes, mas, ao mesmo tempo, nos ajuda a perceber a evolução que sofreu a interpretação do Direito Tributário de lá para cá. Já em 1971, Celso Antônio Bandeira de Mello ressaltava a importância do estudo da hermenêutica para a compreensão do Direito Tributário. “Nesta primeira aula, que não é de Direito Tributário, mas de hermenêutica do Direito Tributário, recordaremos algumas noções mais simples, mas, justamente por isso, fundamentais da Ciência Jurídica e, em consequência, vestibulares ao estudo de qualquer dos ramos do direito e, portanto, do Direito Tributário também. Não faremos mais do que lembrar noções que todos temos, enfatizando, entretanto, alguns aspectos destes conhecimentos, recebidos normalmente em nossa formação acadêmica, mas que, por passarem despercebidos,

norma, esta representando o resultado da interpretação daquele; perceber que os fatos também são interpretados e que as suas peculiaridades influem decisivamente na construção da norma; e reconhecer a distinção existente entre as atividades de interpretação e de aplicação.

Em terceiro lugar, mesmo aqueles que reconhecem a importância do estudo da teoria geral do direito, da hermenêutica e da filosofia do direito, em algumas ocasiões, simplesmente esquecem-se de empregar, no âmbito acadêmico ou forense, as teorias pertinentes. Este primeiro capítulo tem o pretensioso escopo de rever alguns aspectos da interpretação e da aplicação do direito, buscando contribuir para uma melhor compreensão destes objetos e, acima de tudo, chamando a atenção do leitor para a sua importância.

Antes de partir para o estudo mais direto do Direito Tributário, é imprescindível que sejam estabelecidas, nos capítulos iniciais, as bases de teoria geral, de hermenêutica e de metodologia, que guiarão a pesquisa dentro deste sub-ramo específico. Somente sobre bases sólidas e fundamentadas será possível construir conclusões que custem a cair diante das refutações que virão.

1.1 O PÓS-POSITIVISMO

Previamente ao estudo direto do tema da interpretação e da aplicação do direito, é interessante deixar logo claro quais os paradigmas filosófico e metodológico que iremos adotar. Isto é importante não somente para este primeiro capítulo, como também para os demais. A depender das premissas filosóficas e metodológicas que sejam estabelecidas, as conclusões podem ser totalmente alteradas. Aliás, isto foi o que ocorreu com o direito durante o século XX, ciência que sofreu diversas mudanças em suas noções mais básicas.

Um dos grandes conflitos doutrinários que ocorreram na Ciência Jurídica, sobretudo no fim do século XIX e no início do século XX, foi entre os jusnaturalistas e os juspositivistas³,

costumam ser causa dos maiores equívocos, na interpretação do direito em seus vários ramos” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Teoria Geral do Direito*. In: ATALIBA, Geraldo (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Universidade Católica, 1975, p. 03).

³ Apesar de existirem diferentes escolas juspositivistas, é possível encontrar características comuns à maioria delas, como faz, por exemplo, Ronald Dworkin (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 27-29). Após expor os preceitos que ele mesmo considera como “chaves”, afirma que “este é apenas um esqueleto do positivismo. A carne é distribuída diferentemente por diferentes

culminando na prevalência da segunda corrente. O positivismo jurídico predominou como base para a construção de praticamente todas as teorias da Ciência do Direito no século XX⁴. Foi durante as décadas de 40 e 50 que começaram a surgir obras com maior peso que o refutavam. A partir de então, as vozes por uma mudança de paradigma foram ecoando, até que nos vemos em um momento de aproximação da quebra do modelo anterior, passando, ainda que lentamente, pela edificação de um novo⁵.

Em geral, os autores tomam a obra de Theodor Viehweg, “Tópica e Jurisprudência”, que foi publicada em 1953, como o marco do surgimento das teorias pós-positivistas⁶. No entanto, é difícil estabelecer um ponto exato, uma vez que a ciência é construída passo a passo. Diversos estudos críticos ao positivismo jurídico já eram realizados antes da obra de Viehweg. Ele próprio, antes de redigir e publicar “Tópica e Jurisprudência”, já vinha amadurecendo as suas idéias em conferências que realizava. Fala-se, por exemplo, que, já na década de 40, Perelman estudava a retórica como um caminho para fugir do positivismo⁷. Mais importante que firmar um marco, uma data, é perceber este momento de evoluções científicas que foram se concretizando durante a década de 40 e a de 50 do século XX.

A doutrina é hoje cada vez mais pacífica no que diz respeito à insuficiência do juspositivismo para a compreensão do direito. Estão surgindo, então, alguns termos para os novos movimentos que se formam. De um modo mais geral, fala-se em pós-positivismo para representar esse momento de enfraquecimento do juspositivismo e crescimento de importância de novas teorias, como a nova hermenêutica jurídica, a tópica jurídica e a

positivistas e alguns chegam mesmo a rearranjar os ossos. As diferentes versões diferem sobretudo na sua descrição do teste fundamental de *pedigree* que uma regra deve satisfazer para ser considerada uma regra jurídica” (DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, p. 29).

⁴ “Mas é só com as chamadas escolas dogmáticas, posicionadas contra o jusnaturalismo mas também contra a Escola Histórica, que o juspositivismo se firma definitivamente. Em suas linhas mais gerais, ele permanece dominante até hoje em todo o mundo, estendendo-se inclusive ao Oriente” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291).

⁵ “A pós-modernidade ocidental se vê hoje então confrontada com um mundo envolto em uma pluralidade de concepções e perspectivas que resistem aos universalismos axiológicos e demandam teorias de legitimação do direito que o jusnaturalismo e o juspositivismo tradicionais não conseguem mais fornecer. Isso não significa que a dicotomia não possa ainda ser utilizada com proveito, sobretudo em função do seu papel histórico e dos seus efeitos didáticos” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 137).

⁶ ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 45.

⁷ *Ibidem*, p. 59.

argumentação jurídica.

O pós-positivismo representa, sobretudo, o afastamento do formalismo juspositivista⁸, colocando os princípios e os valores no centro do direito. O reconhecimento de que os princípios são espécies de normas já é um avanço estrondoso para a Ciência Jurídica; ainda, a compreensão de que o direito lida com valores a todo o tempo, de que o sistema jurídico tem o objetivo de realizar valores almejados pelos indivíduos, é fundamental para que o direito satisfaça o seu real objetivo: servir à sociedade.

O juspositivismo trouxe inúmeros benefícios ao direito, quando chamou a atenção de todos para uma necessidade de se partir do texto positivado, evitando que o direito seja construído aleatoriamente. Os estudos linguísticos sempre foram extremamente fortes no juspositivismo e não deixam de ser importantes também no pós-positivismo, porém perdem nesta fase um pouco da auto-suficiência com que eram vistos, porquanto outras facetas do direito ganham espaço e influência nas decisões científicas e jurisdicionais⁹.

Os estudos em torno da linguagem sempre estiveram vinculados ao positivismo, o que levou a avanços na interpretação dos signos¹⁰, proporcionando um maior conhecimento dos planos

⁸ “Daqui se infere o seguinte: aquele dedutivismo formalista excluía da Ciência do Direito e da tarefa hermenêutica a consideração de princípios e valores, sem cuidar que estes formam o tecido material e o substrato estrutural já da Constituição, já dos direitos fundamentais. Afastados da interpretação, sem eles não há, em rigor, concretização, por não haver “pré-compreensão” (Vorverständnis), e, não havendo “pré-compreensão”, quase todo o Direito Público tende a ficar abalado em seus alicerces, fundamentos e legitimidade. Tudo isso à míngua de conteúdos reais, por obra de um formalismo que, apartado do universo real, tolhe, na operação cognitiva, executada por um intérprete prisioneiro da racionalidade lógica, o alcance da presença e ação do elemento indutivo, este fator tão importante na captação dos sentidos normativos” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 582).

⁹ Friedrich Müller destaca que o aspecto linguístico é importante para o direito, porém está longe de ser único: “Somente em última instância a concretização do direito é um acontecimento genuinamente linguístico. Por isso a elaboração de pontos de vista materialmente racionalizadores também é sobretudo a tarefa da estruturação da norma no tocante ao problema de direito e realidade, quase sempre não-verbalizado, mas quase onipresente na práxis jurídica. Ela não pode abolir a aporia fundamental do direito, a exigência de objetividade e validade universal máximas, apesar da e justamente na contingência histórica e social” (MÜLLER, Friedrich. *A teoria estruturante do direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. V. I. São Paulo: RT, 2008, p. 44).

¹⁰ Como chama a atenção Paulo de Barros Carvalho, os aspectos do signo são denominados de modo distinto pelos autores. Utilizamos aqui os termos empregados por ele, os quais apreendeu de Edmund Husserl. “Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem o *status* lógico de relação. Nele, um suporte físico se associa a um significado e a uma significação, para aplicarmos a terminologia husserliana. O

semântico, sintático e pragmático¹¹. Se o direito positivo é linguagem escrita e o direito, visto aqui como um sistema de normas jurídicas, é linguagem pensada, é indubitável a importância da Semiótica para a Ciência do Direito. Ocorre, todavia, que o direito tem inúmeros outros aspectos que também precisam ser levados em consideração, sendo a linguagem apenas um dos mais relevantes.

O direito não pode ser compreendido ou operado com vistas em um único aspecto, assim como, evidentemente, uma única teoria não é capaz de explicar o direito. Nesta mesma linha, um único método é incapaz de proporcionar o conhecimento e a compreensão do direito. O nosso objetivo aqui é conjugar as teorias e os métodos que nos parecem mais razoáveis e coerentes entre si com o intuito de, ao final, podermos sustentar a existência do *in dubio pro* contribuinte no sistema jurídico brasileiro. Para defender a presença desta norma jurídica no sistema constitucional, norma esta que apenas pode ser construída após um largo esforço interpretativo do operador do direito, é imprescindível uma melhor compreensão da interpretação e da aplicação, temas que funcionarão como alicerces dos estudos que virão.

A expressão *in dubio pro* contribuinte, aliás, tem sido, em nossa opinião, esquecida pela doutrina tributária em geral. É preciso analisar mais cuidadosamente os seus diversos aspectos sob uma ótica pós-positivista, levando em consideração os fatos e os valores que rodeiam o tema, diferenciando texto de norma, utilizando as ferramentas que a Ciência do Direito antes

suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou de giz na lousa). Esse dado, que integra a relação sígnica, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é seu significado; e suscita em nossa mente uma noção, idéia ou conceito, que chamamos de ‘significação’” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 33-34). Dentre várias outras denominações, há aquelas clássicas, elaboradas por Ferdinand de Saussure: “signo”, “significante” e “significado”. “A ambigüidade desapareceria se designássemos as três noções aqui presentes por nomes que se relacionam entre si, ao mesmo tempo que se opõem. Propomo-nos a conservar o termo *signo* para designar o total, e a substituir *conceito* e *imagem acústica* respectivamente por *significado* e *significante*; estes dois termos têm a vantagem de assinalar a oposição que os separa, quer entre si, quer do total de que fazem parte” (SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de Lingüística Geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes, Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 81).

¹¹ “Peirce e outro americano – Charles Morris – distinguem três planos na investigação dos sistemas sígnicos: o sintático, em que estudam as relações dos signos entre si, isto é, signo com signo; o semântico, em que o foco de indagação é o vínculo do signo (suporte físico) com a realidade que ele exprime; e o pragmático, no qual se examina a relação do signo com os utentes da linguagem (emissor e destinatário)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 36).

renegava e vem recentemente passando a empregar. A doutrina tributária brasileira, como não poderia deixar de ser, sofreu fortes influências do juspositivismo. Se partirmos do pressuposto de que este modelo vem se tornando ultrapassado, parece-nos inegável que será necessária uma revisitação dos institutos tributários, os quais poderão sofrer algumas mudanças para restarem adequados ao modelo pós-positivista.

A lógica também teve um papel central dentro do juspositivismo, assim como a linguagem. Aliás, ambas caminharam sempre muito próximas¹². Tanto a Ciência do Direito como a prática jurídica devem ser lógicas no sentido de que é necessário haver uma correspondência entre conclusão e premissas. No entanto, percebeu-se que a lógica formal não é suficiente para o direito, que é uma ciência humana, a qual envolve valores, adequação a circunstâncias fáticas, subjetividade dos seus operadores etc. Como tentaremos demonstrar, a mudança de panorama da lógica formal para a informal é um grande salto para a evolução da Ciência Jurídica.

Uma quebra de paradigma não significa esquecer tudo aquilo que foi construído no passado, porém uma revisitação do que ficou estabelecido, buscando chegar a conclusões mais adequadas ao momento científico. O pós-positivismo busca aproveitar o juspositivismo e ir além. É preciso chegar a novas conclusões, aproveitando o que se tinha e usando algumas premissas novas. Este é o percurso natural de qualquer ciência. Se foram importantes os estudos acerca da lógica e da linguagem, somemos a eles as noções da argumentação, da axiologia e outras. Se o juspositivismo privilegiou o texto positivado, não esqueçamos dele, mas o comunguemos com os fatos, com os valores, ressaltando a importância da interpretação e da argumentação. É o que pretendemos fazer daqui para frente.

1.2 TEXTO E NORMA

1.2.1 A distinção

¹² “O saber lógico pressupõe a linguagem, que é seu campo de eleição, e a ela se dirige não como fim temático e sim como índice temático, para recolher a lição de E. Husserl, oportunamente lembrada por Lourival Vilanova” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 71).

Essa distinção¹³, que parece ser algo evidente e até não tão importante, é uma das premissas mais fundamentais do direito, servindo de base para a compreensão de muitos outros dos seus aspectos. A falsa ilusão de que todo enunciado carrega uma norma jurídica que está ali pronta para ser aplicada acarreta problemas gravíssimos que são refletidos no estudo de diversos temas jurídicos, dentre eles, evidentemente, os da interpretação e da aplicação do direito.

O texto deve ser visto como o suporte físico, como o objeto da interpretação, enquanto a norma é significação construída a partir do texto¹⁴. Um só enunciado pode gerar a construção de diversas normas jurídicas, ao passo que pode também não bastar para a construção de uma norma sequer. Em verdade, na maioria dos casos, serão necessários diferentes dispositivos para a construção de uma só norma, pois todos os textos que tratam de uma matéria devem ser conjugados para que seja moldada a norma que a regulará.

O texto encontra-se no plano ontológico, na realidade social, é palpável. A norma encontra-se no plano deontológico, no mundo jurídico, não sendo palpável. Ultimamente, tal diferenciação tem sido amplamente aceita¹⁵, porém o que infelizmente não se verifica ainda é a efetiva utilização dessas noções para um novo estudo do direito, que deverá rever inúmeras das conclusões estabelecidas e mantidas até hoje a partir de um modelo ultrapassado. É o que tentaremos fazer nos capítulos três, quatro e cinco, quando iremos utilizar os novos paradigmas hermenêutico e metodológico para revisar um antigo tema do Direito Tributário: *o in dubio pro contribuinte*.

A evolução da hermenêutica jurídica foi crucial para diferenciar texto de norma e para compreender como é realizada a construção dessas últimas. Passou-se, basicamente, de uma

¹³ “A análise do tema da lei tributária passa necessariamente pela separação entre fonte formal (documento normativo) e norma jurídica. Com efeito, o documento normativo é o veículo introdutor de normas no sistema, o suporte material, com base no qual as normas jurídicas são construídas” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 183).

¹⁴ “Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 129).

¹⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 109-110. Voltamos a frisar que a lei é interpretada, ao passo que a norma é resultado da interpretação. A norma não é objeto da interpretação. Apesar de ser amplamente aceita a distinção entre texto e norma, o seu emprego de forma tecnicamente rigorosa ainda é algo que está distante de acontecer.

concepção mais objetiva, a qual via a norma como algo a ser extraído do texto, estando ali pronta e acabada, para uma concepção de prevalência subjetiva, destacando-se aí a tese da concretização de Hesse¹⁶, que percebeu ser inegável o papel do sujeito na construção da norma jurídica, que não é simplesmente extraída, mas moldada pelo intérprete frente a um caso concreto.

Friedrich Müller¹⁷ é um dos muitos autores que vêm criticando a tese de que o sentido da norma estaria pronto para ser “sugado” do texto, visão que leva a um afastamento entre a norma, os seus valores subjacentes e as circunstâncias do fato. As conseqüências deste afastamento são extremamente prejudiciais a qualquer estudo jurídico, uma vez que geram uma fixação demasiada no texto, na chamada “aplicação da lei”, esquecendo dos seus outros aspectos fundamentais.

Müller trouxe evoluções para a hermenêutica quando destacou a importância dos fatos que serão regulados pela norma, que é construída a partir deles e do texto. A doutrina reconhece que ele foi um dos maiores responsáveis pela aproximação do dever-ser (*sollen*) do ser (*sein*)¹⁸. A teoria estruturante de Müller busca exatamente a interação entre os diferentes aspectos do direito.

A concepção que também confere importância ao sujeito, entretanto, não deve ser vista como um aplauso ao subjetivismo. É comum, na ciência, quando se busca rejeitar uma determinada

¹⁶ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 61-70.

¹⁷ “A ainda predominante compreensão da norma como um comando pronto, juntamente com seu contexto positivista, corre igualmente o risco de confundir norma e texto normativo; ou então de partir do princípio de que o teor de validade da disposição legal seria fundamentalmente adequado e estaria suficientemente presente no texto literal, ou seja, seria ‘dado’ com a forma lingüística da disposição” (MÜLLER, Friedrich. *A teoria estruturante do direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. V. I. São Paulo: RT, 2008, p. 192).

¹⁸ “Dois conceitos novos desenvolve Müller na operação interpretativa: o de programa da norma (*Normprogramm*), que é o texto interpretado, e o de âmbito da norma (*Normbereich-Sachbereich*), que é a esfera fática extraída ou recortada da realidade mesma, sem a qual não se alcança a norma de Direito específica aplicável ao caso concreto (*Rechtsnorm*). Esta só se faz efetiva no ato de solução da questão mediante a norma decisória (*Normentscheidung*). Com a mesma se chega ao termo de todo um processo de concretização no qual se dissolveu a velha antinomia clássica do positivismo subjetivista e formal que desmembrava o *sollen* do *sein*, inserindo nele toda a dimensão da juridicidade normativa, ao contrário, portanto, da teoria estruturante, que unificou o *sein* e o *sollen* numa compacta unidade integrativa da norma” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 611).

teoria, partir para outra totalmente oposta, muitas vezes radical. Aceitar o subjetivismo¹⁹ do direito significa apenas reconhecer que o sujeito tem papel essencial na interpretação dos textos e dos fatos – ou na interpretação-aplicação, para aqueles que as veem como uma única atividade – não sendo correto afirmar que essas atividades são realizadas ao gosto do sujeito. Aliás, uma das maiores questões postas atualmente pela hermenêutica e pela metodologia do direito é: como seria possível controlar a subjetividade do operador do direito?²⁰

1.2.2 A atividade do operador do direito

A norma jurídica é o resultado da atividade de construção de sentidos por parte do operador do direito. Os signos colocados no texto, nos enunciados, servem de base para que o intérprete construa significações, para que ele molde a norma a ser aplicada. Os textos, de uma forma geral, não revelam sentidos prontos e acabados. Os textos são conjuntos de signos, unidades lingüísticas, suportes para a construção das significações. Não é diferente com os textos jurídicos.

As normas jurídicas estão, assim, inevitavelmente, envolvidas por alguma carga de subjetividade. A principal preocupação daqueles que veem a interpretação de um modo objetivo é exatamente não assumir tal subjetividade. Como admitir que de um mesmo texto possam ser construídas inúmeras normas distintas? Como admitir que o juiz possa decidir por aplicar uma norma para um caso concreto e o outro juiz possa aplicar uma norma totalmente diferente? Estas são algumas das inquietações da doutrina. No entanto, não há como fugir delas.

¹⁹ Parece-nos, data vênica, inadequada a crítica de Lenio Streck à concepção de caráter subjetivo. O autor dá a entender que é possível aplicar o direito sem subjetividade, apesar de não explicar claramente como. Entendemos que é impossível eliminar a subjetividade do ser humano que estará atuando. Ao recorrer à hermenêutica filosófica como modelo para a compreensão e para a aplicação do direito, não demonstra grandes evoluções quanto ao que já vem sendo dito por outros estudiosos. Ver STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso – Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em Direito*. 2. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, *passim*.

²⁰ “O grande ‘problema da hermenêutica’ consiste em saber como esse processo é realizado e como é possível tornar objetivas as descrições subjetivas de sentido, considerando-se que passam necessariamente pela subjetividade do intérprete” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 183).

A arbitrariedade deve ser uma preocupação permanente, mas assumir a subjetividade da norma jurídica, o papel do sujeito na sua construção, não significa aceitar que as normas jurídicas sejam obtidas ao arbítrio do intérprete, por um mero ato de decisão, livre e desregrado. Admitir que o intérprete contribui para a formação da norma é imprescindível, uma vez que não há mais como negar tal fato, cabendo apenas estudá-lo e compreendê-lo, tornando possível criar critérios para o controle de eventuais arbitrariedades.

Para se construir e aplicar as normas jurídicas, é preciso passar por diferentes procedimentos, fazendo atenção a inúmeros aspectos determinantes do direito. É necessário, por exemplo: seguir as normas que são reconhecidamente impostas pelo próprio sistema jurídico; seguir as normas de linguagem, tendo em vista que a norma jurídica é uma significação construída – ou reconstruída, como preferem alguns – a partir de um enunciado prescritivo em conjugação com um recorte temporal, denominado fato jurídico; seguir as normas da lógica, uma vez que, apesar de a interpretação e a aplicação do direito não poderem ser realizadas puramente pela lógica formal, não podem fugir a regras como o respeito das conclusões às premissas; e seguir as normas da argumentação, pois a significação construída precisa estar fundamentada, sendo preciso convencer da adequação às regras impostas pelo sistema jurídico, pela lógica e pela linguagem, além, é claro, de convencer da adequação da norma jurídica às circunstâncias do caso concreto e aos valores subjacentes.

A interpretação e a aplicação são, portanto, procedimentos extremamente importantes, os quais precisam ser minuciosamente estudados e compreendidos, sob pena de se perder a essência do direito, que é a de solução de problemas concretos de acordo com os valores prevalentes no sistema, levando à construção e à aplicação de normas jurídicas de forma aleatória, ao gosto do sujeito que está a operar.

1.2.3 Construção, reconstrução e desconstrução

Há uma discussão em torno da atividade que realiza o intérprete do texto jurídico, aquele que realiza a composição da norma jurídica. Não se fala mais em extração ou revelação da norma jurídica. Sob os novos paradigmas, a dúvida é se essa atividade consiste numa construção, numa reconstrução ou numa desconstrução de sentidos. Primeiramente, deve-se ter claro o que significa cada um desses termos ou se torna impossível associá-los à atividade em questão. Em segundo, não deve pairar dúvidas sobre qual objeto estará complementando o

termo.

O vocábulo “construção” é utilizado como sinônimo de edificação. Significa utilizar matérias-primas que serão modificadas, conjugadas, com o uso de ferramentas, para se chegar a um produto final. A “reconstrução” é uma nova construção após a destruição ou desconstrução. Reconstrói-se aquilo que deixou de estar construído.

O signo “construção” é, às vezes, rejeitado, porquanto se entende que o intérprete não constrói sentidos a partir do nada. A expressão construção gera o temor da arbitrariedade, pois pode levar a crer que o intérprete é o criador de normas jurídicas, que a constrói ao seu gosto. Trata-se de crítica plausível, entretanto o mais importante é observar que ele não constrói a partir do nada. Ele tem uma matéria-prima que é o texto, composto por signos, os quais carregam sentidos culturalmente associados a eles.

A norma jurídica é, por conseguinte, construída a partir da matéria-prima “texto”. Trata-se de um trabalho mental do sujeito, que emprega a ferramenta “corpo”, estando aí incluso o seu cérebro, e que objetiva manter contato com a matéria-prima, apreendendo os possíveis sentidos ali contidos para, então, arrumá-los mentalmente.

Há autores que preferem utilizar o termo reconstrução²¹, porquanto o suporte – o texto – é composto de signos, que são culturalmente moldados significativamente, ou seja, são formas que já possuem modelos de conteúdo, não permitindo se chegar a qualquer resultado desejável. Para esses, reconstrução evita a falsa idéia de construção aleatória de sentidos, tornando mais clara a idéia de que a atividade interpretativa parte de algo para se chegar a algo.

Em nossa opinião, a decisão pelo emprego de um dos termos, construção ou reconstrução, é realmente difícil. Mais relevante que o termo empregado é compreender como se dá a atividade de interpretação. Por exemplo, tomando-se como objeto as significações, pode-se dizer que os signos apontam para sentidos que foram, ao longo do tempo, associados a eles. Desse modo, a norma jurídica seria uma reconstrução de sentidos a partir das possibilidades que são oferecidas pelos signos.

²¹ Humberto Ávila sustenta que, por ser vertido em linguagem, o direito é sempre algo novo, sendo construído, e não reconstruído. “Ao contrário: ele deve ser coerentemente construído. Isso porque, sendo o direito vertido em linguagem, o trabalho do intérprete não se caracteriza como reconstrução de algo anterior, mas sempre como constituição de algo novo” (ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 3, junho, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 16 jun. 2008, p. 4).

Se a referência for a norma, ou seja, a significação – produto final – já terminada pelo intérprete, ela não poderia ser o resultado de uma reconstrução, tendo em vista que o sujeito não constrói as normas para depois construir novamente. O que se poderia afirmar é que o legislador constrói algo (texto carregado de significações) e o intérprete reconstrói (significações que representarão as normas jurídicas). Deste modo, utilizaremos reconstrução, quando o substantivo for complementado por significações e construção, quando o substantivo estiver complementado por normas jurídicas. Não se deve esquecer que as normas jurídicas são espécies de significações, de modo que nem todas as significações são normas jurídicas.

Já a desconstrução é uma fase prejudicial à construção ou à reconstrução. O intérprete desconstrói o texto, com as suas significações preliminares, para construir a norma jurídica ou desconstrói as significações para se chegar, por reconstrução, a novas significações, às normas jurídicas. Jacques Derrida²², porém, trabalha o termo desconstrução sob um ponto de vista um pouco mais complexo do que o comum, buscando compreender os sentidos que estão por detrás dos signos utilizados no texto, partindo de uma relação de semelhança e diferença entre os termos.

Segundo Derrida, a filosofia ocidental faria as suas valorações, muitas vezes, de forma metafísica. Por exemplo, a filosofia ocidental, ao tratar de identidade, afirma que tudo que existe é idêntico a si mesmo. A desconstrução, por outro lado, faz um paralelo entre identidade e diferença. Uma coisa não pode ser idêntica a outra, se não for diferente do resto das coisas. Demonstra-se que identidade é conceito dependente de diferença e vice-versa. Assim, o conceito privilegiado “identidade”, em verdade, não vive sem o conceito desprivilegiado “diferença”.

O exemplo citado baseia-se na desconstrução do argumento de que um conceito seria superior ao outro, quando, na verdade, eles estão em permanente oposição, um dependendo do outro. Derrida quer mostrar que não existe um termo básico e outro dele decorrente, menos importante, pois todos estão dentro de um sistema linguístico em constante inter-relação. A desconstrução baseia-se na oposição de idéias, no confronto destas idéias entre si. O objetivo maior é perceber aquilo que está por detrás do que é tido por senso comum. É desconstruir o sentido básico e chegar a idéias que estão despercebidas. A técnica da desconstrução é uma ferramenta interessante para o operador do direito que está a trabalhar com valores, os quais

²² DERRIDA, Jacques. *A escritura e a diferença*. Trad. Maria Beatriz Marques Nizza da Silva. São Paulo: Perspectiva, 1995, *passim*.

se encontram ocultos em cada texto legal.

Enfim, reafirmamos que o mais relevante, neste caso específico, não é o termo empregado, porém a referência utilizada para a colocação dos termos (aspecto sintático). Além disso, é preciso verificar o sentido que se propõe a cada um dos vocábulos “construção”, “reconstrução” e “desconstrução” (aspecto semântico). A utilização do termo apropriado é sempre importante em virtude da necessidade de se manter a técnica, de revelar a realidade pelo signo mais adequado (aspecto pragmático), entretanto mais importante ainda é compreender bem como se dá tal realidade.

O termo utilizado neste trabalho, em regra, é “construção”, uma vez que a referência escolhida foi a norma jurídica, produto final da atividade interpretativa, que é construída após a desconstrução do texto, levando-se em consideração todos os aspectos relevantes para o direito que foram antes comentados. Além disso, é o termo mais empregado pelos juristas recentemente e não falta com a boa técnica, como demonstrado.

1.2.4 As atividades de interpretação e de aplicação

1.2.4.1 O método utilizado para a distinção

As atividades de interpretação dos textos e dos fatos e de aplicação das normas são extremamente importantes para se compreender o direito. Não somente para entender como se dá a solução dos casos concretos, como também a elaboração dos enunciados descritivos da Ciência Jurídica, a interpretação é essencial para o direito. Não restando bem compreendido o procedimento decisório do direito, ficarão prejudicados os estudos posteriores, que têm o escopo de analisar a possibilidade de construção e de aplicação do *in dubio pro* contribuinte como norma constitucional abstratamente e na prática jurídico-tributária.

A definição do conteúdo de cada atividade referida será realizada, para fins didáticos, dentro de três contextos principais: o da hermenêutica filosófica, de Heidegger e de Gadamer, o da sociedade aberta dos intérpretes, de Häberle, e o da teoria da concretização, para a qual colaboraram o próprio Häberle, assim como Hesse e Müller. Estas teorias revelam, a nosso ver, certa consonância, assim como uma evolução de alguns aspectos do entendimento acerca da interpretação dentro do direito, o que não quer dizer que os autores concordem em todos os

aspectos hermenêuticos e metodológicos. Heidegger e Gadamer elevaram a interpretação a uma atividade de conhecimento de objetos do mundo social, não a considerando apenas como um método. Ainda, destacaram que o sujeito influencia o resultado da atividade interpretativa. Häberle reforçou esta idéia, afirmando que todos os indivíduos interpretam a Constituição e propôs uma democratização do direito. Hesse e Muller, enfim, confirmaram que o intérprete determina o resultado da interpretação, assim como também o fazem os fatos. É evidente que estes autores discordam em muitos pontos, porém é possível também encontrar várias concordâncias e até uma lógica evolutiva através das suas obras.

Estas teorias vêm ganhando um interesse, cada vez maior, dos estudiosos do direito e têm contribuído bastante para o aprofundamento das investigações a seu respeito. A partir delas, é possível compreender as atividades de interpretação e de aplicação e, por fim, com fundamento nas premissas estabelecidas e com o objetivo de preparar uma base sólida para os estudos seguintes, tentar definir, já aproveitando para distinguir, as referidas atividades.

1.2.4.2 A interpretação sob a ótica da hermenêutica filosófica

Nos últimos tempos tem sido recorrente a afirmação de que a interpretação e a aplicação do direito não são atividades distintas, mas que, em verdade, terminam por se confundir²³. O que há por detrás dessa semelhança ou diferença? Os estudos de Jacques Derrida²⁴ também são interessantes neste momento.

Para se afirmar que interpretação e aplicação do direito é uma só atividade, é necessário verificar os traços de cada uma. Se possuírem exatamente os mesmos traços, não serão diferentes, pelo que serão atividades idênticas. Deste modo, a utilização de um ou outro conceito pode tornar interpretação e aplicação com traços idênticos ou distintos.

A interpretação, nos parece, é uma atividade de construção de sentidos a partir de

²³ “O intérprete discerne o sentido do texto a partir e em virtude de um determinado caso dado; a interpretação do direito consiste em concretar a lei em cada caso, isto é, na sua aplicação [Gadamer]. Assim, existe uma equação entre interpretação e aplicação: não estamos, aqui, diante de dois momentos distintos, porém frente a uma só operação [Marí]. Interpretação e aplicação consubstanciam um processo unitário [Gadamer], superpondo-se” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35).

²⁴ DERRIDA, Jacques. *A escritura e a diferença*. Trad. Maria Beatriz Marques Nizza da Silva. São Paulo: Perspectiva, 1995, *passim*.

determinado objeto presente na realidade social. Não se interpreta unicamente textos, mas também fatos, gestos, falas etc. O mundo é compreendido pelo ser humano por meio da interpretação, uma atividade cognitiva e crítica que proporciona a construção de sentidos a partir da realidade, que permite a compreensão desta.

Heidegger²⁵ e Gadamer²⁶ são defensores dessa linha de pensamento chamada de hermenêutica filosófica²⁷. Para eles, a interpretação não é uma questão de método, não é uma simples técnica utilizada em alguns casos para conhecer um determinado objeto²⁸. A interpretação é o próprio meio de compreender o mundo²⁹.

O homem compreende o mundo a partir daquilo que ele já conhece. Ele não pode construir uma significação que ele desconhece. Partindo para um exemplo hipotético, um sujeito tribal, que não conhece a televisão, ao ter o seu primeiro contato com ela, provavelmente irá tentar

²⁵ “O projetar inerente ao compreender possui a possibilidade própria de se elaborar em formas. Chamamos de interpretação essa elaboração. Nela, o compreender vem a ser ele mesmo e não outra coisa. A interpretação funda-se existencialmente no compreender e não vice-versa. Interpretar não é tomar conhecimento do que se compreendeu, mas elaborar as possibilidades projetadas no compreender” (HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2008, p. 209).

²⁶ “Em geral se tende a supor que foi somente a consciência histórica que elevou a compreensão a ser um método da ciência objetiva, e que a hermenêutica alcançou sua verdadeira determinação somente quando se desenvolveu como teoria geral da compreensão da interpretação dos textos” (GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 9. ed. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2008, V. I, p. 426).

²⁷ “Mas apesar de toda essa crítica que a filosofia analítica faz à hermenêutica, percebemos a expressão de uma certa concessão que a filosofia analítica faz à hermenêutica e que é muito maior do que se pensa, quando *ela diz que a filosofia analítica sem a hermenêutica é vazia e a hermenêutica sem a filosofia analítica é cega*. Quer dizer, a filosofia analítica se não der conta de certos temas fundamentais da hermenêutica, não tem assunto, não tem conteúdo, mas que por outro lado, se a hermenêutica não der valor aos instrumentos formais da analítica, ela não utiliza tudo para poder enxergar de verdade as questões fundamentais da linguagem” (STEIN, Ernildo. *Aproximações sobre hermenêutica*. Porto Alegre: Edipucrs, 2004, p. 84-85).

²⁸ “Gadamer não deixa dúvida nenhuma que a hermenêutica filosófica possui uma tarefa crítica. Ela não é conforme a hermenêutica do século XIX, apenas uma doutrina do método de compreender e interpretar. Mas a hermenêutica tem como tarefa descobrir o que efetivamente e na verdade, as ciências do espírito são. A tarefa crítica da hermenêutica filosófica consiste também no fato de corrigir um pensamento errado das ciências do espírito sobre si mesmas. *A tarefa desta hermenêutica culmina na prova de que existe uma verdade que não é medida metodicamente: a verdade da arte, verdade da história e a verdade da linguagem*” (STEIN, Ernildo. *Op. cit.*, p. 82).

²⁹ “[...] o que levou o jurista belga Du Pasquier a assinalar que a personalidade do intérprete é o que vale e prepondera, pois interpretar, diz ele, é mais uma arte do que uma ciência. Uma arte intimamente voltada para a vida, uma operação técnica que conduz o intérprete de modo pragmático a ‘entender para agir ou de qualquer maneira para decidir’” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 457-458).

tocar as pessoas que estão na tela, pois ele desconhece a gravação de imagens, a reprodução televisiva etc. Ele não terá condições de construir a significação que nos parece mais adequada ao significado, pois a sua pré-compreensão não lhe permite.

Aquilo que um sujeito pode interpretar a partir de algo depende do que ele já aprendeu, compreendeu, em sua vida. Nada impede que, durante o procedimento interpretativo, ele venha a adquirir novos conhecimentos que lhe permitam abrir os seus horizontes. Nada impede que o sujeito do exemplo citado venha a compreender o que é uma televisão e como funciona após algumas explicações e maior contato com ela. A compreensão, portanto, depende da pré-compreensão. Após a compreensão de algo, esta se torna pré-compreensão para outras compreensões futuras.

A pré-compreensão confere arestas à compreensão, mas não impõe todo o seu resultado. A importância de reconhecer a existência da pré-compreensão, dentre outras, é a de tomar cuidado com interpretações *a priori*. O sujeito não pode se contentar com a construção de significações a partir de algo tendo em vista opiniões particulares. Ele deve revisar as suas construções, aperfeiçoando-as.

Para interpretar, o sujeito necessita ter a pré-compreensão do assunto tratado no texto ou pouco poderá construir a partir dele. Ao menos, pouco do que será construído será coerente. Ainda, para se interpretar, é preciso estar aberto à alteridade, ou seja, não se manter preso às rédeas da vontade, da sua opinião particular, sob pena de realizar uma compreensão viciada.

Na comunicação entre duas pessoas pela fala³⁰, por exemplo, pratica-se uma atividade interpretativa. Cada um constrói sentidos a partir dos sons que o outro emite. É por isso que se diz que a comunicação dificilmente é perfeita, ou seja, o receptor raramente capta exatamente a mensagem que o emissor quer enviar. Este precisa traduzir a mensagem que quer passar em sons, e aquele precisa interpretar os sons que são emitidos, construindo diferentes possibilidades de significação.

Nesse caminho percorrido, quase sempre há algum “ruído”, que impede que o receptor projete em sua mente a exata mensagem que o emissor pretendia enviar. O receptor deverá levar em consideração, além da mensagem, o contexto em que ela foi emitida, as características do

³⁰ “As pessoas interpretam em muitos contextos diferentes e, para começar, devemos entender em que esses contextos diferem. A ocasião mais conhecida de interpretação – tão conhecida que mal a conhecemos como tal – é a conversação. Para decidir o que uma outra pessoa disse, interpretamos os sons ou sinais que ela faz” (DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 60).

emissor e muitos outros aspectos que influem na “tradução” dos sons que foram emitidos. O próprio receptor imprimirá, ainda, nessa tentativa de compreensão, de maneira inconsciente, a sua pré-compreensão.

A interpretação é uma atividade de compreensão do que se passa à volta do ser humano. Ela consiste na construção de possibilidades significativas³¹, não se confundindo necessariamente com momentos posteriores como o da decisão por uma significação que se entenda como a mais adequada. Utilizando o exemplo da comunicação pela fala, é possível perceber que uma pessoa que recebe determinada mensagem pode interpretá-la de inúmeras formas distintas. Quando ela opta por uma das possíveis significações que havia projetado em sua mente, não está mais interpretando, porém decidindo pelo sentido que julga mais adequado ao som que foi emitido.

Se alguém nos diz algo, podemos crer, em alguns casos, que esta pessoa quis revelar dois ou mais sentidos. Se não dirimimos a dúvida e permanecemos com as diferentes possibilidades significativas em nossa mente, não deixamos de realizar uma atividade interpretativa. A atividade em que se escolhe uma das significações como a possivelmente mais adequada não é mais de interpretação em seu sentido estrito, mas de decisão, quando se exerce a prudência.

Se uma mulher diz a um homem que “quer sair com ele”, várias significações possíveis podem ser atribuídas a esta mensagem. Ela pode querer sair daquele determinado lugar onde se encontra juntamente com ele; ela pode querer, amigavelmente, sair para um bar com o intuito de conversar; ela pode estar iniciando um flerte, pretendendo que ele a leve para um cinema ou para um restaurante etc.

O homem em questão pode receber a referida mensagem e construir estas ou outras possibilidades significativas, quando estará realizando uma atividade interpretativa. Ele pode resolver por não definir, em princípio, o que a mulher quis dizer, por estar muito confuso ou por qualquer outro motivo. Mesmo assim ele terá interpretado a mensagem. Deste modo, partindo da premissa de que a interpretação é um ato de compreensão, de construção de sentidos a partir de um objeto, ela não se confunde com a atividade que lhe é subsequente, complementar, que nem sempre ocorre.

³¹ Umberto Eco explica que, apesar de não ser possível qualquer interpretação a partir de determinado texto, são cabíveis diferentes interpretações, umas mais coerentes, outras menos. “Concluir como um texto funciona significa concluir qual de seus vários aspectos é ou pode ser relevante ou pertinente para uma interpretação coerente, e quais continuam marginais e incapazes de sustentar uma leitura coerente” (ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 171).

A partir dessas idéias, pode-se chegar a algumas conclusões. É possível interpretar textos, assim como é possível interpretar fatos, porém não é possível interpretar normas jurídicas, que são resultado da interpretação³² e não se encontram no plano da realidade social, mas no das significações. Uma vez que se admita que o direito é o sistema jurídico, conjunto de normas jurídicas, é inadequado afirmar que o direito é interpretado. A expressão interpretação do direito não é técnica. O operador do direito interpreta o texto que será suporte para a construção das normas e interpreta um recorte temporal que será um fato do mundo – ou, o que é mais comum, um relato do fato – ao qual a norma virá a ser aplicada.

Como à frente tentaremos demonstrar, a interpretação recai sobre os textos e sobre os fatos, surgindo daí a norma jurídica que será, na decisão do operador, a mais apropriada ao caso específico. A atividade interpretativa aqui consiste na construção de sentidos a partir dos textos postos e dos fatos a serem regulados, porém ela não se confunde com o momento posterior, que é o de decisão pela norma que deverá ser aplicada ao caso concreto.

A interpretação consiste na construção de sentidos, ou seja, na construção de possibilidades significativas em torno de algo. Um mesmo texto e um mesmo fato podem gerar diferentes significações na mente de um operador do direito, que deverá decidir por aplicar uma delas. A interpretação e a aplicação, portanto, são tarefas complementares, porém distintas. Ocorre, contudo, que, no caso da interpretação do direito, o sujeito deve decidir por uma dentre as significações possíveis. A interpretação do direito exige, portanto, o ato subsequente de decisão. A aplicação representa o ato final que produzirá efeitos sobre o caso concreto.

Novamente, vale sublinhar que mais importante do que discutir terminologia é compreender como se dão as atividades em questão. A interpretação, em nossa opinião, consiste na construção de significações, diferindo da decisão por uma das significações. Se assim não fosse, quando se construísse mais de um sentido possível a partir de um objeto não se estaria interpretando, o que não nos parece razoável.

O que se pode defender, para não cair em contradição, é que a interpretação no âmbito do direito possui dois planos distintos. O primeiro seria o da construção de significações, o ato de

³² “Antes disso, no entanto, um aspecto importantíssimo deve ser explicitado, atinente ao equívoco reiteradamente consumado pelos que supõem que se interpretam normas. O que em verdade se interpreta são os textos normativos; da interpretação dos textos resultam as normas” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 27).

compreensão, a partir de determinado objeto do mundo social³³. A passagem por essa fase já representaria uma atividade interpretativa, ou seja, estaria realizada uma interpretação. Ocorre que, muitas vezes, o objetivo da interpretação é achar um único sentido que seria o mais adequado frente a certas circunstâncias específicas. Neste caso, o sujeito estaria adentrando o segundo plano ou fase interpretativa, de decisão pela significação, que pode acontecer ou não, a depender dos fins do próprio sujeito.

A chamada interpretação do direito, por conseguinte, envolve uma atividade de interpretação em sentido estrito (primeira fase) e mais uma atividade decisória (segunda fase). Caso se entenda que a interpretação em sentido estrito sempre compreende todo o procedimento de construção de significações e também o de decisão pela significação mais adequada, a interpretação do direito se confundirá com a interpretação em sentido estrito, porém esta construção não nos parece a mais razoável pela contradição que revela.

A separação entre a interpretação e a decisão pela norma que se entende como mais adequada, que alguns situam no contexto da aplicação, é importante, pois é na fase decisória do procedimento de interpretação do direito que se realizará a ponderação, por exemplo. É neste momento que serão pesados e inter-relacionados os argumentos, que serão ponderados os valores e que serão empregados os postulados normativos aplicativos para a solução de eventual conflito entre normas. A primeira fase prioriza a aproximação do texto ao fato e a análise lingüística, representando uma preparação para a tomada de decisão.

Um operador do direito pode ter acesso a uma nova lei e realizar interpretações a partir dela sem ter fatos específicos como base. Ele pode imaginar situações do mundo e construir possíveis normas a partir daquele novo texto sem estar decidindo por uma das normas ou aplicando-as. Ele pode ainda “jogar” com os fatos, imaginando diferentes circunstâncias que trariam a possibilidade de aplicação de uma norma ou de outra totalmente distinta. É o que faz o doutrinador muitas vezes.

Humberto Ávila³⁴ faz bem a distinção entre interpretação em abstrato e em concreto. É

³³ “A interpretação não vai além da constatação, por assim dizer, do descobrimento de várias normas individuais equivalentes no quadro da norma geral” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. V. I. São Paulo: RT, 2008, p. 26).

³⁴ “Uma análise mais atenta das referidas distinções entre princípios e regras demonstra que os critérios utilizados pela doutrina muitas vezes manipulam, para a interpretação abstrata das normas, elementos que só podem ser avaliados no plano concreto de aplicação das normas. Ao fazê-lo, elegem critérios abstratos de distinção que, no entanto, podem não ser – e com

possível se interpretar textos sem levar em consideração as circunstâncias de um caso concreto, assim como é possível interpretar para aplicar, tendo em vista um recorte fático do liame temporal. É possível, por exemplo, estudar os fatores históricos que levaram à redação de determinado texto legal, realizando interpretações sobre o mesmo sem o objetivo de aplicar normas jurídicas a fatos do mundo.

Pode-se questionar que interpretações como essas últimas referidas não representam o objeto principal do direito³⁵. Ora, mas não deixam de consubstanciar atividades interpretativas. Deve-se ter muito cuidado antes de afirmar que “a” é igual a “b”. Se todos os seus traços são idênticos, não diferem de qualquer modo imaginável, será legítima a igualação; do contrário, será uma comparação sem rigor, desviada da técnica e que prejudicará o conhecimento dos objetos em questão.

A atividade de interpretação e a de decisão são prejudiciais à de aplicação. Elas não se confundem. A prudência está na decisão pela norma supostamente mais adequada, e não na interpretação, que é um esforço humano para construir sentidos a partir de determinado objeto. Após as possibilidades significativas criadas, tem-se um ato de decisão por uma delas. O operador interpreta o texto, ou seja, constrói possibilidades normativas mentalmente e, somente em seguida, decide e aplica uma delas ao caso concreto.

Diferenciar interpretação, decisão e aplicação não significa afirmar que a interpretação não envolve a consideração das circunstâncias do caso concreto. A atividade de construção de

freqüência não o são – confirmados na aplicação concreta” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7. ed. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 65).

³⁵ Os juristas têm afirmado que interpretação do direito é sinônimo de aplicação do direito, todavia, como se vê, sobre esta assertiva recaem inúmeros problemas. O fato de que se interpreta os textos normativos, produzindo normas jurídicas, com o objetivo de aplicá-las a fatos concretos, os quais orientarão a interpretação dos textos, não transforma a chamada interpretação do direito em atividade idêntica à aplicação. Nesta linha, por exemplo, deve-se ter cuidado ao afirmar que a interpretação é prudência, uma vez que o direito oferece inúmeras possibilidades interpretativas, dentro das quais o intérprete deve decidir pela mais adequada. Em nossa opinião, a prudência está no campo da decisão, no momento em que se dará a concretização, a escolha de uma das possibilidades abstratas com vistas às circunstâncias do caso concreto. Eros Grau sustenta que “interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz]” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39). A afirmação do autor parece contradizer aquilo que ele mesmo pretende defender. Se a escolha se dá entre várias interpretações possíveis, isto quer dizer que se escolhe dentre aquilo que já foi interpretado, de modo que a escolha não faz mais parte da atividade interpretativa em sentido estrito.

sentidos, quando se tratar de fase prejudicial à aplicativa, já será guiada pelas circunstâncias do caso concreto a ser regulado, assim como já será guiada pelas normas do sistema, da lógica, da linguagem e da argumentação. Os valores consagrados pelo sistema, por exemplo, já serão levados em consideração, afastando aquelas construções que revelariam uma afronta muito clara às suas diretrizes.

A interpretação em sentido estrito ou primeira fase interpretativa se encerra no momento em que se chega a uma ou mais possibilidades normativas. Em alguns casos, não haverá maiores discussões acerca da norma que deve ser aplicada a determinado fato do mundo, de modo que a atividade interpretativa revelará apenas uma solução possível. Nessas situações (*easy cases*) haverá realmente a chamada subsunção da norma ao fato, tornando-se mais simples a atividade de aplicação. No entanto, na grande maioria dos casos, há divergências por diferentes aspectos, às vezes por vários deles, gerando uma diversidade de possibilidades normativas *a priori*.

A partir das opções normativas construídas por meio da interpretação, o operador do direito ingressa na fase de decisão, que, obviamente, não é totalmente dissociada da interpretativa, o que leva à desconsideração daquela como fase autônoma. Na segunda fase da interpretação, de decisão, preponderarão as técnicas para solução de conflitos normativos, como a ponderação. É o momento em que ganham mais evidência as especificidades do caso concreto e os valores em jogo, devendo-se decidir pela norma jurídica que mais satisfaça sob os diversos aspectos que configuram o direito.

Estes aspectos são aqueles, já referidos, ínsitos ao objeto “direito”. São como características e impõem exigências para o seu operador. Deste modo, a atividade interpretativa está submetida, como já comentado, às normas do sistema, da linguagem, da lógica, da argumentação, dentre outras. Além de todas as normas que determinam as referidas atividades, ambas ainda devem respeito aos fatos e aos valores em jogo. As duas fases da interpretação estão submetidas às mesmas exigências³⁶, mas isto não lhes torna idênticas. Inclusive, um ou outro aspecto irá pesar mais de acordo com as características de uma ou outra atividade.

A interpretação em sentido estrito é, portanto, a atividade de construção de significações, e

³⁶ Vale a pena abrir parênteses para fazer um comentário de grande importância. A submissão de ambas as atividades a todas as exigências acima citadas demonstra que o direito não pode ser analisado apenas sob um dos seus ângulos: das normas jurídicas, da linguagem, da lógica, da argumentação, dos fatos e dos valores. O direito é objeto extremamente complexo, que precisa ser estudado levando em consideração todas as suas características.

não mais que isso³⁷. Em caso de existirem distintas interpretações coerentes, como ocorre frequentemente no direito, adentra-se uma outra fase da interpretação, a decisória, dentro da qual o operador deverá revisar as normas, jurídicas ou não, que determinam o procedimento decisório, pesando, sobretudo, os valores subjacentes, para solucionar um caso concreto a partir do ato final de decisão, que encerra a atividade aplicativa.

Nesta linha, entendemos existir um conjunto de procedimentos que desemboca na aplicação do direito, para a decisão de casos concretos, que é composto por dois procedimentos-chave, o interpretativo e o aplicativo. O primeiro é composto por duas fases: a construção das normas jurídicas aplicáveis e a decisão pela solução do conflito entre as normas; o segundo é o ato final de decisão³⁸.

1.2.4.3 A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição

Peter Häberle³⁹ afirma que toda a sociedade interpreta a Constituição, o que é aceito por grande parte dos constitucionalistas. Isto porque toda a sociedade “vive a Constituição”, construindo sentidos a partir do texto constitucional, dos fatos por ele regulados, ou dos

³⁷ “Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 390).

³⁸ “A norma jurídica é produzida para ser aplicada a um caso concreto. Essa distinção se dá mediante a formulação de uma decisão judicial, uma sentença, que expressa a norma de decisão” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28).

³⁹ “Todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com este contexto é, indireta ou, até mesmo diretamente, um intérprete dessa norma. O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente, do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídico da Constituição que vivem a norma, não detêm eles o monopólio da interpretação da Constituição” (HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Sérgio Antônio Fabris, 2002, p. 15).

julgados da jurisdição constitucional, e não somente aqueles que receberam competência para aplicar a norma jurídica, decidindo um caso concreto⁴⁰.

A idéia de uma sociedade aberta de intérpretes é, em verdade, uma realidade que deve ser aceita e instigada. Não há como negar que aquele para o qual está direcionada a norma também a determina. Como será visto mais cuidadosamente em seguida, a norma é determinada pelo fato, e os destinatários da norma são os sujeitos dos fatos, ora ativos, ora passivos, ora meros expectadores.

A sociedade atua na construção normativa e deve ter participação mais efetiva dentro dos processos decisórios. Quanto maior a participação da sociedade, maior será a probabilidade de a norma servir a esta mesma sociedade, de estar adequada às suas necessidades, aos seus interesses. O *amicus curiae* é um exemplo de abertura à sociedade para que opine sobre questões controvertidas dentro do Poder Judiciário. Felizmente, o STF vem seguindo esta tendência, permitindo a participação nos processos daqueles que são neles interessados. Aliás, os próprios ministros do STF, em algumas manifestações, admitem a influência das idéias de Häberle dentro do tribunal.

A teoria de Häberle mantém coerência com a hermenêutica filosófica no ponto em que reconhece que todos interpretam os objetos à sua volta. A sociedade como um todo “vive” a Constituição. Muitos indivíduos podem não ler o texto constitucional, não o interpretando diretamente, porém interpretam os fatos à sua volta, as discussões acerca da aplicação das normas constitucionais nos casos mais notórios, acerca do que entendem ser certo ou errado dentro da sociedade.

O que Häberle chama de “sociedade aberta dos intérpretes” é uma proposta de maior democratização do direito, abrindo a sua discussão para toda a sociedade, permitindo a sua efetiva participação no cenário jurídico, para que as normas sirvam, cada vez mais, em seu benefício, que é realmente o objetivo final do direito: servir à sociedade. Afinal, segundo ele,

⁴⁰ Hans Kelsen já distinguia a interpretação autêntica da não-autêntica, sustentando que todos os indivíduos realizam interpretações acerca do direito. “Se um indivíduo quer observar uma norma que regula a sua conduta, quer dizer, pretende cumprir um dever jurídico que sobre ele impende realizando aquela conduta a cuja conduta oposta a norma jurídica liga uma sanção, esse indivíduo, quando tal conduta não se encontra univocamente determinada na norma que tem de observar, também tem de realizar uma escolha entre diferentes possibilidades. Porém, esta escolha não é autêntica. Ela não é vinculante para o órgão que aplica essa norma jurídica e, por isso, corre sempre o risco de ser considerada como errônea por este órgão, por forma a ser julgada como delito a conduta do indivíduo que nela se baseou” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 395).

todos vivenciam a aplicação das normas constitucionais pelos sujeitos competentes, sendo co-interpretadores da Constituição.

Para manter a coerência com os conceitos de interpretação e de aplicação aqui adotados, podemos, concordando com Häberle, dizer que a sociedade também interpreta a Constituição⁴¹. Cada indivíduo, a depender da circunstância, poderá ficar na primeira fase, construindo significações possíveis, ou partir para a segunda decidindo pelo que ele entende que seria mais adequado construir em circunstâncias específicas. A aplicação, ou interpretação autêntica da norma, todavia, que efetivamente decide um problema concreto, produzindo normas e efeitos concretos, é de competência daquelas pessoas escolhidas pela Constituição⁴².

Como se notará, a clara separação entre o procedimento de interpretação – compreendendo principalmente as suas duas fases distintas – e o de aplicação, definindo os limites de cada um, proporciona uma facilitação do estudo de inúmeros temas jurídicos, dentre os quais o do *in dubio pro* contribuinte, que é entendido neste trabalho como um princípio, regra e postulado constitucional, apesar de não estar claramente textualizado na CF/88. O *in dubio pro* contribuinte surge como um resultado da interpretação do texto constitucional e do contexto fático atual brasileiro, representando um anseio da sociedade aberta de intérpretes da Constituição.

1.2.4.4 A tese da concretização⁴³

⁴¹ No Direito Tributário, há posições semelhantes à nossa, por exemplo: “A lei, entre nós, a faz o Poder Legislativo. Todos nós, entretanto, a interpretamos formulando ‘proposições’ a respeito da norma criada pelo legislador (involucrada na lei). Assim fazem os funcionários públicos, os advogados e os juízes. Contudo, somente os juízes possuem o poder de dizer o que a norma realmente significa. E não apenas o poder de dizer (*jurisdicere*), mas o poder de aplicá-la aos casos concretos de conformidade com o significado que adotam” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 569).

⁴² “De outra banda, é importante também observarmos que todos os operadores do direito o interpretam, mas apenas uma certa categoria deles realiza plenamente o processo de interpretação, até o seu ponto culminante, que se encontra no momento de definição da norma de decisão. Este, que está autorizado a ir além da interpretação tão-somente como produção das normas jurídicas, para dela extrair norma de decisão, é aquele que Kelsen chama de ‘intérprete autêntico’: o juiz” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28).

⁴³ “O conceito de concretização é surpreendente por sua importância, utilidade e aplicabilidade na solução de questões constitucionais de direitos fundamentais e por indicar

Um dos grandes saltos da hermenêutica se deu a partir do momento em que a doutrina reconheceu a importância dos fatos para a interpretação. Os adeptos do juspositivismo quase sempre se ativeram ao texto e daí a total preocupação com a linguagem e com a lógica voltadas para o estudo dos signos e das proposições. O juspositivismo é extremamente formal. Alguns autores, como Konrad Hesse, no entanto, foram percebendo que a norma jurídica era construída, autenticamente, para ser aplicada a um caso concreto⁴⁴. A sua construção depende das circunstâncias do fato, dos valores, da pré-compreensão⁴⁵. Em outras palavras, a norma é resultado da interpretação e esta é influenciada por diversos aspectos, os quais determinam o seu conteúdo⁴⁶.

Nos dias de hoje, esta afirmação, de que o fato determina o resultado da interpretação, pode até parecer óbvia, mas foi desconsiderada por muitos anos⁴⁷. É por isso que, em regra, se interpreta para aplicar. Apesar de, como visto, a interpretação ser um ato de compreensão, de construção de sentidos, que pode envolver somente os textos jurídicos, a depender da intenção do intérprete; em regra, ela é realizada tendo em vista um recorte temporal, fatos determinados ou – o que é mais comum – relatos de fatos, os quais serão regulados pela norma.

com nitidez o traço que separa as duas hermenêuticas” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 633).

⁴⁴ “Interpretação constitucional é concretização. Exatamente aquilo que, como conteúdo da Constituição, ainda não é unívoco deve ser determinado sob inclusão da ‘realidade’ a ser ordenada [...]. Nesse aspecto, interpretação jurídica tem caráter criador: o conteúdo da norma interpretada conclui-se primeiro na interpretação; naturalmente, ela tem também somente nesse aspecto caráter criador: a atividade interpretativa permanece vinculada à norma” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 61).

⁴⁵ “Concretização pressupõe um ‘entendimento’ do conteúdo da norma a ser concretizada. Esse não se deixa desatar da ‘(pré)-compreensão’ do intérprete e do problema concreto a ser resolvido, cada vez” (HESSE, Konrad. *Op. cit.*, p. 61).

⁴⁶ “Mas pode-se perceber aqui o conceito básico de ‘concretização’ em Muller, quando se observa que o sentido da norma não está fixado de modo objetivo no texto e depende fundamentalmente do resultado da ‘interpretação’” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 233).

⁴⁷ “Com efeito, na Velha Hermenêutica *interpretava-se* a lei, e a lei era tudo, e dela tudo podia ser retirado que coubesse na função elucidativa do intérprete, por uma operação lógica, a qual, todavia, nada acrescentava ao conteúdo da norma; em a Nova Hermenêutica, ao contrário, concretiza-se o preceito constitucional, de tal sorte que concretizar é algo mais do que interpretar, é, em verdade, interpretar com acréscimo, com criatividade” (BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 633).

Embora existam dois planos distintos, o do dever-ser (*sollen*) e o do ser (*sein*), eles se interpenetram. A norma jurídica (*sollen*) é construída a partir de objetos do mundo social (*sein*), textos e fatos, e é aplicada para solucionar questões deste mesmo mundo. Foi o que percebeu Hesse, baseado em Müller e em Viehweg. Ele afirmou que a interpretação, no âmbito do direito, é, em verdade, concretização. O intérprete não apenas extrai sentidos, mas ele os constrói frente aos fatos e de acordo com a sua pré-compreensão. Deste modo, o direito somente se revela realmente na prática, quando concretizado.

Esta teoria ultrapassa a hermenêutica positivista apegada aos clássicos métodos de interpretação sistematizados por Savigny: gramatical, lógico, histórico e sistemático. Nota-se que, em verdade, estes métodos não são utilizados separadamente, porém eles são conjugados, havendo a prevalência de um ou alguns deles de acordo com o sistema jurídico, com as circunstâncias do fato e com os valores em jogo⁴⁸.

A teoria da concretização parece ser adequada, sobretudo, para a interpretação dos textos e dos fatos que envolvam os direitos fundamentais, uma vez que estes são entendidos como princípios constitucionais de extrema importância, devendo ser conferida máxima eficácia e aplicabilidade imediata a eles. Um cuidado que se deve ter, todavia, é com a tendência ao subjetivismo⁴⁹. Ao se admitir que o sujeito concretiza a norma, não se está a afirmar que esta servirá à sua vontade, existindo inúmeras regras que ele deverá seguir, dentre elas o dever de argumentação, o qual será visto no próximo capítulo.

⁴⁸ “Também os ‘*métodos*’ de interpretação individuais, considerados em si, não dão diretrizes suficientes. O texto frequentemente ainda não diz nada de unívoco sobre o significado das palavras e deixa nascer a questão segundo o que – por exemplo, pelo uso lingüístico geral ou por um jurídico especial, pela respectiva função do conceito – esse significado se determina. ‘Interpretação sistemática’ pode ser aplicada diferentemente, conforme, se é tida em conta a conexão formal da disposição da norma em um determinado lugar da lei ou sua conexão material” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 58). “A vinculação da interpretação à norma a ser concretizada, à (pré)-compreensão do intérprete e ao problema concreto a ser resolvido, cada vez, significa, negativamente, que não pode haver método de interpretação autônomo, separado desses fatores, positivamente, que o procedimento de concretização deve ser determinado pelo objeto da interpretação, pela Constituição e pelo problema respectivo” (HESSE, Konrad. *Op. cit.*, p. 63).

⁴⁹ “A concepção concretista de Huber afigura-se-nos, às vezes, frouxa e superficial, e até mesmo de grave risco para os direitos fundamentais, se não for coibida nas suas demasias e exageros, por importar um decisionismo e subjetivismo incompatíveis com a ordem normativa do Estado de Direito” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 607).

1.2.4.5 A distinção

Após as considerações feitas anteriormente, é possível definir, com mais firmeza, o que sejam interpretação e aplicação do ponto de vista do direito. A interpretação, em nosso entendimento aqui exposto, é a atividade de construção de significações a partir dos textos e dos fatos, que poderá ser complementada ou não pela fase decisória, que é a atividade de opção racional por uma das significações previamente construídas. Essas duas fases, falando em utilização do direito para solucionar casos concretos, são concluídas pela aplicação da norma, procedimento final para a solução de um caso concreto.

Em nossa opinião, portanto, há um procedimento decisório, ou conjunto de procedimentos, que vem desde a construção de sentidos a partir dos textos e dos fatos até a aplicação final da norma para a solução do caso concreto. Este procedimento maior divide-se em outros dois procedimentos internos: de interpretação e de aplicação. O procedimento de interpretação é composto por duas fases distintas, porém não-autônomas.

A interpretação não recai, portanto, sobre as normas jurídicas. Não se deve utilizar a expressão interpretação das normas tributárias, por exemplo. O objeto da interpretação é o texto, e a norma é o seu resultado. A norma é o objeto da aplicação, uma vez que, depois de construídas as possibilidades significativas razoáveis, ou seja, as normas que poderiam ser, em princípio, aplicadas a determinado fato, o julgador deverá decidir por uma delas e, enfim, aplicá-la ao caso concreto posto sob o seu crivo.

Utilizando a prática tributária como base, pode-se afirmar que a interpretação se inicia desde o momento em que o julgador tem o seu primeiro contato com o caso concreto, o que normalmente ocorre por meio de uma impugnação ao auto de infração, no caso do processo administrativo fiscal, ou de uma petição inicial, no caso do processo judicial. O julgador irá interpretar o fato de uma forma indireta, uma vez que, em regra, ele não o vivencia. Ele irá interpretar aquilo que lhe é trazido por meio dos autos do processo⁵⁰. Há casos, porém, que a situação discutida está ao alcance do julgador, quando este poderá interpretar o fato de modo direto. Em regra, o julgador interpreta os relatos acerca dos fatos, e não os fatos propriamente ditos.

⁵⁰ “Os fatos são construídos pela mediação do discurso do intérprete. A existência mesma do fato não depende da experiência, mas da argumentação” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7. ed. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 100).

Após construir mentalmente significações acerca do fato, do problema do mundo social que deve solucionar, o julgador correrá aos textos legais, que também serão por ele interpretados. O julgador começa a criar, então, possibilidades significativas, normas jurídicas, que poderiam solucionar o caso concreto. Em geral, as próprias partes já propõem as suas soluções, ou seja, a solução que desejam que ocorra. O julgador poderá decidir pelas soluções propostas pelas partes ou até por outras, a depender do caso.

Até este ponto de construção de significações, tem-se a primeira fase do procedimento interpretativo. A segunda fase se inicia quando o julgador começa a decidir. É evidente que as duas fases não podem ser totalmente dissociadas, pois o julgador poderá, por exemplo, decidir e mudar de opinião, reconstruindo as significações. Ocorre que é possível distinguir as duas fases por possuírem características específicas e porque, fora do labor do julgador, é possível que apenas a primeira delas aconteça e, ainda assim, haverá interpretação.

A tradição doutrinária de entender a interpretação como a construção da norma final se deve, em parte, ao fato de ter prevalecido por muito tempo que a atividade interpretativa levaria sempre a um resultado único, o qual seria aplicado ao fato pela subsunção. Com os novos estudos acerca da hermenêutica, percebeu-se que, quase sempre, não é possível construir apenas uma norma que seria aplicável a determinado fato, mas várias normas. A decisão pela norma mais adequada, que deverá ser necessariamente tomada, não é sinônimo de fase interpretativa, mas uma parte dela, que propusemos chamar aqui de segunda fase da atividade interpretativa (a decisiva), porquanto é o momento em que se decide pela norma que deverá ser aplicada. Esta separação evita confusões entre as atividades e adequa as definições de seus limites ao novo paradigma hermenêutico que vem se delineando nas últimas décadas.

Após as duas fases da interpretação no âmbito do direito, quando já se decidiu pela norma que será aplicada, adentra-se o contexto da aplicação, que é o momento final de dar uma resposta ao problema da realidade social trazido por alguém. Vale lembrar que o julgador irá redigir um texto, pelo qual ele explica quais os fatos levados a ele, como chegou à norma que será aplicada e qual é esta norma. Após isso, ainda será necessária uma interpretação do texto elaborado pelo julgador, ou seja, a norma concreta também não vem pronta em uma sentença. A decisão escrita é ainda alvo de construção de sentidos. Como se vê, o direito é muito mais complexo do que imaginam os juspositivistas. Está longe de significar uma extração de norma à qual é subsumido um fato.

1.3 NORMA E FATO

O método dialético, chamado de progressivo-regressivo, trabalhado por Jean Paul Sartre⁵¹ nos parece ser bem adequado para compreender como se dá a interpretação dos textos e fatos jurídicos. Aliás, Carlos Cossio⁵² já havia notado isso há muitos anos atrás, quando defendeu a importância de se observar as circunstâncias do caso concreto, as quais deveriam ser contrapostas à lei, não se esquecendo de ressaltar a relevância dos valores em jogo em cada situação. Especificamente no Direito Tributário, Dino Jarach⁵³, muito apropriadamente, foi um dos que defenderam, mesmo quando o juspositivismo ainda imperava, a importância da interpretação não só da lei, mas também do fato tributário.

As noções de Sartre como a de dialética entre sujeito e objeto são totalmente aplicáveis ao direito, na medida em que este serve ao mundo social. O direito existe para servir ao mundo vivido. Somente há direito para regular os fatos do mundo vivido. Sartre e Cossio⁵⁴ ultrapassam filosoficamente Husserl⁵⁵, que realiza um esforço experiencial, mas aceita uma categoria única que representaria todas as categorias individuais, assim como ultrapassa

⁵¹ SARTRE, Jean-Paul. *Crítica da razão dialética*: precedido por questões de método. Trad. Guilherme João de Freitas Teixeira. Rio de Janeiro: DP&A, 2002, *passim*.

⁵² COSSIO, Carlos. *La valoración jurídica y la ciencia del derecho*. Buenos Aires: Arayú, 1954, p. 124-125.

⁵³ “A lei estabelece, por conceitos normativos, o pressuposto da obrigação que, por definição, é um conceito abstrato; este terá eficácia no caso concreto, quando se verificarem, na vida real, os fatos e as condutas humanas, econômicas e sociais, os fatos que são definidos de forma abstrata pela lei e, portanto, a interpretação sempre terá, como seu norte, tanto a identificação do fato real com a hipótese definida pela lei, como a determinação do alcance da descrição do fato abstrato – para verificar a sua coincidência com o fato concreto” (JARACH, Dino. *Hermenêutica no Direito Tributário*. In: ATALIBA, Geraldo (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Universidade Católica, 1975, p. 84).

⁵⁴ “Carlos Cossio tenta conciliar a ‘teoria pura’ de Kelsen com a ontologia de Edmund Husserl e aportes existencialistas inspirados em Martin Heidegger; o direito é visto como ‘conduta em interferência intersubjetiva’, mas o conceito especificamente jurídico permanece em função da incidência da norma, pois ela é quem recorta o conceito dos demais fatos sociais” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113).

⁵⁵ HUSSERL, Edmund. *Idéias para uma fenomenologia pura e para uma fenomenologia filosófica*. Trad. Márcio Suzuki. Aparecida: Idéias e Letras, 2006, *passim*.

Merleau-Ponty⁵⁶, que vê o conhecimento como algo muito mais corpóreo. Sartre propõe uma dialética entre sujeito e objeto, um ir e vir para o conhecimento.

A relação entre sujeito e objeto é constante em Sartre e no direito⁵⁷, uma vez que neste o seu operador impõe inevitavelmente o interesse e a pré-compreensão na sua atuação. A relação entre o texto normativo e a realidade social também é constante, pois o texto é alterado de acordo com as mudanças que ocorrem na sociedade, de acordo com as suas necessidades. Há, ainda, a relação entre a norma jurídica e a realidade social, mais especificamente o fato a ser regulado, que a depender das suas circunstâncias exigirá a aplicação de uma ou outra norma jurídica.

Cossio soube reconhecer a importância do mundo vivido, lembrando, o que estava esquecido, que não somente os textos são interpretados, como também os fatos. Ainda em meados do século XX, num momento em que o juspositivismo dominava a Ciência Jurídica⁵⁸, focando a sua atenção quase que totalmente no direito positivo, o professor argentino abriu o foco do direito para abarcar outros aspectos essenciais, lembrando que a norma é construída em face de casos concretos, levando em consideração os valores que as sustentam.

Há, durante o procedimento de aplicação do direito, três relações dialéticas mais evidentes: a) sujeito x objeto, b) interpretação do texto e aplicação das normas x interpretação do mundo social e c) interpretação do texto e aplicação das normas x circunstâncias de um fato específico. a) O sujeito e os objetos estarão se relacionando, como já dito anteriormente. O sujeito interpretará textos e fatos fazendo recair o seu interesse e a sua pré-compreensão⁵⁹

⁵⁶ MERLEAU-PONTY, Maurice. *Fenomenologia da percepção*. Trad. Carlos Alberto Ribeiro de Moura. São Paulo: Martins Fontes, 2006, *passim*.

⁵⁷ “Já foi explanado que também nas ciências naturais a ingenuidade, no tocante ao método, de uma contraposição abstrata de sujeito e objeto do conhecimento deve ser uma contraposição ultrapassada há bom tempo” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. V. I. São Paulo: RT, 2008, p. 26).

⁵⁸ “Nesse tocante, não queremos cometer também aqui o erro de generalizar a pleora dos diferentes tipos de prescrições legais na ‘única’ norma jurídica, para depois derivar inferências desse *abstractum* pré-concebido” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. V. I. São Paulo: RT, 2008, p. 16).

⁵⁹ Gadamer, com base nos estudos de Heidegger, teceu importantes considerações acerca da necessidade de se tentar controlar a pré-compreensão, da necessidade de se utilizar ao máximo a razão, de se ater ao objeto, tomando cuidado com os pré-conceitos decorrentes de influências de autoridades, de precipitações interpretativas etc. “Pois o que importa é manter a vista atenta à coisa através de todos os desvios a que se vê constantemente submetido o intérprete em virtude das idéias que lhe ocorrem. [...] Essa descrição é, naturalmente, uma abreviação rudimentar. O fato de toda revisão do projeto prévio estar na possibilidade de antecipar um novo projeto de sentido; que projetos rivais possam se colocar lado a lado na

sobre os sentidos que irá construir, assim como no ato final de decisão, ou seja, na aplicação. b) A interpretação do texto e a aplicação das normas se dará de acordo com a conjuntura social, política, econômica etc. vivida no momento específico, ao passo que as normas jurídicas construídas regularão, modificarão estas conjunturas. c) As normas jurídicas construídas e aplicadas ao caso concreto serão aquelas que se adéquem às suas circunstâncias peculiares e estas serão notadas em face daquilo que é relevante para o direito⁶⁰, ou seja, em face das normas jurídicas construídas.

Nenhum resultado satisfatório ocorrerá sem a conjugação dos elementos das relações dialéticas acima descritas. Desse modo, não se pode mais ver o direito sem reconhecer a subjetividade que será imposta pelo operador, assim como não se pode interpretar, nem aplicar o direito, esquecendo-se dos valores vigentes na sociedade e das circunstâncias específicas que envolvem cada caso concreto.

A fatos muito semelhantes um mesmo julgador pode aplicar duas normas distintas devido a alguma circunstância específica. Isto demonstra que o direito não vem pronto no texto e que a interpretação não é um mero ato de extração de normas jurídicas da lei. A interpretação é construção a partir da conjugação de diferentes elementos. É inegável isso. Uma peculiaridade de um fato pode determinar a prevalência de um valor em lugar de outro, o que pode levar ao afastamento de uma norma jurídica aparentemente aplicável.

Apesar de ser e dever-ser representarem dois planos distintos, uma vez que possuem peculiaridades diferentes, os dois também se aproximam. O estudioso não pode nunca tomar posições radicais. Este é um erro fatal na ciência. Muitas vezes, dois objetos de estudo são distintos, porém também são semelhantes. Não são a mesma coisa, mas convivem, mantêm relação. É o que ocorre com os planos ontológico e deontológico.

elaboração, até que se estabeleça univocamente a unidade do sentido; que a interpretação comece com conceitos prévios que serão substituídos por outro mais adequados; justamente todo esse constante reprojeter que perfaz o movimento de sentido do compreender e do interpretar é o processo descrito por Heidegger. Quem busca compreender está exposto a erros de opiniões prévias que não se confirmam nas próprias coisas” (GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 9. ed. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2008, V. I, p. 355-356).

⁶⁰ “O caso de uma lei, que não necessite de interpretação, é totalmente teórico, porquanto sempre os fatos têm alguma característica que torna necessário que o intérprete os coloque dentro da imagem da lei, através de um trabalho de interpretação – não da própria lei – mas dos fatos, para enquadrá-los no alcance da lei” (JARACH, Dino. *Hermenêutica no Direito Tributário*. In: ATALIBA, Geraldo (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Universidade Católica, 1975, p. 85).

O fato e a norma estão em âmbitos distintos, estas no plano das significações, resultado da interpretação, enquanto aqueles no plano da realidade social, à nossa vista. No entanto, as normas são determinadas pelos fatos, assim como pelo direito positivo. Deste modo, mesmo que se diga que o juspositivismo colaborou muito para a evolução da Ciência Jurídica, se atendo bastante ao texto normativo, ele também errou ao desprezar os demais aspectos fundamentais para o direito. Estudou o objeto apenas por um ângulo de visão, o que deturpou esta mesma visão, levando, muitas vezes, a conclusões incorretas⁶¹. Mais do que relacionados, ser e dever ser se interpenetram. A realidade determina a normatividade e vice-versa⁶². A norma aplicável será uma ou outra a depender dos fatos⁶³.

As normas e os fatos são construídos ao mesmo tempo, um levando o outro em consideração⁶⁴. Os fatos não vêm prontos para que o operador do direito os aprecie. Os fatos são construídos a partir da realidade social. A partir do sistema jurídico, serão construídos os fatos que a ele interessam, afastando as situações que não afetam nenhum bem jurídico tutelado pelo ordenamento, moldando o problema ontológico que deve ser solucionado pelo direito⁶⁵.

Conclui-se que não somente a norma jurídica é resultado da interpretação, mas também o fato.

⁶¹ “Para além do projeto justificado de manter, a serviço da racionalidade jurídica, a dogmática jurídica livre de excursos difusos a paragens filosóficas, históricas, políticas, a teoria pura do direito se converte no velamento de implicações conteudísticas. Se estas não existem para a Ciência Jurídica, também não podem ser racionalizadas por ela” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. V. I. São Paulo: RT, 2008, p. 26).

⁶² “As observações críticas de Jhering, além de esclarecedoras do ponto de vista científico, da metodologia jurídica, ajudam a compreender alguns dos problemas jurídico-políticos que a sociedade brasileira tem enfrentado, exatamente pela desvinculação irresponsável entre teoria e prática, prática e teoria” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 290).

⁶³ “A relação entre norma e realidade continua presa nos termos genéricos da filosofia do direito, sem ser investigada de forma diferenciada como a estrutura da normatividade jurídica. Os conteúdos sociológicos e teleológicos a serem elaborados aparecem apenas como pressuposto e objeto da norma jurídica, não como elemento constituinte da própria normatividade” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. V. I. São Paulo: RT, 2008, p. 37).

⁶⁴ “Não se interpreta a norma e depois o fato, mas o fato de acordo com a norma e a norma de acordo com o fato, simultaneamente” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7. ed. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 99).

⁶⁵ “Com efeito, sempre que se aplica uma norma jurídica é preciso decidir, dentre todos os fatos ocorridos, quais deles são pertinentes (*exame da pertinência*) e, dentre todos os pontos de vista, quais deles são os adequados para interpretar os fatos (*exame da valoração*)” (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 99).

Este é construído em face das normas jurídicas, assim como estas são construídas com base no fato. A interdependência entre norma e fato é, portanto, intensa, e a sua compreensão é essencial para quem deseja lidar com o direito.

O Direito Tributário, mais especificamente, é bastante influenciado pelas conseqüências sócio-econômicas que produz ao mesmo tempo em que é determinante para a política, para a economia e para tantas outras áreas de um país. O Direito Tributário tem importância central na conjuntura brasileira, afetando direta e indiretamente a sociedade, mas concomitantemente estes efeitos que o Direito Tributário provoca acarretam mudanças nele próprio. O *in dubio pro* contribuinte, por exemplo, em nossa opinião, é uma norma clamada pela sociedade e pode, frente ao contexto jurídico-tributário atual, trazer inúmeros benefícios ao Brasil e ao seu povo, como se tentará demonstrar neste trabalho.

Os argumentos práticos, também chamados de pragmáticos, que serão estudados no capítulo seguinte, envolvem uma forte carga de subjetividade e são vistos, em regra, num patamar de força inferior ao dos argumentos advindos diretamente do sistema jurídico. No entanto, não há como negar que, se o direito existe para reger a realidade social, esta também o determina, influenciando nas mudanças legislativas e na própria interpretação dos textos normativos.

1.4 NORMA E VALOR

Os valores estão totalmente relacionados ao direito e esta relação deve ser bem compreendida sob pena de gerar inúmeros problemas no estudo deste⁶⁶. Os valores são os anseios da sociedade, representam as vontades, os princípios, do ser humano. Eles estão, portanto, claramente ligados à sua ideologia. Os valores de um ser humano refletem as idéias que este tem do mundo, pois valor está vinculado àquilo que é bom para o sujeito. Segundo Alexy, “os conceitos axiológicos são caracterizados pelo fato de que seu conceito básico não é o de dever ou de dever-ser, mas o conceito de bom.”⁶⁷

⁶⁶ “Também isso seria, evidentemente possível; em última análise, cada Ordem Jurídica se baseia em alguns valores superiores, cuja proteção ela serve” (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 3 ed. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 86).

⁶⁷ Alexy continua explicando que “a diversidade de conceitos axiológicos decorre da diversidade de critérios por meio dos quais algo pode ser qualificado como bom. Assim, conceito axiológicos são utilizados quando algo é classificado como bonito, corajoso, seguro,

Miguel Reale é um dos grandes estudiosos dos valores e da sua relação com o direito. Ele afirma que “cada homem é guiado em sua existência pelo primado de determinado valor, pela supremacia de um foco de estimativa que dá sentido à sua concepção da vida”⁶⁸. Para uma maior correspondência da assertiva com a realidade, parece-nos melhor afirmar que cada homem é guiado por certos valores, e não somente por um determinado. Cada indivíduo prima por um conjunto de valores, os quais vão se sobrepondo em suas relações intersubjetivas.

O direito, como regulador de condutas humanas, estará revelando valores de diferentes formas. Do mesmo modo que o homem sopesa valores durante as suas tomadas de posição no seu dia a dia, o operador do direito sopesa valores quando realiza as suas tomadas de posição pela aplicação de uma ou outra norma, tendo em vista que qualquer decisão acerca de fatos da realidade envolverá necessariamente uma valoração em torno das possibilidades.

A teoria tridimensional, de Miguel Reale, nos parece ser, inicialmente, interessante para a compreensão do direito, pois revela os seus principais aspectos, não priorizando, nem esquecendo, nenhum deles⁶⁹. O direito é entendido como um sistema de normas jurídicas, porém estas são construídas a partir dos textos normativos e dos fatos jurídicos, de modo que, como visto, os fatos servem de matéria-prima para a norma. Os valores, por outro lado, são as razões justificantes das normas jurídicas⁷⁰. Elas existem para realizar algum valor no plano fático. É inegável, portanto, que o direito lida, a todo o tempo, com normas, fatos e valores. Mas não existiriam outros fatores determinantes do direito? Basta observá-lo em três dimensões? Veremos isto em seguida.

Miguel Reale foi apenas um dos diversos autores a estabelecerem uma teoria tridimensional

econômico, democrático, social, liberal, ou compatível com o Estado de Direito” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 145).

⁶⁸ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 37.

⁶⁹ “Esta discriminação assinala, todavia, apenas um predomínio ou prevalência de sentido, e não toma uma tripartição rígida e hermética de campos de pesquisa. A *norma*, por exemplo, representa para o jurista uma integração de fatos segundo valores, ou, por outras palavras, é expressão de *valores* que vão se concretizando na condicionalidade dos *fatos histórico-sociais*” (REALE, Miguel. *Op. cit.*, p. 510).

⁷⁰ “*Um fim outra coisa não é senão um valor posto e reconhecido como motivo de conduta*. Quando reputamos algo valioso e nos orientamos em seu sentido, o valioso apresenta-se como fim que determina como *deve ser* o nosso comportamento. Não existe possibilidade de qualquer fenômeno jurídico sem que se manifeste este elemento de natureza axiológica, conversível em elemento teleológico” (REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 544).

do direito. Em todo o mundo, inúmeros autores defenderam que o melhor modo de conhecer o direito seria o tridimensional. Variavam apenas alguns aspectos dessas teorias. Por exemplo, alguns autores não viam os três elementos como uma só estrutura, o que ficou chamado de tridimensionalismo genérico. O específico foi aquele cunhado por Miguel Reale, que vê fato, valor e norma como elementos de uma mesma estrutura⁷¹.

A doutrina⁷² sustenta que Miguel Reale⁷³ começou a construção dessa teoria ainda na década de 1950, mesmo período em que surgiu o trabalho de Carlos Cossio acima comentado, o qual mantém conexão com a teoria de Reale em diversos pontos⁷⁴. No próximo capítulo, veremos que a argumentação jurídica também floresceu na Europa durante essa época, nos levando a crer que foi aí que se iniciou com maior clareza a ruptura dos modelos anteriores e que as novas concepções terminam por se complementar muitas vezes, fazendo parte de um mesmo movimento pós-positivista.

A maior parte da doutrina, atualmente, parece aceitar a influência dos valores sobre o direito, apesar de reconhecer que eles não se encontram inseridos originariamente no plano jurídico, chamado de deontológico. Os valores estão em um plano axiológico, das valorações. Eles “ingressam” no ordenamento jurídico por meio das categorias normativas, que têm finalidades perante as relações intersubjetivas⁷⁵. O direito existe para reger estas relações, para solucionar

⁷¹ Sobre as diversas teorias tridimensionalistas, ver ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 315-319.

⁷² “O fato é que o pensamento original do Prof. Miguel Reale, que foi elaborado na década de 1950, permanece irretocável e continua a ser uma excelente chave para a compreensão do fenômeno jurídico, daí a pertinência do seu estudo e, inclusive, dessa publicação” (CELLA, José Renato Gaziero. *Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 12).

⁷³ O próprio Reale afirma que já estudava o assunto e escreveu sobre o mesmo no ano de 1940. “Essa forma de compreensão da matéria veio se constituindo, a partir de 1940, coincidindo, nesse ponto, as contribuições de Sauer com as nossas, muito embora obedecendo a pressupostos metodológicos autônomos e distintos. Consoante se verá, nossa teoria culminará na precisa determinação da tridimensionalidade como sendo uma das notas essenciais e características da experiência jurídica, ponto de vista este depois compartilhado por Luis Recaséns Siches” (REALE, Miguel. *Op. cit.*, p. 513).

⁷⁴ Cossio firmou também uma teoria tridimensional, porém de modo mais implícito, como bem destaca João Maurício Adeodato. “Carlos Cossio apresenta uma tridimensionalidade implícita ao situar o conhecimento do direito como um conceito (norma) a incidir sobre um fato eivado de valorações” (ADEODATO, João Maurício. *Op. cit.*, p. 317).

⁷⁵ “Na verdade, a passagem do valor para o princípio é extraordinariamente fluida; poder-se-ia dizer, quando se quisesse introduzir uma diferenciação de algum modo praticável, que o princípio está já num grau de concretização maior do que o valor: ao contrário deste, ele já compreende a bipartição, característica da proposição de Direito em previsão e consequência jurídica” (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na*

conflitos etc. As normas jurídicas existem para realizar objetivos da sociedade, que estão vinculados aos seus valores. Assim entende uma boa parte da doutrina alemã e da doutrina anglo-americana, esta que costuma utilizar a expressão “razões justificantes” para representar os valores que fundamentam a existência de uma norma jurídica.

A importância dos valores é tanta que muitos autores falam que vivemos uma fase da jurisprudência dos valores⁷⁶. No Brasil, Paulo Bonavides é um dos que destacam a importância de compreender que o direito tem o objetivo de realizar ao máximo determinados valores em voga na sociedade⁷⁷. A interpretação do direito, que significa construção, tem nos valores um ponto crucial, pois eles determinam a medida de conteúdo desta construção. Se a norma que se pretende construir realiza um valor importante para a sociedade, conseqüentemente ela terá maior força, o seu conteúdo será estendido.

A partir dessas premissas, caem por terra alguns mitos. Os valores não estão dentro do ordenamento jurídico, como se representassem uma categoria a mais, ao lado das regras e dos princípios. Os valores estão em um plano distinto do ontológico (mundo do ser) e do deontológico (dever ser). Eles estão no plano axiológico (do querer ser).

Os valores não estão apenas representados pelos princípios, mas também pelas regras. Aliás, as regras “carregam” valores tanto quanto os princípios. Pelo fato de estes possuírem função distinta daquela das regras⁷⁸, funcionando como diretrizes do sistema e por terem a característica de serem menos descritivos, eles transferem uma sensação de maior carga

Ciência do Direito. 3 ed. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 86).

⁷⁶ Canaris é um dos autores mais festejados no que diz respeito ao estudo dos valores. Ele defende que os ordenamentos jurídicos devem ser compreendidos como sistemas axiológicos, criticando os conceitos de sistema elaborados anteriormente. Para o professor alemão, vivemos atualmente uma fase de jurisprudência dos valores, restando ultrapassadas outras como a da jurisprudência dos conceitos e da jurisprudência dos interesses. “Sendo o ordenamento, de acordo com a sua derivação a partir da regra da justiça, de natureza valorativa, assim também o sistema a ele correspondente só pode ser uma ordenação axiológica ou teleológica – na qual, aqui, teleológico não é utilizado no sentido estrito da pura conexão de meios aos fins, mas sim no sentido mais lato de cada realização de escopos e de valores, portanto no sentido no qual a <<jurisprudência das valorações>>, é equiparada à jurisprudência <<teleológica>>” (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Op. cit.*, p. 66-67).

⁷⁷ “A importância jurídico-constitucional do valor assume na época contemporânea uma latitude de normatividade sem precedentes desde que os princípios foram colocados no topo da hierarquia constitucional” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 630).

⁷⁸ Vide ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7. ed. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78-91.

valorativa, o que é um mito antigo da Ciência do Direito.

O legislador, aquele que cria os textos legais, o faz tendo em vista os seus próprios valores, em função das ideologias que segue. O que se tem por ideal em um regime democrático é a criação de textos que reflitam os valores prevalecentes na sociedade, o que se sabe que dificilmente ocorre por inúmeras questões políticas, econômicas, sociais etc. Muitas vezes, os textos são criados tendo em vista interesses de uma minoria favorecida que faz *lobby* e pressiona o legislador.

O operador do direito, aquele que constrói sentidos a partir de textos e fatos e que aplica as normas jurídicas a estes, o faz tendo em vista os seus próprios valores, em função das ideologias que o tomam. A influência dos valores sobre as decisões do operador do direito não é necessariamente má. Intencionalmente ou não, aquele que interpreta o direito o faz influenciado pelos seus valores próprios. Aqui recai a subjetividade do sujeito na construção das normas jurídicas, que é algo inevitável, mas controlável até certo ponto, como se verá.

Nenhum texto jurídico deve existir sem função. Esta estará sempre, invariavelmente, interligada à realização de algum valor. Cada texto legal, que servirá de suporte à construção da norma, tem um escopo de conferir segurança, ordem, liberdade, igualdade, de realizar algo que é buscado pela sociedade. Surgem, então, grandes questões do direito: até que ponto o legislador emprega nos textos os valores buscados pela maioria da sociedade? Quais seriam os valores buscados pela maioria? Como o operador do direito saberá se está a realizar os valores buscados pela maioria? Como controlar a subjetividade do operador do direito, para que ele não aplique normas que lhe satisfaçam, mas as que satisfariam a sociedade?

Estas são apenas algumas das clássicas questões que atormentam o estudioso do direito. Para responder cada uma delas, é possível escrever um verdadeiro tratado. Iremos, no próximo capítulo, nos ater à última delas. Entendemos que a argumentação jurídica oferece interessantes técnicas para uma tentativa de controle da subjetividade do operador do direito, sendo o que há de mais avançado até hoje para a realização deste fim.

1.5 O DIREITO E AS SUAS DIMENSÕES

As teorias tridimensionais surgiram como respostas àquelas teorias que conferiram atenção apenas a um dos aspectos ou dimensões do direito. Como já dito, segundo Reale, as suas

contribuições se conjugaram com as de Sauer, apesar de partirem de premissas distintas. Em seguida, ainda de acordo com Reale, Luis Recaséns Siches foi um dos que aderiu à teoria que vê o direito como um objeto composto por três dimensões que vivem em um processo dialético⁷⁹.

A tridimensionalidade já foi um grande avanço frente a outras teorias que viam o direito apenas como norma, sob um ângulo totalmente formal; como fato, sob um viés muito mais sociológico do que jurídico; ou como valor, apegando-se ao moralismo⁸⁰. A teoria tridimensional permitiu uma visão mais ampla do objeto “direito”, proporcionando evoluções no seu estudo. A análise do direito por apenas um dos seus aspectos é uma análise debilitada, pois as conclusões não revelam o objeto em sua inteireza, mas somente um dos seus lados. É algo como estudar um triângulo equilátero, explicando-o após observar apenas um dos seus lados. Não será possível perceber que os demais lados têm o mesmo comprimento, nem que os seus ângulos são iguais.

Mas será que a teoria tridimensional é suficiente? As três dimensões destacadas por Reale: norma, fato e valor, elas são capazes de revelar o direito na sua totalidade? O texto normativo, por exemplo, não consta dos elementos da teoria de Reale⁸¹. Esse que era tão valorizado pelo juspositivismo é deixado em segundo plano pela teoria tridimensional do direito. Apesar de os textos normativos encontrarem-se no plano ontológico, da realidade social, assim como os fatos, eles são, normalmente, estudados separadamente dos fatos. Não deveriam, então, os textos representarem uma quarta dimensão do direito, uma vez que a norma jurídica é construída para regular um fato do mundo, porém a partir dos textos normativos publicados que tratem do fato em questão?

Apesar de ser uma obviedade dizer que a norma jurídica é construída a partir dos signos presentes nos textos normativos que tratem de determinada matéria, isto não deve ficar omitido quando da exposição das dimensões do direito. Talvez como uma contraposição às

⁷⁹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 513.

⁸⁰ João Maurício Adeodato comunga da opinião de que o direito é um objeto extremamente complexo e com inúmeras facetas. “A complexidade do objeto ‘direito’, cuja Constituição multifacetada possibilita concepções que o vêem ora como um fato social, ora como realização de valores, ora como específica teoria da norma jurídica, sem contar as diversas combinações entre esses fatores, originando o que Miguel Reale denomina tridimensionalismo implícito ou explícito” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 109).

⁸¹ Ao menos, não é expressamente colocado dentro do seu tridimensionalismo: norma, fato e valor, o que não significa que Reale desconheça a importância do texto para o direito.

teorias juspositivistas que predominavam à época, as quais conferiam relevância excessiva ao texto, Reale tenha pensado em se afastar deste, focando no contexto fático-axiológico.

Reale vai bem quando demonstra que mudanças nos valores ou nos fatos podem levar à construção de uma outra norma jurídica⁸². Ocorre que também é inegável, e até óbvio, que uma mudança no texto pode levar à construção de uma norma jurídica distinta da anterior. A linguagem textualizada nas constituições e nas leis infraconstitucionais têm central papel para o direito e não podem ficar de fora do seu estudo. Elencar dimensões para o direito e excluir os textos normativos não nos parece adequado. É certo que Reale não desconhecia a importância do texto para o direito. A sua opção por deixá-lo de fora do seu tripé básico – norma, fato e valor – segue uma tendência das demais teorias tridimensionais cunhadas à época. O mais importante é ficar destacado que o texto tem sim um papel central no direito, assim como o têm os demais aspectos da teoria tridimensional. A tópica, por exemplo, é criticada por Müller por ter deixado um pouco de lado os textos, apegando-se muito mais aos problemas. Por outro lado, ele critica Kelsen, que defende que a interpretação será realizada dentro de uma “moldura” específica, conferindo importância excessiva ao texto.

E quanto ao sujeito? Não é ele quem realiza todo esse procedimento de construção de sentidos a partir dos textos frente aos fatos? Se o sujeito concretiza a norma, se ele constrói a norma, sobre a normatividade recai a sua pré-compreensão de modo inevitável. A norma é inegavelmente determinada pelo sujeito. O que se busca é um modo de controlar esta subjetividade, mas não há como rejeitar que ela se faz presente e influente no direito. A pré-compreensão do intérprete não deveria, então, ser mais uma dimensão do direito, uma vez que determina as posições científicas e as decisões jurídicas?

O que pretendemos demonstrar é que, para uma boa compreensão e um bom uso do direito, é preciso observá-lo como um objeto pluridimensional, de enorme complexidade. A partir do momento em que fique esquecido qualquer dos aspectos em torno do direito, o seu estudo poderá restar prejudicado. O direito envolve a pré-compreensão do sujeito, a interpretação, os textos normativos, os fatos jurídicos, os valores, a argumentação; enfim, uma gama de aspectos envolvidos que o determinam e, por conseguinte, precisam ser também compreendidos.

⁸² “REALE traz dois exemplos interessantíssimos, um de mudança no ‘mundo’ dos valores e outro de mudança no ‘mundo’ dos fatos, de normas que tiveram a sua aplicação modificada, embora permanecessem literalmente intocáveis” (CELLA, José Renato Gaziero. *Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 12).

Dentro deste contexto pluridimensional, a argumentação jurídica surge como importante ferramenta para a epistemologia do direito, quando permite observá-lo sob diferentes perspectivas a partir dos distintos argumentos que estão em jogo para uma tomada de posição científica e para o julgamento de um caso concreto. Por este e outros motivos é que o próximo capítulo tratará especialmente da argumentação jurídica.

2 A ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA

A teoria da argumentação jurídica vem sendo um dos principais objetos – senão o principal – de estudo da metodologia do direito das últimas décadas. Especialmente após o ano de 1978, no qual foram coincidentemente publicadas duas das principais obras sobre o tema, a de Neil MacCormick⁸³ e a de Robert Alexy⁸⁴, o seu interesse veio crescendo cada vez mais. Tal crescimento, dentre outros motivos, deveu-se principalmente ao fato de a doutrina ter percebido que a argumentação é fator fundamental para o direito sob diversas perspectivas, de modo que um profundo estudo sobre ela é de total importância para a compreensão dessa ciência como um todo. A argumentação jurídica não é uma simples teoria, mas envolve um conjunto de teorias, de técnicas, que influenciam na compreensão, no conhecimento, na construção e na aplicação do direito.

A relevância da argumentação jurídica, entretanto, veio sendo percebida muito antes, a partir de obras como a de Theodor Viehweg⁸⁵, de Chaim Perelman⁸⁶ e de Stephen Toulmin⁸⁷. As teorias destes autores possuem em comum a tomada de consciência de que o direito não revela uma única resposta para os casos concretos, como acredita o positivismo jurídico⁸⁸. Muito pelo contrário, em situações fáticas mais complexas, é possível que inúmeras⁸⁹

⁸³ A obra originalmente chamada de “*Legal reasoning and legal theory*” foi traduzida para o português com o nome de “Argumentação jurídica e teoria do direito”.

⁸⁴ A obra originalmente chamada de “*Theorie der juristischen Argumentation*” foi traduzida para o português com o nome de “Teoria da Argumentação Jurídica”.

⁸⁵ A obra originalmente chamada de “*Topik und jurisprudentz*” foi traduzida para o português com o nome de “Tópica e Jurisprudência”.

⁸⁶ A obra originalmente chamada de “*Traité de l’argumentation – la nouvelle rhétorique*” foi traduzida para o português com o nome de “Tratado da argumentação – a nova retórica”.

⁸⁷ A obra originalmente chamada de “*The uses of argument*” foi traduzida para o português com o nome de “Os usos do argumento”.

⁸⁸ Segundo os positivistas, o ordenamento traria quase sempre uma resposta pronta para cada caso concreto. Em alguns casos, havia uma margem de penumbra, devendo o juiz decidir discricionariamente se valendo dos princípios gerais do direito.

⁸⁹ Não se deve olvidar que não é qualquer solução que é cabível, mas aquelas que atendam às regras do sistema jurídico, da linguagem, da lógica e da argumentação. Após se passar pelo crivo de todas estas regras, a idéia é que se chegue ao menos à solução que seria mais adequada, mais racional. Não cremos, deste modo, na existência de uma única resposta possível, porém acreditamos na possibilidade de se chegar a uma resposta que atenda aos critérios pré-estabelecidos, que seja racional, adequada à solução de determinado caso concreto. A solução mais justa é uma ilusão, pois a idéia de justiça é totalmente subjetiva. Uma solução adequada aos critérios postos é algo objetivo,

soluções distintas sejam aceitáveis, levando a uma necessidade de se decidir por uma delas.

Qual seria, então, a melhor resposta normativa, dentre aquelas possíveis⁹⁰, a determinado caso concreto? Esta talvez seja a pergunta mais importante de toda a Ciência do Direito. Os estudos hermenêuticos não conseguiram solucionar quais seriam as melhores interpretações do direito, tendo em vista que isso não é realmente possível⁹¹. A pergunta que sempre está em voga é: como se chega a uma decisão justa? A dificuldade de resposta a tal questão aumenta no momento em que se percebe que as noções do juspositivismo não satisfazem à compreensão do direito e, conseqüentemente, às decisões judiciais.

A argumentação no direito é analisada sob diferentes ângulos, envolvendo inúmeros temas distintos. Parte dos autores, por exemplo, se interessou consideravelmente pelo aspecto retórico da argumentação, empregada no convencimento dos demais, do auditório, da sociedade em geral. É possível ainda estudar a argumentação realizada pelo legislador, pelo juiz, pelos advogados e pelo cientista do direito.

Em outras palavras, a expressão “argumentação jurídica” engloba uma gama de temas e discussões que vêm se ampliando a cada dia. Aqui nos interessa, especialmente, estudar a

possível e racional. Nada impede que a solução que pareça ser mais adequada em uma situação, venha a se tornar inadequada pelo aparecimento de novos argumentos, por exemplo. Enfim, não há resposta definitiva, necessária, inexorável no direito. *Vide* VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Justiça material *versus* segurança jurídica: implicações no processo civil e aplicação dos postulados normativos para a solução do embate. *Revista de Processo*, a. 33, n. 162, São Paulo, p. 303-329, ago./2008, *passim*.

⁹⁰ Quando falamos em soluções possíveis para um caso concreto, queremos dizer “soluções razoáveis”. Lenio Streck (STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso – Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em Direito*. 2. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, *passim*) sustenta que não existem diversas soluções, pois uma delas será mais adequada ao texto constitucional. E como saber qual a solução mais adequada ao texto constitucional? Como saber, diante de um conflito de direitos fundamentais, qual deles deve prevalecer, ou se nenhum deve prevalecer, sendo necessária uma solução intermediária? Quando falamos em diferentes soluções possíveis, queremos dizer que há distintas soluções aceitáveis pelo homem médio, que parecem razoáveis à primeira vista, mas que podem deixar de ser adequadas quando postas sob o crivo dos critérios da argumentação jurídica.

⁹¹ “Não se pretende negar que esta ficção da univocidade das normas jurídicas, vista de uma certa posição política, pode ter grandes vantagens. Mas nenhuma vantagem política pode justificar que se faça uso desta ficção numa exposição científica do Direito positivo, proclamando como única correta, de um ponto de vista científico objetivo, uma interpretação que, de um ponto de vista político subjetivo, é mais desejável do que uma outra, igualmente possível do ponto de vista lógico. Neste caso, com efeito, apresenta-se falsamente como uma verdade científica aquilo que é tão-somente um juízo de valor político” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 396).

argumentação como um método de controle da racionalidade das decisões jurídicas e como um método cognitivo, ou seja, importa perguntar como a argumentação pode contribuir para se chegar a critérios que colaborem na tarefa de busca de uma resposta racional, que se traduz numa norma adequada para a solução de casos concretos específicos e como se deve compreender o direito sob uma ótica pós-positivista, sob uma ótica argumentativa.

A argumentação jurídica funciona, por exemplo, como uma tentativa de oferecer algum controle ao interesse, à pré-compreensão⁹², à subjetividade imprimida nas decisões do operador do direito frente à multiplicidade de possibilidades que estão ao seu redor⁹³. Não que seja possível pôr em total controle os aspectos subjetivos de uma decisão, mas é viável a utilização de técnicas que funcionam como uma espécie de filtro, que colaboram para destacar aquilo que é argumento válido daquilo que é mera vontade do sujeito. Seja na atividade judicante, seja na científica, o estudo dos argumentos jurídicos e de suas inter-relações permite uma atuação mais objetiva, mais racional⁹⁴, pois promove critérios para que sejam

⁹² “Os elementos da pré-compreensão devem ser introduzidos de forma racionalizada e controlável no nexa da fundamentação jurídica, sob pena de permanecerem fontes de erros sem responsabilização, posto que irracionais; com isso não se daria nenhum passo além do positivismo, que os ignorou ou silenciou sobre eles” (MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito*. Trad. Dimitri Dimoulis. São Paulo: RT, 2007, p. 81).

⁹³ A teoria da argumentação jurídica deve estabelecer critérios para a construção do direito, tentando reduzir a margem de subjetividade do seu operador. Esta tarefa ainda permanece longe de ser totalmente cumprida, existindo algumas propostas dos autores. Em nossa opinião, a necessidade de uma justificação adequada, de estabelecer a análise e a inter-relação dos argumentos em jogo já são exigências reforçadas pelo estudo da argumentação jurídica, as quais contribuem para tomadas de posições jurídicas mais racionais. “Por função prática ou técnica da argumentação jurídica, entendo basicamente que esta deve ser capaz de oferecer uma orientação útil nas tarefas de produzir, interpretar e aplicar o Direito. Para que uma teoria da argumentação jurídica possa cumprir essa função de caráter instrumental (dirigida tanto aos práticos do Direito quanto aos cultivadores da dogmática jurídica) ela terá de poder oferecer um método que permita reconstruir o processo real da argumentação, além de uma série de critérios para fazer um julgamento sobre a sua correção; como se acaba de indicar, essa é uma tarefa que, em considerável medida, ainda está para ser cumprida” (ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 224-225).

⁹⁴ Robert Alexy demonstra que não há como afirmar a existência de apenas uma resposta correta no direito, nem há como fugir de seu caráter valorativo, mas é possível, ao menos, aferir a racionalidade das decisões. “O fato de as questões valorativas deixadas em aberto pelo material normativo existente serem, no processo judicial, objeto não apenas da argumentação, mas também da decisão, não implica uma renúncia à racionalidade. Em primeiro lugar, porque essas questões valorativas são decididas a partir de vinculação que, enquanto tais, e como demonstra o modelo, são racionais; em segundo lugar, porque essas questões valorativas podem ser decididas com base em uma argumentação prática racional, o que confere à decisão um caráter racional mesmo que mais de uma decisão seja possível nos

eleitas as premissas mais importantes e fique facilitada a dedução até as conclusões procuradas. Mesmo assim, a pré-compreensão sempre estará a influenciar as decisões tomadas pelo operador do direito, de modo que o que pareça claramente mais adequado para um poderá não parecer para outro.

A argumentação proporciona também a compreensão do direito como um objeto pluridimensional. Aliás, os argumentos representam, muitas vezes, essas diferentes dimensões do direito. Daí se falar em argumentos sistemáticos, que remontam ao sistema jurídico, à sua unicidade, aos valores por ele consagrados, aos precedentes dos tribunais etc.; em argumentos linguísticos, que decorrem do exame dos signos, do seu estudo em seus aspectos semântico e sintático; em argumentos históricos, que se referem a um estudo do momento em que foi redigido o texto normativo, verificando se o mesmo panorama que levou à construção de uma norma permanece; em argumentos genéticos, que tratam dos aspectos prévios à redação do texto normativo, a exemplo das discussões que tiveram os legisladores; em argumentos práticos, quando se fala das conseqüências concretas que pode trazer a aplicação de determinada norma etc. Vejamos como se dá isso.

2.1 BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DAS TEORIAS DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA⁹⁵

Como é característico na ciência, os estudos acerca da argumentação jurídica foram evoluindo com o passar do tempo. Theodor Viehweg⁹⁶, ainda no ano de 1953, foi quem começou a levantar dúvidas em torno da aplicação da lógica formal⁹⁷ ao direito, criticando o positivismo.

termos das regras da argumentação prática racional” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 551).

⁹⁵ Além dos autores aqui citados, outros redigiram também importantes trabalhos sobre a argumentação jurídica ou matérias afins, porém não tiveram a mesma repercussão ou não têm o mesmo destaque daqueles aqui tratados. Aulis Aarnio, por exemplo, possui estudos que se aproximam do de MacCormick e do de Alexy, tendo, inclusive, publicado a obra “*Legal Reasoning*”, que escreveu juntamente com MacCormick.

⁹⁶ VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. 5. ed. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, *passim*.

⁹⁷ Apesar da pertinente crítica que Paulo de Barros Carvalho realiza ao termo “lógica formal”, ele próprio, assim como a grande maioria dos autores, continua o utilizando, o que nos levou a fazer o mesmo. “Observe-se, contudo, que a locução ‘Lógica Formal’ não pode escapar da crítica de pleonástica, pois, como ficou registrado, o único caminho capaz de conduzir-nos ao domínio das formas lógicas é o da formalização. A linguagem da lógica é necessariamente

Chaïm Perelman⁹⁸, em 1958, propôs um estudo já voltado com mais afinco para os argumentos, para a sua força, para o convencimento do auditório etc. Stephen Toulmin⁹⁹, também em 1958, publicou a obra mais evoluída, dentre as três, no que diz respeito à argumentação jurídica; obra que, aliás, não recebeu tanto reconhecimento da doutrina, apesar de se tratar de um estudo extremamente avançado tendo em vista a data em que foi publicado.

As teorias de MacCormick¹⁰⁰ e de Alexy¹⁰¹ promovem um aprofundamento daquelas outras três teorias. Elas utilizam os estudos dos autores antes citados, focados na tópica, na retórica e na argumentação, respectivamente, para solucionarem problemas da teoria do direito. Eles vão mais a fundo na argumentação como teoria e como método, aprofundando nas espécies de argumentos, na sua utilização, nas regras para se tomar decisões etc. Vejamos, em seguida, alguns comentários acerca de cada uma dessas teorias, os quais têm o escopo de contextualizar o leitor e iniciar aqueles que ainda têm pouco contato com o tema.

2.1.1 A tópica de Theodor Viehweg

Theodor Viehweg¹⁰² foi importante por chamar a atenção para a utilização dos *topoi*, que são

formalizada, carecendo de sentido acrescentarmos o adjetivo formal. Ao cabo de contas, toda lógica é formal” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 80).

⁹⁸ PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação – a nova retórica*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, *passim*.

⁹⁹ TOULMIN, Stephen E. *Os usos do argumento*. Trad. Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2006, *passim*.

¹⁰⁰ MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcelos. São Paulo: Malheiros, 2006, *passim* e MACCORMICK, Neil. *Retórica e o estado de direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, *passim*.

¹⁰¹ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2008, *passim*.

¹⁰² “A tópica permite explicar – ou pelo menos se dar conta de – certos aspectos do raciocínio jurídico que passam despercebidos quando abordamos esse campo por uma vertente exclusivamente lógica. Basicamente se poderia dizer que ela permite ver que não há apenas problemas de justificação interna, o que, por certo, não deve levar tampouco a pensar que a lógica formal não tenha papel nenhum na justificação externa. Mas obviamente a tópica por si só não pode dar uma explicação satisfatória sobre a argumentação jurídica. A tópica não permite ver o papel importante que a lei (sobretudo a lei), a dogmática e o precedente desempenham no raciocínio jurídico; ela fica na estrutura superficial dos argumentos padrões e não analisa a sua estrutura profunda, permanecendo num nível de grande generalidade que está distante do nível de aplicação como tal do Direito [...]” (ATIENZA, Manuel. *As razões*

argumentos sobre os quais recai certa verossimilhança. Ele foi o primeiro, segundo consta na maior parte da doutrina¹⁰³, a quebrar claramente com o paradigma juspositivista, admitindo diferentes conclusões a depender dos *topoi* empregados. Ressuscitou o raciocínio dialético¹⁰⁴ de Aristóteles, em desfavor do analítico, que predominou durante toda a história. Segundo parte da doutrina, Perelman já realizava estudos em torno da dialética desde os anos 40, todavia Viehweg foi quem publicou a primeira obra que realmente tratou a sério do tema.

O raciocínio dialético é aquele que se dá sobre o que é discutível. Na dialética não se tem premissas verdadeiras, mas premissas verossímeis. Nada pode ser afirmado com inexorabilidade. Apodítica é a premissa tida por verdadeira pelos filósofos. O raciocínio analítico, base da lógica formal, trabalha com premissas apodíticas. Parte-se de premissas tidas por verdadeiras, para se chegar a conclusões indiscutivelmente verdadeiras.

A tópica¹⁰⁵ tem como base o raciocínio dialético, servindo para os casos em que não se tem absoluta certeza da verdade das conclusões ou mesmo daquelas premissas que deverão ser utilizadas para se chegar às conclusões. É o caso do direito, dentro do qual é possível se partir de diferentes premissas para se chegar a diferentes conclusões ou, até mesmo, partir das

do direito – teorias da argumentação jurídica. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 55).

¹⁰³ “Não sendo possível o retorno ao positivismo, a década de 50 viu abrir-se nova crise no pensamento filosófico do direito, de maneira que as dificuldades só foram removidas a partir da publicação de *Tópica e jurisprudência*, de Viehweg. Representa essa monografia uma abertura de rumos e horizontes para a Ciência do Direito.

Com efeito, a ‘tópica’ ou ‘nova retórica’ inaugura um novo caminho para o conhecimento do direito pelas vias argumentativas. A palavra de ordem era pensar e repensar o ‘problema’, vinculando, como talvez nunca se tenha feito, as soluções normativas à práxis e à realidade” (BONAVIDES, Paulo. Teoria Estrutural do Direito, de Friedrich Müller. In: MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito*. Trad. Dimitri Dimoulis. São Paulo: RT, 2007, p. 232).

¹⁰⁴ “O que se perdeu, na evolução do pensamento filosófico, pelas mãos do cristianismo e do racionalismo, foi exatamente a equiparação, na importância, dos raciocínios analítico e dialético. Isto é, relegada ao plano dos sofismas, identificada às técnicas de persuasão sem compromisso ético, aos discursos vazios de oradores hábeis em convencer auditórios, quaisquer que fossem as teses, a dialética não alcançou o estatuto de seriedade e consistência concedido à sua irmã, analítica” (COELHO, Fabio Ulhoa. Prefácio à edição brasileira. In: PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação* – a nova retórica. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. XII).

¹⁰⁵ “A <<tópica>>, juntamente com os <<Argumentos Sofísticos>> – partes Quinta e Sexta do *Organon* – pertence ao terreno do [que é] dialético, não do [que é] apodítico. Consequentemente, nas referidas partes do *Organon*, Aristóteles volta atrás nesta e naquela, isto é, em conformidade com sua doutrina, daquilo que é verdade àquilo que é meramente opinião” (VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. 5. ed. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 22).

mesmas premissas e chegar a conclusões distintas, pois foi demonstrado no capítulo anterior que o direito está subjugado às circunstâncias fáticas, aos valores subjacentes e até mesmo à subjetividade do seu operador.

A tópica é, segundo Viehweg, voltada para o problema e este pode admitir soluções distintas. Ele, já na década de 50, ao focar a sua teoria no problema¹⁰⁶, começa a conferir relevância às circunstâncias do caso concreto, demonstrando a maleabilidade das respostas advindas do ordenamento jurídico. O problema no direito é o fato, é a questão trazida do mundo social e posta ao operador do direito para que ele a solucione. As noções da tópica servem de base para as chamadas teorias materiais do direito, que se afastam do formalismo visto no positivismo, conferindo foco aos problemas práticos. A tópica converge, por exemplo, neste aspecto, com a teoria tridimensional do direito e com a teoria da valoração jurídica, tratadas no capítulo anterior.

A tópica se destaca basicamente pelo seu afastamento do positivismo, do raciocínio analítico, pela sua aproximação do problema e pela importância conferida aos *topoi* como ponto de partida para a solução dos problemas. Entretanto, ainda se revela muito aquém de uma teoria da argumentação jurídica, de um exame mais aprofundado do procedimento discursivo-argumentativo, de uma análise minuciosa dos argumentos jurídicos e das suas inter-relações.

As obras seguintes foram aprofundando as anteriores, como geralmente ocorre na ciência, permitindo uma evolução no estudo do tema da argumentação jurídica. Da publicação de *Tópica e Jurisprudência* até os dias de hoje, já se progrediu bastante, porém muito ainda pode e deve ser feito, como se verá em seguida.

2.1.2 A nova retórica de Chaïm Perelman

Perelman também parte de uma crítica à lógica formal, rechaçando a sua incapacidade para proporcionar, por si só, a compreensão das ciências humanas, de aspectos práticos da vida.

¹⁰⁶ “Justificado que a Jurisprudência tem de ser concebida como uma permanente discussão de problemas e que, portanto, sua estrutura geral tem de ser determinada a partir do problema, buscando pontos de vista para sua solução, resulta que seus conceitos e suas proposições têm de estar ligados de modo especial com o problema.” (VIEHWEG, Theodor. *Op. cit.*, p. 100).

Ele utiliza bastante o termo “racionalidade prática”, em contraposição à racionalidade meramente teórica das ciências lógico-experimentais. Também reforça algumas afirmações já feitas por Viehweg no sentido de que as premissas devem ser aceitáveis, pelo menos verossimilhantes, mas dificilmente são infalíveis. Do ponto de vista da racionalidade prática, tanto premissas como conclusões podem ser discutidas. A sua correção dependerá da sua aceitabilidade e esta decorrerá da justificação oferecida¹⁰⁷.

Perelman prega uma lógica jurídica¹⁰⁸, distinta da lógica formal. O raciocínio de inferência do argumento para a decisão, por exemplo, não tem necessariedade. Do contrário, segundo ele, não se estaria falando em decisão. O autor prepara o caminho para a construção das teorias da argumentação jurídica que viriam mais tarde. Faz um estudo dos argumentos jurídicos, demonstrando que esses podem ser mais ou menos importantes a depender da situação. Demonstra que eles se inter-relacionam e que são multi-direcionais, ou seja, que um mesmo argumento pode ser utilizado para se chegar a conclusões distintas a depender da referência utilizada, do viés empregado.

A evolução dos estudos da argumentação sob o ponto de vista da retórica também se deveram a Perelman. Algumas noções como a de auditório universal foram bem trabalhadas por ele, deixando um legado para a Ciência Jurídica. O autor destaca a importância de se valer dos argumentos adequados, ou seja, daqueles que poderão convencer o auditório ao qual se dirige o discurso. O argumento forte¹⁰⁹ é aquele que melhor sustenta a conclusão de acordo com o objeto da argumentação e com os sujeitos a quem se destina.

¹⁰⁷ “Nada impede, no final das contas, que o raciocínio judiciário seja apresentado sob a forma de um silogismo, mas tal forma não garante, de modo algum, o valor da conclusão. Se esta é socialmente inaceitável, é porque as premissas foram aceitas levemente: não devemos esquecer que todo o debate judiciário e toda a lógica jurídica concernem apenas à escolha das premissas que forem mais bem motivadas e suscitem menos objeções” (PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica*. Trad. Verginia K. Puppi. São: Martins Fontes, 1998, p. 242).

¹⁰⁸ “O papel da lógica formal é fazer com que a conclusão seja solidária com as premissas, mas o da lógica jurídica é mostrar a aceitabilidade das premissas. Esta resulta da confrontação dos meios de prova, dos argumentos e dos valores que se defrontam na lide; o juiz deve efetuar a arbitragem deles para tomar a decisão e motivar o julgamento” (PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.*, p. 242).

¹⁰⁹ É importante a seguinte observação realizada por Perelman, que demonstra a multiplicidade de premissas, a necessidade de se utilizar bem das mais adequadas e de se refutar as contrárias. “Não basta escolher premissas nas quais se possa apoiar; cumpre prestar atenção, uma vez que a força do argumento se deve em grande parte à sua possível resistência às objeções, a tudo quanto o auditório admite, mesmo ao que não se tem nenhuma intenção de usar, mas que poderia vir opor-se à argumentação” (PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação – a nova retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 525).

2.1.3 A argumentação de Stephen Toulmin

Toulmin é um pouco mais radical na sua refutação à lógica formal. Segundo ele, esta serve apenas à Matemática Pura. Qualquer objeto de estudo que sofre influência de aspectos humanos, não pode ser compreendido pelo viés superficial do silogismo da lógica formal. Esta serve tão somente para as ciências que trabalham com objetos ideais, como os números, os quais não sofrem influência, por exemplo, dos valores humanos, como sofre o direito.

Em seu “Os usos do argumento”¹¹⁰, Toulmin analisa com mais profundidade do que os autores anteriores a argumentação jurídica enquanto teoria. Ele trabalha uma teoria geral dos argumentos, delineando seus elementos, como se dá a sua utilização, dentre outros aspectos. Em uma obra posterior¹¹¹, juntamente com Rieke e Janik, Toulmin avança em algumas de suas idéias e confere mais didática a elas. O argumento seria composto de pretensão, razões, garantia e respaldo. A pretensão é aquilo que é afirmado pelo proponente, que ele pretende que seja aceito por alguém (oponente), por um auditório. Caso a pretensão seja contestada, serão necessárias razões que a justifiquem. A garantia explica como se dá a passagem das razões para a pretensão e o respaldo demonstra o peso, a validade da garantia.

Segundo o próprio autor, um exemplo de pretensão é: “Essa nova versão de *King Kong* tem mais sentido psicológico que a original”. As razões que lhe dão suporte são: “A menina não se limita a gritar e correr: ela tem algum tipo de troca com *King Kong* e demonstra sentimentos pessoais em relação a ele”. A garantia é: “A existência de uma relação sentimental entre *King Kong* e a heroína do filme (permite considerar que o filme tem) profundidade psicológica”. E o respaldo da garantia é: “Os critérios habituais sobre o que significa profundidade psicológica num filme”.

Os elementos do argumento trabalhados por Toulmin são interessantes no sentido de construir critérios para os procedimentos argumentativos que viriam mais tarde, apesar de não

¹¹⁰ Toulmin utiliza, nessa obra, expressões distintas da obra posterior para se referir aos elementos do argumento. Nesta obra, ele chama de *alegação* o que denomina *pretensão* na outra. Os *dados* passam a ser as razões na obra seguinte. Apenas as *garantias* mantiveram-se com a mesma denominação. O *apoio* passou a ser chamado de *respaldo* (TOULMIN, Stephen E. *Os usos do argumento*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 135-154).

¹¹¹ TOULMIN, Stephen E.; RIEKE, Richard; JANIK, Allan. *Introduction to reasoning*. 2. ed. Nova York, Macmillan, 1984, p. 29.

representarem grande novidade, segundo Atienza¹¹². De acordo com Toulmin ainda¹¹³, a sua obra demonstra que a simplicidade do silogismo (premissa maior + premissa menor -> conclusão) da lógica formal não satisfaz a determinados discursos, pois este raciocínio não consegue demonstrar a existência de uma garantia e de um respaldo, por exemplo. O silogismo termina por ser ambíguo, uma vez que, na maioria dos casos, uma premissa refletirá a razão e a outra refletirá a garantia ou o respaldo, nunca os dois.

2.1.4 A Teoria da Argumentação Jurídica de Neil MacCormick

A argumentação prática (em geral) e a jurídica (em particular) cumprem um papel principal de justificação. Se o objetivo é persuadir, por exemplo, somente é possível convencer alguém de algo por meio de justificativas. No caso da argumentação jurídica, deve-se demonstrar que um enunciado está de acordo com os fatos postos e as normas vigentes. MacCormick apega-se muito à necessidade de justificação para a construção de sua teoria. A justificação de uma argumentação apenas poderá ser válida se os critérios para que se dê uma argumentação adequada forem respeitados. Nota-se que há vinculação total entre o respeito aos

¹¹² “Concluindo, talvez coubesse dizer que a distinção garantia-respaldo, transferida para o campo da argumentação jurídica, não mostra nada que já não nos fosse conhecido com a perspectiva lógica-dedutiva (e a que se fez referência no primeiro capítulo), ou seja: a existência do silogismo prático, a ambigüidade característica dos enunciados deonticos (que podem ser interpretados como normas ou como proposições normativas) e a existência, ao lado da justificação interna, de um esquema de justificação externa” (ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 111).

¹¹³ Parece-nos pertinente a crítica de Toulmin à chamada validade formal da lógica, que se trata de uma rearrumação de premissas para se chegar a conclusões. Nota-se que é fácil realizar um raciocínio válido do ponto de vista da lógica formal e nota-se também que a multiplicidade de premissas e a sua multi-direcionalidade impede que o direito seja analisado unicamente pelo ângulo da lógica formal. “Mas há algo que é preciso perceber desde já: uma vez que se empregue a garantia correta, qualquer argumento pode ser apresentado na forma ‘dados; garantia; logo, conclusão’, e, portanto, com a garantia correta, qualquer argumento pode ser expressado de tal modo que sua validade seja evidente simplesmente por sua forma; isto é igualmente verdade qualquer que seja o campo do argumento – nada muda, quer a premissa universal seja ‘todos os múltiplos de 2 são pares’, ‘todas as mentiras são repreensíveis’ ou ‘todas as baleias são mamíferos’. Qualquer premissa, assim, pode ser escrita como garantia incondicional, “um A é certamente um B”, e ser usada numa inferência formalmente válida; ou, para dizer as coisas de modo menos enganador: qualquer premissa pode ser usada numa inferência que seja montada de modo a ter validade formalmente evidente” (TOULMIN, Stephen E. *Os usos do argumento*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 171).

procedimentos e a construção da justificação. Esta irá se embasar exatamente no procedimento seguido, nas suas premissas, nas relações entre estas etc.

Dentre os inúmeros aspectos da teoria de MacCormick, cabe sobressaltar alguns como a análise da crítica realizada por Dworkin¹¹⁴ a Hart, quando ele defende o emprego do argumento por analogia no direito. Por meio dessa análise, o autor demonstra as suas posições acerca do juspositivismo, da única resposta correta, das categorias normativas, dentre outras¹¹⁵. MacCormick¹¹⁶ concorda com a importância dos princípios que é dada por Dworkin, ao contrário de Hart¹¹⁷, que não os teria, de acordo com Dworkin e outros autores,

¹¹⁴ “Quero lançar um ataque geral contra o positivismo e usarei a versão de H. L. A. Hart como alvo, quando um alvo específico se fizer necessário. Minha estratégia será organizada em torno do fato de que, quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicos, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões. Argumentarei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua noção central de um único teste fundamental para o direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras” (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 36).

¹¹⁵ “A crítica de Dworkin a Hart, tal como entende MacCormick [...] se concentra nestes quatro pontos: 1) Hart não se dá conta do papel dos princípios no processo de aplicação do Direito. 2) Os princípios não poderiam ser identificados pela regra de reconhecimento, que, como se sabe, na caracterização do Direito de Hart, tem precisamente o papel de indicar quais não (*sic*) as normas – no sentido mais amplo do termo – que pertencem ao sistema. 3) A teoria das normas sociais, em que se baseia a noção de regra de reconhecimento – e de norma, em geral – é insustentável. 4) Hart caracteriza mal o poder discricionário, ao supor que, nos casos difíceis, os juízes atuem como quase-legisladores e exerçam uma (*sic*) poder discricionário forte” (ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 135).

¹¹⁶ Ao contrário de Dworkin, MacCormick sustenta que as suas idéias não contradizem as de Hart, mas talvez as complementem. “Entretanto, de minha parte, não considero que essa teoria seja mais subversiva do que complementar em relação a argumentos como os de Hart” (MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcelos. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 199).

¹¹⁷ Apesar de Dworkin ter feito inúmeras críticas a Hart – muitas das quais foram repetidas por outros autores – este respondeu que inúmeras delas estão equivocadas. Hart admite que conferiu pouca atenção aos princípios, mas que não deixa de reconhecer os princípios como normas jurídicas. “Muito se deve a Dworkin por ter demonstrado e ilustrado a importância e a função dos princípios no pensamento jurídico, e foi de fato um grave erro de minha parte não ter enfatizado sua força não-conclusiva. Mas, ao usar a palavra ‘norma’, não pretendi absolutamente afirmar que os sistemas jurídicos incluem apenas normas do tipo ‘tudo ou nada’ ou quase conclusivas” (HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 339).

por normas jurídicas¹¹⁸. Ele tem, porém, uma visão distinta da de Dworkin no que diz respeito à estrutura e à função dos princípios e das regras. MacCormick discorda que as regras sejam sempre aplicadas segundo o “tudo ou nada”, pois entende que elas também podem ser objeto de ponderação, conflitando, inclusive, com os princípios. Esta é uma posição assumida por muitos juristas britânicos e americanos e que foi adotada, aqui no Brasil, à guisa de exemplo, por Humberto Ávila e Ana Paula Barcellos, como veremos no próximo capítulo.

MacCormick também critica a posição de Hart no sentido de que haveria um poder discricionário do juiz quando não houvesse uma norma clara que solucionasse determinado caso concreto. Dworkin¹¹⁹, como é sabido, realiza a mesma crítica a Hart¹²⁰. No entanto, MacCormick, assim como Hart, discorda de Dworkin quanto à existência de uma única resposta correta para cada caso. Ele admite que distintas soluções serão possíveis, mas a correta será aquela que disser o Poder Judiciário, por meio do seu órgão supremo, conferindo a palavra final à jurisprudência, que é uma característica da *common law*.

MacCormick, entretanto, não se desvencilha totalmente do juspositivismo. Pelo contrário, ele confere ênfase à literalidade do texto e aos argumentos linguísticos de um modo geral, agregando aspectos da racionalidade prática a essas idéias, o que faltou ao juspositivismo, que

¹¹⁸ “Apesar de se tratar de uma velha questão em todo o pensamento jurídico ocidental, esta de saber se existe um direito para além daquele (independentemente daquele) que está estabelecido, ou posto, pela autoridade política competente, ela foi de novo colocada nos nossos dias, de forma nova, pelo famoso jurista norte-americano Ronald Dworkin (1931-...), antigo discípulo de Hart, ao criticar este, por não admitir, no âmbito da sua teoria da ‘norma do reconhecimento’, um dos mais importantes – mas ao mesmo tempo menos concretos – tipos de normas: princípios” (HESPANHA, António Manuel. *O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 113).

¹¹⁹ “Os positivistas falam como se sua doutrina do poder discricionário judicial fosse um *insight* e não uma tautologia; como se ela tivesse alguma incidência sobre a análise dos princípios. Hart, por exemplo, afirma que, quando o poder discricionário do juiz está em jogo, não podemos mais dizer que ele está vinculado a padrões, mas devemos, em vez disso, falar sobre os padrões que ele ‘tipicamente emprega’. Hart pensa que, quando os juízes possuem poder discricionário, os princípios que eles citam devem ser tratados de acordo com a nossa segunda alternativa, como aquilo que os tribunais ‘têm por princípio’ fazer” (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 55).

¹²⁰ Hart, mais uma vez, afirma que a crítica de Dworkin é precipitada, pois o juiz não seria um legislador, mas praticaria uma atividade semelhante apenas, estando submetido a “limitações que restringem a sua escolha”. Em seguida, Hart defende que, em alguns casos, não haverá uma resposta correta e “o juiz tem o direito de seguir padrões ou razões que não lhe são impostos pela lei e podem diferir dos utilizados por outros juízes diante de casos difíceis semelhantes” (HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 352).

sempre foi extremamente formal e pouco preocupado com as multiplicidade de valores, com as circunstâncias do caso concreto, além de outros aspectos que não podem ser desvinculados do direito.

2.1.5 A Teoria da Argumentação Jurídica de Robert Alexy

As teorias de McCormick e de Alexy são bem semelhantes. A diferença é que aquele partiu das justificações das decisões judiciais para chegar a uma argumentação jurídica, que seria parte da argumentação prática geral. Alexy partiu desta para chegar à argumentação jurídica. McCormick partiu da prática para chegar à sua teoria. Alexy partiu da teoria geral para chegar a uma específica. É o mesmo caminho, porém em sentidos opostos.

Ele chega à conclusão de que a argumentação jurídica é exemplo do discurso prático geral, do discurso moral. O seu objetivo é, assim como o de McCormick, criar uma teoria analítica e que reflita aspectos empíricos, e não somente estabelecer um catálogo de argumentos. Ele foi responsável, inclusive, pela criação de inúmeras normas às quais deve, em sua opinião, se submeter a argumentação do direito.

Aquele que mais influenciou a teoria de Alexy foi Habermas. Este, assim como Toulmin e Perelman, parte de um conceito amplo de racionalidade para sustentar que as decisões podem ser racionais. Elas devem ser racionalmente motivadas. As questões práticas podem ser decididas racionalmente por meio do melhor argumento, por meio de um consenso justificado. A verdade, segundo Habermas, é encontrada quando se tem a aceitação dos demais. Ele foge à verdade como correspondência.

Os atos têm pretensão de validade, mas estas pretensões serão problematizadas certamente. É preciso, portanto, fundamentá-las. Parte-se da mera ação comunicativa para o discurso. O falante deve dar razões para que as suas asserções sejam verdadeiras (discurso teórico) ou para que uma determinada ação ou norma de ação seja correta (discurso prático). Habermas entende que se chega à validade de um discurso a partir de um acordo decorrente de um diálogo simétrico e livre.

A liberdade e a simetria terminam por se tornarem as regras de razão de Alexy. Pode-se dizer que essa teoria do discurso de Alexy, calcada em Habermas, é uma teoria do procedimento, pois enunciado normativo válido é aquele que resulta de um determinado procedimento.

Segundo Alexy, há quatro possibilidades para fundamentar as regras do discurso. Estas não são suficientes, devendo ser conjugadas. É preciso se construir um discurso sobre o discurso.

1 – Considerá-las regras técnicas (regras que representam meios para se conseguir determinados fins). O fim do discurso é a eliminação, de forma não-violenta, do conflito; 2 – Fundamentação empírica (as regras vigoram de fato ou os resultados são construídos de acordo com a nossas convicções normativas); 3 – analisa-se as regras que compõem um jogo de linguagem e aceita-se as mesmas como critério; 4 – a validade de algumas regras é condição de possibilidade da comunicação linguística.

Alexy foi o mais minucioso dos autores nos estudos acerca das regras¹²¹ que deveriam ser seguidas para que se chegasse a uma fundamentação racional. Pela finalidade deste trabalho, não cabe tratar de cada espécie de regra imposta por ele, bastando recorrer à sua obra clássica “Teoria da Argumentação Jurídica”.

2.1.6 A Teoria da Argumentação Jurídica de Manuel Atienza

Atienza, em sua obra, realiza uma excelente ilustração das demais teorias do direito, que, aliás, serviu de base, juntamente com as obras de cada autor, para a elaboração deste capítulo. No entanto, ao partir para a construção da sua própria teoria, ele se limita a criticar algumas deficiências das anteriores e comenta os pontos que entende que precisam ser mais bem trabalhados, para que se chegue a teorias da argumentação jurídica satisfatórias. Em verdade, o autor não traz uma teoria sua, não tece novas idéias.

Uma teoria da argumentação jurídica, segundo ele¹²², deve tratar, ao menos, de três aspectos com clareza: objeto, método e função. É pertinente a sua crítica, uma vez que os estudos em

¹²¹ Para as regras do discurso prático geral, ver ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2008, p. 185-208. Para as regras de argumentação jurídica ver ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 217-274.

¹²² “As teorias da argumentação jurídica, examinadas nos capítulos anteriores, são deficientes nessas três dimensões, embora, evidentemente, em graus diferentes. Se nos centrarmos nas duas últimas, isto é, nas de MacCormick e Alexy, poderemos considerá-las insuficientes, uma vez que: elas descuidam ou não tratam em absoluto de aspectos muito importantes do raciocínio jurídico; não oferecem um método que permita, por um lado, analisar adequadamente os processos de argumentação jurídica e, por outro lado, para o teórico e o prático do Direito, na medida em que são insuficientemente críticas com relação ao Direito positivo, considerado tanto estática quanto dinamicamente” (ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 212).

torno da argumentação deixaram a desejar, por exemplo, quando da sua aproximação do objeto “direito”. Os autores se atêm excessivamente a aspectos teóricos ou a aspectos práticos, mas dificilmente realizam uma aproximação dos dois.

Do ponto de vista do objeto, Atienza defende que as teorias clássicas se afastam da argumentação em torno de fatos, apegando-se muito mais a aspectos normativos. Mesmo estes últimos dependem, em diversos casos, dos fatos apresentados. Esse aspecto do raciocínio jurídico deveria, segundo ele, ser mais aproveitado.

A argumentação volta-se, quase sempre, para a chamada “adjudicação”, aplicação da norma ao fato, mas se esquece, por exemplo, dos meios de solução de conflito, como a mediação e a negociação. Nesses casos, outros aspectos da argumentação jurídica deveriam ser levados em conta.

Por último, é interessante notar a relativização que deve existir entre contexto de justificação e contexto de descoberta. As teorias-padrão dão maior ênfase à justificação. Em verdade, é realizado um processo mental pelo operador do direito para a descoberta da decisão que será tomada e depois esta deverá ser justificada exatamente por meio de uma explicação do processo mental que fora realizado. Ambos os contextos são importantes, possuindo perspectivas descritivas e prescritivas.

Sob o ângulo metodológico, a argumentação jurídica deve dispor de um método para a justificação da decisão que represente adequadamente o processo real de argumentação, assim como para poder se apurar a correção da mesma.

Atienza afirma que a teoria padrão não explica o procedimento de fundamentação. Ela parte da lógica dedutiva, que não é suficiente. Por exemplo, há argumentos a favor de uma solução x e outros a favor de uma solução y. A depender do mais forte, prevalecerá uma ou outra. A argumentação jurídica não é uma mera cadeia, mas uma trama de tecido. Ela é muito mais complexa do que se imagina, uma vez que inúmeros argumentos podem estar em jogo e eles irão se inter-relacionar, até que prevaleça determinada solução.

Ele traça os seguintes passos de argumentação jurídica: a) problemas de pertinência – dúvidas sobre qual a norma que deve ser aplicável; b) problemas de interpretação – ele fala em como se deve entender a norma e dá como exemplo a interpretação de dispositivos; c) problemas de prova – quando há dúvidas sobre a ocorrência ou não de determinado fato; d) problemas de qualificação – se um fato não discutido recai na hipótese ou no consequente de uma norma.

Uma coisa é estabelecer critérios para a representação da argumentação e outra bem distinta é

verificar os requisitos para a correção da argumentação. As teorias de MacCormick e de Alexy são bem interessantes no estabelecimento dos critérios para a representação. Valendo-se da racionalidade prática, eles explicam o que é necessário para demonstrar a argumentação que foi empreendida e para que esta não seja irracional.

O problema é quando se vai verificar a correção ou não dessa argumentação. Nos casos difíceis, por exemplo, duas ou mais soluções empreendidas por julgadores podem conseguir passar pelos requisitos estabelecidos a partir da racionalidade prática. Não é porque determinado tribunal constitucional decidiu em um sentido que a sua decisão é correta. É possível que a decisão da minoria do tribunal seja mais correta ou até de um órgão jurisdicional inferior. Atienza levanta a hipótese de se aplicar a equidade, a razoabilidade ou algo parecido, pois os critérios da racionalidade prática não seriam suficientes. O problema é que esses outros critérios sugeridos são também flexíveis e passíveis de subjetividade.

Quanto às funções, Atienza cita duas principais: a) função teórica ou cognoscitiva – a primeira função deve ser a de compreender melhor o direito, de facilitar o seu estudo. É preciso entender como a argumentação jurídica proporciona isso e até como facilita a compreensão da argumentação em outros ramos alheios ao direito; b) função prática ou técnica – é exatamente a função de oferecer uma orientação útil na tarefas de produzir, interpretar e aplicar o direito. É preciso que ela possibilite a construção de um método para a reconstrução da argumentação e para a aferição da sua correção.

2.1.7 Os argumentos e as suas inter-relações, segundo Humberto Ávila

2.1.7.1 A importância do estudo dos argumentos

Quando se fala em decisões jurídicas e na sua justificação, surge logo uma dúvida: quais os argumentos possíveis para a justificação das decisões jurídicas? Um tema bastante em voga no momento e que está intrinsecamente vinculado a esta pergunta é o da interpretação econômica do Direito Tributário. É possível tomar uma decisão jurídica valendo-se de aspectos econômicos? E a partir de argumentos políticos e sociológicos?

Muitos dos estudiosos da argumentação tentaram elaborar catálogos de argumentos¹²³, ou seja, relações de argumentos que poderiam ser utilizados para o convencimento, para a justificação de algo. Esse catálogo sofre mudanças de acordo com a matéria que é objeto da argumentação. No caso da argumentação jurídica, a importância dos argumentos acompanha, evidentemente, as especificidades do objeto “direito”.

Os argumentos, chamados de *topoi*¹²⁴, são o sustentáculo da construção das normas jurídicas. Em outras palavras, os argumentos definem as possibilidades interpretativas, regem as construções de sentidos e a sua inter-relação define a escolha pela solução que parecer mais adequada. Após a interpretação dos textos normativos e dos fatos, quando surgem as possibilidades de normas jurídicas a serem aplicadas a determinado caso concreto, a decisão por uma das opções se dará em face das relações de prevalência entre os argumentos em jogo.

Nota-se, portanto, a essencialidade do estudo dos argumentos jurídicos, os quais conferem maior objetividade e rigor técnico para a interpretação e para a aplicação das normas jurídicas. Este estudo, porém, a despeito de poder ser realizado em forma de teoria geral, deverá ser adequado a cada ramo do direito, pois cada qual possui suas peculiaridades, o que leva a uma mudança, em certos casos, na importância e no inter-relacionamento dos argumentos.

Humberto Ávila¹²⁵ traz uma classificação dos argumentos jurídicos que é muito interessante. Ele não apenas cataloga os argumentos jurídicos, mas também trata da sua multi-direcionalidade, da sua inter-relação, tudo pensado para o objeto “direito”. A partir da discussão acerca da imunidade dos livros eletrônicos, ele organiza os argumentos que podem ser empregados no direito, em forma classificatória, para facilitar o seu estudo e a sua

¹²³ “Como se vê, Aristóteles esboça na sua tópica uma teoria da dialética (entendida, aqui, no sentido de arte retórica, cf. supra I, D), na qual ele proporciona um catálogo de tópicos estruturado de modo flexível e apto a fornecer relevantes serviços à prática. É isso que interessa a Cícero. Ele entende por tópica uma prática da argumentação que adota um catálogo de tópicos, que com este propósito ele elaborou. Apesar de Aristóteles tratar, ainda que não de modo exclusivo, mas em primeiro lugar, da formação de uma teoria, para Cícero importa, ao invés, a aplicação de um catálogo de *topoi*. Não obstante o interesse do primeiro estar voltado, essencialmente, aos fundamentos, o segundo se preocupa com os resultados” (VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. 5. ed. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 30).

¹²⁴ “*Topoi* são para Aristóteles, então, pontos de vista empregáveis em muitos sentidos, aceitáveis universalmente, que podem ser empregados a favor e contra ao opinável e podem conduzir à verdade” (VIEHWEG, Theodor. *Op. cit.*, p. 25-26).

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, agosto, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 02 jul. 2008, *passim*.

utilização na prática.

Como o próprio autor lembra¹²⁶, uma classificação dos argumentos não pode ser totalmente rígida a ponto de criar óbices para outras espécies de *topoi* ou para outras relações entre os mesmos que possam vir a surgir de um caso concreto de maior complexidade, os chamados *hard cases*¹²⁷.

Outra observação que deve ser feita diz respeito à multiplicidade e à multi-direcionalidade dos argumentos. O estudo da argumentação jurídica revela que a grande maioria das decisões judiciais tomadas por juízes brasileiros são justificadas insuficientemente, assim como a grande maioria das tomadas de posição por parte da doutrina. Os argumentos em jogo, quando da aplicação de uma norma jurídica a um caso difícil, podem ser inúmeros, assim como um mesmo argumento pode ter diferentes vieses que levam a diferentes conclusões. As soluções aceitáveis podem ser duas ou mais. Como então é possível decidir a partir de um único argumento?

Tanto o Poder Judiciário como a doutrina do direito têm pecado no que toca à argumentação. As decisões, sejam judiciais, sejam doutrinárias, precisam ser suficientemente fundamentadas, sob pena de perderem a sua força e se tornarem inconsistentes¹²⁸. O maior número possível de

¹²⁶ “É verdade que fazer as distinções entre os argumentos pode conduzir à rigidez classificatória; e a rigidez classificatória pode levar à desconsideração da multiplicidade de relações entre os argumentos diferenciados, bem como pode deixar de fazer frente ao caráter prático-institucional do Direito. Não é menos verdade, no entanto, que deixar de fazer as devidas distinções entre os argumentos pode levar à arbitrariedade argumentativa; e a arbitrariedade argumentativa conduz à não-fundamentação das premissas utilizadas na interpretação jurídica” (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 5).

¹²⁷ Lenio Streck afirma ser inadequada a clássica distinção entre *easy* e *hard cases* (STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso – Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em Direito*. 2. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 377-379). Ousamos discordar do autor. Para ele, sempre há a pré-compreensão em jogo. Em nenhum caso haverá um zero de sentido, de modo que nenhum caso seria fácil. cremos que ninguém discordaria totalmente disso. A distinção em questão tem objetivos muito mais didáticos e separa aqueles casos em que as possibilidades de discussões – sejam valorativas, sejam linguísticas, sejam de qualquer outra espécie – são bem menores. Trata-se daqueles casos concretos que geram pouquíssimas discussões, requerendo menor esforço argumentativo. Os casos difíceis, por outro lado, trazem problemas de maior agudeza, necessitando de um esforço argumentativo muito maior, da aplicação da ponderação e de outras ferramentas que permitam chegar à solução mais adequada. É evidente que a divisão não é perfeita e alguns casos poderiam gerar dúvidas a respeito da sua facilidade ou dificuldade, o que, a nosso ver, não retira a sua importância didática.

¹²⁸ Humberto Ávila tem a mesma opinião. “O que deve ficar claro é que não se pode tolerar, num Estado Democrático de Direito, uma ‘justificação’ que, a pretexto de fundamentar uma interpretação, termine por encobri-la. Ora, fundamentar é justamente proporcionar acesso

argumentos deve ser examinado e sob os seus diferentes vieses. O primeiro erro clássico é buscar um argumento e, a partir dele, decidir, quando existem inúmeros outros argumentos favoráveis e contrários que estão em jogo. O segundo erro é não perceber que os argumentos não são unidirecionais, ou seja, muitas vezes um argumento que é empregado para sustentar uma decisão num sentido pode ser empregado para fundamentar outra decisão em sentido totalmente contrário.

Desse modo, para se ter uma fundamentação suficiente, é preciso muito mais do que decidir e fundamentar em um argumento. Faz-se necessário levantar todos os argumentos prós e contras, analisá-los com cuidado e, somente então, decidir. Se assim for feito, teremos decisões judiciais melhor fundamentadas, o que levará a uma evolução do seu próprio nível e permitirá uma maior ampla defesa, um maior debate por meio dos recursos. Do ponto de vista descritivo-doutrinário, o emprego da argumentação jurídica e a análise minuciosa dos argumentos permitirão uma melhora no nível das construções científicas, elevando o debate na doutrina jurídica brasileira.

2.1.7.2 Os argumentos, os seus pesos e as suas inter-relações

Na concepção de Humberto Ávila, é possível estabelecer um catálogo de argumentos, assim como conferir pesos a cada um deles, colocando-os em uma enumeração por grau de importância para a tomada de decisão no direito. Aos argumentos, podem ser atribuídos pesos tendo em vista o direito brasileiro, permitindo chegar a decisões jurídicas justificadas, com mais objetividade, e não somente explicadas, de modo subjetivo¹²⁹.

O próprio autor, em seguida, afirma que os argumentos se inter-relacionam e possuem distintas dimensões, de modo que somente os fatos poderão determinar aqueles argumentos que pesarão mais. Concordamos com esta última colocação. Apesar de ser instigante enumerar os argumentos por peso e, apesar de ser até possível utilizar argumentos razoáveis

interpessoal às razões que motivaram determinada decisão de interpretação. Esse esclarecimento é possível de ser feito; e deve ser levado a cabo não só pelo Poder Judiciário, mas também pela doutrina. Fundamentar é, pois, como levar alguém para um passeio informando-lhe o ponto de partida e o ponto de chegada, o veículo de transporte e as razões da viagem” (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, agosto, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 02 jul. 2008, p. 33).

¹²⁹ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 4-5.

para situar uns à frente dos outros no plano abstrato, apenas perante as circunstâncias do caso concreto, apenas frente ao problema é que se terá uma resposta acerca da relevância de cada *topoi*. Isto porque, a depender do caso que deve ser decidido, o contexto histórico-social pode assumir um caráter central e determinar que a interpretação sistemática se dê de um modo não tão esperado. Ou, ainda, uma circunstância específica do fato a ser regulado pode exigir uma norma determinada, e não aquela comumente aplicável aos casos semelhantes.

Humberto Ávila situa os argumentos sistemáticos e os linguísticos como os mais fortes, pois são imanescentes ao ordenamento jurídico. Os históricos, os genéticos e os práticos, estes últimos chamados pelo referido autor de não-institucionais, teriam menor força, seguindo esta ordem decrescente. No entanto, como viemos defendendo, as práticas culturais da sociedade (argumentos históricos), os valores que determinaram a criação de um texto normativo (argumentos genéticos) e as circunstâncias do caso concreto (argumentos práticos) ingressam na fórmula para a construção da norma jurídica. Até que ponto então eles seriam mais fracos do que os demais? Há casos em que, apesar de haver um forte argumento linguístico, há uma circunstância prática que exige a opção por determinada norma jurídica.

Por mais que se tente afastar os argumentos práticos das decisões jurídicas, tendo em vista que abrem espaço a uma maior subjetividade do intérprete, é para os fatos que a norma se voltará. Negar a sua influência sobre ela nos parece um retrocesso aos estudos que vem realizando o pós-positivismo, encabeçado pelos, citados no capítulo anterior, Hesse, Häberle e Müller. Por evidente, o argumento prático terá que encontrar respaldo nos argumentos linguísticos, ou não poderá ser utilizado, tendo em vista que a norma jurídica deflui de uma conjugação dialética entre os textos normativos e os fatos, ou os relatos dos fatos.

Os valores envolvidos nas discussões jurídicas têm papel essencial para a sua solução. Em caso de conflitos entre normas, deve prevalecer aquela que tem maior peso valorativo, ou seja, que realiza valores de maior importância. Os argumentos genéticos baseiam-se exatamente nos valores que justificaram a elaboração de determinado texto normativo. Verifica-se o que o legislador, representante da sociedade, buscava realizar com a lei que foi elaborada, quais os valores que pretendia ver protegidos e procura-se realizar uma projeção para a realidade atual e para os fatos em discussão, analisando se os fins que levaram à edição do ato normativo condizem com o momento presente. A mudança dos costumes, por exemplo, pode levar à mudança de interpretação, assim como as necessidades da sociedade podem ser outras.

A relevância dos argumentos genéticos¹³⁰ não pode, por conseguinte, ser descartada¹³¹. Aliás, estes argumentos estão imbricados aos próprios argumentos teleológicos¹³², que são uma espécie de argumento sistemático, o que impede a colocação *a priori* do argumento genético como um *topoi* inferior ao argumento sistemático.

Os argumentos históricos decorrem das evoluções históricas ocorridas e buscam demonstrar que um enunciado prescritivo que tinha uma interpretação não pode mais tê-la em face das mudanças ocorridas ao longo do tempo. É fundamental que a norma corresponda ao contexto histórico ao qual será aplicada, o que confere importância aos argumentos históricos.

A sua relação com os demais argumentos é também indiscutível. As evoluções históricas se dão no plano fático, o que leva a crer que os argumentos históricos refletem os argumentos práticos. Aqueles advêm das mudanças ocorridas na realidade social, na realidade prática. A razão do argumento é exatamente a demonstração de mudanças nas práticas sociais. Aliás, o argumento histórico também demonstra que o legislador elaborou o texto normativo frente a um contexto determinado, porém as mudanças fáticas não mais suportam a aplicação da norma que imaginou o legislador que seria construída a partir do texto por ele criado. Deste modo, a inter-relação entre argumentos históricos e genéticos é total.

Os argumentos sistemáticos são importantes sem dúvida, uma vez que o direito é um sistema

¹³⁰ Robert Alexy ressalta a importância dos argumentos genéticos, sobretudo no que diz respeito aos direitos fundamentais. “No âmbito dos direitos fundamentais, por vinculação da argumentação ‘à lei’ deve ser compreendida uma vinculação ao texto das disposições de direito fundamentais e à vontade do legislador constituinte. Expressão dessa vinculação são, sobretudo, as regras e formas da interpretação semântica e da interpretação genética” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 552).

¹³¹ Sobre a importância dos argumentos genéticos, Sacha Calmon afirma: “frequentemente a doutrina lança-se sobre a lei no afã de interpretá-la, sem querer conhecer a sua ‘exposição de motivos’, ao argumento de que feita a lei, doravante importa apenas examiná-la, desimportante a vontade dos seus autores (*sic*). Nada é tão arrogante quanto essa prepotência interpretativa. Desprezam-se os valores, interesses e objetivos que informaram a feitura da lei. Sua genética não pode nem deve ser relegada pelo intérprete, mormente nos Direitos Tributário e Penal. Não é com evoluir da história que os valores e as normas se transmutam?” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária – o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 140).

¹³² “Na interpretação genética inclui-se ainda a interpretação subjetiva-teleológica, que se refere aos objetivos que o legislador constituinte associou às disposições de direitos fundamentais” (ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 552).

e deve ser conhecido em sua unicidade. Eles envolvem os argumentos teleológicos¹³³, pois os valores são determinados pelo próprio sistema e somente é possível apreciar os valores subjacentes a uma norma após construí-la sistematicamente. Os argumentos sistemáticos também envolvem os jurisprudenciais, uma vez que a jurisprudência dá a última “palavra normativa” e seus arestos, suas súmulas, são utilizados como base para a construção das normas jurídicas também.

Por outro lado, apesar da importância dos argumentos sistemáticos, deve-se notar que o sistema é um conjunto de normas jurídicas. O argumento sistemático surge após um primeiro esforço interpretativo, ou seja, os próprios argumentos sistemáticos advêm da já referida dialética entre textos e fatos, o que mostra que, em verdade, todos os argumentos estão imbricados e o seu maior peso apenas pode ser verificado no momento da justificação, com fundamentos razoáveis que busquem satisfazer as necessidades da sociedade, este sim o fim do direito, que pode guiá-lo. Mas ainda ficamos com o problema de saber qual a decisão que melhor satisfaz aos anseios da sociedade em cada caso.

Não há como se afirmar objetivamente o que mais satisfaz à sociedade, representando a decisão mais justa, até porque, nos casos mais difíceis, podem surgir vontades diversas apontando para decisões diferentes. O que pode ser feito é proporcionar, cada vez mais, uma participação efetiva desta sociedade nas decisões jurídicas, como já defendido no capítulo anterior quando tratamos da sociedade aberta dos intérpretes.

Enfim, há caminhos que podem ser traçados para guiar o operador do direito a soluções que sejam de grande razoabilidade e próximas do que a maior parte da sociedade deseja. Decidir de forma totalmente objetiva, no entanto, é algo impossível. Isto parece estar claro. Não se pode mais afirmar que há sempre uma solução mais adequada¹³⁴. O direito busca agora

¹³³ “Por outras palavras: não é tarefa do pensamento teleológico, tanto quanto vem agora a propósito, encontrar uma qualquer regulação <<justa>>, *a priori* no seu conteúdo – por exemplo no sentido do Direito Natural ou da doutrina do <<Direito justo>> - mas apenas, uma vez legislado um valor (primário), pensar todas as conseqüências até o fim, transpô-lo para casos comparáveis, solucionar contradições com outros valores já legislados e evitar contradições derivadas do aparecimento de novos valores” (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 3 ed. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 75).

¹³⁴ “A ‘exatidão’ dos resultados, que são obtidos no procedimento exposto de concretização de normas constitucionais, não é, por causa disso, uma tal de uma demonstrabilidade exata como aquela das ciências naturais; esta, no âmbito da interpretação jurídica, pode permanecer nunca mais que uma ficção e ilusão dos juristas, atrás da qual se escondem, não expressamente e incontroláveis, as verdadeiras razões da decisão, ou, também, só decisão

estudar meios para que se chegue o mais próximo possível de decisões que revelem as ideologias prevalecentes na sociedade, que permitam uma melhor convivência, maior igualdade, dignidade etc., além de buscar controlar as decisões daqueles que ainda insistem, por desconhecimento ou por má vontade, em deixar de utilizar a argumentação jurídica como norte para a justificação das suas tomadas de posição.

2.2A ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA NO SÉCULO XXI

A argumentação jurídica é, em nossa opinião, uma das principais teorias que guiarão a interpretação, a aplicação e a compreensão do direito no século XXI. Assim como imperaram o juspositivismo e o jusnaturalismo até meados do século XX, cremos que a argumentação será uma das pedras de toque dos estudos jurídicos dos próximos anos. Enquanto a ciência não construir uma nova teoria mais pertinente, se é que isso irá acontecer, parece-nos que se trata do melhor modelo para o conhecimento do direito.

Vejam os alguns aspectos que nos levam a crer nisso.

2.2.1 O enfraquecimento do emprego da lógica formal no direito

Como dito, o direito não pode ser interpretado e aplicado a partir, unicamente, de raciocínios lógico-dedutivos¹³⁵. Os fatos não se subsumem às normas e geram conseqüências jurídicas determinadas, pura e simplesmente. Por exemplo, há hipóteses em que se dá a incidência, mas é aplicada outra conseqüência, que não aquela literalmente prevista. Como já afirmado no capítulo anterior, o direito, sistema jurídico, é objeto cultural e histórico, que evolui com o passar do tempo; ele se volta para os fatos, os quais podem trazer circunstâncias sequer imaginadas pelo homem anteriormente; e a aproximação entre direito e fato é realizada pelo

calada” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 68-69).

¹³⁵ “Considerações desse tope nos permitem perceber que a lógica, por si só, não é suficiente para nos conduzir à concreção material da experiência jurídica, isolando, na sua concretude, tão-só os caracteres formais das normas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 84).

homem, ser interessado, repleto de pré-conceitos.

A interpretação e a aplicação do direito, portanto, são muito mais incertas do que antes se imaginava. Não há uma resposta pronta do direito para cada caso concreto. Há, pelo contrário, inúmeras respostas sustentáveis. Umhas mais sustentáveis, e outras menos. Umhas mais de acordo com o sistema jurídico, e outras menos. A solução mais justa, nos parece, será aquela que mais estiver de acordo com as normas do sistema jurídico, com as normas de linguagem, com as normas da lógica, com as normas da argumentação, com os fatos e com os valores.

Manuel Atienza¹³⁶ explica que a argumentação vai além da lógica jurídica, uma vez que os *topoi*, no direito, podem ser empregados sob perspectivas outras como a sociológica, a retórica, a tópica etc. Isto não significa que a lógica deixa de ser importante para o direito, mas que deixa de ser central, deixa de ser uma perspectiva única. O raciocínio lógico-dedutivo, por exemplo, não desaparece. Em algum momento ele deverá ser utilizado, tendo em vista que a decisão jurídica não pode ser um ato de “decisionismo”. A conclusão deverá estar fundada em premissas e tanto aquelas como estas deverão poder ser justificadas por argumentos, não tidos por necessariamente verdadeiros, como quer a analítica, mas por verossimilhantes, como quer a dialética.

No momento em que se pensava que havia uma solução correta que deveria ser extraída do texto positivo, ficava fácil sustentar que se trataria o direito de pura lógica. Bastava ler o texto, empregar regras de linguagem e aplicar as conseqüências jurídicas, de forma lógica, aos fatos descritos nas hipóteses normativas. A atividade interpretativa e a atividade aplicativa eram descritas como procedimentos muito menos complexos do que realmente são. Simples silogismos que partiam de uma premissa menor e outra maior para se chegar à conclusão.

A partir do momento em que se percebe que há várias respostas possíveis, ou seja, que são cabíveis, para um mesmo caso concreto, às vezes, diferentes soluções que podem ser justificadas por argumentos sistemáticos ou mesmo linguísticos, pragmáticos etc., surge a necessidade de ultrapassar a lógica jurídica, complementando-a com outras teorias que possam dar suporte a uma melhor compreensão do direito e que possam colaborar para a busca da melhor solução. Para não se admitir que fica ao gosto do operador do direito a escolha da norma jurídica aplicável, é preciso criar critérios para se chegar a ela, àquela norma mais adequada à resolução do problema advindo do mundo social.

¹³⁶ ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 40.

2.2.2 A lógica informal

Em contraposição à lógica formal, puramente lógico-dedutiva, utiliza-se a expressão lógica informal, que abarcaria o emprego da argumentação. A primeira está no contexto da justificação interna, ao passo em que a segunda no da justificação externa¹³⁷. A justificação interna de uma decisão é a demonstração de como se chegou a determinada conclusão a partir de certas premissas. Reflete o raciocínio lógico-dedutivo, a utilização de argumentos-base que levarão, por inferência, a conclusões. Vale frisar que este raciocínio não é descartado pela argumentação jurídica. Ele faz parte do procedimento argumentativo¹³⁸.

A argumentação visa, porém, ir mais além. Reconhecendo a insuficiência da justificação interna para o direito, uma vez que em torno deste tem-se uma imensidão de premissas e conclusões possíveis, a doutrina passou a estudar a necessidade da justificação externa. Um mesmo caso concreto pode ser solucionado de duas formas distintas, fundamentado em diferentes premissas racionais, por inferências válidas. A dedução deixa de ser suficiente, bastante, no momento em que se percebe que, em certos casos, inúmeras diferentes premissas (argumentos) podem ser utilizadas, o que leva a uma multiplicidade de conclusões inicialmente razoáveis.

A argumentação tem como um de seus objetivos o exame dessas premissas, dos argumentos, dos *topoi* que serão empregados para se chegar à solução dos casos concretos. A argumentação jurídica é exatamente a teoria que objetiva, dentre outras coisas, estudar os argumentos utilizados para a justificação das decisões no direito, criando critérios para a sua aplicação, tornando possível ao operador, a partir de procedimentos antes estabelecidos, não

¹³⁷ “Wróblewski (e a sua terminologia é hoje amplamente aceita) chamou ao primeiro tipo de justificação, o que se refere à validade de uma inferência a partir de premissas dadas, *justificação interna*. E ao segundo tipo de justificação, o que põe à prova o caráter menos ou mais fundamentado de suas premissas, *justificação externa* (Wróblewski, 1971 e 1974)” (ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006, p. 40).

¹³⁸ “A justificação interna apenas permite demonstrar de que maneira as conclusões decorrem logicamente das premissas. Ela não explica, porém, de que modo essas premissas são construídas. A justificação externa, a seu turno, apenas esclarece quais são os argumentos utilizados na construção das premissas do raciocínio jurídico” (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, agosto, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 02 jul. 2008, p. 29).

simplesmente decidir por uma solução, realizando uma escolha aleatória ou ao seu gosto, mas decidir pela solução que possa ser melhor justificada, por aquela que estará sob a égide dos argumentos mais fortes de acordo com um caso concreto específico.

A lógica formal pura e simples, que tanto era estudada e vangloriada, termina por ser afastada do direito, dando lugar à lógica informal. Daí as críticas citadas dos autores ao silogismo realizado pelos positivistas. No pós-positivismo a visão é muito mais ampla. Para se tomar uma decisão, é necessário pesar os diversos argumentos em jogo e as inúmeras conclusões que podem ser tomadas a partir deles. Após relacioná-los e sopesá-los, como visto, é possível tomar uma decisão ao menos justificável e de forte razoabilidade.

2.2.3 Uma tentativa de controle das decisões no direito

Além do crescimento de força da argumentação jurídica, os cinquenta últimos anos serviram para que muitos autores não mais negassem o subjetivismo que é intrínseco ao direito. Não há, então, como rejeitar o fato de que o ser humano produz os textos que servem de base para a interpretação – para a construção das normas jurídicas – que é realizada também por seres humanos, que também irão decidir qual delas aplicar. A dificuldade de se afirmar que uma resposta seja a mais adequada decorre do fato de que o direito envolve a todo o momento decisões humanas que não podem ser totalmente objetivadas. O legislador decide o texto que irá criar e o julgador decide como construirá, concretizará, a norma perante o texto e os demais elementos.

O ser humano, como sujeito interessado¹³⁹, que traz consigo uma pré-compreensão formada durante toda a sua vida, é inevitavelmente influenciado por ambos, interesse e “bagagem”. Como fazer, assim, para reduzir a carga de subjetividade que ronda o direito? Deve-se falar em reduzir, tendo em vista que eliminar é impossível. Falar em controle é precipitado, pois não se põe em total controle aquilo que diz respeito à mente humana. João Maurício Adeodato destaca que Müller criticou Viehweg e Häberle pelo fato de suas teorias não terem se preocupado tanto com o fato de ao menos delimitar quais são as decisões possíveis ou não. Partindo do pressuposto de que, em várias situações, há diferentes soluções para um mesmo

¹³⁹ HABERMAS, Jürgen. *Conhecimento e interesse*. Trad. Mauricio Tragtemberg. Rio de Janeiro: Zahar Editores S.A, 1982, *passim*.

caso concreto, é preciso saber analisar quais seriam plausíveis, admissíveis¹⁴⁰.

O que os teóricos da argumentação jurídica pretendem, como visto, é a criação de procedimentos que tornem as atividades interpretativa e aplicativa mais objetivas, tornando mais perceptível aquilo que há de subjetivo em cada decisão, permitindo um maior controle pelo próprio sujeito que decide, assim como por outros que apreciarão a sua decisão¹⁴¹. As argumentações – tanto as doutrinárias, como as legislativas e as judiciais – devem respeitar certas regras, pois as atividades que lhe servem de objeto também devem. Não há como controlar a mente do ser humano, a sua pré-compreensão, mas é possível impor regras que ele deverá cumprir na construção do direito, as quais, além de dificultarem o subjetivismo, permitem que as pessoas ou órgãos competentes realizem o controle de tais decisões. No caso do *in dubio pro* contribuinte, por exemplo, como se verá, ele impõe um parâmetro para as decisões das questões tributárias mais complexas, reduzindo o espaço para as decisões baseadas em argumentos não admissíveis.

A argumentação tem o escopo de convencer alguém de algo. No caso do direito, o doutrinador argumenta para convencer o leitor, o espectador, as partes processuais, a sociedade etc. de que as suas teses são plausíveis, correspondem ao que determina o sistema jurídico. O mesmo faz o julgador, que argumenta para convencer as partes ou a sociedade como um todo de que a sua decisão foi a mais acertada, a mais adequada a determinado ordenamento jurídico. Muitas

¹⁴⁰ “O problema é que, para essa junção de texto com realidade, ‘concretização’, um ponto de orientação específico não é fornecido nem requerido. Permanece indefinido, na teoria de Müller, em que medida seu método supre as deficiências de uma tópica como a de Viehweg, acusada de casuística, ou da ‘Constituição Aberta’ de Peter Häberle, que têm uma perspectiva mais pragmática do que semântica e enfatizam o papel dos operadores jurídicos e demais agentes envolvidos na decisão do conflito, com pretensões mais modestas de objetividade” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 255).

¹⁴¹ A importância da argumentação é hoje destacada por autores estrangeiros e brasileiros de todas as áreas do direito. No Direito Tributário, como visto, Humberto Ávila é um dos que repetidamente tratam da argumentação jurídica. No Direito Penal, podemos citar Ferrajoli e Guillermo J. Yacobucci. “*Por eso FERRAJOLI, a pesar de considerar ilegítimo el poder de disposición presente en la instancia judicial, reconoce que en ciertos casos los jueces no construyen sus motivaciones mediante aserciones cognoscitivas susceptibles de verificación y confutación, sino solo, o predominantemente, con juicios de valor, no vinculados en cuanto tales a previsiones legales taxativas. [...] Por eso concluye que la carga de argumentar el ejercicio dispositivo por parte de los jueces conforme a ciertos principios y su consecuente exposición al control público no solo no contradice el modelo de derecho penal mínimo, sino que forma parte integrante de él*” (YACOBUCCI, Guillermo J. *El sentido de los principios penales: su naturaleza y funciones en la argumentación penal*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, p. 445-446).

decisões judiciais, entretanto, não são suficientemente fundamentadas¹⁴², o que dificulta o controle por parte dos demais órgãos do Poder Judiciário, a defesa pela parte sucumbente e a chegada a uma solução racionalmente bem justificada e argumentativamente válida.

Se fizermos um esforço maior de análise, podemos perceber que é difícil saber se a decisão por uma tese doutrinária ou pela aplicação de uma norma jurídica a determinado caso concreto vem antes ou depois da argumentação. Em verdade, as atividades interpretativa, aplicativa e argumentativa estão intrinsecamente ligadas. Não se pode construir uma norma ou aplicar uma norma sem que seja possível fundamentar satisfatoriamente ambas as atividades. O operador do direito, desta forma, atua sempre pensando no porquê de estar agindo daquele modo e pensando em como poderá justificar tal ação, assim como refutar eventuais argumentos que venham a ser contrários a ela.

A argumentação jurídica não é, portanto, algo que foi inventado pela Ciência Jurídica, mas, na verdade, sempre se fez presente. A sua importância enquanto teoria é que apenas foi notada recentemente. A argumentação é a atividade que complementa a interpretação e a aplicação do direito, as quais sempre foram muito estudadas, ao contrário daquela. É por meio da argumentação que se oferece os fundamentos de uma decisão e é, neste momento, que se pode descobrir a sua pertinência ou a sua impertinência. É por meio da justificação satisfatória e de sua análise a partir de certos critérios que se pode notar com maior facilidade, além de problemas técnicos na interpretação, a existência de falhas decorrentes do interesse ou da pré-compreensão de um doutrinador, de um julgador ou até de um legislador.

¹⁴² “Nada obstante o truísmo do que se acaba de afirmar, provavelmente nunca se motivou tão pouco e tão mal. Há uma série de explicações para esse fenômeno, que vão do excesso de trabalho atribuído aos juízes, passam pela chamada ‘motivação concisa’, autorizada pela jurisprudência das Cortes superiores, e pelas recentes reformas do Código de Processo Civil, que admite agora como fundamentação de determinadas decisões a mera referência a súmulas” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 366).

3 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

3.1 O CONSTITUCIONALISMO E A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1.1 Os movimentos constitucionalistas

As evoluções ocorridas no Direito Constitucional sempre foram associadas a determinados movimentos, os quais receberam denominações próprias. Para o objetivo deste capítulo, interessa-nos o Constitucionalismo Moderno e alguns movimentos que vieram em seguida, chegando-se a falar hoje em um Constitucionalismo Pós-Moderno. O que pretendemos

demonstrar é que um dos pontos em comum de todos estes momentos do Direito Constitucional é a importância destacada conferida aos direitos fundamentais.

O Constitucionalismo Moderno reconhecia a necessidade de deixar os velhos modelos absolutistas, buscando-se a constitucionalização do Estado¹⁴³. Para se ter um real Estado de Direito, entendia-se que era necessária a criação de constituições escritas, de textos que pudessem gerar a construção de normas que estariam no topo do sistema jurídico, regendo o Estado, estruturando-o, prescrevendo normas que veiculassem direitos fundamentais etc. O movimento se concretizou com as revoluções burguesas na Inglaterra em 1688, nos Estados Unidos em 1776 e, finalmente, na França em 1789, a que trouxe maiores repercussões ao redor do mundo. Embora o Constitucionalismo Moderno tenha se firmado com as referidas revoluções, a doutrina afirma que o seu embrião já tinha sido lançado na Magna Carta de 1215, a qual já buscava organizar o Estado e prever alguns direitos fundamentais na Inglaterra.

O Constitucionalismo Moderno foi um movimento político, social e jurídico. Sob o ângulo jurídico, o seu ideal central era a criação de um texto que ficasse acima do Estado, acima dos governantes, evitando a concentração de poderes e permitindo uma maior efetividade das liberdades públicas. Ele sempre esteve vinculado à regulação do Estado e da sua atuação perante os cidadãos, com o intuito de realizar efetivamente a existência de um Estado de Direito.

Após a I Guerra Mundial, começou-se a falar em um Novo Constitucionalismo, no Constitucionalismo Pós-Guerra, devido às tendências que surgiam à época. As monarquias passaram a dar lugar às repúblicas; a descrença no Poder Executivo abriu espaço para um fortalecimento do Poder Legislativo; a democracia se fortaleceu bastante; etc. As novas constituições foram marcadas também por uma maior participação dos juristas na sua elaboração. Na Alemanha, houve a influência de H. Preuss e, na Áustria, a influência de Hans Kelsen.

Nesta fase, cresceu a atuação do Estado, ocorrendo um enfraquecimento do modelo liberal.

¹⁴³ “Ao constitucionalismo moderno coube a organização do poder e a declaração de direitos e garantias individuais. A constituição traduzia assim o liberalismo político e econômico. O liberalismo político trouxe os instrumentos de resistência e de limitação do poder, em preservação da autonomia individual, enquanto o liberalismo econômico recusou a presença do Estado no domínio econômico, para que este se desenvolvesse a livre concorrência da economia de mercado” (MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 152).

Com a maior atuação estatal para a realização dos direitos sociais, adveio também um interesse por uma maior realização dos direitos fundamentais, os quais não deveriam apenas deixar de ser violados, porém deveriam ser efetivados, com uma participação positiva do Estado. Foi a partir daí que ganhou força a eficácia objetiva dos direitos fundamentais, que não se resumem a uma eficácia subjetiva. Esta consiste na visualização desses direitos como liberdades públicas, como proteções que surgem para o cidadão nas relações com o Estado. Este efeito dos direitos fundamentais é, sem dúvida, de grande importância, porém revela apenas uma parte de sua eficácia, como será visto em seguida.

Os referidos movimentos revelam as características histórico-culturais vigentes. Foram respostas às necessidades que a sociedade tinha em cada época. A proteção dos direitos fundamentais do cidadão, entretanto, nunca saiu de moda. A contenção do poder estatal sempre foi muito difícil, de forma que a importância conferida aos direitos fundamentais nunca deixa o centro das atenções¹⁴⁴. Pelo contrário, os doutrinadores de todo o mundo e os tribunais em geral, cada vez mais, conferem relevância a estes direitos, que vêm sendo reconhecidos também nas relações entre os particulares, e não somente na relação entre Estado e particular.

3.1.2 A proteção e a efetivação dos direitos fundamentais

Os direitos fundamentais possuem uma função crucial dentro de qualquer sistema constitucional. Ao lado das normas que disciplinam a estrutura e a organização do Estado, sem as quais este sequer poderia existir, as normas que veiculam os direitos fundamentais têm um caráter de centralidade, verdadeira fundamentalidade dentro do ordenamento jurídico¹⁴⁵.

¹⁴⁴ “A Constituição é a lei suprema de um Estado, responsável pela regulação dos seus elementos estruturais: povo, território, poder e finalidade. Cabe também ao texto constitucional a difícil tarefa de limitar o poder do ente estatal através do estabelecimento de uma série de direitos e garantias fundamentais ao cidadão” (BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. A interpretação como fator de desenvolvimento e atualização das normas constitucionais. In: SILVA, Virgílio Afonso (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 147).

¹⁴⁵ “Com a tese das fundamentalidades formal e substancial afirma-se que as normas de direitos fundamentais desempenham um papel central no sistema jurídico” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 523). “A **fundamentalidade formal**, geralmente associada à constitucionalização,

Vale a pena abrir aqui parênteses para tratar, com um pouco mais de cuidado, da eficácia dos direitos fundamentais. Estes eram vistos como direitos públicos subjetivos desde o século XIX, visão que se coadunava com os ideais burgueses de limitação do poder estatal e com a total separação entre direito público e direito privado, ficando os direitos fundamentais restritos à seara pública.

Com o reconhecimento da Constituição como um sistema de normas supremas e com a ocorrência das grandes guerras, o tema dos direitos fundamentais passou a sofrer mudanças, ganhando ainda maior amplitude. Passou-se a questionar quais seriam os seus reais efeitos e quem seriam os seus destinatários. Foi em torno das décadas de 40 e de 50¹⁴⁶ – mais uma vez este é um período de importantes alterações no direito – que a doutrina e a jurisprudência começaram a tratar dos direitos fundamentais em geral como normas, ou seja, com eficácia objetiva¹⁴⁷, de forma que o Estado deveria agir positivamente, realizando estas normas jurídicas impostas pelo sistema¹⁴⁸. Neste contexto, deixando de representar somente direitos

assinala quatro dimensões relevantes: (1) as normas consagradoras de direitos fundamentais, enquanto normas fundamentais, são normas colocadas no grau superior da ordem jurídica [...]” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 379) (grifos no original).

¹⁴⁶ “Sem embargo, a corrente que negava a eficácia horizontal dos direitos fundamentais na Alemanha praticamente desapareceu, depois que esta foi reconhecida por reiteradas decisões do Tribunal Constitucional Federal, proferidas a partir da década de 50” (SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais no direito comparado e no Brasil. In: BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 272).

¹⁴⁷ “Neste contexto, cumpre referir a lição de Böckenförde, que, em clássico ensaio sobre a teoria dos direitos fundamentais, já havia alertado para a circunstância de que o reconhecimento de uma perspectiva objetiva dos direitos fundamentais encontrou o eco em todas as modernas teorizações sobre este tema. No que concerne ao direito pátrio – ao contrário das doutrinas espanhola e lusitana, onde o tema já encontrou maior receptividade –, impende reconhecer, no entanto, que a referida perspectiva objetiva dos direitos fundamentais ainda não foi objeto de estudos mais aprofundados, encontrando, por isso, tímida mas crescente (em termos quantitativos e qualitativos) aplicação” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 141).

¹⁴⁸ “Apesar de encontrarmos já na doutrina constitucional do primeiro pós-guerra certos desenvolvimentos do que hoje se considera a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, é com o advento da Lei Fundamental de 1949 que ocorreu o impulso decisivo neste sentido. Neste contexto, a doutrina e a jurisprudência continuam a evocar a paradigmática e multicitada decisão proferida em 1958 pela Corte Federal Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*) da Alemanha no caso *Lüth*, na qual, além de outros aspectos relevantes, foi dado continuidade a uma tendência já revelada em arestos anteriores” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos*

públicos subjetivos, a partir da sua perspectiva objetiva, também se começou a visualizar a presença dos direitos fundamentais nas relações privadas¹⁴⁹.

É importante que o estudo dos direitos fundamentais seja realizado, como sempre deve acontecer com os institutos jurídicos, no contexto do sistema jurídico do nosso país. Deste modo, os ensinamentos advindos da doutrina estrangeira nos servem como base para comparação, para um início de análise, porém as conclusões devem refletir o ordenamento jurídico brasileiro. Já no preâmbulo da CF/88¹⁵⁰, fica clara a decisão da Assembléia Constituinte por estabelecer um Estado que atue positivamente no sentido de assegurar ao máximo o exercício dos direitos sociais e individuais. O STF vem confirmando esta imposição em diversos julgados, reafirmando a necessidade de máxima efetivação dos direitos fundamentais do cidadão¹⁵¹.

Os direitos fundamentais, no Brasil, são efeitos jurídicos¹⁵² de princípios e regras presentes no

fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 143).

¹⁴⁹ “Nos Estados Unidos, a discussão em torno da possibilidade de invocar os direitos civis nas relações entre pessoas privadas começou a ganhar contornos claros entre 1944 e 1948, período em que a Suprema Corte julgou uma série de casos nos quais se pretendia a apreciação de atos de particulares à luz da 14ª Emenda” (PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Apontamentos sobre a aplicação das normas de Direito fundamental nas relações jurídicas entre particulares. *In*: BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 133).

¹⁵⁰ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL” (CF/88, Preâmbulo).

¹⁵¹ “E, referindo-se, expressamente, ao Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988, escolia José Afonso da Silva que ‘O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. ‘Assegurar’, tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu ‘exercício’. Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de ‘assegurar’, tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico’” (STF, ADI 2.649, voto da Min. Carmen Lúcia, DJ 17 de outubro de 2008).

¹⁵² Robert Alexy explica que também é assim na Alemanha. Há dispositivos de direitos fundamentais (enunciados normativos), há normas de direitos fundamentais (normas jurídicas) e os próprios direitos fundamentais (direitos subjetivos, conseqüências normativas).

sistema constitucional¹⁵³. Para uma melhor compreensão do tema, é interessante que se tenha claro que os direitos são consequências das normas jurídicas. A identificação dos direitos fundamentais com os princípios ou com as regras pode gerar confusões. Os princípios, como se verá em seguida, são normas jurídicas que determinam a busca máxima por um estado ideal de coisas, ou seja, são normas que têm em seus consequentes a determinação de algo que deve se procurar atingir. As regras são normas mais descritivas que impõem prescrições, permissões ou obrigações. O princípio da igualdade determina que as relações intersubjetivas se deem da forma mais igual possível. Daí surge o direito fundamental, para cada pessoa, de ser tratado de forma igualitária. A regra da anterioridade impõe que a criação ou o aumento de tributos somente possam ser aplicados no exercício seguinte ao da publicação da lei que os cria ou aumenta. É possível, portanto, afirmar que o contribuinte tem o direito fundamental de não ser surpreendido por uma nova ou maior limitação aos direitos fundamentais de propriedade ou liberdade, a não ser que exista exceção claramente descrita no texto constitucional.

Os direitos fundamentais não se equivalem às normas jurídicas, portanto, representando consequências destas. O Estado e o direito existem para servir às pessoas. Eles servem exatamente para oferecer melhores condições de sobrevivência à sociedade. Os direitos fundamentais são os direitos básicos de cada indivíduo, os quais não somente devem ser protegidos ao máximo pelo Estado, como também este deve atuar positivamente para conferir máxima efetividade a eles. A atuação estatal deve limitar o mínimo possível estes direitos e somente pode fazê-lo em casos excepcionais, previstos na própria CF/88¹⁵⁴. Ocorre que, mesmo quando as normas constitucionais possibilitarem a limitação de direitos fundamentais, esta deverá se dar com o maior cuidado possível, uma vez que não se tratam de direitos comuns ou de um poder do Estado, mas de direitos de caráter fundamental.

Se o direito fundamental tem toda esta importância e fundamentalidade dentro do sistema jurídico brasileiro, o seu tratamento não pode ser exatamente igual ao dos demais direitos. O

Ver ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 65-69.

¹⁵³ Em nossa opinião, tanto os princípios como as regras veiculam direitos fundamentais. É o que entende Alexy. “Como já foi demonstrado, as normas de direitos fundamentais têm um duplo caráter, como regras e princípios” (ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 554).

¹⁵⁴ “Por causa do significado dos direitos fundamentais para o status do particular e para a ordem total da coletividade, o importante é, exatamente, na limitação dos direitos fundamentais, levar a sério a Constituição escrita” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 250).

ônus argumentativo para que se dê uma limitação a um direito fundamental é, sem dúvida, maior do que no caso de outros direitos. Os argumentos que sustentarão tal limitação devem ser substanciais a ponto de permitirem a redução, mesmo que momentânea, da esfera jurídica fundamental do cidadão. Isto não ocorre por haver uma hierarquia entre as normas que veiculam direitos fundamentais e as demais, mas porque os valores subjacentes aos direitos fundamentais, as suas razões justificantes, são de extrema relevância. Daí serem estes direitos chamados de fundamentais. Em princípio, os direitos fundamentais devem ser preservados, sendo necessário um maior ônus argumentativo para a sua limitação. Os direitos fundamentais, quaisquer deles, poderão ser limitados em inúmeras situações, porém estas deverão estar justificadas de forma robusta.

Já na atuação positiva, para conferir efetividade a estes direitos, o Estado não pode medir esforços. Konrad Hesse afirma que a teoria da concretização, já tratada no primeiro capítulo, é a mais adequada à compreensão dos textos e fatos que envolvam os direitos fundamentais¹⁵⁵. Estes precisam ser efetivados na prática, precisam ganhar máxima aplicabilidade e eficácia. Manoel Jorge e Silva Neto propõe corretamente que, em se tratando de direitos e garantias individuais, o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais que ele defende existir não somente pode ser aplicado, mas é uma imposição, decorrência do parágrafo 1º do art. 5º da CF/88¹⁵⁶. Outros autores brasileiros também seguem esta linha de que o referido

¹⁵⁵ “Nisso, ‘organização’ de direitos fundamentais não sem-mais é idêntica com ‘concretização’ de direitos fundamentais [...] Na medida em que organização e concretização coincidem, o legislador de direitos fundamentais está vinculado à Constituição e ele está sujeito ao controle do Tribunal Constitucional. Nesse caso, ganha, então, o poder judicial influência sobre a organização” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 248).

¹⁵⁶ “A respeito dos direitos e garantias individuais, o princípio da máxima efetividade não guarda apenas uma correspondência lógica; não porta, tão-somente, uma conexão de sentido com a sistemática constitucional.

Em verdade, a utilização do princípio quando da interpretação constitucional é pressuposto à atividade do intérprete, designadamente à vista do incisivo comando a se extrair do §1º, art. 5º, mencionado linhas atrás.

Sendo assim, qualquer postura do aplicador que não tome por ponto de partida a concretização de garantia fundamental representa, sem dúvida, não apenas um erro crasso para desnudar o conteúdo do preceito constitucional; é um atentado mesmo contra a própria razão ontológica do ente estatal, ente que – diga-se de passagem –, no específico caso do Brasil, tem os seus fundamentos atrelados à consecução da cidadania, da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho (art. 1º, II, III e IV), dentre outros elevadíssimos propósitos não à toa guinados ao status de finalidades substanciais do Estado brasileiro” (SILVA NETO, Manoel Jorge e. *O princípio da máxima efetividade e a interpretação constitucional*. São Paulo: LTr, 1999, p. 37).

dispositivo deve ser interpretado no sentido de conferir máxima aplicabilidade e eficácia aos direitos fundamentais, a exemplo de Ingo Wolfgang Sarlet¹⁵⁷.

As maiores dúvidas surgem nos momentos de conflitos entre princípios que veiculam direitos fundamentais ou destes com outros princípios previstos na CF/88. Entendemos que não há hierarquia normativa inexorável no plano concreto, ou seja, uma norma não será sempre superior a outra, devendo o conflito ser examinado perante o caso específico, de modo que qualquer norma pode ser afastada a depender das circunstâncias. No entanto, pelos valores que algumas normas buscam realizar, é possível constatar uma hierarquia no plano abstrato, *a priori*. Em princípio, determinadas normas deverão prevalecer sobre outras, pois os valores que elas protegem, que elas realizam, são mais relevantes para a sociedade do que aqueles subjacentes às outras normas, devendo elas receber, em regra, maior eficácia¹⁵⁸.

Esta prevalência *a priori*, que pode não ocorrer no caso concreto, é o que justifica a existência de um maior ônus argumentativo para a limitação de determinadas normas jurídicas. Como dito, é o que ocorre no caso dos princípios e regras que veiculam direitos fundamentais, os quais opõem maior dificuldade para a sua limitação. Em suma, os conflitos entre normas que trazem direitos fundamentais no seu consequente são mais paritários do que aqueles que se dão entre uma norma que determina um direito fundamental e outra comum, mesmo que seja constitucional.

Quais seriam, então, os efeitos advindos do reconhecimento de que as normas de direito

¹⁵⁷ “Levando-se em conta esta distinção, somos levados a crer que a melhor exegese da norma contida no art. 5º, §1º, de nossa Constituição é a que parte da premissa de que se trata de norma de cunho inequivocamente principiológico, considerando-a, portanto, uma espécie de mandado de otimização (ou maximização), isto é, estabelecendo aos órgãos estatais a tarefa de reconhecerem a maior eficácia possível aos direitos fundamentais, entendimento este sustentado, entre outros, no direito comparado, por Gomes Canotilho e compartilhado, entre nós, por Flávia Piovesan” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 270).

¹⁵⁸ “Se, portanto, todas as normas constitucionais são dotadas de um mínimo de eficácia, no caso dos direitos fundamentais, à luz do significado outorgado ao art. 5º, §1º, de nossa Lei Fundamental, pode afirmar-se que aos poderes públicos incumbem a tarefa e o dever de extrair das normas que os consagram (os direitos fundamentais) a maior eficácia possível, outorgando-lhes, neste sentido, efeitos reforçados relativamente às demais normas constitucionais, já que não há como desconsiderar a circunstância de que a presunção da aplicabilidade e plena eficácia que milita em favor dos direitos fundamentais constitui, em verdade, um dos esteios de sua fundamentalidade formal no âmbito da Constituição” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 271).

fundamental devem, *a priori*, receber uma maior eficácia do que as demais? Entendemos que Humberto Ávila, com base em Alexy¹⁵⁹, oferece uma boa solução quando trata da igualdade, que é um dos direitos fundamentais de maior importância no sistema constitucional brasileiro. O autor defende que, pela sua importância, a norma de igualdade deve impor um maior ônus argumentativo para a sua limitação¹⁶⁰. Deste modo, sem estabelecer uma hierarquia normativa, sem tornar perene a prevalência da igualdade, ele cria uma saída para que, nos casos mais complexos, ela tenha uma maior força do que as demais normas, diminuindo as chances de sua limitação, mas não impossibilitando. A intenção de Ávila foi conferir uma maior importância *a priori* à igualdade frente a todos os demais direitos. A nossa é conferir relevância aos direitos chamados de fundamentais perante os demais, não fundamentais, e especialmente perante o poder estatal.

É importante perceber que existem alguns pontos de partida para a ponderação, de modo que esta não ocorre aleatoriamente. A falta de critérios para a ponderação tem sido um objeto de preocupação da Ciência Jurídica, não sem razão¹⁶¹. Não havendo parâmetros pré-estabelecidos de como devem ser solucionados os conflitos normativos, as decisões recairão em subjetivismos, devido à falta de base para o seu controle¹⁶². Esses parâmetros são também

¹⁵⁹ “Assim, o texto das disposições de direitos fundamentais vinculam a argumentação por meio da criação de um ônus argumentativo a seu favor” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 553).

¹⁶⁰ “[...] pode-se afirmar que não são os contribuinte que devem aduzir razões de extrema importância para serem tratados da mesma forma, mas é o ente estatal que deve aduzi-las para tratá-los de forma diferente. [...]”

Até aqui foi analisada a repercussão geral da prevalência axiológica da igualdade, notadamente com relação ao ônus argumentativo decorrente da denominada presunção de igualdade dos contribuintes” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 160).

¹⁶¹ “O risco de tal disfunção, todavia, não a desmerece como técnica de decisão nem priva a doutrina da possibilidade de buscar parâmetros mais bem definidos para sua aplicação. No estágio atual, a ponderação ainda não atingiu o padrão desejável de objetividade, dando lugar a ampla discricionariedade judicial” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 363).

¹⁶² “O aspecto mais destacado do contexto contemporâneo de renovação da teoria do direito no Brasil talvez seja a progressiva adoção da técnica da ponderação de princípios, observada, sobretudo, a partir da divulgação, aqui, das contribuições inovadoras de Dworkin e Alexy. Contudo, a despeito do otimismo com que nossa doutrina vem recebendo a técnica da ponderação, também crescem, tanto no Brasil quanto no exterior, algumas preocupações concernentes à possibilidade de um uso abusivo da técnica. Argüi-se, sobretudo, que a ponderação leva a um aumento excessivo da discricionariedade judicial, com sérios prejuízos para a segurança jurídica e para a legitimação do judiciário. Como consequência dessas preocupações, tem se intensificado, mais recentemente, o esforço de se estabelecerem padrões metodológicos que levem ao incremento da racionalidade da ponderação” (SOUZA NETO,

chamados de *standards* para a ponderação. São regras *prima facie* que deverão guiar a ponderação no conflito entre normas.

É evidente que tais regras não são perenes, por isso mesmo são consideradas *prima facie*, ou seja, determinam a ponderação em uma primeira análise, mas poderão cair a depender do conflito que se apresente, de acordo com o caso concreto¹⁶³. Deste modo, é possível se afirmar que há um *standard* determinando, *a priori*, que a solução de conflitos entre direitos fundamentais e outros poderes ou direitos estabelecidos na CF/88 deverá se dar em favor da norma que veicula o direito fundamental. Frente às circunstâncias do caso concreto, este parâmetro poderá prevalecer ou não. Caso existam argumentos fortes que levem à superação do *standard*, o julgamento poderá se dar de acordo com a norma que veicula um poder estatal ou um direito sem caráter fundamental. Voltaremos ao assunto com mais cuidado quando tratarmos da relação entre Fisco e cidadão e do *in dubio pro* contribuinte enquanto parâmetro para a solução das questões tributárias.

3.2 A CONSTITUIÇÃO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

A CF/88 possui em seu texto inúmeros dispositivos que tratam direta ou indiretamente dos tributos. Dentro do sistema constitucional global, ou seja, inserido no sistema de normas jurídicas constitucionais – aquelas construídas a partir dos enunciados constitucionais – há subsistemas, que podem ser delineados pela singularidade das matérias que lhes servem de

Cláudio Pereira de. Ponderação de princípios e racionalidade das decisões judiciais: coerência, razão pública, decomposição analítica e *standards* de ponderação. *Revista Virtù*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 1, mar-mai, 2007. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 20 mar. 2009, p. 1). “É preciso avançar neste ponto, para construir alicerces mais firmes na nossa matéria, tornando a aplicação dos direitos fundamentais no âmbito privado intersubjetivamente controlável, e, na medida do possível, relativamente independente dos humores e das inclinações espirituais e ideológicas dos magistrados. Afinal, se há muitos juízes bons, justos e equilibrados, há outros tantos que não o são, e os direitos fundamentais não podem ficar à mercê do psiquismo e da formação moral de quem quer que seja” (SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais no direito comparado e no Brasil. *In*: BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 272).

¹⁶³ “Observe-se que *standards* como esses, propostos por Barroso e Sarmento, não fixam normas de observância obrigatória. Eles estabelecem apenas uma prioridade *prima facie*, reduzindo o ônus argumentativo do aplicador que os privilegia na solução da colisão e aumentando o ônus do que os desconsidera. Obviamente, um caso concreto pode impor justamente a solução inversa à sugerida pelo *standard*. Tratar-se-á, então, de um “caso difícil”, cuja resolução exige um maior esforço de justificação por parte do magistrado” (SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Op. cit.*, p. 13).

objeto.

A doutrina brasileira não discute mais sobre a existência de um verdadeiro sistema constitucional tributário¹⁶⁴, o qual é decorrência, sobretudo, da interpretação do texto da CF/88. É neste sistema que está inserido o *in dubio pro* contribuinte, como se verá à frente. Por norma diferir de texto, como já sublinhado nos capítulos anteriores, o sistema constitucional tributário não é aquele que vai do art. 145 até o art. 162 da CF/88, mas é o conjunto de normas que são construídas a partir desses e de inúmeros outros dispositivos constitucionais que mantêm relação com o Direito Tributário.

O texto já está posto pelo legislador. A tarefa de aproximar os enunciados, ou melhor, de aproximar, umas das outras, as significações construídas a partir desses enunciados é do intérprete. Através das inter-relações, elas ganham o seu significado normativo¹⁶⁵, sobretudo quando relacionadas com os princípios, que indicam as diretrizes do sistema.

Um sistema se configura quando existe um grupo de elementos se relacionando, com ordenação interior, e que respeitam a uma lógica, a princípios básicos, com unicidade. A doutrina vem destacando, já há algum tempo, a ordenação e a unicidade como as características principais de um sistema¹⁶⁶. O ordenamento jurídico é um sistema, uma vez que as normas estão em constante inter-relação e respeitam a diretrizes únicas. Elas mantêm relações entre si e coerência com um todo unitário.

As normas jurídicas “sobrevivem” dentro do sistema em grande tensão entre si e com a realidade social, devendo ser construídas de uma ou de outra forma a depender das demais normas que estão ao seu redor, a depender do contexto e a depender das circunstâncias do fato específico. Nota-se, mais uma vez, que nenhuma norma está pronta no texto, mesmo que expressamente¹⁶⁷ prevista. Tanto a hipótese, mas principalmente o conseqüente normativo, são construídos a partir dessas relações referidas, afora outras considerações necessárias, que dizem respeito, sobretudo, à linguagem, à lógica, à argumentação e à axiologia.

Se o *in dubio pro* contribuinte puder ser construído no direito brasileiro, deverá fazer parte do

¹⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 06; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 18.

¹⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 17.

¹⁶⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 3 ed. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 14; ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 04.

¹⁶⁷ A crítica à distinção entre normas expressas, ou explícitas, e normas implícitas será realizada no próximo capítulo.

sistema constitucional tributário. É em torno deste sistema que os nossos estudos devem girar. No entanto, esta questão central será enfrentada no próximo capítulo. Importa, neste momento, compreender a estrutura e a função das normas que servem de base para o sistema constitucional tributário, verificando que, muitas vezes, um termo associado a uma determinada norma jurídica pode representar normas distintas.

O sistema constitucional tributário, como o próprio termo já dá a entender, é um sistema de normas jurídicas constitucionais que tratam de Direito Tributário. Se tratam de Direito Tributário, têm como seu objeto central o tributo, este entendido aqui como a prestação de levar dinheiro ou outra coisa com valor econômico aos cofres do Estado ou de quem lhe faça as vezes.

As normas do sistema constitucional tributário, portanto, são normas superiores hierarquicamente – pois são constitucionais – a todas as demais que compõem o ordenamento jurídico brasileiro. Deste modo, estas normas fundamentam as demais, pelo que todas devem respeito a elas. Aqui já surge um grave problema afeto ao Direito Constitucional Tributário: quem é o destinatário da norma constitucional tributária? Muitos dos membros dos órgãos administrativos, dentro dos quais tramitam os processos administrativos tributários, entendem que não devem examinar os referidos processos levando em conta a CF/88¹⁶⁸.

Há, inclusive, legislação federal¹⁶⁹ e estadual¹⁷⁰ prescrevendo que os processos administrativos devem ser julgados em face da lei, expressão que não abarcaria a CF/88, mas apenas a legislação infraconstitucional, o que representa uma enorme contradição. A Constituição, como é sabido, é a nossa Lei Maior. Proferir uma decisão, mesmo que administrativa, sem levar em consideração a CF/88 é uma grave afronta a esta mesma CF/88, assim como à própria legislação complementar e ordinária, subordinadas e construídas

¹⁶⁸ “Especialmente para limitar as ações do Poder Executivo, na construção eficaz do Estado de Direito tratou-se de ‘constitucionalizar’ o Direito Administrativo e o Direito Tributário” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 319).

¹⁶⁹ Ver o recente art. 26-A do Decreto 70.235/72, modificado pela lei 11.941/09, que assim prescreve: “Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

¹⁷⁰ Por exemplo, o art. 167, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, instituído pelo Decreto n.º 7.629/99, que assim prescreve: “Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I – a declaração de inconstitucionalidade”. Com base neste enunciado, os processos administrativos têm sido julgados sem afastar dispositivos da legislação estadual que contrariem a CF/88.

conforme aquela. Significa a subversão do sistema jurídico, que é aplicado sem atenção às normas que estão no seu topo.

Todos os indivíduos devem respeito à CF/88 e precisam atuar sem infringir as suas normas¹⁷¹. Tanto os membros do Poder Judiciário, como do Legislativo e do Executivo, devem agir de acordo com as normas constitucionais, estando aí incluída a atuação no processo administrativo tributário. Os julgamentos¹⁷² que têm sido vistos na prática são, a nosso ver, verdadeiras contradições jurídicas, com a proliferação de decisões que passam ao largo da CF/88 sob o argumento de que apenas devem obediência à lei infraconstitucional.

Trata-se de um atalho para a arbitrariedade. É no sistema constitucional tributário que estão os principais direitos e garantias do contribuinte, de modo que um fiel respeito a ele leva necessariamente a uma forte limitação do poder de tributar do Fisco. O sistema constitucional tributário brasileiro é construído numa linha de evitar excessos da atuação estatal sobre os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade do contribuinte, não fazendo sentido a sua inobservância pela Administração.

É inegável, por conseguinte, a necessidade de respeito, em toda espécie de atuação estatal, de quaisquer dos chamados três poderes, ao sistema constitucional tributário, que engloba as normas que estão no topo do sistema tributário brasileiro. Ao menos, é o que se espera em um Estado Democrático de Direito, no qual os representantes do povo, membros da assembleia constituinte, reuniram-se para elaborar a CF/88, que tem, dentre outras inúmeras funções, a de servir de fundamento para todas as outras normas do ordenamento jurídico.

Todos os indivíduos, como dito no primeiro capítulo, vivem a Constituição, são seus intérpretes e têm a sua realidade social regida por ela. Os tributos, as relações tributárias, os processos que tratam dessas matérias, tudo que diz respeito ao Direito Tributário tem início na CF/88. As normas constitucionais conferem unidade ao sistema jurídico, de modo que as normas infraconstitucionais devem manter uma coerência com as normas da CF/88. As normas infraconstitucionais são construídas “recebendo o seu colorido” exatamente a partir das normas constitucionais, que lhes são verticalmente determinantes.

¹⁷¹ “A atividade administrativa, tanto normativa quanto concretizadora, igualmente se subordina à Constituição e destina-se a efetivá-la. O Poder Judiciário, portanto, não é o único intérprete da Lei Maior, embora o sistema lhe reserve a primazia de dar a palavra final” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 373).

¹⁷² Dentre vários outros julgamentos do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF, ver: A. I. Nº 206910.0008/02-8, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Rel. Ivone de Oliveira Martins.

Sendo assim, qualquer fato afeto ao Direito Tributário deverá estar de acordo com os chamados¹⁷³ princípios constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da proibição de confisco etc. O tema deste trabalho é o *in dubio pro contribuinte*, não nos cabendo maiores digressões acerca das demais normas do sistema constitucional tributário, a menos que estritamente necessário para fundamentar o nosso estudo.

O que há de comum entre as normas citadas é que todas têm o objetivo de proteger os direitos do contribuinte, estando no centro deles o direito de propriedade e o de liberdade¹⁷⁴. É indiscutível a preocupação do sistema constitucional tributário brasileiro com a limitação do poder de tributar¹⁷⁵. Já a partir de constituições anteriores, o constituinte sempre se preocupou em limitar bem e claramente o poder de tributar.

Estas considerações são fundamentais para as análises do próximo capítulo. Em seguida, será realizada uma classificação das normas constitucionais, que termina por ser uma classificação das normas jurídicas em geral. Esta é importante para que seja possível caracterizar o *in dubio*

¹⁷³ A ressalva serve para frisar que discordamos da distinção clássica que é feita de princípios e regras. Isto será visto logo em seguida, no subcapítulo 3.3.

¹⁷⁴ “Ademais, as leis tributárias são leis restritivas porque restringem, diretamente, a liberdade e a propriedade do cidadão, independentemente da sua vontade. E, no âmbito das leis restritivas, é particularmente importante a função defensiva dos direitos fundamentais (*Abwehrfunktion der Grundrechte*). Essas normas funcionam como ‘limites’ à intervenção tributária. Daí o significado fundamental da dimensão negativa das normas constitucionais” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 22).

¹⁷⁵ “Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípio tributantes. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira. Por isso mesmo, a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações da Ciência das Finanças, velha fonte de onde afinal promanaram” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 2). As anotações realizadas por Misabel Derzi a respeito deste trecho são interessantes, pois reafirma o que foi dito tendo em vista, desta feita, a própria CF/88. Para ela, as observações “são e continuam sendo absolutamente pertinentes, quando postas em confronto com a Constituição de 1988”. E continua: “ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e, ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar e secularmente inspiradas pela Ciência das Finanças. Estudá-las em suas causas, funções e origens históricas somente pode ser enriquecedor para o intérprete, mas não se deve descurar de que o fio condutor é o valor jurídico, a diretriz posta pelo Direito” (DERZI, Misabel. Nota. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 3).

pro contribuinte, que tem cunho predominantemente finalístico, principiológico, mas pode aparecer também como regras.

3.3 AS ESPÉCIES NORMATIVAS

3.3.1 A importância das classificações

A classificação¹⁷⁶ é um método gnosiológico de grande utilidade para qualquer ciência. Permite estudar os objetos, relacionando-os com os demais que estão ao seu redor, de modo que, a partir da análise das características de cada um, seja possível destacar as semelhanças e as distinções existentes entre eles, tornando possível uma melhor compreensão da essência de cada objeto. Se, por um lado, as classificações colaboram para a compreensão dos objetos examinados; por outro, para chegar a uma classificação, faz-se necessário delinear as peculiaridades de cada um. Em suma, a classificação permite uma mais fácil compreensão dos objetos, mas, para classificar, é preciso conhecer as suas características, compreendê-los.

Classificar, portanto, é ordenar objetos em categorias, de acordo com os pontos de encontro e divergência. Mediante critérios discriminatórios, colocar-se-á tais objetos lado a lado inseridos em grupos, subgrupos etc. A Ciência do Direito se vale, a todo o tempo, das classificações para o estudo dos institutos jurídicos, devendo elas estar de acordo com as normas do sistema, da linguagem, da lógica e da argumentação, que determinam qualquer estudo do direito, além de corresponder aos fatos e valores relacionados.

Por muito tempo os autores sustentaram que as normas jurídicas se resumiriam às regras. Seja no jusnaturalismo, seja no positivismo, os princípios não eram vistos como normas componentes do sistema jurídico. Para os adeptos do primeiro

¹⁷⁶ “A operação de repartir um conjunto de objetos (quaisquer que sejam) em classes coordenadas ou subordinadas utilizando critérios oportunamente escolhidos. Como o conceito de classe é generalíssimo e compreende todo e qualquer conceito sob o aspecto da extensão, a operação de C. é igualmente generalíssima e pode compreender todo procedimento de divisão, distinção, ordenação, coordenação, hierarquização etc.” (ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 135-136).

movimento, os princípios seriam verdades decorrentes da lei divina e da lei humana. Já no entendimento dos autores do segundo movimento, os princípios fariam parte do sistema como “válvulas de segurança”, que funcionariam com funções interpretativa e integrativa¹⁷⁷.

Com as evoluções científicas, os princípios passaram lentamente a ser compreendidos como normas jurídicas, o que ficou realmente firmado no movimento chamado de pós-positivismo. A eficácia dos princípios foi reconhecida também como normativa e imediata, deixando eles de ser tratados como meras cláusulas gerais de interpretação e integração. Para Bonavides, Crisafulli foi um dos que mais contribuiu para “consolidar a doutrina da normatividade dos princípios. Segundo ele, têm os princípios dupla eficácia: a eficácia imediata e a eficácia mediata (programática).”¹⁷⁸

Após Crisafulli, muitos outros autores vieram a corroborar a normatividade dos princípios, avançando na separação entre eles e as regras. Ficaram mais conhecidos os estudos de Esser, Larenz, Dworkin, Müller e Alexy. No Brasil, destaca-se Humberto Ávila, que teve a sua obra “Teoria dos Princípios” traduzida para as línguas alemã e inglesa. Esses autores utilizaram critérios próprios ou empregaram algum já conhecido, acrescentando outro(s) que julgavam pertinente(s). Esta corrente que se desvincilhou do positivismo ficou conhecida, como visto no primeiro capítulo, por pós-positivista¹⁷⁹.

A doutrina pós-positivista majoritária vem, portanto, subdividindo – classificando – as normas jurídicas em duas únicas espécies: princípios e regras. Obviamente, as normas jurídicas poderiam sequer ser classificadas, e não deixariam de existir, de ser construídas pelo intérprete e de ser aplicadas. Aliás, como visto, nem se reconhecia, até bem pouco tempo, os princípios como espécies de normas jurídicas. A doutrina começou, então, a perceber a existência de uma espécie de norma jurídica com características distintas daquelas percebidas nas regras, que deveria ser separada destas no intuito de facilitar a sua construção e a sua aplicação. Desta forma, não é porque a doutrina majoritária classifica as normas em duas

¹⁷⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 262.

¹⁷⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 272.

¹⁷⁹ “Assim como Müller, na Alemanha, rompe com a tradição de Kelsen, Jellinek, Laband e Gerber, já Dworkin, no mundo anglo-americano, levanta a cátedra de Harvard contra a de Oxford, onde até então a filosofia jurídica de Hart conservava intangível a inspiração positivista de Bentham e Austin” (BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 276).

únicas espécies que apenas estas existam.

A ciência e a realidade convivem em processo de retroalimentação. Aquela estuda esta com o intuito de fornecer subsídios para a sua compreensão, facilitando o seu próprio uso. Já as classificações, como técnicas científicas, devem retratar o melhor possível a realidade, os objetos de estudo, para que possam proporcionar evoluções práticas.

No caso da classificação das espécies normativas, pelo fato de estas apenas poderem ser construídas em face dos casos concretos, como se tratará em seguida, somente podem ser entendidas e subdivididas tendo em vista a sua aplicação para a solução dos problemas surgidos no mundo social. A classificação deve ser a mais adequada possível à explicação dos seus objetos e, no presente trabalho, o tratamento a ser dado às categorias normativas deve passar necessariamente por um ponto de vista pragmático das mesmas.

As classificações não são corretas ou incorretas, mas úteis ou inúteis, como afirmam diversos estudiosos. A subdivisão das normas jurídicas deve se dar de modo a facilitar o labor dos operadores do direito. Como tentaremos demonstrar, reconhecendo-se três espécies distintas de normas jurídicas, seguindo a linha de Humberto Ávila, torna-se mais fácil construir e aplicar tais categorias normativas. Os postulados, em nossa opinião, são normas jurídicas de estrutura e função distintas de princípios e de regras, não podendo com eles se confundir¹⁸⁰.

Essas normas jurídicas, que servem de método para a aplicação das demais, precisam ser distanciadas dessas últimas sob pena de atrapalharem a sua construção e a sua aplicação, ou seja, é fundamental perceber que os postulados normativos são normas jurídicas metódicas que auxiliam o operador na construção de princípios e regras, assim como os postulados normativos aplicativos são normas jurídicas metódicas que auxiliam na solução dos casos concretos por meio de tais princípios e de tais regras¹⁸¹.

Seja qual for a terminologia empregada, é inegável, após uma análise cuidadosa, que a proporcionalidade, a razoabilidade e a proibição de excesso, para citar alguns exemplos, são

¹⁸⁰ “Seja qual for a denominação preferida, os postulados funcionam de forma diferente relativamente a outras normas do ordenamento jurídico. Esta razão é suficiente para tratá-los de forma separada. Sua função e conteúdo serão melhor evidenciados” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 123).

¹⁸¹ Pelo modo que conceituamos interpretação e aplicação, todos os postulados seriam hermenêuticos, pois estariam no contexto da interpretação do direito. Para Humberto Ávila, alguns são hermenêuticos e outros são aplicativos, pois estes últimos funcionariam como métodos para a aplicação das normas jurídicas. O que nós entendemos como uma segunda fase da interpretação, chamada de decisória, ele compreende como parte da aplicação da norma jurídica. Não há, a nosso ver, maiores efeitos práticos nessa divergência.

normas jurídicas que não devem estar inseridas na espécie “princípios” ou na espécie “regras” sob pena de confundir categorias com características diferentes, causando prejuízos na prática. Pode-se até buscar a sua aproximação com tais espécies, afinal todas são normas jurídicas, possuindo as mesmas características gerais, porém elas não mantêm a proximidade que a maior parte dos autores sustenta.

Ainda, verificar que os postulados são uma terceira espécie normativa facilita a argumentação jurídica que sucede à aplicação das normas. Como se tentará demonstrar, inúmeros *topos* podem ser empregados para validar a aplicação de uma norma, e essa deve ser fundamentada com uma argumentação racional. Os postulados normativos, como normas que regem a aplicação de princípios e regras, são pilares centrais para a validade do discurso jurídico, uma vez que este tem como objeto a construção e a aplicação das normas jurídicas aos casos concretos e essas passam, em diversas hipóteses, pelos postulados normativos.

Através de uma classificação que melhor represente a realidade e que reconheça a existência dos postulados, distinguindo-os das demais espécies normativas, ficará mais fácil compreender cada uma delas. Pela finalidade que tem este trabalho, de estudar um princípio constitucional desdobrável em regras e em um postulado, a análise das categorias normativas é uma premissa de extrema relevância. Não somente é preciso compreender qual a estrutura e a função de cada espécie de norma jurídica, como também os efeitos que cada qual propaga. O estudo do *in dubio pro* contribuinte e dos seus efeitos depende impreterivelmente de uma boa compreensão do que seja um princípio, qual a sua função no sistema jurídico e quais os efeitos que geralmente emana.

Após reconhecerem a normatividade dos princípios e a sua função de extrema importância no sistema, os autores iniciaram um movimento de supervalorização dos princípios, colocando as regras em um segundo plano normativo. Aliás, esta é uma das grandes discussões em voga na realidade. Existe uma espécie de norma jurídica mais importante do que a outra? Pretendemos responder esta e outras questões em seguida.

3.3.2 Os critérios empregados

Serão utilizados aqui dois critérios básicos no intuito de separar as espécies de normas jurídicas, apesar de entendermos que quaisquer deles, independentemente um do outro, satisfazem à subdivisão em três espécies distintas. Entretanto, com o intuito de reforçar a tese

de que os postulados normativos devem ser compreendidos como uma espécie em separado, procuraremos demonstrar que eles se distinguem dos princípios e das regras não somente em sua estrutura, como também em sua função. Não se pode negar que o primeiro critério contribui para a existência do segundo, porém, tratar os dois de modo separado colabora para a clareza da classificação aqui proposta, tornando-a mais útil.

Os critérios utilizados inicialmente na distinção entre princípios e regras são criticados, pois alguns autores defendem que eles não são hábeis para diferenciar as espécies de normas jurídicas. Certas características pensadas como inerentes a uma categoria normativa são apenas eventuais, por exemplo. O critério distintivo é, por conseguinte, ponto central para uma boa separação, até porque, no caso específico das normas jurídicas, a realização da classificação é realmente bastante difícil em virtude, evidentemente, da complexidade dos objetos que serão ordenados.

Como normas jurídicas que são, os princípios, as regras e os postulados detêm hipóteses e consequentes, possuindo uma mesma estrutura básica. Nota-se, no entanto, a partir de um estudo mais acurado, que há diferenças na descrição das hipóteses, além de as consequências normativas que cada um ocasiona serem de natureza distinta, de modo que não possuem a mesma estrutura interna específica. Em outras palavras, há características estruturais do gênero “normas jurídicas”, mas há também especificidades que levam a distintas estruturas internas de cada espécie de norma jurídica.

Estas características estruturais e funcionais que distinguem cada espécie de normas trazem consigo outras peculiaridades. Entendemos que as chamadas classificações fraca e forte não mantêm a distância que afirmam alguns autores, devendo as conclusões decorrentes de cada uma ser analisadas cuidadosamente. A definição das espécies normativas, com a sua consequente distinção, é um tema que ainda gera dúvidas e merece um estudo aprofundado.

Primeiramente, trataremos dos princípios e das regras, conceitos que são ainda muito discutidos na doutrina, abordando as concepções mais clássicas e outras mais modernas; em seguida, adentraremos o tema dos postulados, procurando esclarecer os pontos de semelhança e distinção com relação às duas primeiras categorias normativas, o que leva à conclusão de que eles devem estar em uma categoria própria.

3.3.3 A distinção entre os princípios e as regras¹⁸²

A grande indagação que se faz, antes de buscar uma diferenciação entre objetos, é: “qual o critério distintivo que será utilizado?”. Parece evidente, mas não se deve nunca esquecer que, a depender do critério elencado, sequer será possível traçar uma distinção. Esse talvez seja o grande equívoco cometido por alguns autores ao tentar distinguir princípios e regras, porquanto empregam critérios, que não estão aptos a levar a uma clara separação dessas espécies normativas, como bem chama atenção Humberto Ávila¹⁸³.

O critério¹⁸⁴, chamado por Humberto Ávila, de “caráter hipotético-condicional”, por exemplo, leva os autores à conclusão de que a regra é prevista hipoteticamente, ao passo que o princípio não. Este seria mais abstrato, apenas podendo gerar regras, as quais seriam construídas, de modo hipotético-condicional, a partir deles.

Humberto Ávila¹⁸⁵ demonstra que os princípios também podem ser previstos em um modelo hipotético-condicional¹⁸⁶. Segundo ele, o defeito maior dessa distinção é conferir valor ao texto que serve de base para a construção das normas, em lugar de se examinar a estrutura dessas. Realmente, os princípios também podem ser formulados em um modelo hipotético-condicional. O problema aí decorre, além da clássica confusão entre texto e norma já tratada no primeiro capítulo, do fato de os princípios serem vistos como normas de otimização, diretrizes, carregando maior carga axiológica. Não é por isso que não podem ser também

¹⁸² Como é sabido, Alexy escreveu uma obra clássica sobre o assunto e, nela, ele destaca a importância desta distinção para quem opera com os direitos fundamentais. “Nesse sentido, a distinção entre regras e princípios é uma das colunas-mestras do edifício da teoria dos direitos fundamentais” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 85). Esta importância foi o que nos motivou a levantar também esta questão neste trabalho. Não se pode olvidar, todavia, que a diferenciação entre as espécies normativas e a compreensão de cada uma é essencial para o estudo de praticamente qualquer tema jurídico, e não somente em discussões envolvendo direitos fundamentais.

¹⁸³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, *passim*.

¹⁸⁴ Os critérios distintivos empregados por Ávila podem ser constatados claramente em outras obras, como, por exemplo, na de Dworkin. HESPANHA explica as idéias do mestre americano seguindo uma linha semelhante à de Ávila. (HESPANHA, António Manuel. *O direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 114 *et seq.*).

¹⁸⁵ “Se o poder estatal for exercido, então deve ser garantida a participação democrática” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 32).

¹⁸⁶ Valendo-nos de um dos exemplos de Humberto Ávila, demonstra-se que os princípios podem ser construídos em modelos hipotético-condicionais: “‘se o poder estatal for exercido, então deve ser garantida a participação democrática’ (princípio democrático)” (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 41).

descritivos e levarem a consequências previstas pelo ordenamento jurídico.

Nunca é demais lembrar, apesar de que foi incessantemente firmado no primeiro capítulo, que as normas jurídicas resultam do labor interpretativo¹⁸⁷ de, a partir do texto e do fato postos, desconstruí-los para, então, construir sentidos. Aquilo que se vê no ordenamento é texto, enunciado, dispositivo. Aquilo que se aplica é norma jurídica – princípios, regras e postulados – que são consequências da construção de sentidos contidos no texto frente às circunstâncias práticas que são postas ao intérprete.

O lado positivo do critério do “caráter hipotético-condicional” é, como dito, o de conduzir ao entendimento de que os princípios são diretrizes, normas de otimização¹⁸⁸, imediatamente finalísticas¹⁸⁹ e menos descritivas, enquanto as regras são imediatamente descritivas de eventos do plano ontológico.

Essa mescla do sistema é fundamental para o seu bom funcionamento. Torna-se extremamente complicado imaginar um sistema unicamente composto de princípios ou um sistema tão somente formado por regras. Estas se dirigem frontalmente para o plano ontológico, descrevendo tipos de eventos de maior especificidade e imputando consequências também de maior concretude. Os princípios descrevem abstratamente eventos de modo mais abrangente, imputando consequências também mais amplas, daí a sua maior generalidade, característica que é, há muito tempo, a eles associada.

No que toca à generalidade dos princípios, é preciso ter cuidado com o fato de as regras também poderem assumir um caráter mais geral. Daí não ser correto distinguir estas espécies normativas pela sua abrangência. Há regras que podem ser aplicadas a um grande número de fatos, assumindo alta generalidade, como no caso da anterioridade, que rege todo o Direito Tributário. A anterioridade não é um princípio, pois ela não aponta para um estado ideal de coisas buscado pelo sistema jurídico. Ela tão somente determina que a lei tributária deve ser publicada no exercício anterior ao de cobrança. A anterioridade apenas impõe esta obrigação,

¹⁸⁷ Sobre a interpretação como desconstrução e reconstrução de sentidos, nunca esquecendo que o texto traz limites de significação a partir dos signos nele expressos, *vide* ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, *passim*.

¹⁸⁸ “O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existente. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90).

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 129.

não sendo uma norma imediatamente finalística, mas determinante de um comportamento específico, descritiva. A generalidade é característica insuficiente para uma rígida diferenciação, portanto.

Ainda, para citar a crítica de Humberto Ávila aos critérios adotados pela doutrina, deve-se falar em outros dois – segundo e terceiro – critérios: do “modo final de aplicação” e do “conflito normativo”¹⁹⁰. Os autores empregam o segundo critério distintivo para concluir que as regras são aplicadas pelo modo do “tudo ou nada”, e os princípios, de modo gradual “mais ou menos”. Quanto ao terceiro critério, esse é utilizado para sustentar que, no conflito entre regras, uma delas deverá ser declarada inválida, ao passo que os princípios podem se conformar, de modo que um apenas afastaria a aplicação do outro em um caso concreto.

Dworkin sustenta que, se ocorre um evento descrito numa regra, ou ela é válida e a consequência nela prevista deve ser aceita, ou deve-se encontrar uma exceção para ela¹⁹¹. Tais exceções devem estar já enumeradas no ordenamento jurídico, segundo ele. Alexy também entende o conflito de regras como solucionável apenas pela existência de uma exceção ou pela invalidade de uma delas¹⁹², de modo que ele afasta a possibilidade de ponderação¹⁹³. Na sua opinião, as exceções não podem ser enumeradas, podendo surgir exceções em decorrência dos princípios¹⁹⁴, o que leva à conclusão de que as regras podem estar sendo afastadas a todo

¹⁹⁰ O terceiro critério, em verdade, é uma decorrência do segundo, como bem chama atenção Eros Roberto Grau (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 174).

¹⁹¹ “A diferença entre princípios jurídicos e regras é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas **distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem**. As regras são aplicáveis à maneira tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão” (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Jéferson Luiz Camargo. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 39) (grifos no original).

¹⁹² “Um conflito entre regras somente poder ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos umas regras for declarada inválida” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 92).

¹⁹³ “Regras são normas que, sempre, só ou podem ser cumpridas ou não-cumpridas. Se uma regra vale, é ordenado fazer rigorosamente aquilo que ela pede, não mais e não menos. Regras contêm, com isso, fixações no espaço do fática e juridicamente possível. Elas são, por conseguinte, mandamentos definitivos. A forma de aplicação de regras não é a ponderação, mas a subsunção” (ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 64).

¹⁹⁴ “A introdução de uma cláusula de exceção pode ocorrer em virtude de um princípio. Ao contrário do que sustenta Dworkin, as cláusulas de exceção introduzidas em virtude de princípios não são nem mesmo teoricamente enumeráveis. Nunca é possível ter certeza de

momento sem que sejam invalidadas. Humberto Ávila defende que é possível ocorrer confronto entre regras, mas, numa outra via, afirma que esse deverá ser solucionado também pela ponderação, como no caso dos princípios¹⁹⁵.

As regras podem entrar em conflito. Não é raro se verificar casos em que duas regras poderiam ser aplicadas a um mesmo evento, devendo se optar por uma delas. Ao mesmo tempo, é bastante comum se afastar a aplicação de uma regra, porquanto, frente ao caso concreto, ela deverá deixar de ser aplicada por infringir determinado princípio. Desse modo, nenhuma norma jurídica é aplicada no modo “tudo ou nada”¹⁹⁶¹⁹⁷, justamente porque elas fazem parte de um sistema, de forma que, a depender do evento do mundo social que se examina, ela poderá ser aplicada ou não frente às demais normas desse sistema, além de representarem valores humanos, que deverão ser sopesados frente às circunstâncias do caso concreto¹⁹⁸. Uma mesma regra poderá ser totalmente aplicável a certo caso e não aplicável a um outro muito semelhante, pois as circunstâncias específicas levam à diminuição da sua força valorativa.

Em certo momento¹⁹⁹, chegamos a discordar de Humberto Ávila, concluindo que as regras

que, em um novo caso, não será necessária a introdução de uma nova cláusula de exceção” (ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 104).

¹⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 42, *et seq.*

¹⁹⁶ Genaro Carrió é mais um autor que critica a idéia de que as regras são aplicadas no modo “tudo ou nada”, seja porque não é possível relacionar todas as exceções às regras, seja porque nem sempre os confrontos entre regras se resolvem com a invalidade de uma delas (CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 226-353).

¹⁹⁷ Note-se que, frente ao entendimento aqui adotado, perde importância a diferenciação entre colisões, conflitos, confrontos de normas, sendo empregados os substantivos aleatoriamente.

¹⁹⁸ É interessante notar que o próprio Hart, que é um juspositivista, ao responder às críticas realizadas por Dworkin às suas idéias, afirma que tanto as regras – que ele chama de normas – como os princípios podem ser ponderados, apesar de ainda não utilizar o termo “ponderação”. O trecho seguinte demonstra exatamente que ele aceita que as regras conflitem e que uma delas prevaleça por ter razões justificantes mais fortes, sem que a outra deva ser invalidada. “Não vejo motivo para aceitar seja esse violento contraste entre os princípios e as normas jurídicas, seja a opinião segundo a qual, se uma norma válida for aplicável a determinado caso, ela deverá, ao contrário de um princípio, determinar invariavelmente o desenlace da causa. Não há razão alguma pela qual um sistema jurídico não possa reconhecer que uma norma válida define um resultado nos casos aos quais se aplica, exceto quando outra norma, julgada mais importante, for também aplicável ao mesmo caso” (HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 337-338).

¹⁹⁹ “Cumprir, porém, uma observação à explanação de Humberto Ávila. Ao se interpretar o direito, interpreta-se o ordenamento jurídico como um todo (sistematicamente) e levando-se em consideração, sobretudo, as diretrizes do sistema (axiologicamente). No

não poderiam ser ponderadas, tendo em vista que, em última instância, sobretudo em se tratando de *hard cases*, seria imprescindível partir para os princípios, que traçam as diretrizes do sistema, para ponderá-los e, então, decidir a partir do princípio que prevalecesse, por qual regra deveria ser aplicada a um específico caso concreto.

Passamos a entender, todavia, que as regras podem sim ser ponderadas. Elas são normas jurídicas que visam à realização de valores da sociedade, exatamente como os princípios. As suas diferenças são estruturais e funcionais, mas ambas as espécies normativas possuem carga axiológica, apesar de esta ser mais clara nos princípios, que determinam estados ideais de coisas a serem buscados. Afirmar que somente os princípios são ponderados significa apequenar a função das regras no sistema jurídico.

Nessa mesma linha teórica, percebe-se que afirmar que as regras não podem ser ponderadas, mas apenas os princípios, tão somente desloca o problema de posição. Não há maiores diferenças práticas em se afirmar que as regras são ponderadas e uma delas é aplicada ou que os princípios que fundamentam cada regra são ponderados para que se aplique uma das regras²⁰⁰. Uma vez que os princípios são vistos como as normas diretivas do sistema, é muito mais fácil imaginar que as regras não se confrontam, sendo os conflitos sempre resolvidos tendo em vista as normas finalísticas, onde os valores se manifestam de modo mais visível. Em última instância, o que dá o peso dos princípios e das regras na ponderação é o valor que os justifica. A decisão por uma ou outra norma de mesma hierarquia, em caso de ponderação, se dará, em grande parte, pela importância que tem a razão justificante de cada norma para a sociedade perante as peculiaridades do caso a ser solucionado. Outros argumentos poderão estar em jogo, mas será o sistemático-axiológico que normalmente definirá a norma a ser aplicada.

A noção de que apenas os princípios são ponderados decorre, provavelmente, de alguns

conflito entre regras, sobretudo, a ponderação em nossa opinião, não recairá propriamente sobre elas, porém sobre os princípios que as fundamentam” (VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *Justiça material versus segurança jurídica: implicações no processo civil e aplicação dos postulados normativos para a solução do embate. Revista de Processo*, a. 33, n. 162, São Paulo, p. 303-329, ago./ 2008, p. 316).

²⁰⁰ “Mesmo se não descrevermos esses casos como conflitos entre normas e princípios (como Dworkin às vezes sugere), mas como um choque entre o princípio que explica e justifica a norma em pauta e algum outro princípio, desaparece o contraste nítido entre as normas do tipo ‘tudo ou nada’ e os princípios não-conclusivos; pois, segundo essa interpretação, uma norma deixará de definir o resultado de uma causa à qual é aplicável segundo seus próprios termos se o princípio que a justifica for sobrepujado por outro” (HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 338).

aspectos evidentes. Primeiro, o de a doutrina defender que os princípios possuem maior carga axiológica, o que os levou a crer que seriam aplicados de modo gradual, ao contrário das regras, de modo que essas não poderiam ser ponderadas, mas somente aqueles. Uma vez que se reconheça que as regras não são aplicadas sob o modo “tudo ou nada”, como se procurou demonstrar anteriormente, fica mais fácil defender que elas também podem ser ponderadas.

Em segundo lugar, a supervalorização dos princípios que tem ocorrido recentemente leva a crer que estes estariam em um plano superior com relação às regras, de modo que sempre seria necessário se elevar o plano normativo-axiológico para se decidir os casos concretos. As regras, isso já não é muito discutido, também carregam valores, revelam razões que justificam a sua existência e a sua aplicação, podendo ser ponderadas sem a imprescindibilidade de atuação dos princípios²⁰¹. É possível, ainda, o conflito entre princípios e regras²⁰², o que deve causar, sem dúvida, maior espanto àqueles que veem os princípios como normas superiores, únicas passíveis de ponderação. E mais, há autores que defendem que, num conflito entre princípios e regras, estas últimas deverão normalmente prevalecer²⁰³.

²⁰¹ Sobre a possibilidade de ponderação de regras, ver, por exemplo: HESPANHA, António Manuel. *O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 115.

²⁰² É interessante a resposta de Hart a Dworkin, quando aquele interpreta o texto deste e conclui que, sem intenção, está dito que princípios e regras podem conflitar. “Mas não considero coerente a posição dele [Dworkin]. Seus exemplos iniciais implicam que as normas podem chocar-se com os princípios, e pode ocorrer que, em competição com elas, um princípio às vezes ganhe e outras vezes perca. Os casos citados por ele incluem Riggs vs. Palmer, no qual foi mantido o princípio de que não se pode permitir que um homem se beneficie de sua própria torpeza, apesar da clareza das normas legais a respeito dos testamentos, que proíbem ao assassino receber a herança legada pela vítima. Esse é um exemplo da vitória de um princípio sobre a norma, mas a existência de competição entre eles evidentemente demonstra que as normas não têm o caráter de ‘tudo ou nada’, pois podem conflitar com princípio capazes de sobrepujá-las” (HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 338).

²⁰³ “O primeiro parâmetro que se pretende propor pode ser veiculado da seguinte forma: as regras (constitucionais e infraconstitucionais) têm preferência sobre os princípios constitucionais. Isso significa, de forma simples, que diante de um conflito insuperável pelos métodos tradicionais de interpretação (aqui já incluída a utilização dos princípios de interpretação especificamente constitucionais e também da interpretação das regras orientada pelos princípios, dentre outras técnicas da moderna hermenêutica constitucional), o princípio deve ceder e não a regra [...]” (BARCELLOS, Ana Paula. Alguns parâmetros normativos para a interpretação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 69). “A regra consiste numa espécie de decisão parlamentar preliminar acerca de um conflito de interesses e, por isso mesmo, deve prevalecer em caso de conflito com uma norma imediatamente complementar, como é o caso dos princípios. Daí a função

Enfim, os princípios conduzem à busca de um estado ideal, são imediatamente finalísticos e mediatemente descritivos de comportamentos. As regras são imediatamente descritivas de comportamentos, encontrando-se muito mais próximas destes. Elas aproximam os princípios dos comportamentos, ou seja, buscam o estado ideal determinado pelos princípios por meio de suas prescrições, permissões e proibições.

3.3.3.1 Definindo princípio

Os princípios são normas com menor caráter descritivo, mas não deixam de definir abstratamente os casos em que surgirão os efeitos do conseqüente, ou seja, em que se deverá buscar ao máximo a realização de determinado(s) valor(es). Apesar de poderem ser construídos no modo hipotético-condicional, a sua hipótese e o seu conseqüente trarão conteúdos distintos daqueles das regras.

Se eles são menos descritivos, são mais gerais do ponto de vista daquilo que é por eles regulados. Eles são mais abrangentes faticamente, não sendo de toda descabida a utilização da generalidade como critério para separação das espécies normativas. O que se deve notar é que as regras também podem assumir uma maior generalidade, apesar de não ser tão frequente, o que leva à conclusão de que este critério, apesar de não ser totalmente descabido, é insuficiente para uma rigorosa separação entre estas espécies normativas.

Os princípios são menos detalhistas tanto na hipótese, como no seu conseqüente. Se, na hipótese, eles podem ser extremamente abstratos, possibilitando a sua aplicação a qualquer fato do mundo social; no seu conseqüente, eles apenas determinam que algo seja buscado o máximo possível. Deste modo, os princípios são imediatamente finalísticos. A função dos princípios é veicular as diretrizes do sistema por meio de uma busca por estados ideais de coisas.

Por serem imediatamente finalísticos, os princípios revelam com maior clareza os valores que o sistema quer ver realizados o máximo possível. Isto não significa que as regras não existam em função de valores que elas têm por fim proteger e efetivar. Após um estudo mais

eficacial de trincheira das regras. A esse respeito, convém registrar a importância de rever a concepção largamente difundida na doutrina juspublicista no sentido de que a violação de um princípio seria muito mais grave do que a transgressão a uma regra, pois implicaria violar vários comandos e subverter valores fundamentais do sistema jurídico” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 103).

cuidadoso, percebe-se que os princípios e as regras não são objetos tão distintos, até porque não poderiam realmente ser, tendo em vista que são espécies de um mesmo gênero.

Os princípios não são normas mais importantes do que as regras, como a maioria dos autores vem defendendo²⁰⁴, mas apenas possuem uma estrutura diferenciada, cumprindo, portanto, uma função distinta. Um sistema composto somente de princípios ficaria distante dos fatos, não sendo possível a regulação dos mesmos. A regra é imprescindível para que se aproximem as diretrizes da realidade. Um sistema composto somente de regras deixaria inúmeras lacunas e complicaria a própria aplicação destas regras, as quais dependem dos princípios para a sua construção.

Os princípios e as regras são normas jurídicas que se complementam, permitindo que o sistema jurídico realize os seus objetivos. Uma espécie não é mais importante que a outra; ao contrário, uma depende da outra. Cada qual tem a sua função. Os princípios são menos descritivos e mais finalísticos, enquanto as regras são mais descritivas e menos finalísticas, como se verá.

O nosso objetivo não é voltar a subestimar os princípios, pois reconhecemos a sua alta importância, a sua normatividade e a sua forte carga axiológica. No entanto, em virtude dessa relativamente recente descoberta dos princípios como normas jurídicas, a doutrina passou a supervalorizá-los em detrimento das regras jurídicas, sem as quais os princípios não estariam aptos a regular a realidade social.

3.3.3.2 Definindo sobreprincípio

Parte da doutrina tem realizado uma subdivisão dos princípios entre princípios em sentido estrito e sobreprincípios ou superprincípios. Os sobreprincípios são princípios, porém com uma especificidade, daí se justificar a sua distinção dos princípios mais comuns, que continuam sendo chamados apenas de “princípios”. Os sobreprincípios são dotados de uma

²⁰⁴ “Postos no ponto mais alto da escala normativa, eles mesmos sendo normas, se tornam, doravante, as normas do ordenamento. Servindo de pautas ou critérios por excelência para a avaliação de todos os conteúdos normativos, os princípios, desde a sua constitucionalização, que é ao mesmo passo positivação no mais alto grau, recebem como instância valorativa máxima categoria constitucional, rodeada do prestígio e da hegemonia que se confere às normas inseridas na Lei das Leis. Com esta relevância adicional, os princípios se convertem igualmente em *norma normarum*, ou seja, norma das normas” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 289-290).

amplitude tão grande que se pode dizer que outros princípios são derivações diretas deles. Eles comportam a busca de um estado ideal de coisas mais amplo, envolvendo um maior número de bens jurídicos.²⁰⁵ Pelo conteúdo que têm, eles abarcariam outros princípios, cujos conteúdos podem ser encontrados também dentro do sobreprincípio. Assim, mesmo que o princípio não estivesse literalmente descrito em um texto normativo, os seus efeitos não deixariam de poder ser construídos, provavelmente com maior dificuldade, exigindo um maior ônus argumentativo, a partir do texto que descreve o sobreprincípio.

Em geral, os autores tratam como sobreprincípios, por exemplo, o Estado de Direito, a segurança jurídica e o devido processo legal. Este é também chamado de cláusula, dentre outras denominações, tendo em vista a amplitude semântica que tem no Direito Processual Civil. Os princípios do contraditório, da ampla defesa e muitos outros são corolários do devido processo legal. Não se pode, entretanto, aproveitar a amplitude de uma norma para colocar todas as demais como uma consequência dela. A doutrina tem se valido do devido processo legal como norma que fundamenta todas as demais, até a proporcionalidade e a razoabilidade. Esta tendência de alguns autores do direito processual civil já foi alvo de nossa crítica²⁰⁶, a qual endossamos neste trabalho. A proporcionalidade e a razoabilidade, como será visto logo em seguida, não são princípios, nem regras, e não estão literalmente descritas em nenhum dispositivo do ordenamento jurídico, apesar de poderem ser construídas a partir de todos eles, pois qualquer sistema de normas jurídicas, as quais revelam valores, necessita de ferramentas como a proporcionalidade e como a razoabilidade para operar.

A distinção entre princípios em sentido estrito e sobreprincípios é interessante para a Ciência Jurídica, uma vez que, quando um princípio assume posição de sobreprincípio, ele produz alguns efeitos distintos do que aqueles emanados por um princípio em sentido estrito. O sobreprincípio, além das funções interpretativa e bloqueadora que possui um princípio em sentido estrito, tem uma função rearticuladora, ou seja, ele coordena a relação entre as normas

²⁰⁵ “O estado ideal de coisas cuja busca ou preservação é imposta pelos princípios pode ser mais ou menos amplo e, em razão disso, abranger uma extensão maior de bens jurídicos que compõem o seu âmbito. Há princípios que se caracterizam justamente por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos. Esses princípios podem ser denominados de sobreprincípios” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 39-40).

²⁰⁶ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Justiça material *versus* segurança jurídica: implicações no processo civil e aplicação dos postulados normativos para a solução do embate. *Revista de Processo*, a. 33, n. 162, São Paulo, p. 303-329, ago./ 2008, p. 321-322.

afetas a ele, influenciando no seu conteúdo²⁰⁷. Ele funciona como um *plus*, que termina por gerar efeitos na inter-relação normativa. Os sobreprincípios atuam, portanto, semanticamente e axiologicamente sobre os seus subprincípios.

Os sobreprincípios atuam verticalmente e horizontalmente, segundo Humberto Ávila²⁰⁸. No primeiro caso, os subprincípios e os sobreprincípios são interpretados uns a partir dos outros. No segundo caso, o sobreprincípio influi na relação entre os subprincípios, gerando resultados distintos nas relações entre eles. O *in dubio pro* contribuinte é, portanto, um sobreprincípio construído a partir dos princípios do sistema constitucional, porém todos estes subprincípios deverão ser interpretados com base no sobreprincípio. Ainda, os subprincípios ao se relacionarem, ganharão conteúdo distinto em face da existência do *in dubio pro* contribuinte. Estas relações serão estudadas no último capítulo, quando partiremos para os efeitos do *in dubio pro* contribuinte.

3.3.3.3 Definindo regra

As regras são normas jurídicas que descrevem fatos do mundo com maior detalhe. Elas abarcam fatos ou grupos de fatos mais delineados em sua hipótese, determinando permissões, obrigações ou proibições como consequências. Enquanto os princípios apontam para as finalidades com clareza, as regras determinam o que deverá ser de modo mais detalhado. É por isso que se diz que elas são mais descritivas e menos finalísticas.

As regras não deixam de buscar a realização de valores, do mesmo modo que os princípios. O que ocorre é que, pelas suas estrutura e função, ela expressa de modo menos evidente os valores que pretende efetivar. As regras podem também conflitar entre si, assim como os princípios, e, ainda, podem conflitar com os próprios princípios. Ao se constatar que as regras não são normas secundárias, de um segundo escalão, percebe-se que elas também podem

²⁰⁷ “Na verdade, a função que os sobreprincípios exercem distintivamente é a *função rearticuladora*, já que eles permitem a interação entre os vários elementos que compõem o estado ideal de coisas a ser buscado. Por exemplo, o sobre princípio do devido processo legal permite o relacionamento entre os subprincípios da ampla defesa e do contraditório e com as regras de citação, de intimação, do juiz natural e da apresentação de provas, de tal sorte que cada elemento, pela relação que passa a ter com os demais em razão do sobreprincípio, recebe um significado novo, diverso daquele que teria, caso fosse interpretado isoladamente” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 47).

²⁰⁸ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 48.

conflitar com os princípios.

A doutrina, de certa forma, concorda que não há princípios abstratamente prevaletentes uns sobre os outros. Na verdade, não há norma jurídica concretamente sempre superior às demais. Os princípios podem ser afastados por regras com razões subjacentes superiores às deles, assim como cada princípio pode afastar um ao outro e cada regra pode afastar uma à outra. Os conflitos envolvendo regras não são solucionados no âmbito da validade, uma vez que elas também realizam valores e seguem a mesma lógica dos princípios.

3.3.4 Os postulados: distinção das demais espécies normativas e definição

Os postulados normativos²⁰⁹ não podem se confundir com os princípios ou com as regras. Eles não são finalísticos, não determinam estados ideais a serem buscados, como também não são imediatamente descritivos de fatos do mundo social, nem prescrevem, nem proibem, nem permitem comportamentos. Os postulados normativos determinam o modo como os princípios e as regras serão construídos. Eles carregam métodos para a construção das demais espécies de normas jurídicas no seu conseqüente.

A proporcionalidade²¹⁰, por exemplo, exige do aplicador que verifique se a norma a ser aplicada é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. Adequada, porque não adianta tentar aplicar uma medida que sequer tenha a aptidão de chegar ao fim que é almejado. O meio deve estar apto a atingir o fim. Necessária, porque deve limitar menos os direitos, se comparada aos demais meios de semelhante efetividade. Se há outro meio que

²⁰⁹ “Enquanto os princípios e as regras são o objeto da aplicação, os postulados estabelecem os critérios de aplicação dos princípios e das regras. E enquanto os princípios e as regras servem de comandos para determinar condutas obrigatórias, permitidas e proibidas, ou condutas cuja adoção seja necessária para atingir fins, os postulados servem como parâmetros para a realização de outras normas” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 137).

²¹⁰ “No exame da proporcionalidade investiga-se a norma que institui a intervenção ou exação para comprovar se algum princípio fundamental não está atingido no seu núcleo. Por esse motivo, surge a questão de saber se há uma restrição excessiva dos princípios fundamentais” (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p.137).

atingiria uma efetividade próxima, limitando menos os direitos fundamentais, o meio em exame é desnecessário. Proporcional em sentido estrito, porque a vantagem que o meio pode gerar deve ser importante a ponto de sobrestar a desvantagem que poderá gerar. Não há como confundir a proporcionalidade com um princípio ou com uma regra, porquanto é claramente um método para a aplicação dessas normas jurídicas. É estruturalmente e funcionalmente bem distinta delas.

Outro exemplo de postulado é o da unidade do ordenamento jurídico. Em face de o direito ser um sistema de normas, surge a necessidade de se construir tais normas fazendo um relacionamento entre a parte e o todo. Deste modo, na interpretação dos textos normativos, para a construção das normas jurídicas, deverá ser seguido o método da relação entre parte e todo, o que determina que a interpretação seja, sempre que possível, sistemática. Não há como se dizer que se trata aqui de princípio ou de regra, mas de um método hermenêutico.

Os postulados normativos não se voltam diretamente a comportamentos dos indivíduos determinando o que eles devem fazer, dizendo se estão proibidos de fazer algo, ou se devem buscar ao máximo a igualdade, porém ensinam como melhor construir as normas jurídicas na busca da melhor solução ao caso concreto. Os postulados não descrevem comportamentos nem imediatamente, como as regras, nem mediamente, como os princípios. Eles descrevem métodos. Eles têm como objeto imediato a construção e a aplicação dos princípios e das regras.

Os postulados são metanormas, porquanto se voltam para a construção e a aplicação das demais normas jurídicas. São normas de segundo grau, ao passo que princípios e regras são normas de primeiro grau. Os postulados encontram-se, assim, em outro nível de linguagem. Isso acarreta a impossibilidade de conflituosidade entre postulados e princípios ou regras. Estas duas últimas espécies normativas, todavia, podem conflitar, como já foi anteriormente falado.

Os postulados são primariamente destinados ao aplicador, enquanto princípios e regras voltam-se para todos os destinatários do ordenamento jurídico. É evidente a especificidade funcional dos postulados, o que está intimamente ligado a um mais restrito rol de destinatários. Observe-se que a importância do postulado está no seu caráter metódico, e não na forma como deverá agir o aplicador do direito. Este é utilizado como meio para atingir aquele fim.

Vale a pena abrir aqui parênteses para um comentário acerca da afirmação doutrinária de que

a proporcionalidade se fundamenta no aspecto substancial do devido processo legal,²¹¹ da qual ousamos discordar. Tal linha doutrinária se deve muito ao fato de se compreender a proporcionalidade como um princípio, e não como uma terceira espécie normativa, como aqui se propôs.

Os postulados normativos são figuras que não podem ser construídas, em abstrato, a partir de outra norma jurídica específica, uma vez que são decorrências da lógica do sistema. São espécies normativas intrínsecas ao sistema, sem as quais esse resta inoperante. Essas metanormas não podem ser construídas, portanto, da legalidade, da isonomia, ou do devido processo legal substancial, como vem defendendo grande parte da doutrina processual civil.

A doutrina processual foi sagaz ao se aproveitar do fato de o devido processo legal ser uma cláusula bastante aberta, na qual tudo se fundamenta hoje em dia, para lá situar também a proporcionalidade e a razoabilidade. Ocorre que não há qualquer tipo de relação entre tais postulados normativos e o devido processo legal.

Primeiramente, porque, como já se disse, os postulados normativos não se voltam diretamente para os comportamentos, possuindo caráter instrumental, são normas que atuam sobre normas, advindo de uma necessidade lógica do sistema de solucionar os confrontos entre as normas jurídicas de todos os ramos do direito. Não há porque se fundamentarem, por conseguinte, na cláusula do devido processo legal, que possui conteúdo específico de natureza processual.

Em segundo lugar, não há nada no sistema que justifique a derivação dos postulados normativos do devido processo legal ou de qualquer outra norma jurídica específica. Mesmo que por uma exagerada interpretação axiológica e sistemática, não há como se vislumbrar resquícios da proporcionalidade ou da razoabilidade a partir do texto positivado.

²¹¹ Sobre a proporcionalidade e/ou a razoabilidade fundamentada no devido processo legal, ver, dentre vários outros: LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Devido processo legal substancial*. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em: 16.03.2006, *passim*; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, *passim*; GÓES, Gisele Santos Fernandes. *Princípio da proporcionalidade no processo civil: o poder de criatividade do juiz e o acesso à justiça*. São Paulo: Saraiva, 2004, *passim*; CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, v. 1, p. 33; BORGES NETTO, André L. A razoabilidade constitucional: o princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, 2000, p. 2-3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/revista/Rev_12/razoab_const.htm>. Acesso em: 19 abr. 2006, *passim*.

Os postulados normativos são um imperativo lógico que se fariam presente implicitamente no ordenamento, seja qual fosse o texto expresso nele. Poderiam estar ou não previstos a legalidade, a igualdade e o devido processo legal no sistema, e a proporcionalidade não deixaria de existir, tendo em vista que não há como se operar um sistema de princípios sem o uso dessas normas que veiculam métodos para a sua construção e aplicação.

A proporcionalidade é empregada a todo o tempo no próprio dia a dia do ser humano que está a sopesar as medidas que toma, fazendo correlações entre meios e fins. Não há como fugir da proporcionalidade na interpretação/aplicação do direito, também. A proporcionalidade se fundamenta, enfim, na lógica de solução de conflitos normativos do sistema.

Como foi afirmado no primeiro capítulo, a norma é construída sempre da conjugação do texto com o caso concreto, os postulados são construídos exatamente a partir dos momentos em que aparecem os confrontos entre normas jurídicas, sendo a resposta que o sistema oferece para solução deles.

3.3.5 A dissociação em alternativas inclusivas

Humberto Ávila sustenta que os termos associados a uma única norma jurídica podem, muitas vezes, revelar não somente uma, mas algumas delas. Isto se deve à clássica confusão entre texto e norma, que gera, como tem sido demonstrado, inúmeras consequências nefastas ao direito, a exemplo da associação de enunciados prescritivos ou mesmo de alguns signos a uma norma jurídica determinada. Certos dispositivos ou simples signos podem gerar, quando conjugados com outros, inúmeras normas jurídicas distintas, até mesmo de espécies diferentes.

A dissociação em alternativas inclusivas é um modo de dissociar as espécies de normas jurídicas verificando que alguns dispositivos, signos e expressões podem gerar diferentes categorias normativas a depender da ótica com que sejam interpretados²¹². Se observado por

²¹² “Um dispositivo cujo significado preliminar determina um comportamento para preservar um valor, caso em que seria enquadrado como uma regra, permite que esse valor seja autonomizado para exigir outros comportamentos, não descritos, necessários à sua realização.

uma ótica comportamental, poderá ser construída uma regra; contudo, se observado por uma ótica finalística, poderá gerar a construção de um princípio. Ainda, em certos casos, se a interpretação seguir uma visão metódica, poderá ser construído um postulado.

Assim é que a igualdade e a legalidade, exemplos citados pelo próprio Humberto Ávila, não são meros princípios, como vêm defendendo os autores²¹³. Sob ambas as rubricas, tem-se efeitos que emanam de princípios, regras e postulados. Daí a confusão que se dá, em alguns casos, entre os operadores do direito, que não chegam a um acordo acerca da definição de determinado conceito por estarem tratando de efeitos distintos associados a uma mesma expressão.

Como as normas jurídicas compõem um sistema único, mantendo relação constante, umas determinando os conteúdos das outras, é possível construir normas finalísticas a partir das normas comportamentais, normas metódicas a partir das finalísticas e assim por diante. Não é diferente com o *in dubio pro* contribuinte, aqui caracterizado como um princípio apenas para efeitos didáticos. Esta expressão determina a busca de um estado ideal de coisas: a máxima proteção dos direitos fundamentais do contribuinte frente ao poder de tributar do Fisco; mas, pode ser vista como um postulado: em caso de dúvida, o ônus argumentativo para julgamentos limitativos de direitos fundamentais do contribuinte deve ser maior; ou como uma regra: “uma vez que o indivíduo seja aposentado e possua moléstia grave, deverá ser isento do IR”, que é uma regra representativa da igualdade e do *in dubio pro* contribuinte, o que será visto no quinto capítulo.

As expressões que conferem denominação aos princípios podem representar também outras espécies de normas jurídicas. Daí a confusão que é feita, às vezes, quando se discute se a igualdade, a segurança, a legalidade, a anterioridade etc. são princípios ou regras. É possível que estas expressões se manifestem de diferentes modos, uma vez que um princípio é uma norma imediatamente finalística que necessitará de regras para aproximá-lo dos fatos e a regra

Por exemplo, o significado do dispositivo que dispõe que os tributos só podem ser instituídos por lei pode ser enquadrado como regra, na medida em que a adoção do procedimento parlamentar é o comportamento frontalmente prescrito. Isso não quer dizer que, focalizando a questão sob outra perspectiva, aquele mesmo comportamento não possa ser examinado no seu significado finalístico de garantia de segurança e estabilidade às atividades dos contribuintes. Nessa hipótese, a própria previsão do comportamento termina, por via oblíqua, preservando um valor que se torna autônomo, e passa a exigir a adoção de outros comportamentos de forma independente” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 70).

²¹³ Ver ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 70 e ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 147-148.

é uma norma imediatamente comportamental que terá um ou mais princípios como sua base de fundamentação. Em alguns casos, é possível ainda construir postulados, normas metódicas que auxiliam na construção das demais normas para a solução de casos concretos.

A necessidade de conferir igualdade às pessoas, de lhes dar segurança, de proteger o contribuinte dos excessos do Fisco são todas reveladas em valores da sociedade, os quais se manifestarão como diferentes espécies de normas jurídicas no sistema. Se assim não fosse, não seria possível atingir os objetivos pretendidos. Como afirmado linhas atrás, cada espécie de norma jurídica tem a sua função e todas devem concorrer para a consecução dos valores buscados pelos indivíduos.

As discussões doutrinárias sobre uma norma ser princípio, regra ou postulado são comuns aos diversos sub-ramos do direito, não ocorrendo apenas na seara tributária. No Direito Penal, que frequentemente aproximamos ao Direito Tributário, as contendas não são menores, pairando, por exemplo, sobre o *in dubio pro reo*, que será nosso objeto de estudo no capítulo subsequente. Os autores o têm por princípios, por regras e por regras de interpretação (o que chamamos de postulado)²¹⁴.

No quinto capítulo, veremos com mais cuidado os efeitos decorrentes das normas que podem ser associadas à expressão *in dubio pro* contribuinte, mas já fica aqui o alerta de que ela poderá estar vinculada às três diferentes categorias normativas, apesar de a tratarmos aqui, mais freqüentemente, como um princípio, pois é a espécie normativa de maior amplitude e que revela com maior clareza os valores em jogo, sendo mais interessante, para fins didáticos, utilizar uma ótica principiológica. A partir do princípio, torna-se mais fácil destrinchar o *in*

²¹⁴ “*Es por eso que también se denominan ‘principios penales’ a aquellas reglas que operan como guías de interpretación normativa y sirven para deslindar los sentidos posibles de un texto legal, según determinados fines o valores del ordenamiento jurídico. Los principios de insignificancia, de prohibición de la analogía o de in dubio pro reo son tomados como reglas que definen en favor de alguno de los sentidos que la literalidad normativa puede permitir*” (YACOBUCCI, Guillermo J. *El sentido de los principios penales: su naturaleza y funciones en la argumentación penal*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2002, p. 446-447).

“Tal é a sua relevância que AMILTON B. de CARVALHO afirma que ‘o Princípio da Presunção de Inocência não precisa estar positivado em lugar nenhum: é ‘pressuposto’ – para seguir Eros –, neste momento histórico, da condição humana’.

A complexidade do conceito de presunção de inocência faz com que dito princípio atue em diferentes dimensões no processo penal. Contudo, a essência da presunção de inocência pode ser sintetizada na seguinte expressão: dever de tratamento” (LOPES Jr., Aury. *Direito Processual Penal e sua conformidade constitucional*. 4. ed. rev. atual. V. I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 529).

dubio pro contribuinte como postulado e como regra.

4 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO *IN DUBIO PRO* CONTRIBUINTE

4.1 A TERMINOLOGIA

O termo *in dubio pro* contribuinte é normalmente utilizado para representar uma regra de prevalência absoluta em favor do contribuinte. Basicamente, para aqueles que defendem a sua existência no sistema tributário, o julgamento deveria se dar sempre em benefício do contribuinte nos casos de dúvida. Não é dito muito mais do que isso. É necessário, por

exemplo, definir quando, mesmo havendo certa dúvida, o Fisco poderá sair vencedor. O objetivo deste trabalho é analisar o *in dubio pro* contribuinte sob uma perspectiva mais ampla, conferindo-lhe status de sobreprincípio constitucional, além de não esquecer que este pode se desdobrar em regras e postulados²¹⁵. O nosso escopo principal é verificar a existência ou não, no sistema constitucional tributário brasileiro, de um amplo princípio que determina a máxima proteção dos direitos fundamentais do contribuinte e, caso concluamos pela sua existência, examinar os seus efeitos.

A despeito de a carga semântica aqui atribuída ao *in dubio pro* contribuinte não ser exatamente a mesma que a doutrina vem trabalhando, ainda é interessante a manutenção da expressão, tendo em vista que a idéia de beneficiar o contribuinte nos casos em que houver maiores dúvidas permanece. O que muda é o modo como deve se dar esta proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Entender o *in dubio pro* contribuinte também como um princípio, permite, em nossa opinião, a sua construção a partir do sistema constitucional tributário brasileiro, o que não é aceito pela doutrina e pela jurisprudência quando ele é visto apenas como uma regra de prevalência.

A doutrina empregou anteriormente outros termos, como o *in dubio pro libertate*, que não nos parece tão adequado, uma vez que o Direito Tributário, ao menos no Brasil, afeta mais o direito de propriedade do que o direito de liberdade do cidadão. Esta expressão, na verdade, é genérica e tem sido utilizada para representar qualquer conflito entre Estado e particular. Uma expressão mais específica como *in dubio pro* contribuinte revela, com maior clareza, a(s) norma(s) jurídica(s) à qual corresponde.

Já foi utilizado também o termo *in dubio contra fiscum*, que apenas difere do *in dubio pro* contribuinte na utilização do Fisco como referência, não alterando o sentido da expressão. Por outro lado, certos autores entendem que, na verdade, deve prevalecer o poder do Fisco de tributar e arrecadar fundos para a realização das suas atividades, e não os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade do contribuinte. Dentre os defensores dessa corrente, o termo *in dubio pro fiscum* já foi empregado, mas atualmente tem prevalecido o *in*

²¹⁵ Centralizamos o estudo do *in dubio pro* contribuinte no seu caráter principiológico, mas não se pode esquecer que diferentes regras podem representar o valor de máxima proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, podendo ser até desdobradas do próprio princípio em questão. Trataremos ainda de um postulado normativo que pode também ser chamado de *in dubio pro* contribuinte. Esta visão decorre de estudos jurídicos recentes, os quais defendem que diferentes espécies normativas podem estar associadas, muitas vezes, a uma mesma expressão, como o faz Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 70).

dubio pro societate, especialmente utilizado em questões que envolvam o Direito Penal²¹⁶.

A despeito de *in dubio pro* contribuinte ser uma expressão que combina signos do latim com um signo da Língua Portuguesa, é aquela que ganhou notoriedade e preferimos mantê-la. Uma crítica a esta expressão que nos parece razoável – porém não impede o seu uso – é no sentido de que ela indica um favorecimento do contribuinte, como se fosse uma parte a ser sempre beneficiada dentro da relação tributária. Os efeitos conferidos ao *in dubio pro* contribuinte enquanto postulado demonstram que ele apenas serve de parâmetro para as decisões, não representando uma regra inexorável de prevalência. Um dos fatores que contribuem para a negação da existência do *in dubio pro* contribuinte, em nossa opinião, é o de seus efeitos ainda não serem bem definidos, o que gera um temor de se tornar esta referida regra de prevalência absoluta em favor do contribuinte, não satisfazendo ao sistema tributário brasileiro, que também confere importância ao papel do Fisco e busca uma arrecadação que permita a realização dos fins estatais.

O objetivo que pretensiosamente queremos atingir com este trabalho é o de conferir uma roupagem de sobreprincípio constitucional ao *in dubio pro* contribuinte, e não de regra absoluta de prevalência, atribuindo-lhe efeitos que levem a uma efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes. O conteúdo diferenciado conferido à expressão, como dito, não impede o seu uso, uma vez que é adequada a representar os efeitos que as normas denominadas de *in dubio pro* contribuinte emanam. O ponto negativo é o preconceito que está impregnado no termo, normalmente visto como um tema extracientífico, que carrega interesses próprios de quem o trata.

4.2 A PRÉ-COMPREENSÃO, O INTERESSE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

O estudo científico do Direito Tributário, e este abarca evidentemente o *in dubio pro* contribuinte, não pode estar baseado em interesses de um dos lados da relação jurídico-tributária, seja do contribuinte, seja do Fisco. O tema aqui em questão foi, em regra, visto de

²¹⁶ Os tribunais superiores, apesar de reconhecerem a existência do *in dubio pro reo*, aplicam o *in dubio pro societate* em alguns casos, como no momento da pronúncia no Tribunal do Júri. Seguem alguns exemplos de julgados: STF, HC 95068/CE, Rel. Min. Carlos Brito, DJ 14/05/2009; STF, RE 540999, Rel. Min. Menezes Direito, DJ 19/06/2008; STJ, HC 106550/SP, Rel. Min. Félix Fischer, DJ 23/03/2009; STJ, HC 819956/SP, Rel. Min. Jorge Mussi, 02/02/2009.

forma preconceituosa por parte da doutrina²¹⁷, pelo fato de que, normalmente, foi tratado pelos autores como mera regra absoluta de prevalência em favor de uma das partes na relação tributária, levando a crer que estaria a esconder uma ótica interessada, mesmo que inconscientemente. Este foi um dos motivos mais fortes, em nossa opinião, para o esquecimento deste princípio nos últimos anos: a perda da sua credibilidade científica. Se a análise de um trabalho como este partir do pressuposto de que prevalece algum tipo de interesse na sua elaboração, a dificuldade de apreender as noções que ele pretende transmitir será extremamente maior.

Estudar qualquer tema por uma ótica totalmente desinteressada é impossível, no entanto. Todos os seres humanos possuem vontades próprias e, no momento em que estas se envolvem com uma matéria sob análise, a probabilidade de que esta seja viciada é bastante grande. O mais importante é que o sujeito tenha consciência dos interesses em jogo, buscando o máximo de isenção possível, ou seja, realizando um autocontrole para que o exame se dê da forma mais fiel às normas do sistema jurídico, da linguagem, da lógica e da argumentação, fazendo atenção às circunstâncias do caso concreto e aos valores subjacentes. Aquele que examina cientificamente algum objeto não pode deixar ser levado inteiramente pelas suas ideologias ou, provavelmente, terá a sua visão deturpada, ficando prejudicado o resultado do seu estudo.

O interesse sempre irá existir, porém ele pode ser, de certa forma, controlado. A hermenêutica, como lembra Ernildo Stein, não é acrítica²¹⁸. Um estudioso precisa conhecer

²¹⁷ O argumento de que o *in dubio pro* contribuinte revela uma teoria meramente ideológica é frágil e geralmente utilizado por aqueles que sobrepõem a ideologia à sua argumentação. Qualquer estudo jurídico envolve valores, ou seja, envolve ideologia. A força dos argumentos é que dirá se a teoria tem substância ou não. “O conteúdo ideológico atravessa toda a estrutura da dogmática por estar contido no próprio dogma e, como bem nota Viehweg, não se deve preterir determinada teoria jurídica sob a pecha de ‘mera ideologia’, haja vista que todo discurso dogmático segue uma linha ideológica, e não descritiva, buscando como efeito a crença, e não o conhecimento neutral de seus postulados” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 149).

²¹⁸ “Nós só sobrevivemos nesse ambiente se conseguirmos romper com a trivialidade de supormos que um dia iremos sair da história do ser que nos determina, da cultura que nos envolve. Não podemos sair inteiramente: mas podemos sair através do processo da interpretação, através dos processos que a hermenêutica nos oferece.

É para mim um ponto muito importante que a hermenêutica poderia parecer acrítica, poderia parecer ingênua. Mas ao contrário o que acontece é que hermenêutica justamente nos dá uma consciência histórica e nos permite assumir uma situação histórica determinada, o mais possível transparente em um momento determinado, através de fusão de horizontes e na diluição de horizontes, de maneira que não fiquemos presos a um conjunto de pré-conceitos

bem os fatores que o influenciam e que influenciam os demais, para que seja possível realizar uma interpretação, a mais crítica possível, daquilo que o cenário lhe põe para análise. Quanto mais reconhecermos que estamos sujeitos a influências do nosso meio, mais estaremos aptos a resistir a elas.

A investigação acerca da existência de um princípio do *in dubio pro* contribuinte não é um ato interessado, ou, ao menos, não é isso que buscamos conscientemente. Temos noção da importância extremamente relevante da tributação, porém, por outro lado, temos à nossa frente o sistema constitucional tributário brasileiro, que é construído com o intuito de possibilitar uma arrecadação que permita a consecução dos fins estatais, mas, ao mesmo tempo, é incisivo no estabelecimento de limites à tributação, que deve ocorrer com rigoroso respeito aos direitos do contribuinte.

Os resultados deste trabalho decorrem da tentativa de aplicação de uma consciência crítica²¹⁹, de uma interpretação que busca levar em consideração todos os aspectos em torno do direito, almejando prestar uma colaboração à literatura tributária brasileira a mais isenta possível, evitando vícios advindos da vontade, do interesse, com o intuito de construir o Direito Tributário de modo adequado à realidade atual do nosso país.

A pré-compreensão de cada ser humano está envolvida em qualquer atividade de conhecimento que ele realiza. Todos os raciocínios que um indivíduo perpetra levam em consideração vivências, ensinamentos passados, os quais determinam o seu resultado. Quando Heidegger²²⁰ e Gadamer²²¹ desenvolvem a sua hermenêutica filosófica, já tratada no primeiro

dos quais não nos libertaremos inteiramente como seres históricos e fáticos” (STEIN, Ernildo. *Aproximações sobre hermenêutica*. Porto Alegre: Edipucrs, 2004, p. 78).

²¹⁹ “Consciência crítica é aquela que não está inteiramente de acordo com o seu tempo, cuja situação hermenêutica nunca está parada, é uma consciência que procura dar conta das mudanças e saber que essas mudanças são produzidas em boa parte pelas circunstâncias presentes, que essas mudanças são entravadas por circunstâncias históricas passadas e muitas vezes entravadas por causa de falsos projetos feitos em função das circunstâncias históricas passadas” (STEIN, Ernildo. *Op. cit.*, p. 81).

²²⁰ “Mesmo quando percorrida por uma interpretação, ela se recolhe novamente numa compreensão implícita. E é justamente nesse modo que ela se torna fundamento essencial da interpretação cotidiana da circunvisão. Essa sempre se funda numa posição prévia (N54). Ao apropriar-se da compreensão, a interpretação se move em sendo compreensivamente para uma totalidade conjuntural já compreendida. A apropriação do compreendido, embora ainda velado, sempre cumpre o desvelamento guiada por uma visão que fixa o parâmetro na perspectiva do qual o compreendido há de ser interpretado. A interpretação funda-se sempre numa visão prévia (N54)” (HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2008, p. 211).

capítulo, conferem ênfase à existência de uma compreensão prévia que determina a compreensão futura.

O que se chama de círculo hermenêutico é o procedimento de compreensão de um objeto, que se inicia com a pré-compreensão do sujeito, segue no contato com o objeto e se conclui na construção de significações a partir dele, como já explicado no primeiro capítulo. A pré-compreensão determina a compreensão, que se tornará também pré-compreensão num próximo círculo, de modo que a pré-compreensão no primeiro círculo difere da pré-compreensão no segundo, o que leva alguns autores a afirmarem que, na verdade, o círculo é uma espiral, pois o signo “círculo” dá uma idéia de retorno para o mesmo local, conferindo uma noção de repetição.

O estudo do Direito Tributário deve estar terminantemente atento à tensão de interesses existentes em ambos os lados. O Fisco defende uma arrecadação cada vez maior, para que o Estado possa cumprir com os seus objetivos, dentre os quais a prestação de serviços à sociedade, sobretudo à parcela mais carente. Os contribuintes, em sua maioria, sustentam a bandeira da diminuição da arrecadação, que eleva os preços, que impede as empresas de crescerem e até de permanecerem funcionando, reduzindo o número de empregos etc.

A finalidade que pretendemos ver atingida pelo princípio do *in dubio pro* contribuinte é a de realização do sistema constitucional tributário, buscando atender, até onde for possível, aos interesses de ambos os lados. A repetida atuação arbitrária do Fisco não traz benefícios à sociedade, devendo ser afastada. O mesmo acontece com a atuação sonegadora do contribuinte. Os estudos de Direito Tributário devem sempre levar em consideração ambos os lados da moeda, tendo como escopo principal, em última instância, o benefício da sociedade em geral.

4.3 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À CONSTRUÇÃO DO PRINCÍPIO

²²¹ “A reflexão hermenêutica de Heidegger tem o seu ponto alto não no fato de demonstrar que aqui preza um círculo, mas que este círculo tem um sentido ontológico positivo. A descrição como tal será evidente para qualquer intérprete que saiba o que faz. Toda interpretação correta tem que proteger-se da arbitrariedade de intuições repentinas e da estreiteza dos hábitos de pensar imperceptíveis, e voltar seu olhar para “as coisas elas mesmas” (que para o filólogos são textos com sentido, que tratam, por sua vez, de coisas)” (GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 9. ed. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2008, V. I, p. 355).

Com a finalidade de decidir pela existência ou não da possibilidade de construir o princípio em questão a partir de uma interpretação do texto constitucional e dos contextos político, econômico e social brasileiro, é preciso analisar os argumentos favoráveis e contrários, relacioná-los entre si e sopesá-los para se chegar a uma conclusão. Se houver argumentos sistemáticos (teleológicos e jurisprudenciais), linguísticos, históricos, genéticos e pragmáticos favoráveis à construção do princípio que sejam mais fortes do que os argumentos contrários, não se poderá negar a sua existência no sistema e o dever de aplicá-lo.

A análise a respeito do *in dubio pro* contribuinte deve envolver todos os argumentos que rodeiam o tema. Não é correto se ater, por exemplo, somente à questão de o direito poder ser interpretado de um modo específico, ou à proximidade entre o Direito Penal e o Direito Tributário, ou ainda apenas aos conflitos entre o poder estatal e os direitos fundamentais do contribuinte. Há, em verdade, inúmeras razões em jogo, que justificam a existência ou a inexistência do princípio, devendo todas elas serem examinadas e sopesadas. Somente assim é possível se chegar a uma conclusão bem justificada, que se mostre adequada ao que determina o sistema jurídico e ao que anseia a sociedade brasileira.

4.3.1 A interpretação do Direito Tributário

Já chamamos a atenção, no primeiro capítulo, para o fato de que a expressão “interpretação do direito” não é adequada, uma vez que o direito é o resultado da interpretação, e não o seu objeto. Quando alguém falar em interpretação do Direito Tributário, leia-se interpretação dos textos e fatos tributários, ou seja, construção da norma tributária. A construção das normas tributárias, via atividade interpretativa, não segue normas específicas, pois os chamados métodos de interpretação são os mesmos para todos os sub-ramos do direito. Por outro lado, as especificidades formais e/ou materiais de cada sub-ramo, evidentemente, determinam o resultado da interpretação. Em outras palavras, apesar de todos os sub-ramos poderem ser interpretados sistematicamente, teleologicamente, pragmaticamente etc., respeitando os mesmos critérios interpretativos, as peculiaridades inerentes a cada um direcionam o produto final da atividade interpretativa.

As normas constitucionais, por exemplo, são construídas sob algumas circunstâncias específicas. “Quatro delas merecem referência expressa: a) superioridade hierárquica; b) a

natureza da linguagem; c) o conteúdo específico; d) o caráter político.”²²² Os autores do Direito Constitucional, a exemplo de Canotilho e do citado Barroso, pouco divergem sobre a necessidade de uma construção diferenciada de suas normas, uma vez que, como em qualquer outro sub-ramo do direito, as suas peculiaridades são determinantes para o resultado da interpretação²²³.

Não se trata de um método de interpretação próprio, até porque, como visto, a interpretação não é método, mas ato de compreensão. Aliás, os chamados métodos de interpretação sistemático, teleológico, gramatical e outros não são propriamente métodos que serão aplicados autonomamente em determinada situação, afastando uns dos outros. São óticas, perspectivas da interpretação. Todas elas sempre são utilizadas quando se interpreta, porém uma, ou algumas delas, poderá prevalecer sobre as demais para que se chegue a uma resposta procurada²²⁴.

As normas de cada sub-ramo não são construídas por métodos diferenciados, mas o seu conteúdo é determinado pelo próprio sistema jurídico e seus subsistemas, levando em consideração as particularidades do objeto de cada sub-ramo. Deste modo, a especificidade não é questão de método, mas de conteúdo. As normas jurídicas, o resultado da interpretação, são determinadas materialmente pelas demais normas que com elas se relacionam.

No Direito Tributário não pode ser diferente. Aliás, as normas que estão no topo do sistema tributário são exatamente normas constitucionais, que deverão ser construídas, ou seja,

²²² “Embora seja uma lei e deva ser interpretada, a Constituição merece uma apreciação destacada dentro do sistema, à vista do conjunto de peculiaridades que singularizam suas normas” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 111).

²²³ Canotilho trata, assim como Barroso, das especificidades encontradas na construção das normas constitucionais. Ele afirma que a construção das normas constitucionais deve observar “dimensões específicas”: “metodológicas”, “teorético-políticas”, “teorético-jurídicas”, “metódicas”, “teorético-linguísticas” e “teorético-constitucionais”. Ver CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1206-1210.

²²⁴ O que queremos sustentar é que não existe um método interpretativo que exclui os demais em determinado caso concreto. Isto negaria aquilo que defende a teoria da argumentação jurídica, que utilizamos como uma de nossas premissas, pois, na construção da norma jurídica que será aplicada, temos diferentes argumentos que refletem distintas possibilidades interpretativas. O sujeito sempre interpreta aplicando todos os chamados métodos interpretativos. Daí advém os argumentos linguísticos, sistemático-teleológicos, práticos etc. Estes argumentos são consequências da ótica interpretativa que é imposta: gramatical, teleológica, pragmática etc.

deverão ter os conteúdos que requerem as especificidades das normas dessa natureza²²⁵. Apesar de todas as normas fazerem parte de um mesmo sistema e serem construídas a partir de textos que também compõem um mesmo sistema linguístico, há diferentes subsistemas inseridos nos sistemas globais, os quais possuem características próprias.

O fundamento que suportou o referido argumento da maioria dos autores, contrário ao princípio do *in dubio pro contribuinte*, sempre foi o de que o Direito Tributário não comportaria critérios interpretativos próprios²²⁶. Realmente, não há formas de interpretações específicas para cada sub-ramo do direito. O que há é singularidade nos conteúdos de cada um, decorrente da singularidade dos seus respectivos objetos, determinando o resultado da interpretação, que ocorrerá pelos mesmos critérios para qualquer texto normativo e para qualquer fato posto ao exame do operador do direito.

Pedimos vênias para discordar, portanto, da clássica doutrina que utiliza o argumento de que o Direito Tributário é um direito como qualquer outro, não comportando singularidades em sua interpretação. O Direito Tributário, além de ter os seus mais importantes princípios e regras construídos a partir do texto constitucional, envolve uma relação jurídica muito específica entre Estado – ou quem lhe faça às vezes – e cidadão. Esta relação tem como objeto uma prestação que afeta os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade do contribuinte, dentre outros direitos.

²²⁵ “A validação finalística do tributo é abrangente. Encontra-se obrigado ao cumprimento de todos os objetivos constitucionais, todos voltados mais para o bem-estar da sociedade do que o do próprio Estado como instituição. Essa concepção exige que se afaste o entendimento de que o Direito Tributário deva ser estudado de modo compartimentado e obedecendo, apenas, aos seus princípios específicos, quer de ordem constitucional, quer situados no campo da legislação ordinária.

O Direito Tributário há de ser visto e compreendido como inserido no campo da responsabilidade a que todas as entidades jurídicas têm, que é a de cumprir as destinações contidas na Carta Magna e na vontade popular, especialmente as de respeitar a dignidade humana e os valores da cidadania. Estes valores, entre outros, são os objetivos fundamentais visados pela República Federativa do Brasil, constituída em um regime democrático” (DELGADO, José Augusto. *A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania*. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 156).

²²⁶ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 48; VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 75; FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. Atual. Flávio Bauer Novelli. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 65-66; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 52-53.

As peculiaridades do sistema constitucional tributário impedem, por exemplo, que se tribute em desrespeito à estrita legalidade, à tipicidade cerrada, à capacidade contributiva, à proibição de confisco, dentre outros diversos princípios e regras que determinam o resultado da chamada interpretação do Direito Tributário. Uma vez que não poderão ser construídas normas que afrontem aos princípios e às regras do sistema constitucional tributário, as próprias normas tributárias estão a determinar a interpretação dos textos e fatos postos ao crivo do operador do Direito Tributário.

O mesmo acontece, como dito, com o Direito Constitucional e não é diferente para os demais sub-ramos. O direito processual civil, à guisa de exemplo, é construído sob a égide do devido processo legal, que chega a ser considerado uma “cláusula” que fundamentaria todas as demais normas do sistema constitucional processual. O Direito Penal, de maneira igual, não pode ser construído de modo a limitar o direito de liberdade do réu mais do que o permitido pelo sistema. O *in dubio pro reo* é um princípio que fundamenta e emana eficácia interpretativa, influenciando todas as demais normas do sistema penal e processual penal. Aliás, como se verá, as proximidades entre o Direito Tributário e o Direito Penal não são poucas.

Enfim, o argumento mais recorrente dentre os doutrinadores para negar a inexistência do *in dubio pro* contribuinte é descabido em nossa opinião. Entendemos que há sim um argumento sistemático favorável ao princípio em decorrência da especificidade das normas contidas no subsistema constitucional tributário, as quais têm – veremos isto à frente – como objeto uma relação muito peculiar, a tributária. A chamada interpretação do Direito Tributário comporta, por conseguinte, características próprias nos seus resultados, ou seja, nos conteúdos das normas jurídicas construídas.

4.3.2 As relações entre o Direito Tributário e o Direito Penal

A aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Penal parece ser um argumento desgastado, mas entendemos que não é²²⁷. As semelhanças materiais entre os dois sub-ramos

²²⁷ Inicialmente, a nossa intenção não era tecer maiores comentários sobre o Direito Penal, entretanto a leitura de algumas obras nos levou a concluir que as suas proximidades com o Direito Tributário são maiores do que antes imaginávamos. Isto se revela, flagrantemente, nas semelhanças existentes entre o *in dubio pro reo* e o *in dubio pro* contribuinte, o que nos impulsionou a realizar algumas incursões na doutrina penal.

são diversas, o que deve levar consequentemente a similaridades no conteúdo de algumas das suas normas. O Direito Tributário, assim como o Direito Penal, trabalha, a todo o tempo, com a limitação de direitos fundamentais. No caso do Direito Tributário, trata-se, precipuamente, do direito de propriedade, previsto no art. 5º, *caput* e inc. XXII da CF/88; no Direito Penal, trata-se do direito de liberdade²²⁸, previsto no art. 5º, *caput*, e protegido por diversos dos seus incisos. A pergunta que alguns autores sempre se fizeram foi a seguinte: por que a CF/88 previu com clara literalidade o *in dubio pro reo*, mas não previu da mesma forma o *in dubio pro contribuinte*?

Para uma comparação com o *in dubio pro contribuinte*, precisamos compreender o *in dubio pro reo*. Como rapidamente referido no 3.3.5, à expressão “*in dubio pro reo*” são conferidos diversos efeitos, havendo, inclusive, uma discussão acerca da espécie normativa que ela representa. Entendemos que, assim como o *in dubio pro contribuinte*, o *in dubio pro reo* se manifesta como princípio, como regra e como postulado. É o que defende Luiz Flávio Gomes, apesar de não se referir ao termo “postulado”. O autor sustenta que a presunção de inocência é “a versão técnica do clássico *in dubio pro reo*”²²⁹. Assim como nos propomos fazer, ele trata da presunção de inocência como um princípio, mas afirma que este possui um caráter tridimensional, desdobrando-o em uma regra probatória e em regras de tratamento²³⁰. A regra probatória, em nossa visão, é um postulado, pois se trata de norma destinada à construção de outras normas jurídicas. É um método de “interpretação do direito” penal. A norma punitiva apenas pode ser construída se houver provas robustas, motivos claros e suficientes, que justifiquem a limitação dos direitos fundamentais do acusado. A nosso ver, o *in dubio pro contribuinte* deve funcionar no Direito Tributário de modo muito próximo ao *in dubio pro reo* no Direito Penal. Ele deve assumir papel de princípio, de regra e de postulado, buscando efetivar os direitos fundamentais do contribuinte.

O *in dubio pro reo* existe hoje em muitos ordenamentos jurídicos e é previsto com clara literalidade no texto constitucional brasileiro, porém nem sempre foi assim. Muito já se discutiu sobre o *in dubio pro reo*. Aury Lopes Jr. explica que Vincenzo Manzini foi quem

²²⁸ Sobre o *in dubio pro reo*, Luiz Flávio Gomes afirma que “inúmeros diplomas jurídicos do direito internacional, ancorados na idéia central de tutela dos direitos e garantias fundamentais da pessoa, dão-lhe abrigo” (GOMES, Luiz Flávio. *Estudos de Direito Penal e processo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 102).

²²⁹ GOMES, Luiz Flávio. *Estudos de Direito Penal e processo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 101.

²³⁰ O capítulo três do livro citado leva o título de: “Sobre o conteúdo processual tridimensional do princípio da presunção de inocência”.

elaborou o Código de Rocco, da Itália, no qual não constava a presunção de inocência. Para o autor italiano, a presunção de inocência é absurda, não se justifica, sendo criação do empirismo francês²³¹. Nota-se que, assim como o *in dubio pro* contribuinte, o *in dubio pro reo* era extremamente questionado, tanto que o nosso Código de Processo Penal tem um cunho autoritário, desvincilhado da proteção dos direitos fundamentais do acusado²³².

Ambos, Direito Penal e Tributário, lidam com direitos fundamentais que protegem bens jurídicos de enorme importância. Nestes tempos em que o capital é considerado cada vez mais importante pelo ser humano, não sendo diferente no Brasil, a propriedade assumiu um caráter de bem jurídico de total relevância para a sociedade, chegando a vir, para alguns, logo após o direito à vida. A propriedade é o que permite o desenvolvimento do homem e é através dela que este pode ter o seu mínimo de dignidade, adquirindo moradia, alimentos, remédios, dentre tantos outros bens básicos para a sua sobrevivência. Se considerarmos ainda que os serviços prestados pelo Estado funcionam extremamente mal, torna-se ainda mais importante que o cidadão disponha de propriedade para que viva com dignidade.

Uma assertiva sobre a qual pouco se diverge é a de que a liberdade e a propriedade dos indivíduos devem ser protegidas, o máximo possível, das atuações do Estado. Se o Direito Penal é regido pelo *in dubio pro reo*, para que reste protegido o direito fundamental de liberdade, o Direito Tributário deve ser regido pelo *in dubio pro* contribuinte, para que fique resguardado o direito fundamental de propriedade do cidadão. Mesmo que se entenda que a liberdade é um valor superior à propriedade, isto não justifica a diferença de tratamento pelo sistema, uma vez que esta última também recebeu caráter de direito fundamental e tem importância extrema no contexto atual da sociedade brasileira.

Embora o Direito Tributário afete muito mais o direito de propriedade, não se pode esquecer que ele também limita o próprio direito de liberdade. A diferença é que o Direito Tributário confere restrições de menor força ao bem jurídico “liberdade” do que o Direito Penal. O Direito Tributário não pode acarretar, por exemplo, reclusão ou detenção, a não ser quando se adentra na seara do Direito Penal tributário, porém ele impõe comportamentos, reduz o espaço

²³¹ LOPES Jr., Aury. *Direito Processual Penal e sua conformidade constitucional*. 4. ed. rev. atual. V. I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 528.

²³² “A consciência desse complexo contexto histórico é fundante de uma posição crítica e extremamente preocupada com os níveis de eficácia dos direitos fundamentais previstos na Constituição e de difícil implementação num Código como o nosso” (LOPES Jr., Aury. *Op. cit.*, p. 528-529).

de atuação de livre decisão que normalmente teria o contribuinte²³³. Deste modo, o contra-argumento de que o Direito Penal e o Direito Tributário são diferenciados pela maior importância do bem jurídico tutelado pelo primeiro é bem discutível.

O *in dubio pro reo* é um princípio de Direito Penal e processual penal que objetiva exatamente conferir máxima eficácia ao direito de liberdade. Em caso de dúvida, deve-se decidir pelo direito fundamental de liberdade do acusado. E, no caso do Direito Tributário, quando houver dúvida, por que não proteger o direito fundamental de propriedade frente ao forte poder de tributar do Fisco? A proximidade entre o Direito Tributário e o Direito Penal é evidente. Em ambos, deve existir a preocupação com a proteção dos direitos fundamentais que por eles são afetados, porém, apenas no Direito Penal existe um princípio que é capaz de concretizar a máxima proteção que os direitos fundamentais devem ter.

Tanto no Direito Tributário, como no Direito Penal, existem inúmeros dispositivos constitucionais que têm o escopo de proteger, respectivamente, o direito de propriedade e o direito de liberdade. Especificamente falando do Direito Tributário, o art. 150 da CF/88 chega a elencar um rol de dispositivos dos quais é possível construir inúmeras normas de proteção ao direito de propriedade. São as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, que também poderiam ser chamadas de normas constitucionais de proteção dos direitos do contribuinte²³⁴. Estas, aliás, segundo boa parte da doutrina, são normas que veiculam também

²³³ “O tributo, como sabido, atinge obrigatoriamente dois direitos fundamentais do homem: o direito à *propriedade privada* e o direito à *liberdade* [...] Por outro lado, o direito de liberdade, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, uma vez que a exigência daquele pode influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 6).

²³⁴ “Pela primeira vez, uma Constituição do Brasil dedica seção inteira de capítulo às principais garantias do contribuinte contra o Fisco, ao determinar claros pontos de limitação ao poder de tributar.

Nem por isso conseguiu limitá-lo. Nas discussões que tiveram lugar entre o anteprojeto inicial da Subcomissão de Tributos e o projeto final aprovado pelo Plenário, houve sensível prevalência da voracidade fiscal, que caracteriza os políticos brasileiros, incidente sobre os direitos dos contribuintes, que os sustentam.

Levados tais legisladores, talvez, pela visão de que poderiam ganhar, facilmente, aquilo que os contribuintes conseguem com dificuldade, sendo os poderes tributantes constituídos de máquinas inchadas, com notável vocação para o desperdício de dinheiro público retirado do setor privado, tais constituintes, entre o excelente anteprojeto aprovado pela Subcomissão e o publicado no dia 5 de outubro de 1988, ofertaram desconcertante “contribuição de pioria” para reduzir direitos dos pagadores de tributos, transformando-os em verdadeiros escravos da gleba, perante os senhores feudais, na Idade Média. Isto porque são os governantes do Brasil

direitos fundamentais²³⁵. Se o contribuinte foi coberto de direito fundamentais que o protegem de um eventual excesso do poder de tributar e estes devem ser efetivados ao máximo, como não reconhecer que o Direito Tributário deve ser construído de modo a proteger o direito de propriedade? Entendemos que a questão maior está em se estabelecer os efeitos do *in dubio pro* contribuinte, e não de questioná-lo.

No Direito Tributário e no Direito Penal, fala-se em uma legalidade cercada de cuidados. No Direito Tributário, muitos autores a veem como uma estrita legalidade, além de falarem ainda numa tipicidade cerrada. Boa parte da doutrina, a exemplo de Alberto Xavier²³⁶, Paulo de Barros Carvalho²³⁷, Ives Gandra da Silva Martins²³⁸, José Artur Lima Gonçalves²³⁹ e Yonne

de hoje verdadeiros senhores feudais do século XXI, com marcante tendência ao arbítrio, o mais das vezes sustado pela atuação serena e superior do Poder Judiciário” (MARTINS, Ives Gandra. *O sistema tributário na Constituição*. 6. ed. atual. aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 251-252).

²³⁵ “Está entre os direitos fundamentais todo o art. 150 da Lei Suprema, cuja dicção principia nos seguintes termos [...]” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. X. São Paulo, 2006, p. 221). Ainda a respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar: “Cuida, portanto, de direitos fundamentais, vale dizer, de cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, parágrafo 4º, inciso IV, do texto supremo, com a seguinte dicção [...]” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 226).

²³⁶ “É a esta característica que aludem, entre nós, alguns autores, ao referirem-se – embora com evidente impropriedade terminológica – a um princípio de *estrita legalidade*.”

A regra constitucional de reserva absoluta representa, pois, um duplo ditame: ao legislador e ao órgão de aplicação do direito. Ao primeiro, enquanto o obriga – sob pena de inconstitucionalidade – a formular os comandos legislativos em matéria tributária em termos de rigorosa reserva absoluta. Ao segundo, por excluir o subjetivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que envolve, de um lado, a *proibição da analogia* e, de outro, a *proibição da discricionariedade*” (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária*. São Paulo: RT, 1978, p. 38).

²³⁷ “Parece-me fundamental entender, quanto ao princípio da tipicidade tributária, que o exercício do poder impositivo-fiscal, no Brasil, encontra-se orientado por uma série de vetores, voltados especialmente para organizar as relações que nesse setor se estabelecem. São os chamados ‘princípios constitucionais tributários’, na maioria explícitos, e a que deve submeter-se a legislação infraconstitucional, sempre que o tema da elaboração normativa seja a instituição, administração e cobrança de tributos. Pois bem, entre tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se o princípio da tipicidade tributária, que se define em duas dimensões: (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da faticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como

Dolacio de Oliveira²⁴⁰, entende que somente é possível tributar se o fato tributável estiver claramente descrito em lei ordinária ou complementar, com todos os seus elementos minuciosamente delineados²⁴¹. Do contrário, a norma de tributação será inconstitucional, pois ferirá os princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária ou tipicidade cerrada.

Prever inúmeros princípios e regras que protegem o direito de propriedade do contribuinte, limitando o poder de tributar, não significa uma clara vontade do legislador constituinte de que aquele prevaleça sobre este? Parece-nos que sim. E por que não reconhecer que a CF/88, implicitamente, previu o *in dubio pro contribuinte*? Voltando à estrita legalidade e à

‘regra-matriz de incidência’” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 287).

²³⁸ “O obstáculo à exploração arrecadatória está no art. 150, inc. I, que impõe o princípio da legalidade estrita ao poder impositivo, evitando técnicas extensíveis, como a interpretação analógica e a norma antielisão. O tipo fechado, a reserva absoluta da lei formal e a legalidade estrita são garantias nele estatuídas [...]” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. X. São Paulo, 2006, p.227).

²³⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 36.

²⁴⁰ “Penso que, de tudo o que se viu, não há como negar que o tipo legal tributário é cerrado. E não se trata de defesa de postura positivista. Trata-se, antes, de visão do Direito Tributário como área muito sensível do Direito, pois os tributos afetam a atuação do Estado e, direta ou indiretamente, todo os cidadãos. Já escrevi que a maior parte dos cidadãos pode viver sem jamais incorrer em violações ao Direito Penal, enquanto o mesmo não ocorre no Direito Tributário.

Em nosso país, reconhecem a adoção do tipo legal tributário como cerrado Xavier, na obra citada, Gandra Martins e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Todavia, nem todos reconhecem expressamente o fato. Nota-se certa rejeição, em especial dos aplicadores do Direito no setor administrativo, que, compreensivelmente, não apreciam tipo cerrado no Direito Tributário; querem adicionar ou retirar algo da hipótese de incidência para ligá-la à consequência da exigência do tributo que melhor atenda a seus propósitos ocasionais, ainda que baseados em argumentos sem objetividade, mal disfarçando o intuito de se livrar das amarras legais. Mesmo o Judiciário, embora mais raramente, muito cioso daquele seu poder relevante de criar o Direito, deixa-se conduzir como se operasse com um tipo aberto. O tipo tributário cerrado, porém, oferece certeza e segurança também para o ente tributante, e fazendo-o observar o Judiciário exerce a antiga e importante função pedagógica do Direito, evitando o desrespeito das leis ordinárias às cláusulas da Constituição, bem como o prejuízo decorrente das indesejáveis ações de repetição de indébito, cujo pagamento, em geral, é transferido para o posterior Chefe do Executivo” (OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e da tipicidade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 128-129).

²⁴¹ Apesar de defender que o ideal é que a tributação estivesse submetida a uma reserva absoluta de lei, sabemos que assim não ocorre no Brasil e realmente é necessária uma pequena flexibilização em alguns casos, como nos de tributos com características eminentemente extrafiscais.

tipicidade cerrada, afirmar que somente é possível tributar quando todos os elementos da tributação estejam minuciosamente e claramente descritos no texto legal não significa estabelecer que a tributação deve ser precisa?

Se a doutrina concorda que o Fisco apenas pode tributar quando se tiver certeza de que assim determinou o sistema tributário, por haver clareza no texto quanto à possibilidade de limitar os caros direitos fundamentais de propriedade e de liberdade, é natural a conclusão de que a tributação é uma exceção, ou seja, que, na dúvida, prevalece a não-tributação. A despeito de o *in dubio pro contribuinte* não poder ser considerado uma norma que determina a prevalência do contribuinte em todos os casos de dúvida, pode sim ser compreendido como uma norma que indica um maior cuidado quanto à limitação dos direitos fundamentais do contribuinte.

A capacidade contributiva, por outro lado, determina que o contribuinte não deve pagar nada a mais do que a sua capacidade econômica revelar²⁴². Nos casos de maior complexidade, nos quais é possível se decidir, com uma argumentação plausível, por limitar ou por não limitar o tão protegido direito de propriedade, não seria mais razoável decidir pela não limitação? Deve o poder estatal se sobrepor ao direito fundamental do cidadão? Tentaremos continuar a responder estas questões mais à frente. No momento, cabe uma última consideração: o Direito Penal determina que o réu, parte mais fraca, seja protegido perante o poder estatal; o Direito do Trabalho determina que o trabalhador, hipossuficiente, seja protegido perante o empregador; o Direito do Consumidor determina que este seja protegido; por que no Direito Tributário, sub-ramo que tem como objeto uma relação jurídica desigual, que limita direitos fundamentais, o contribuinte não é especialmente protegido? Entendemos que o sistema impõe esta proteção, mas ela ainda carece de compreensão, justificação e aplicação.

4.3.3 O art. 112 do CTN

²⁴² “Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza: refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Diversamente, a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 26).

O *caput* do art. 112 do CTN prescreve que, nos casos em que houver dúvida, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, será interpretada da maneira mais favorável ao acusado. A doutrina, em geral, interpreta este enunciado de forma extremamente restritiva, entendendo que ele se volta somente aos casos de aplicações de sanções por infrações tributárias, sejam penais tributárias, sejam exclusivamente tributárias. O STF e o STJ têm seguido esta linha, aplicando o art. 112 do CTN para relevar multas que o Fisco imputou ao contribuinte²⁴³. Neste caso, não se entende que o enunciado se dirige unicamente ao Direito Penal Tributário, uma vez que a norma construída a partir dele está sendo aplicada para relevar multas de natureza puramente tributária.

Teleologicamente, não vemos o porquê de não estender a interpretação do enunciado para todas as questões que envolvam o Direito Tributário, e não somente à aplicação de sanções. Não há razões na CF/88 para que o contribuinte seja beneficiado apenas no caso das multas, e não nas demais questões tributárias. Se a interpretação fosse de que o dispositivo apenas se volta para o Direito Penal Tributário, ainda se poderia defender que a sua finalidade era a de proteger o direito fundamental de liberdade, ao passo que a propriedade não mereceria dita regalia. No entanto, a doutrina²⁴⁴, o STF e o STJ entendem pela proteção do contribuinte em quaisquer casos que envolvam aplicação de sanção. Em face da supremacia das normas constitucionais e da unidade do sistema jurídico, o qual impõe constitucionalmente uma tributação cuidadosa, sob rígidas arestas, a interpretação mais adequada do art. 112 do CTN nos parece ser a de que ele se aplica a qualquer discussão que envolva o Direito Tributário.

O enunciado do art. 112 do CTN, aliás, traz o seguinte: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades [...]”. O dispositivo abarca duas hipóteses em que deve haver julgamento favorável ao contribuinte se surgirem dúvidas: quando a lei definir infrações ou quando ela cominar penalidades. A conjunção “ou” é alternativa neste caso e expressa duas situações distintas passíveis de ocorrência. As infrações devem ser entendidas como qualquer

²⁴³ Dentre outros, ver: STF, AR 1316/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 07/05/1993. STF, RE 108868/SP, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 29/08/1986; STJ, RESP 254276-SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 15/03/2007; STJ, RESP 278324-SC, Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ 13/03/2006.

²⁴⁴ “O dispositivo refere-se às normas de *Direito Tributário penal*, vale dizer, àquelas que disciplinam as infrações e sanções tributárias. E, assim, aplica-se o princípio universal do Direito Penal, *in dubio pro reo*: em caso de dúvida, interpreta-se a lei tributária de modo mais benéfico ao infrator, nas hipóteses apontadas” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 164).

caso de imputação de ilícito tributário ao contribuinte, ou seja, em qualquer tentativa de imputação ao contribuinte de descumprimento da lei tributária, havendo dúvida, este deverá ser beneficiado²⁴⁵. O não pagamento de tributo supostamente devido também é uma infração²⁴⁶. A própria Fazenda Pública denomina qualquer descumprimento das leis tributárias pelo termo “infração” e exige as obrigações principais ou acessórias por meio do chamado “auto de infração”.

A nosso ver, portanto, não somente um argumento sistemático-teleológico determina a extensão da interpretação do art. 112 do CTN, mas também um argumento linguístico. Este impõe que o *in dubio pro* contribuinte funcione como um parâmetro para a construção da norma tributária em casos de prática de suposta infração, o que já significa uma interpretação mais extensa, ou seja, mais condizente com o sistema constitucional tributário, em nossa opinião. No entanto, para que a norma esteja realmente adequada à CF/88, com base no argumento sistemático-teleológico, o *in dubio pro* contribuinte deve ser aplicável a qualquer discussão tributária.

De fato, entendemos que a interpretação do art. 112 do CTN que mais se harmoniza com a CF/88 é a de que, em caso de dúvida, o julgador, seja membro de órgão administrativo, seja de órgão judicial, deverá procurar beneficiar o contribuinte em qualquer questão tributária. Isto não significa uma defesa da sonegação, mas a proteção dos direitos fundamentais do cidadão. Nos casos de maior complexidade, quando se tem argumentos relevantes para ambos os lados e tanto uma decisão pró-Fisco, como uma decisão pró-contribuinte poderia ser, em princípio, justificada, o art. 112 do CTN deve funcionar como base para a construção de um parâmetro para a solução da contenda.

Uma questão crucial paira exatamente acerca de como funcionará essa interpretação benigna,

²⁴⁵ “Em termos gerais, pode-se dizer que a infração tributária é a violação de normas jurídicas que estabelecem as obrigações tributárias substanciais e formais” (VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 100).

²⁴⁶ “Partindo-se do pressuposto de que a infração é a transgressão de preexistente dever legal (ou contratual) necessário se torna, antes, conhecer a natureza do dever para depois caracterizar a infração. Em se tratando de sanções tributárias, será preciso examinar primeiramente a obrigação e depois a sanção. [...] O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no da acessória, implica ilicitude. Consequentemente, as infrações tributárias são de duas espécies também: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas de 'substanciais' e as segundas, de 'formais'” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Infração tributária e sanção*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 424).

o que pretendemos tratar com mais cuidado no próximo capítulo. No momento, é importante dizer que este parâmetro²⁴⁷ se revela por meio de um postulado normativo que é construído a partir do art. 112 do CTN e é uma manifestação do sobreprincípio do *in dubio pro* contribuinte. Nota-se diferentes espécies normativas associadas a uma só expressão²⁴⁸. O sobreprincípio constitucional do *in dubio pro* contribuinte determina um estado ideal de coisas: uma tributação com o máximo de cuidado com os direitos fundamentais do contribuinte, enquanto o postulado impõe que, nos casos de dúvida, quando do julgamento de questões tributárias, o contribuinte deverá ser beneficiado, a menos que existam justificativas claras e relevantes para um julgamento a favor do Fisco.

4.3.4 A relação tributária e os direitos fundamentais

4.3.4.1 A superioridade axiológica dos direitos fundamentais

Os direitos fundamentais foram inicialmente tratados no terceiro capítulo, quando se afirmou que eles têm maior importância do que os demais, sendo, inclusive, proibida a sua revogação por emendas constitucionais, por representarem cláusulas pétreas. Deste modo, a única forma de se retirar um direito fundamental do sistema constitucional é produzindo uma nova Constituição. A importância especial dos direitos fundamentais decorre dos valores que lhes são subjacentes, e não de uma hierarquia normativa. Da superioridade axiológica²⁴⁹ dos

²⁴⁷ O termo parâmetro é interessante, pois denota que não há inexorabilidade, mas uma imposição que pode ser afastada mediante fortes argumentos.

²⁴⁸ É o que Humberto Ávila chama de dissociação em alternativas inclusivas, tema tratado no 3.3.5.

²⁴⁹ “Nada obstante, tornou-se corrente o registro doutrinário de que determinadas normas constitucionais desempenham funções diferentes ou são dotadas de uma ‘superioridade axiológica’ quando comparadas com outras. [...] Mais que isso, quando se trata da Constituição, a questão do conteúdo das normas assume importância ainda maior: como se sabe, uma das características mais marcantes das Cartas contemporâneas é precisamente a decisão de constitucionalizar valores materiais e opções políticas, de modo que ignorar as diferenças que existem entre as normas constitucionais no que diz respeito ao seu conteúdo

direitos fundamentais decorre não somente uma eficácia diferenciada, como também a conclusão de que eles não estão descritos apenas no art. 5º da CF/88, mas também em outros dispositivos constitucionais. As decisões que acarretem conseqüências para os direitos fundamentais deverão levar em consideração o seu conteúdo diferenciado, a sua fundamentalidade.

As normas que veiculam os direitos fundamentais devem ter a sua limitação dificultada, mas nunca impossibilitada. Nessa linha, ficou entendido que a limitação dos direitos fundamentais exige um ônus argumentativo maior do que o exigido para a limitação de um outro direito, não devendo prevalecer sempre sobre os demais direitos, mas em regra. Os direitos fundamentais, como explicado, são conseqüências de princípios que os determinam. Em caso de conflito destes princípios com outras normas do sistema, para que estas últimas prevaleçam, os argumentos empregados deverão ser bastante subsistentes a ponto de permitir uma limitação do direito fundamental decorrente do princípio.

Não aceitamos a prevalência inexorável de nenhuma norma do sistema sobre as demais. A depender das circunstâncias do caso concreto, qualquer norma do sistema pode vir a ser limitada. Este fato não impede, entretanto, que algumas normas possuam, a título de parâmetro, uma força maior que as demais pelos valores sobrejacentes a elas. Os princípios que veiculam direitos fundamentais são estas normas. Por se tratarem de direitos básicos do ser humano, que têm, dentre outros fins, o de conter o poder estatal, o qual costuma se exceder, a sua importância é destacada dos demais, de modo que inegavelmente a sua limitação deve ser mais dificultada, mas nunca impossibilitada.

Como direitos fundamentais que são, veiculados por princípios que determinam que a propriedade²⁵⁰ e a liberdade devem ser protegidas ao máximo, os direitos de propriedade e de liberdade exigem um ônus argumentativo robusto, o que leva à conclusão de que, nas relações

não faria sentido algum diante das opções do próprio constituinte originário” (BARCELLOS, Ana Paula. Alguns parâmetros normativos para a interpretação constitucional. *In*: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 108).

²⁵⁰ “Tudo a demonstrar, enfim, que na atual Constituição a propriedade é conceitualmente delimitada tendo em conta um princípio de valor, fundamento do Estado Democrático de Direito, princípio este que empresta unidade e sentido aos direitos fundamentais em geral, que é o princípio da dignidade da pessoa humana” (MALERBI, Diva. *Direitos fundamentais do contribuinte*. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 157-158).

tributárias, nas quais o Estado “invade” a propriedade²⁵¹ e restringe a liberdade do contribuinte, este não deverá vencer sempre que ocorrerem dúvidas, mas, como parâmetro²⁵², quando se tratar de um caso difícil, deverá sim sair vitorioso, uma vez que o sistema determina que se evite ao máximo a limitação dos direitos fundamentais²⁵³. O sistema determina esta proteção cuidadosa no que diz respeito aos direitos fundamentais e a sociedade clama por isso.

O Direito Tributário não envolve apenas a limitação do direito fundamental de propriedade e, em alguns casos, do direito de liberdade. Uma forte doutrina defende que a partir do art. 150 da CF/88 é possível construir inúmeras normas de direito fundamental, o que permite concluir que a relação tributária pode levar à limitação de mais de um direito fundamental ao mesmo tempo. As chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar veiculam direitos fundamentais, que funcionam também como garantias dos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade²⁵⁴.

²⁵¹ “Na visão de Roque Carraza a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (arts. 5º, XXII e 170, II, da CF).

Efetivamente, o direito à propriedade privada é alcançado diretamente e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária e compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação, necessariamente, redução do patrimônio do sujeito passivo” (COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 80).

²⁵² “A decisão de tomar como critério para a ponderação a preferência aos direitos fundamentais pode ser justificada teoricamente de variadas maneiras. Em primeiro lugar, é absolutamente consensual na doutrina e na jurisprudência que a Constituição de 1988 fez uma opção material clara pela centralidade da dignidade humana e, como uma sua decorrência direta, dos direitos fundamentais. Isso decorre de forma muito evidente da leitura do preâmbulo, dos primeiros artigos da Carta e do status de cláusula pétreia conferido a tais direitos. Com efeito, não há autor, de direito público ou privado, que não destaque a dignidade da pessoa humana como elemento central do sistema jurídico, bem como sua superior fundamentalidade, se comparada a outros bens constitucionais. Há, portanto, uma justificativa normativa para o critério escolhido: a própria Constituição decidiu posicionar a dignidade humana e os direitos fundamentais como centro do sistema por ela criado” (BARCELLOS, Ana Paula. Alguns parâmetros normativos para a interpretação constitucional. *In*: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 109-110).

²⁵³ “Esses exemplos ilustram a consideração de que a) direitos fundamentais e b) tributos mantêm entre si relações sintáticas, no interior do sistema jurídico: a pretensão fiscal não deve assim exceder os limites da razoabilidade” (BORGES, José Souto Maior. *Relações entre tributos e direitos fundamentais*. *In*: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 217).

²⁵⁴ “Além disso, em seu Título VI, o Texto Maior elencou um grupo de ‘princípios gerais’ na Seção I do Capítulo I, e ‘limitações do poder de tributar’ na Seção II, as quais representam garantias fundamentais do contribuinte” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A razoabilidade*

Os efeitos do princípio do *in dubio pro* contribuinte serão estudados no próximo capítulo, cabendo, por hora, afirmar que o fato de que o Direito Tributário envolve, a todo o tempo, a limitação de um direito fundamental indica que o beneficiado por tal direito deverá ser, normalmente, protegido em contendas contra a parte que age sobre o seu direito. Não se trata de pregar uma diminuição da arrecadação, nem um beneficiamento dos sonegadores, mas de aplicação do sistema jurídico. O Fisco deve agir de forma dura contra o sonegador, mas não pode fazê-lo com o contribuinte de boa fé que apenas busca a redução da sua carga tributária, o que muitas vezes impede a realização da sua atividade ou fere a sua própria dignidade.

4.3.4.2 Os conflitos normativos no âmbito da relação tributária

Quando da necessidade de se tomar medidas, jurisdicionais ou não, que envolvam o Direito Tributário, aquele que irá decidir deverá ponderar, nos casos mais difíceis, entre a prevalência do poder de tributar e a dos direitos do cidadão-contribuinte. Deve-se ter claro que o poder de tributar não representa um direito coletivo, mas um poder estatal que lhe dá a possibilidade de obter fundos para a consecução das suas atividades. Entre a arrecadação estatal e a realização de atos que beneficiem a coletividade, especialmente no Brasil, há um grande abismo, como é notório. Deste modo, o conflito que se tem nas relações tributárias não é entre o direito de todos e o direito de um só, como se tenta pregar, mas entre o poder do Estado e o direito de algum ou de alguns cidadãos.

Os sujeitos da relação tributária são o Estado e o contribuinte. A maior parte da doutrina entende que o Estado não é titular de direitos fundamentais²⁵⁵, o que pode ser construído a

das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. *In*: FISCHER, Octavio Campos (Org.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 301).

²⁵⁵ Konrad Hesse demonstra que os direitos fundamentais são direitos do particular, sejam estes direitos vistos como fundamentadores de *status*, sejam como direitos subjetivos, sejam como elementos da ordem objetiva. “Por causa desse caráter duplo, os direitos fundamentais produzem efeito fundamentador de *status*: como direitos subjetivos, eles determinam e asseguram a situação jurídica do particular em seus fundamentos; como elementos fundamentais (objetivos) da ordem democrática e estatal-jurídica, eles o inserem nessa ordem que, por sua vez, pode ganhar realidade primeiro pela atualização daqueles direitos subjetivos. O *status jurídico-constitucional do particular*, fundamentado e garantido pelos direitos fundamentais da Lei Fundamental, é um *status* jurídico material, isto é, um *status* de conteúdo concretamente determinado que, nem para o particular, nem para os poderes estatais, está ilimitadamente disponível” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da*

partir do enunciado do *caput* do art. 5º da CF/88²⁵⁶, restando de logo afastado um conflito entre direitos fundamentais nas relações tributárias. É ilusório o argumento de que se teria aí um conflito entre um direito coletivo ou um direito de toda a sociedade contra um direito individual²⁵⁷. Inicialmente, o poder de tributar apenas beneficia o Estado, ele próprio, ou seja, lhe confere fundos. Se o dinheiro arrecadado será empregado em ações que beneficiem a sociedade já é uma outra questão²⁵⁸, que é sabidamente grave em nosso país²⁵⁹.

República Federal da Alemanha. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 230).

²⁵⁶ O enunciado do *caput* do art. 5º da CF/88 garante direitos aos brasileiros e aos estrangeiros, referindo-se ao particular, ao indivíduo. A função dos direitos fundamentais é exatamente conferir proteção especial a uma esfera mínima de bens jurídicos do cidadão que têm máxima importância. “A Constituição de 1988, no *caput* do seu art. 5º, reconhece como titular de direitos fundamentais, orientada pelo princípio da dignidade humana (inciso III do art. 1º) e pelos conexos princípios da isonomia e universalidade, toda e qualquer pessoa, seja ela brasileira ou estrangeira residente no País” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 210). “Logo, a interpretação sistemática e finalística do texto constitucional não deixa dúvidas de que os direitos fundamentais destinam-se a todos os indivíduos, independentemente de sua nacionalidade ou situação no Brasil” (ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 117).

²⁵⁷ “A infração às leis fiscais, quer se trate de uma obrigação tributária substancial, praticada em forma simplesmente omissiva ou mesmo fraudulenta, quer se trate do descumprimento de deveres formais, não é, em si mesma, um ato que ataque direta e imediatamente os direitos dos governados” (VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 104).

²⁵⁸ Neste sentido, vale transcrever a seguinte assertiva de Klaus Vogel, citada por Klaus Tipke. “K. Vogel ha tomado postura en los siguientes términos: ‘La mayoría de los políticos tienen muy pocos reparos en exigir para sus fines los ingresos y patrimonio del contribuyente - del ciudadano - que en realidad utilizan para tener más poder y en cierta medida en su propio beneficio, aunque se disfrace con razones de interés general; responden a casi cualquier problema con subidas de impuestos; están drogados de modo irrecuperable por la disponibilidad de recursos públicos y el consiguiente ejercicio de poder. Cuando observo todo esto, sólo me cabe esperar que se mantenga y avance la actual jurisprudencia constitucional sobre las medidas y límites del Derecho tributario’” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 100).

²⁵⁹ “A história da humanidade é uma permanente luta pelo Poder, travada por homens cuja principal ambição é conquistá-lo, sendo os governos exercidos como bens próprios, sob a pálida e insincera concepção de um Estado a serviço da sociedade que congrega. Tais considerações, mais de natureza política que jurídica, são, todavia, fundamentais para se compreender a imposição tributária, principal instrumento, através da história, para que os detentores do poder nele se mantenham, não sendo a prestação de serviços públicos senão efeito colateral” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. X. São Paulo, 2006, p. 218).

A aplicação do dinheiro público em atividades sociais, a boa gestão dos gastos etc. são temas extremamente delicados, que mantêm relação com os argumentos pragmáticos. Enfim, o aumento da arrecadação, uma maior efetividade do poder estatal de tributar, não significa uma realização dos direitos fundamentais dos cidadãos. Pelo contrário, a questão da realização dos direitos fundamentais por parte do Estado está muito mais presente nas áreas de controle dos gastos, da gestão do dinheiro público, da realização de uma administração eficiente etc.

Apenas muito indiretamente o poder estatal de tributar pode ser visto como um realizador dos direitos fundamentais. Isto não retira a sua importância, pois a tributação não deixa de ser o principal meio de preenchimento dos cofres estatais para a consecução dos seus fins. No entanto, os valores subjacentes aos direitos de propriedade e de liberdade são claramente superiores ao valor subjacente ao poder de tributar. De um lado, tem-se um direito fundamental e do outro um poder estatal, que significa a competência outorgada para que o estado possa se financiar. Deve, em princípio, prevalecer o primeiro, portanto.

Vale a pena observar, ainda, que, quando o STF decide uma questão tributária a favor de um contribuinte, não está beneficiando apenas a parte que litiga no processo, mas todos os demais em situação semelhante, pois as decisões do STF propagam efeitos sobre todos os contribuintes do tributo discutido no processo, seja em controle abstrato de constitucionalidade, quando ela vale diretamente para todos, seja em controle concreto, que pode gerar uma resolução do Senado ou se tornar uma súmula vinculante após repetidas decisões idênticas. Deste modo, direito fundamental coletivo é o do contribuinte de ter uma tributação boa, de acordo com os ditames constitucionais.

4.3.4.3 A ponderação nos conflitos entre o Fisco e o contribuinte

Um conflito mais complexo entre as normas que impõem a tributação e as normas que protegem os direitos do contribuinte deve pender para o segundo grupo. Apenas pender, devido à existência de um *standard*. Como afirmado no capítulo anterior, a ponderação necessita de critérios que lhe sirvam de parâmetros, não abrindo espaço para decisões calcadas em subjetivismos. A fixação de um *standard*, um parâmetro, para a ponderação de conflitos nas questões tributárias mais difíceis é apenas um dos efeitos do princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Como já referido anteriormente, trabalhamos com a dicotomia *easy/hard cases* de Dworkin.

Em verdade, não é possível definir claramente o limite que separa um caso fácil de um caso difícil, porém é interessante observar que em algumas questões o sistema jurídico não oferece diferentes respostas plausíveis, devido à pouca ambiguidade dos textos que envolvem a matéria, à pouca discussão valorativa, dentre outros fatores. Outras questões impõem esforços linguísticos, valorativos e análises fáticas mais complexas, que terminam por revelar possibilidades diferentes de respostas plausíveis. Daí a distinção entre casos fáceis e difíceis.

Como viemos afirmando, se as normas de direitos fundamentais possuem uma superioridade axiológica perante as demais, deve existir um parâmetro para a ponderação dos casos difíceis que as envolvam. Uma vez que a relação tributária consiste na atuação do poder estatal sobre os direitos fundamentais do cidadão, o parâmetro deverá ser empregado nos casos difíceis que envolvam o Direito Tributário. Quando houver maiores dúvidas no que diz respeito à competência de determinado ente para tributar uma situação, o que significa não existir argumentos fortes ao seu favor, a questão deverá ser julgada em favor do contribuinte, fazendo valer os seus direitos fundamentais.

Revela-se aqui, portanto, um argumento sistemático-teleológico, baseado na necessidade de efetivação dos direitos fundamentais, os quais são conseqüências de princípios que objetivam a realização de valores de importância destacada dentro da sociedade. Uma vez que não há um conflito direto entre direitos fundamentais, pois estes estão presentes apenas em um lado da relação, eles deverão, por questão de parâmetro, prevalecer sobre o poder estatal de tributar.

4.3.5 O Código de Defesa do Contribuinte

O Código de Defesa do Contribuinte é um tema antigo e frequentemente repisado pela doutrina²⁶⁰. Este código “denota um conjunto de normas que regula a relação entre o contribuinte e o ente tributante.”²⁶¹ O seu objetivo é criar meios que facilitem a atuação do Fisco no que diz respeito à fiscalização e à cobrança dos tributos, mas, principalmente, a sua

²⁶⁰ Os nossos tribunais parecem também dar sinal de uma maior preocupação com a proteção do cidadão-contribuinte, como será visto mais à frente, no 4.3.8.

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º 3, junho, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 26 mar. 2007, p. 1.

finalidade é a de reafirmar os direitos e garantias individuais do contribuinte²⁶². Historicamente, aliás, a expressão “Estatuto do Contribuinte” foi geralmente empregada com um intuito de efetivar os direitos e as garantias do cidadão²⁶³.

O estudo do referido código termina, quase sempre, se confundindo com o estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar²⁶⁴, ganhando ênfase os seus modos de efetivação²⁶⁵. Esta tendência não tem outro fundamento, senão a percepção de que o sistema constitucional tributário ainda não é realizado como deveria. Os direitos e garantias do contribuinte ainda são pouco efetivados na prática e esta é uma crítica que parece ressoar por vasta doutrina, não somente no Brasil, mas também em outros países da América e da Europa²⁶⁶.

Não poderia ser diferente, uma vez que se trata de um poder conferido ao Estado que recai sobre direitos fundamentais do cidadão. Diversos aspectos levam à especificidade da relação e

²⁶² “O tema dos direitos humanos vinculado à idéia de tributação está intimamente relacionado ao chamado ‘estatuto do contribuinte’ e, bem assim, às idéias de cidadania, ética e moral” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octávio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9).

²⁶³ “A expressão ‘Estatuto do Contribuinte’ foi criada por Juan Carlos Luqui em 1953 e se refere ao grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Op. cit.*, p. 13).

²⁶⁴ Ora, o “Estatuto do Contribuinte” só realiza sua função de garantir direitos dos contribuintes e de limitar o poder de tributar se juridicizar tanto a forma quanto o conteúdo da tributação. A explicação coerente do significado normativo desses limites pressupõe, em nome do postulado da unidade da Constituição, a aproximação semântica das regras e dos princípios, de tal sorte que o sentido de cada um deles incorpore o significado dos outros que lhe são axiologicamente sobrejacentes. Será desacertada a interpretação das regras desvinculada dos princípios que com elas mantêm conexão semântica (ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º 3, junho, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 26 mar. 2007, p. 6).

²⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, v. 7/8, n. 9, janeiro/junho, 1979, p. 141.

²⁶⁶ “Al lado del contenido de las normas singulares, como decía al comienzo, el ‘Estatuto de los derechos del contribuyente’ seña un importante desarrollo en la dilección de la justa tutela del ciudadano. Todavía, a distancia de casi dos siglos, es válido – a decir del juez Marshall en la nota a sentencia del caso *McCulloch v. Maryland* 17 US 315 (1819) – que: ‘an unlimited power to tax involves necessarily a power to destroy: because there is a limit beyond which no citizen, no institutions and no property can bear taxation’” (UCKMAR, Victor. *Los efectos en Italia del Estatuto del contribuyente*. In: Heleno Taveira Tôres (Org.). *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 797).

à dificuldade de solução de questões surgidas a partir dela. Primeiro, a atuação estatal se dá precipuamente sobre a propriedade, grande motivo de discórdia entre os seres humanos. Segundo, trata-se de atuação estatal, que tende a se exceder. Terceiro, limita direitos fundamentais.

O Código de Defesa do Contribuinte deve facilitar a fiscalização sobre os cidadãos sem, no entanto, ferir os seus direitos individuais; deve trazer maior transparência, permitindo que o Fisco combata a sonegação; enfim, deve, dentro da legalidade, criar atalhos para que as Fazendas Públicas possam realizar o seu papel. Por outro lado, o código deve efetivar os direitos individuais, buscando coibir a atuação excessiva do Fisco, o que, a nosso ver, passa pelo reconhecimento do princípio do *in dubio pro contribuinte*, uma interessante saída para se chegar à tributação que respeite os limites impostos pelo próprio sistema.

O Código de Defesa do Contribuinte tem exatamente o objetivo de conferir a efetividade, que ainda não é verificada, às normas do sistema constitucional tributário, sobretudo do ponto de vista da proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. O poder estatal corriqueiramente se excede, ferindo demasiadamente a esfera jurídica do cidadão²⁶⁷, o que não é uma novidade em qualquer país do mundo²⁶⁸, especialmente no Brasil. A despeito de ser possível construir os direitos e garantias dos contribuintes a partir da CF/88, a elaboração do código, a nosso

²⁶⁷ “*En mi contribución para el volúmen en memoria del sentido y querido amigo, profesor Geraldo Ataliba (El sistema tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes.), en la denuncia de los graves defectos del ordenamiento tributario italiano debidos a la falta de equidad, eficiencia, transparencia e certeza en las tres actividades propias de un Estado de derecho (sancionar leyes, organizar la administración, servir justicia), había denunciado también el comportamiento del Fisco en su relación con el contribuyente al tratarlo como súbdito más que como un ciudadano*” (UCKMAR, Victor. *Los efectos en Italia del estatuto del contribuyente*. In: Heleno Taveira Tôrres (Org.). *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 793).

²⁶⁸ “*El poder político no es una enteleguia. Son hombres. Son los hombres que, con total legitimidad, se sientan en los órganos del legislativo; trabajan en la burocracia del ejecutivo, o juzgan en los Tribunales de Justicia. El poder real son hombres y es humano que quien quiere el poder y lograr ocupar, con toda legitimidad, repito, sus posiciones, se resista a debilitarlas. El poder se resistirá siempre a que las exigencias últimas de la Constitución penetren completamente, plenamente, el ámbito en exceso vacío de Derecho del establecimiento y aplicación de los tributos*” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración*. In: Heleno Taveira Tôrres (Org.). *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 316).

ver, reforça o texto constitucional²⁶⁹, nem que seja para lembrar o operador do direito da existência de um conjunto de normas constitucionais que existem para pôr a tributação dentro de limites bem determinados, evitando excessos sobre os direitos fundamentais, além de aproximar tais normas da prática a partir de um texto mais próximo dos problemas que sofrem os contribuintes no dia a dia.

O Código de Defesa do Contribuinte, entretanto, não tem a mesma força que o *in dubio pro* contribuinte para conferir efetividade aos direitos e garantias do contribuinte. Normalmente, estes códigos reúnem, em um só ato, os enunciados que estão espalhados por diversos outros atos normativos. Eles reforçam a existência das normas protetoras do contribuinte que podem ser construídas a partir de tais enunciados, mas não chegam a lhe conferir maior eficácia, determinando a sua efetividade, como pode fazer o *in dubio pro* contribuinte. Se a existência deste for reconhecida enquanto sobreprincípio do sistema constitucional tributário, a ótica do Direito Tributário deverá ser ainda mais voltada para a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Esta norma irá rearticular as demais no sentido de estender os seus efeitos de limitação do poder de tributar. O problema, em nossa opinião, não está tanto na afirmação da existência de normas que veiculam direitos e garantias do contribuinte, mas na consciência de que estes requerem fortes argumentos para a sua limitação. É preciso firmar normativamente que os direitos fundamentais não são direitos comuns e devem receber uma atenção redobrada de todos.

Um Código de Defesa dos Contribuintes de caráter nacional é discutido, há algum tempo, no Brasil, mas até hoje não foi aprovado. Na Espanha, por exemplo, existe, desde fevereiro de 1998, a “*Ley de derechos y garantías del contribuyente*”, que foi incorporada pela “*Ley general tributaria*” em 2003. Por aqui, o Estado de São Paulo²⁷⁰ e o Estado do Paraná²⁷¹ já editaram e publicaram Códigos de Defesa do Contribuinte, os quais trazem inúmeros direitos

²⁶⁹ Para José Juan Ferreiro Lapatza, um código ou estatuto que objetive defender os contribuintes não é o que deve ser pedido pela sociedade, mas sim uma efetivação, uma real aplicação das normas que já se encontram na Constituição. “*Pues, hecha así, la petición no puede dar al Estatuto que se pide otro sentido que el de carta de libertades otorgada por el soberano a sus súbditos, a personas que no detentan el poder como ciudadanos, sino que están unidos a él por una relación especial de dominación o vasallaje. Hecha así, la petición de un Estatuto no puede sino robustecer al poder que lo concede. La exigencia, que no la petición, há de caminar, en nuestras democracias actuales, en outro sentido. En el de exigir, que no pedir, insisto, la plena y completa aplicación de las normas constitucionales en todo el ámbito de los tributos*” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Op. cit.*, p. 319).

²⁷⁰ Lei complementar n.º 939/2003 do Estado de São Paulo.

²⁷¹ Lei complementar n.º 107/2005 do Estado do Paraná.

e garantias do contribuinte, tentando aproximar as normas constitucionais da prática tributária de cada ente. Os textos das leis que impõem os códigos são muito importantes e promissores no sentido de dar maior proteção aos contribuintes, todavia permanece o problema de sua efetivação no plano concreto perante o poder estatal de tributar.

O princípio do *in dubio pro* contribuinte teria, nesta linha, uma maior eficácia do que o Código de Defesa do Contribuinte, porquanto reforçaria a importância de limitar o poder estatal de tributar perante os direitos fundamentais do cidadão. O princípio funciona como um fio condutor que busca dar efetividade ao conjunto de direitos e garantias constitucionais do contribuinte, influenciando na construção das demais normas tributárias do sistema e nas tomadas de decisão que envolvam a limitação dos já bastante referidos direitos e garantias. Parece não restar dúvidas de que a efetivação dos direitos do contribuinte ainda está longe de ser alcançada, pelo que entendemos que o princípio constitucional do *in dubio pro* contribuinte seria de grande valia, não ficando adstrito ao, também importante, parâmetro que deve ser utilizado para a solução das questões tributárias de maior complexidade.

4.3.6 O princípio da isonomia e a relação Fisco x contribuinte

O princípio da isonomia ou da igualdade está previsto no art. 5º, *caput*, da CF/88. Ele determina que as pessoas deverão ser tratadas da forma mais igualitária possível, ou seja, aquelas pessoas em situações iguais deverão receber o mesmo tratamento e aquelas pessoas em situações distintas deverão receber um tratamento diferenciado, que busque colocá-las na mesma situação. A importância desse princípio é tanta que muitos autores, brasileiros e estrangeiros, chegam a defender que ele seria a norma máxima do sistema jurídico²⁷².

²⁷² “Na verdade, Klug representou estes processos de argumentação recorrendo aos meios da lógica moderna, mas é duvidoso que, com isso, se tenha ganho algo de essencial para o trabalho jurídico. De facto, o elemento decisivo de todos estes processos não é, sem exceção, de natureza lógica mas antes de natureza teleológica ou axiológica, enquanto que a sua justificação metodológica não se deixa alcançar com os meios da lógica, mas sim apenas através da sua recondução ao valor da justiça e ao princípio da igualdade, nela compreendido (positiva ou negativamente)” (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 3 ed. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 35). “A justiça do Estado Social de Direito apóia-se em três fundamentos: no princípio da igualdade, no princípio do Estado Social e no princípio da liberdade. Nós achamos esses componentes de justiça também na Constituição Brasileira de

O princípio da igualdade envolve uma relação entre duas ou mais pessoas frente a algum aspecto. Deste modo, estas pessoas precisam ser delineadas, assim como as suas características que levariam a uma desigualdade frente ao tal aspecto determinado. É preciso ter claro entre quem se dá a desigualdade e sob qual critério. Deste modo, deve existir uma correlação lógica entre este critério diferenciador e a finalidade que se pretende realizar. Esta deverá corresponder evidentemente a uma das diretrizes do sistema jurídico.

As pessoas poderão, portanto, receber tratamento distinto, mas este deverá estar justificado por uma finalidade do sistema. Cada caso de diferenciação deve ser analisado separadamente, concretamente. A verificação da igualdade, como não poderia deixar de ser, depende do exame das circunstâncias do caso concreto, que dirão se o tratamento diferenciado deveria ou não ser aplicado frente ao que determina o ordenamento jurídico.

A igualdade busca manter a harmonia dentro da sociedade, ou seja, evitar que o mais forte oprima o mais fraco, que privilégios sejam concedidos sem razão a uma pessoa em detrimento das demais etc. É um dos principais meios de evitar arbítrios, desrespeito aos direitos, representando um princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, seja a igualdade na lei, seja a igualdade perante a lei.

Os seus reflexos são mais estudados, dentro do Direito Tributário, sob o ângulo da não discriminação entre os contribuintes, porém não se fala tanto sobre a desigualdade inerente à relação jurídico-tributária, entre Estado e cidadão. O sistema jurídico brasileiro reconhece a necessidade de proteção da parte mais fraca nas relações jurídicas. É assim no Direito do Trabalho, no qual a hipossuficiência do trabalhador acarreta uma série de direitos e garantias perante o empregador; é o caso do direito do consumidor; é o caso do, já referido, Direito Penal; etc.

No Direito Tributário, o debate a respeito da diferenciação de tratamento entre Fisco e contribuinte sempre existiu, com argumentos para ambos os lados. A relação tributária envolve duas partes que assumem peculiaridades bem distintas, o que ocasiona a necessidade de tratamento diferenciado pelo direito. Se não há igualdade na relação, esta não pode ser tratada como se envolvesse partes com a mesma força, como explica José Juan Ferreiro Lapatza²⁷³. A Fazenda Pública detém, por exemplo, inúmeras prerrogativas que facilitam a

1988 e na Constituição Alemã de 1949” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17).

²⁷³ Sobre a desigualdade existente na relação tributária, o professor José Juan Ferreiro Lapatza escreveu: “*Porque los poderes que la Administración detenta en esta situación, propiciada*

fiscalização e a cobrança dos seus créditos tributários. Uma vez que o contribuinte seja devedor, o Fisco deve ter acesso aos meios que lhe permitam obter o seu crédito tributário, sem que avance, obviamente, sobre os direitos fundamentais do contribuinte.

É importante notar que não se tratam de privilégios, mas de prerrogativas. O Fisco recebe alguns poderes especiais, para que possa fazer valer a sua posição de credor, impondo ao contribuinte o cumprimento da prestação que é devida. Estas prerrogativas vêm sendo, nos últimos tempos, questionadas e realmente o devem ser, pois envolvem uma possível desigualdade, que deve ser minuciosamente estudada. A prerrogativa conferida ao Fisco deve ser necessária e não poderá limitar mais do que o devido os direitos do contribuinte.

Por outro lado, o contribuinte, como parte indiscutivelmente mais fraca que é, deve ser protegido. O Fisco, parte da Administração Pública, pode impor inúmeras restrições aos direitos dos contribuintes, caso queira, devendo estes receber uma atenção especial. O Estado realiza o lançamento de forma unilateral e depois ele mesmo decide acerca da legalidade ou não deste ato por via administrativa e/ou judicial. A fragilidade do cidadão perante o Estado nos parece indiscutível. Daniel Sarmento explica que, se a desigualdade em uma relação é maior, a proteção aos direitos fundamentais deve ser ainda mais cuidadosa²⁷⁴. Apesar de ele utilizar como base para esta afirmação o estudo dos direitos fundamentais nas relações privadas, isto vale ainda mais para as relações com o Estado, nas quais é normalmente clara a desigualdade entre este e o cidadão.

As sanções políticas são exemplos de medidas arbitrárias tomadas pelas Fazendas Públicas para forçar o pagamento do tributo, mesmo que este seja indevido. O STF coibiu estas

insisto, e insistiré repetidamente en este punto a lo largo de toda mi intervención..., en esta situación propiciada por unas normas jurídicas mal hechas, tipifican a las relaciones que unen a Administración y contribuyentes no como relaciones entre iguales sometidas por igual a la Ley y al Derecho; sino como 'relaciones de poder' según el tipo elaborado por los juristas alemanes de principios de siglo que Hensel, magistralmente, describió en 1926 [...]" (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración*. In: Heleno Taveira Tôrres (Org.). *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 313).

²⁷⁴ "Firmadas estas premissas, convém destacar que um dos fatores primordiais que deve ser considerado nas questões envolvendo a aplicação dos direitos fundamentais nas relações entre particulares é a existência e o grau da desigualdade fática entre os envolvidos. Em outras palavras, quanto maior for a desigualdade, mais intensa será a proteção ao direito fundamental em jogo, e menos a tutela da autonomia privada" (SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais no direito comparado e no Brasil. In: BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 272).

medidas, sendo geradas as súmulas n.º 70²⁷⁵, 323²⁷⁶, 547²⁷⁷, porém é sabido que elas continuam ocorrendo reiteradamente. Exemplos clássicos de sanções políticas que continuam a ser impostas aos contribuintes são a apreensão de mercadorias para obrigá-los ao pagamento de tributo²⁷⁸ e a não liberação de talonário de notas fiscais²⁷⁹. Quando tratarmos dos argumentos pragmáticos mais à frente, voltaremos a demonstrar os excessos da atuação fiscal no Brasil.

Humberto Ávila defende que a igualdade é um dos valores mais importantes no sistema jurídico brasileiro, o que é observado a partir do próprio texto constitucional, que a eleva a finalidade fundamental, garantia fundamental etc. Há, portanto, uma prevalência relativa em favor da igualdade sobre as demais normas²⁸⁰. Desta prevalência decorre o efeito de que o princípio da igualdade, para ser limitado, exige um ônus argumentativo muito maior do que o necessário à limitação de outras normas do sistema²⁸¹.

A partir da constatação de que não há igualdade na relação entre Fisco e contribuinte, uma vez

²⁷⁵ Súmula n.º 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

²⁷⁶ Súmula n.º 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

²⁷⁷ Súmula n.º 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte adquira estampilhas, despache mercadorias e exerça suas atividades profissionais.”

²⁷⁸ “A apreensão de mercadorias é uma sanção administrativa tributária. Permitida esta sanção isto não quer dizer que o Poder Público possa usar este privilégio calcado no poder de polícia como forma coercitiva de exigir o pagamento de tributo” (ICHIHARA, Yoshiaki. *Sanções tributárias - questões sugeridas*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 493).

²⁷⁹ Apenas a título de exemplo, ver STJ, RESP 899664/AL, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 08/05/2008; STJ, ROMS 22678/SE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 13/04/2007; STJ, RESP 783766/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 31/05/2007.

²⁸⁰ “Alexy afirma haver hierarquia absoluta quando um princípio, independente de qualquer razão adicional, sobrepõe-se a outro com o qual se contraponha. Afirma-se haver hierarquia relativa entre princípios quando a prevalência de um princípio é presumida relativamente a outro, e só modificável se houver razões suficientes para isso. [...] Considerando isso, não se pode dizer que o princípio da igualdade sempre supere qualquer outro princípio em qualquer situação. Fazê-lo seria atribuir ao princípio da igualdade aquilo que ele, enquanto princípio, não tem, que é a qualidade de afastar, de antemão, a aplicação de outros princípios. [...] Não obstante, embora o princípio da igualdade não tenha superioridade abstrata absoluta, ele tem prevalência axiológica relativa em nível abstrato” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 147-148).

²⁸¹ “A presunção de igualdade (*presumption of equality*) estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente. [...] Pois bem, a presunção de igualdade não exige apenas uma explicação do tratamento desigual. Ela exige uma justificação, assim entendida aquela razão que demonstra fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual” (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 147-148).

que a própria natureza da relação – entre Estado e cidadão – acarreta tal desigualdade e, como se verá, porque isto também é constatado na pragmática tributária brasileira; é necessário um tratamento de proteção ao contribuinte que possibilite a igualação de sua força frente ao Fisco. O critério diferenciador, neste caso, é inteiramente válido, tendo em vista que o seu objetivo é trazer a relação a um status de igualação, evitando que uma parte mais fraca sofra com arbítrios perpetrados pela parte mais forte.

Alguns países europeus são muito mais avançados em termos de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Na Espanha, por exemplo, há um membro da própria Administração que tem a função de proteger o contribuinte frente ao órgão do qual ele mesmo faz parte²⁸². Trata-se do “Defensor del Pueblo”, chamado de “Defensor del Contribuyente” quando atua na seara tributária²⁸³. O Brasil deve tratar os seus cidadãos-contribuintes como se tem buscado fazer em certos países europeus, nos quais eles não são vistos quase sempre como sonegadores, “inimigos” do Estado, mas como os seus próprios “donos”, para os quais este existe²⁸⁴.

O fato de o contribuinte necessitar de proteção frente ao poder estatal parece ser algo aceito pela maioria das pessoas, mas as garantias desta proteção é que ainda são escassas e sem

²⁸² “*La Oficina del Defensor del Contribuyente se crea adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, y se dedica a la mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con los servicios tributarios municipales*” (ANTÓN, Fernando Serrano. *La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid*. In: ANTÓN, Fernando Serrano. *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Madrid: Civitas, 2007, p. 128).

²⁸³ “*Estos principios se traducen en derechos de los ciudadanos, que deben ser respetados en todo momento por la Administración tributaria y que han de inspirar todas las actuaciones de los poderes públicos en la materia, operan como limite y, a su vez, imponen la obligación de realizar acciones positivas y concretas para su plasmación. Pero los derechos no valen sin garantías y el Defensor del Pueblo supone, precisamente, una garantía no jurisdiccional de los mismos*” (LLANO, M^a Luisa cava de. *La defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo*. In: ANTÓN, Fernando Serrano. *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Madrid: Civitas, 2007, p. 14).

²⁸⁴ Não se pode dizer que as Fazendas Públicas de países como Alemanha, Espanha e outros não cometam excessos típicos de qualquer poder estatal, entretanto é evidente a maior preocupação, em todas as searas, com a proteção dos direitos do contribuinte. “*Se utiliza con frecuencia el símil de que el contribuyente es el cliente de la Administración aunque yo creo que es más acertado decir que el contribuyente es el dueño de la empresa, eso sí, un propietario con limitaciones y obligaciones que ha de cumplir, pero que en cualquier caso merece tener instituciones a su servicio con un nombre amable, como es el caso del Consejo*” (DELGADO, Eduardo Luque. *El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El defensor del contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del asesor discal*. In: ANTÓN, Fernando Serrano. *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Madrid: Civitas, 2007, p. 156).

efetividade. Reconhecer o *in dubio pro* contribuinte como uma norma constitucional significa impor, por meio da CF/88, a busca pela igualação entre Estado e cidadão-contribuinte, o que passa pela conferência de máxima eficácia aos direitos fundamentais deste último.

4.3.7 Há dispositivos que servem de suporte à construção do princípio do *in dubio pro* contribuinte?

Para que possa ser aplicado o princípio em questão, primeiramente é preciso demonstrar como ele pode ser construído a partir do texto constitucional e do contexto fático-social brasileiro. Os dispositivos que compõem a CF/88 devem possibilitar a composição do princípio em tela, o que pode ser verificado mesmo que este não esteja claramente descrito pelos signos presentes nos enunciados constitucionais. A conjuntura política, econômica, social etc. também deve revelar se o princípio é adequado ou não à realização dos valores consagrados pelo sistema jurídico pátrio.

A CF/88, através de inúmeros dispositivos, indica que a tributação deve se dar da forma mais cuidadosa possível, em respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, possibilitando a construção do princípio em questão. Ademais, o princípio da isonomia exige que a relação entre Fisco e contribuinte não se dê de modo desigual, devendo ser conferida uma paridade de armas, que não é enxergada na prática. Os argumentos pragmáticos também apontam, como se verá, para a necessidade de existência do princípio do *in dubio pro* contribuinte.

4.3.7.1 A superada dicotomia “normas expressas e normas implícitas”

A antiga distinção entre normas expressas e normas implícitas não pode perdurar frente ao conceito de interpretação que vem sendo adotado. As normas expressas são entendidas como aquelas que estão prontas no dispositivo, não necessitando de um esforço maior para a sua aplicação. As normas implícitas, ao contrário, precisam ser extraídas do texto, exigindo uma

análise mais profunda do texto normativo.

Após os avanços ocorridos nos últimos anos, as normas são compreendidas como um resultado da construção de sentidos por parte do intérprete, de modo que nenhuma norma está expressa no texto, pronta para ser aplicada. Ela deverá sempre ser moldada, concretizada, levando em consideração todos os aspectos do direito anteriormente referidos. O que existem são normas que podem ser construídas com um menor esforço interpretativo e outras que necessitam de um maior esforço. A rigor, todas as normas estão implícitas no texto, por mais clara que seja a sua literalidade.

As normas serão construídas tendo em vista, por exemplo, as demais normas do sistema. Por mais claro que seja o texto de um enunciado prescritivo que compõe uma lei, ele poderá não gerar uma norma jurídica por confrontar com a significação de um outro enunciado de maior importância. A norma que se pretende construir neste caso específico afrontaria uma norma de hierarquia superior.

A complexidade do direito impede que as normas estejam simplesmente descritas em um determinado texto. Sempre será necessário um trabalho construtivo. Na medida em que se percebeu que toda norma é construída pelo intérprete e sobre ela recaem resquícios de subjetividade, ou seja, de interesse, de pré-compreensão, nenhuma norma está pronta no texto. A melhor técnica não permite a manutenção da dualidade em questão. Todas as normas estão implícitas no texto. Este esconde sentidos ocultos, valores.

4.3.7.2 Os dispositivos empregados na construção do princípio

Por não existir, na literalidade do texto constitucional, um dispositivo que determine claramente a máxima proteção ao direito fundamental de propriedade do contribuinte em caso de dúvida, a existência do princípio do *in dubio pro* contribuinte tem sido negada. Esquece-se da interpretação sistemática, assim como da interpretação teleológica. A partir de dispositivos esparsos do texto constitucional, apesar de necessário um maior esforço interpretativo e concretizador, é possível, em nossa opinião, construir o referido princípio²⁸⁵.

²⁸⁵ “Por sua própria estrutura e função, a norma constitucional quase sempre aparece mais indefinida e fragmentária do que as demais normas dos sistemas jurídicos dogmáticos modernos, ainda que todas as normas exibam tais caracteres em maior ou menor grau”

Se o sistema constitucional tributário prescreve diversas normas e garantias que visam à proteção do contribuinte, já se tem um ponto de partida para a construção do princípio do *in dubio pro* contribuinte. A CF/88 diz que o Estado poderá interferir na propriedade do particular para lhe retirar uma parte que deverá ser usada em benefício da sociedade em geral. O próprio particular permitiu essa retirada de parte da sua propriedade, uma vez que, teoricamente, ele redigiu o texto constitucional por meio dos seus representantes, legisladores constituintes.

Por outro lado, a CF/88 também determinou que essa retirada de parte da propriedade do contribuinte deverá acontecer de modo extremamente cuidadoso, para que não haja o mínimo resquício de excesso. A propriedade é direito fundamental muito caro, como foi dito, de modo que é preciso criar direitos e garantias que não permitam qualquer espécie de arbitrariedade quando da retirada de uma parte sua.

O princípio do *in dubio pro* contribuinte apenas reflete esse chamado Estatuto de Defesa do Contribuinte presente na Lei Maior brasileira. Na medida em que se constata, no art. 5º da CF/88, em especial no seu §1º, a importância conferida aos direitos fundamentais, e a propriedade e a liberdade são espécies deles, e na medida em que se lê, no art. 150 da CF/88, inúmeras limitações ao poder de tributar, a conclusão pela existência de uma necessidade de proteger o contribuinte ao máximo na relação com o Fisco torna-se possível.

Outro argumento, já visto anteriormente, que tem sido empregado contra o princípio é o de que não se pode estabelecer previamente regras interpretativas. Além do fato de não poder ser construído com facilidade a partir do texto constitucional, o *in dubio pro* contribuinte sempre foi estudado como uma mera regra interpretativa de prevalência, ou seja, em caso de dúvida, pura e simplesmente, dever-se-ia julgar em favor do contribuinte. Realmente, assim não deve ser.

Este princípio deve ser visto como uma busca pela tributação dentro dos ditames constitucionais, pela tributação a mais regrada e abalizada possível. Deste modo, nem Fisco, nem contribuinte, devem necessariamente prevalecer sempre nos casos difíceis, mas o contribuinte deverá receber uma atenção maior do julgador. Para se julgar contra o contribuinte, dever-se-á ter fortes argumentos e até alguma verossimilhança. Do contrário, não se estará realizando a finalidade constitucional, pois cada julgador poderá decidir de acordo com as suas crenças, valendo-se de algum argumento razoável para favorecer o Fisco.

(ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 228).

Além de muitos outros efeitos que emana o referido princípio, dentre os quais alguns serão vistos à frente, o mais importante é o de exigir um maior ônus argumentativo para o caso de um julgamento contrário ao contribuinte. Isto é o que determina o ordenamento jurídico brasileiro, como se depreende dos direitos e garantias previstos no sistema constitucional tributário.

4.3.8 Os argumentos jurisprudenciais acerca do *in dubio pro contribuinte*

O comportamento do Poder Judiciário acerca do *in dubio pro contribuinte* tem sido o de sua aplicação como regra, construída a partir do art. 112 do CTN, para afastamento de sanções imputadas aos contribuintes, quando houver alguma dúvida. As colocações realizadas no ponto 4.3.3.3 valem também agora. Entendemos que a interpretação que deve ser conferida ao dispositivo em questão, para que esteja em conformidade com a CF/88, é a de que os direitos fundamentais do contribuinte devem ser protegidos em qualquer questão tributária, de modo que, em caso de dúvidas, fáticas ou jurídicas, o ônus argumentativo deverá ser maior para os julgamentos que determinem a limitação, pelo poder estatal, da liberdade, da propriedade ou de qualquer outro direito fundamental.

O próprio STF, em diversos julgamentos, reconhece a importância de se conferir uma atenção especial aos direitos fundamentais²⁸⁶. No entanto, isto nem sempre ocorre quando se trata das relações tributárias. Teleologicamente, não há razões para se construir, a partir do art. 112 do CTN, que o contribuinte deve ser beneficiado, em caso de dúvida, apenas no caso de sanções, uma vez que as questões tributárias envolvem uma relação entre Estado e cidadão-contribuinte, o qual tem seus direitos fundamentais limitados por aquele.

Em alguns julgamentos, o STF dá um sinal de que pretende conferir maior efetividade aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. Apesar de extensos, vale a pena citar trechos do voto do relator Min. Celso de Mello, quando do julgamento unânime do HC 82.788-8/RJ, que reconheceu a superioridade do poder estatal perante o cidadã; a falta de efetividade do plexo de direitos do contribuinte que compõem a CF/88; e a necessidade de um controle dos excessos por parte do Poder Judiciário:

[...] a controvérsia jurídico-constitucional suscitada na presente

²⁸⁶ STF, MS 22164-SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 17/11/1995; STJ, ROMS 24339-TO, DJ 30/10/2008; STJ, MC 10613-RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 04/10/2007.

impetração depende, para sua resolução, de considerações prévias, cujo exame reputo indispensável à análise do tema concernente ao poder do Estado e às relações entre o Fisco, os contribuintes e os cidadãos em geral.

Posta a questão nesses termos, reconheço que não são absolutos – mesmo porque não o são – os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, cabendo assinalar, por relevante, Senhores Ministros, presente o contexto veiculado nesta impetração, que o Estado, em tema de tributação, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional.

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro ‘estatuto constitucional do contribuinte’ – consubstanciador de direitos e limitações oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet. 1.466/PB, Rel. Min. Celso de Mello, ‘in’ Informativo/STF nº 125) – culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, trate-se de obrigação tributária principal, cuide-se de obrigação tributária acessória ou instrumental, a prática de garantias legais e constitucionais de que é legítimo titular, fazendo instaurar, assim, situação que só faz conferir permanente atualidade ao ‘dictum’ do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (‘The power to tax is not the power to destroy while this Court sits’), em palavras segundo as quais, em livre tradução, ‘o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema’, proferidas, ainda que como ‘dissenting opinion’, no julgamento, em 1928, do caso ‘Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex. Rel Knox’ (277 U.S. 218).

Isso significa, portanto, que a administração tributária, embora podendo muito, não pode tudo, eis que lhe é somente lícito atuar, ‘respeitados os direitos individuais e nos termos da lei’ (CF, art. 145, §1º), consideradas, sob tal perspectiva, e para esse efeito, as limitações decorrentes do próprio sistema constitucional, cuja eficácia restringe, como natural consequência da supremacia de que se acham impregnadas as garantias instituídas pela Lei Fundamental, o alcance do poder estatal, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República.

[...] Cumpre reconhecer, desse modo, que a ação fiscalizadora do Poder Público, cuide-se, ou não, de matéria tributária, somente se revelará legítima, se e quando praticada nos limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos estatais incidirem em abuso de autoridade e em desrespeito à esfera e proteção que a própria Carta Política estabeleceu em favor de quaisquer pessoas, contribuintes ou não, conforme salienta o saudoso

e eminente Ministro Aliomar Baleeiro ('Direito Tributário', p. 1004, 11ª ed., 1999, Forense) [...] (STF, HC 82.788-8/RJ, Voto do Relator Min. Celso de Mello, DJ 02/06/2006) .

O argumento sistemático-jurisprudencial é, inicialmente, desfavorável ao princípio constitucional analisado neste trabalho, tendo em vista que os tribunais superiores vêm restringindo a interpretação do art. 112. Por outro lado, estes mesmos tribunais têm demonstrado uma forte preocupação com a realização dos direitos fundamentais do contribuinte, o que sinaliza uma possibilidade futura de reconhecimento do *in dubio pro contribuinte*. Se os últimos julgados ainda não o aplicam a todas as discussões tributárias, muito menos o reconhecendo como um princípio, a preocupação, cada vez maior, com a proteção dos direitos fundamentais indica chances de uma mudança próxima.

4.3.9 A pragmática

4.3.9.1 Os argumentos práticos ou pragmáticos

No momento atual da Ciência Jurídica, alguns autores já aceitam que o contexto fático e as circunstâncias específicas do caso concreto a ser regulado determinam a norma jurídica que a este será aplicada²⁸⁷. Vimos até agora que o direito serve à sociedade, devendo oferecer soluções adequadas para os conflitos gerados dentro desta. Deste modo, o direito deve condizer com o contexto presente em determinado momento, sendo um objeto histórico²⁸⁸. Ainda, as normas que são aplicadas a cada situação devem corresponder às peculiaridades

²⁸⁷ Robert Alexy é um dos autores que reconhecem a importância dos aspectos práticos para a análise do direito vigente. “É verdade que há muitas discussões que se referem a questões jurídicas nas quais não se trata de fundamentação de enunciados normativos, mas de estabelecimento de fatos. Aqui se incluem não só as investigações da História do Direito, de Sociologia Jurídica e de Teoria do Direito, mas também de descrições do direito vigente e prognose sobre conduta futura dos juízes” (ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2008, p. 221).

²⁸⁸ “O ordenamento jurídico é um sistema dinâmico que interage com a realidade fática que visa a regular. As mudanças e as transformações ocorridas no seio da sociedade interferem diretamente no ordenamento jurídico, que deve, por sua vez, acompanhar essas alterações. Não se faz possível, nem muito menos viável, que as normas jurídicas, principalmente as normas constitucionais, se apresentem afastadas e defasadas da realidade fática” (BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. A interpretação como fator de desenvolvimento e atualização das normas constitucionais. In: SILVA, Virgílio Afonso (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 145).

trazidas por esta, devendo ser concretizadas²⁸⁹. A interpretação é uma forma de fazer o direito evoluir de acordo com as mudanças fáticas sem que sejam necessárias constantes alterações nos textos normativos²⁹⁰. Celso Ribeiro Bastos e Samanta Meyer-Flug explicam que Canotilho dá a essa evolução interpretativa o nome de “mutação constitucional silenciosa”, que é mais democrática do que uma alteração constitucional por meio de emendas, uma vez que a interpretação é realizada por toda sociedade, mantendo a linha de Häberle aqui seguida²⁹¹.

Seguindo este caminho, pode-se concluir que os argumentos pragmáticos influenciam o direito. Estes argumentos decorrem de fatos constatados na realidade, que possibilitam chegar a uma determinada conclusão jurídica. Como o direito se volta para os fatos e estes o determinam, eles devem funcionar como argumentos. Os argumentos pragmáticos geram, entretanto, algumas preocupações. Eles podem envolver alta carga de subjetividade em certos casos. Para se construir uma norma jurídica a partir de determinado contexto, por exemplo, é preciso demonstrar com verossimilhança a existência deste contexto e o nexo de causalidade entre ele e a conclusão. Este argumento deverá, obviamente, estar embasado nas normas do sistema jurídico vigente, ou representará um argumento extrajurídico, que não poderá servir à solução de questões postas ao direito. A utilização dos argumentos pragmáticos sempre foi evitada, pois eles são vistos por alguns como meramente retóricos, baseados em interesses ideológicos. As noções juspositivistas também contribuíram para afastar o fato da norma,

²⁸⁹ Luís Roberto Barroso, na linha da teoria da concretização, explica que as normas jurídicas apenas ganham conteúdo final para aplicação quando o sujeito tem à sua frente os fatos, ou seus relatos, que serão objeto de regulação. “Embora os princípios e regras tenham uma existência autônoma em tese, no mundo abstrato dos enunciados normativos, é no momento em que entram em contato com as situações concretas que seu conteúdo se preencherá de real sentido. Assim, o exame dos fatos e os reflexos sobre eles das normas identificadas na primeira fase poderão apontar com maior clareza o papel de cada uma delas e a extensão de sua influência” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 361).

²⁹⁰ “O intérprete pode, assim, agregar esses novos elementos – tais como mudanças de valores, evoluções tecnológicas – ao conteúdo abstrato da norma constitucional sem, contudo, violar a letra da lei ou seu conteúdo essencial. Desta forma, as normas constitucionais vão sendo atualizadas sem que se faça necessário utilizar a via formal – qual seja, a edição de uma emenda constitucional” (BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. *Op. cit.*, p. 146-147).

²⁹¹ “Pode-se afirmar que a mutação constitucional silenciosa é, em regra, mais democrática que a realizada pela via formal, uma vez que – de acordo com Peter Häberle – ‘todas as potências públicas, participantes materiais do processo social, estão nela envolvidas’; ou seja, não é apenas uma minoria, representante da sociedade, que irá deliberar sobre a mutação do texto constitucional, mas sim uma grande parcela da população” (BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. *Op. cit.*, p. 163)

propondo um apego ao texto, o que culmina no afastamento entre o direito e os problemas sociais. Este afastamento é criticado pela Ciência Jurídica atual²⁹².

Há determinadas questões que exigem ainda um maior esforço de análise fática para que se chegue a uma solução. Os problemas advindos do mundo social que envolvem, por exemplo, o princípio da igualdade sempre terão como base a análise aprofundada dos fatos. Apenas é possível afirmar que houve ou não desigualdade no momento em que se compreenda como se dá a relação entre os sujeitos em exame. Portanto, se um dos argumentos empregados neste trabalho é o de que o tratamento conferido ao contribuinte deve ser mais cuidadoso em virtude de existir uma desigualdade na relação que ele mantém com o Fisco, o argumento apenas se manterá se for demonstrada esta desigualdade na prática, apesar de ser fortemente plausível afirmar, sem recorrer a argumentos pragmáticos, que o cidadão é parte mais fraca, desfavorecida, numa relação mantida entre ele e o Estado. Caso fique constatado que o Fisco atua arbitrariamente sobre o contribuinte, impondo-lhe restrições não previstas no ordenamento jurídico, será possível concluir que há uma desigualdade na relação que precisa ser solucionada.

O sistema constitucional tributário brasileiro prescreve inúmeras normas jurídicas, chamadas de limitações constitucionais ao poder de tributar, que são consideradas veiculadoras de direitos fundamentais e que terminam por proteger o direito fundamental de propriedade do cidadão. A partir do momento em que se percebe que, na prática, estas normas não têm sido efetivadas, não fazendo valer os direitos do cidadão, alguma medida deverá ser empregada pelo operador do direito para que o sistema seja realizado. A interpretação deverá seguir um caminho que permita viabilizar a efetivação desse conjunto de normas ainda não efetivadas. Se percebemos que as Fazendas Públicas buscam uma arrecadação cada vez maior, se valendo, inclusive, de meios que contrariam o sistema jurídico, e que o aumento da arrecadação não acarreta necessariamente uma efetivação de direitos fundamentais, esta

²⁹² João Maurício Adeodato demonstra que, mesmo em uma concepção dogmática, o contexto social não pode ser esquecido pelo direito. “A dogmática jurídica tem como dogma prefixado a norma jurídica. Tal dogma constitui-se de determinadas interpretações da realidade que não devem ser questionadas e, caso o sejam, devem ater-se aos parâmetros fixados pelas próprias normas jurídicas (como no caso de arguição de inconstitucionalidade material de lei ordinária ou incompetência do órgão legiferante), sem prejuízo para a coerência interna do sistema normativo. A inquestionabilidade dos pontos de partida, contudo, não significa que os dogmas jurídicos sejam interpretações estáticas da conduta social, uma vez que eles precisam ser constantemente revistos a fim de acompanhar a mutabilidade inerente àquela conduta” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 145).

atuação precisa ser revista, combatida.

Os contextos brasileiros político, econômico, social etc., como pretendemos demonstrar, revelam uma necessidade de medidas que tragam efetividade às normas impostas pelo sistema jurídico para proteger os direitos fundamentais do cidadão. Afinal, é o Estado quem legisla, quem executa e quem julga. É esperado até certo ponto, como já colocado, que muitos dos seus membros se excedam no exercício do poder. Daí a importância que sempre tiveram os direitos fundamentais na contenção de tais excessos.

Enfim, a aproximação entre direito e realidade é crucial, de modo que, no estudo de qualquer objeto jurídico, deverá existir uma análise das repercussões fáticas que ele acarreta. De qualquer modo, um posicionamento ou uma decisão judicial baseada em argumentos pragmáticos deverá demonstrar a sua coerência axiológica com o sistema jurídico. A busca por objetividade não pode engessar o direito, tornando-o uma ciência de conceitos afastada dos problemas do mundo²⁹³.

4.3.9.2 O comportamento da jurisprudência

As soluções das questões tributárias mais complexas pelo Poder Judiciário ainda geram inúmeras discussões no Brasil. Alguns casos até menos complexos são julgados favoravelmente ao Fisco, quando a doutrina maciça entendia que o mais adequado, perante o sistema jurídico, seria o julgamento favorável ao contribuinte. Citamos alguns exemplos à frente de grandes questões tributárias que foram ou estão sendo decididas, a nosso ver, sem atenção à CF/88. Veremos, no próximo capítulo, alguns exemplos de utilização do *in dubio pro* contribuinte para a solução de questões tributárias complexas.

O princípio do *in dubio pro* contribuinte, cujos efeitos serão tratados com mais cuidado no

²⁹³ “Jhering critica uma forma de teoria ontologizante, a teoria dogmática dominante ao seu tempo e mesmo até hoje. Para se adequar mais à sua própria *práxis*, à realidade de sua aplicação, a dogmática contemporânea precisa ser também vista retoricamente, pois conceitos não podem formar um paraíso para o jurista, há conflitos a serem cuidados. Desses ensaios de Jhering pode-se tirar a lição de que o estudo do direito deve concentrar-se sobre a argumentação, a lógica, a hermenêutica, a crítica às soluções definitivas, aos dogmatismos. No campo do ensino e da pesquisa, as leis e códigos são importantes, mas não podem servir de escudo a operadores jurídicos preguiçosos e juristas incompetentes” (ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 310-311).

capítulo subsequente, determina a efetivação dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. Deste modo, em casos mais complexos, nos quais se apresentam argumentos para ambos os lados, possibilitando uma decisão razoável, em princípio, para qualquer dos dois lados, Fisco ou cidadão, a CF/88 impõe que o julgamento seja favorável ao contribuinte, tendo em vista que os seus direitos fundamentais apenas podem ser limitados em caso de existência de clareza e precisão, de existência de fortes argumentos que reduzam as dúvidas acerca da possibilidade de tributação. Como dito, certas questões tributárias decididas a favor do Fisco nem chegavam a ser tão complexas, havendo uma quase unanimidade doutrinária. O reconhecimento da existência do princípio do *in dubio pro* contribuinte, que apenas refletiria a tendência dos tribunais superiores de conferir máxima importância aos direitos fundamentais, dificultaria julgamentos como os referidos.

Dentre vários, um exemplo é o da alteração perpetrada pelo legislador constituinte reformador no art. 155, §2º, inc. IX, “a”, da CF/88, por meio da Emenda Constitucional n.º 33/2001²⁹⁴. As Fazendas Públicas estaduais já tentavam, mesmo com a redação anterior do dispositivo, cobrar o ICMS na importação realizada pelo contribuinte do ISS. Após repetidas manifestações contrárias do STF, o Fisco continuava a exigir o tributo e tentava conseguir que o Supremo alterasse o seu entendimento. Foi, então, editada a Súmula n.º 660²⁹⁵, que proibia expressamente a cobrança do ICMS daquele que não é contribuinte do imposto, pois não pratica operações comerciais com habitualidade, e não poderá se creditar, fazendo valer o princípio da não-cumulatividade.

Mesmo com a Súmula n.º 660, alguns estados continuaram cobrando o ICMS, uma vez que muitos contribuintes terminavam pagando o imposto por desconhecerem a jurisprudência. Os estados conseguiram, então, que fosse alterado o texto do dispositivo citado, com o intuito de obter a aceitação da incidência do ICMS pelo STF. Para o bem do sistema jurídico, em especial do direito fundamental de propriedade por ele protegido, o Egrégio Tribunal já deu

²⁹⁴ “Inevitável, sob esse aspecto, concluir-se que também após o advento da Emenda Constitucional n.º 33/2001 não há de subsistir a exigência de ICMS em questão, haja vista o flagrante vício de inconstitucionalidade do qual a mesma padece, não sendo possível, repita-se, sustentar-se a validade, nos dias de hoje, do dispositivo da Lei Complementar n.º 87/96 que trata de tal exceção, por apresentar-se o mesmo inconstitucional perante a redação originária do artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da Carta Magna, não podendo retirar o seu fundamento de validade da EC n.º 33/2001” (NASCIMENTO, Paulo Nelson Santos Basto. ICMS – Importação de bens para uso próprio e a Emenda Constitucional n.º 33/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 86, n. 11, novembro, 2002, p. 109).

²⁹⁵ Súmula n.º 660 do STF: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”

sinais, por meio de alguns julgados²⁹⁶, de que não irá aceitar a incidência do ICMS mesmo com a nova redação conferida ao enunciado prescritivo. Inclusive, o adendo n.º 7²⁹⁷, que tinha o objetivo de permitir a incidência do ICMS após a EC n.º 33/2001 foi retirado da Súmula n.º 660. Por outro lado, o STJ entendeu, recentemente, pela incidência do ICMS²⁹⁸.

No exemplo citado, segundo Paulo Nelson Lemos Basto Nascimento, o Poder Legislativo se curvou às pressões do Poder Executivo, mas o Judiciário, brilhantemente, vem se mantendo firme na sua posição contrária à incidência do ICMS sobre as importações realizadas por aqueles que não são contribuintes do imposto²⁹⁹. É uma pena que nem sempre seja assim. Na questão que envolve a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, por exemplo, o Poder Judiciário, segundo Roque Antônio Carraza, tem sofrido pressões constantes do Poder Executivo, sendo, inclusive, repetidos os pedidos de vista pelos ministros, retardando um pronunciamento final³⁰⁰.

Vale lembrar que a discussão existe desde a década de 80, quando já se pedia a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e do FINSOCIAL. O RE n.º 240.785 que trata da exclusão do ICMS da COFINS, entretanto, foi o primeiro a chegar ao plenário do STF, tramitando no Egrégio Tribunal desde 17 de novembro de 1998, quando foi distribuído. O RE já tinha seis votos favoráveis, a maioria, o que indicava a vitória dos contribuintes, mas os pedidos de vista atrasaram o julgamento do processo que tramita no STF há mais de dez anos. A União, ainda, ajuizou uma Ação Declaratória de Constitucionalidade, conseguindo, por medida liminar, suspender o julgamento de todos os processos a respeito da matéria.

Uma derrota dos contribuintes será, a nosso ver, uma afronta ao sistema jurídico. Primeiro, porque a doutrina pouco discorda acerca do descabimento da incidência do COFINS sobre o ICMS que é pago pelas empresas, uma vez que não se trata de faturamento, não podendo

²⁹⁶ STF, AGRREX 401552-SP, Rel. Min. Eros Grau, DJ 21/09/2004.

²⁹⁷ O adendo acrescentado no início da súmula com o seguinte texto: “Até a vigência da EC 33/2001, não incide [...]” (grifo aditado).

²⁹⁸ STJ, RESP 1.068.579/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/05/2009.

²⁹⁹ “Porém, no bojo de uma manobra política (lembre-se ser o ICMS um dos impostos de maior potencial arrecadatório), sobreveio a Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, conferindo nova redação ao inciso IX [...]” (NASCIMENTO, Paulo Nelson Santos Basto. ICMS – Importação de bens para uso próprio e a Emenda Constitucional n.º 33/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 86, n. 11, novembro, 2002, p. 104).

³⁰⁰ Roque Antônio Carraza, em palestra proferida no IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, ocorrido em São Paulo, no mês de dezembro de 2007, afirmou que a Fazenda Nacional estava trabalhando incessantemente junto aos ministros para reverter a situação do julgamento, que lhe é desfavorável.

compor a base de cálculo desta contribuição. Segundo, porque a maioria dos ministros já havia se manifestado neste sentido. Um deles, Sepúlveda Pertence, já se aposentou, dando lugar ao Min. Menezes Direito, o que pode levar a uma “virada” a favor do Fisco. Fala-se, ainda, o que seria pior, na mudança de entendimento por um dos ministros.

Deste modo, nas questões mais difíceis, abriu-se espaço para que os julgamentos sejam, muitas vezes, contrários ao contribuinte, quando, em verdade, a doutrina maciça entende que deveria ser ao seu favor. Se já fosse reconhecida a existência do princípio aqui estudado, a possível mudança de julgamento acima referida, na questão da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, se tornaria extremamente difícil, uma vez que os frágeis argumentos utilizados pelo Fisco não poderiam imperar sobre os argumentos empregados pelos contribuintes, sob pena de configurar afronta ao princípio constitucional do *in dubio pro contribuinte*.

O julgamento do RE 213.396 é mais um exemplo de julgamento inconsistente do STF, o qual fere flagrantemente o direito de propriedade do contribuinte do ICMS sujeito ao regime da substituição tributária para frente. O STF decidiu que, caso a base de cálculo real fosse inferior à base de cálculo presumida, o contribuinte não teria o direito de obter a restituição dos valores pagos a maior. Esta decisão significa cobrar tributo com uma base de cálculo que não reflete a realidade, com uma base de cálculo irreal, que faz o contribuinte pagar mais do que deveria, ferindo claramente o princípio da capacidade contributiva e limitando o direito fundamental de propriedade mais do que o devido.

A doutrina quase unânime entende que o julgamento do STF não revela o que é determinado pelo sistema constitucional tributário, mas os ministros do Supremo decidiram por realizar uma interpretação simplista, apegada ao texto do §7º do art. 150 da CF/88, o qual permite, a partir da sua literalidade, que se construa que a restituição pode se dar unicamente nos casos em que o fato gerador não ocorra.

Diversas outras situações poderiam ser aqui citadas para ilustrar questões tributárias que foram ou que podem ser decididas em desrespeito ao sistema constitucional tributário brasileiro. O princípio do *in dubio pro contribuinte* é uma norma que pode colaborar para a reversão deste panorama, pois a sua aplicação levaria a uma limitação de espaço para a atuação do Poder Público que objetiva, muitas vezes, apenas aumentar a arrecadação, esquecendo de manter o respeito aos direitos e garantias decorrentes das normas constitucionais tributárias.

Quando forem estudados, no próximo capítulo, os efeitos decorrentes do princípio do *in dubio pro* contribuinte, será possível perceber com mais clareza o equilíbrio que este pode trazer ao sistema constitucional tributário, que é incessantemente desrespeitado tanto pelo Poder Público, como pelo particular.

4.3.9.3 Os abusos de poder da Fazenda Pública

O *modus operandi* das Fazendas Públicas é conhecidamente arbitrário. O primeiro problema está no seio das instituições, dentro das quais se instiga um aumento da arrecadação a qualquer custo, não se pregando que esta busca ocorra com respeito à legalidade, sem afrontas ao sistema jurídico, o qual tem no seu topo a CF/88. Os exemplos que comprovam uma atuação excessiva do Fisco são inúmeros. Alguns serão tratados no próximo capítulo, quando analisarmos os efeitos do *in dubio pro* contribuinte sobre o Poder Executivo. Outros já foram comentados, como é o caso das sanções políticas, já examinadas quando tratamos da desigualdade entre os sujeitos da relação tributária. Elas são clássicas hipóteses de medidas ilegais utilizadas pelas Fazendas Públicas para coagir o contribuinte ao pagamento de tributo. Mesmo com as súmulas editadas pelo STF, elas se repetem frequentemente. É, portanto, notório que o Estado se excede no exercício da tributação.

Os auditores recebem bônus por produtividade, o que os leva, mesmo que inconscientemente, à voracidade fiscal, ocasionando autuações que frequentemente transpõem as limitações impostas pelo ordenamento jurídico. Não criticamos a tentativa de realizar uma fiscalização e uma cobrança eficiente, que culmine no aumento da arrecadação, mas veementemente censuramos a atuação fora da legalidade. Por considerar o contribuinte sempre um sonegador, que atua sem moralidade, a Fazenda Pública também age sem maiores preocupações com as normas jurídicas, visando ao aumento dos seus ganhos³⁰¹.

As próprias Fazendas Públicas editam, a todo o tempo, atos normativos que ferem a CF/88. O Fisco, como parte da Administração Pública, precisa agir segundo o princípio da legalidade, ou seja, de acordo com o que determina a lei, estando impedido de afrontá-la por qualquer meio imaginável. Se deve respeitar a lei, como já afirmado no capítulo anterior, deve, evidentemente, agir de acordo com a Lei Maior: a CF/88.

³⁰¹ “A moral da tributação corresponde à ética fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 51).

Os tribunais administrativos, conhecidos como conselhos, e os judiciários, especialmente os superiores, precisam atuar no sentido de proteger os direitos do contribuinte contra os notórios excessos que são perpetrados pelo Fisco brasileiro. Este aproveita para exceder os seus poderes sob os argumentos de que a sonegação fiscal é grande, de que o país precisa de uma arrecadação maior, dentre outros. Os argumentos podem até ser válidos, mas não legitimam a atuação contrária à CF/88 que o Fisco engendra.

O princípio do *in dubio pro contribuinte* é um eixo de concentração dos órgãos públicos e da sociedade na importância de evitar os excessos estatais que têm sido verificados no dia a dia. Através da sua aplicação entendemos que pode vir a ser possível a efetivação das normas do sistema constitucional tributário, permitindo uma tributação dentro do que permite a CF/88³⁰². Os argumentos pragmáticos, portanto, são legítimos para fortalecer a tese de que deve existir o *in dubio pro contribuinte* no contexto vivido pela sociedade brasileira.

Alguns argumentos de ordem prática também são utilizados pelo Estado, como a necessidade de aumentar a sua arrecadação, porém são inválidos se analisados com mais cuidado. O problema da arrecadação estatal, por exemplo, não deve ser visto pela necessidade de uma atuação excessiva do Fisco, uma vez que ao Estado é dada a possibilidade de instituir novos tributos, de aumentá-los etc. O problema é que o Estado tributa mal. Outra questão diz respeito à própria necessidade de aumento da arrecadação. Como é sabido, o Brasil dificilmente pratica corte de despesas³⁰³. A maioria dos países, quando se veem em situação mais complicada, realizam cortes de despesas, enquanto o Brasil aumenta a tributação³⁰⁴. Os

³⁰² “Não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de meios pecuniários (dinheiro) que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados” (CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67).

³⁰³ “Não há corte de gastos de custeio (diárias, viagens, propaganda, verbas legislativas, etc.), nem combate efetivo aos desperdícios e corrupção (esta, aliás, muito farta, conforme evidências das diversas CPIS, como a dos Correios).

As despesas do governo cresceram a uma taxa anual de 5,6% na última década, já descontada a inflação. As despesas do governo estão 25% acima da média internacional. Se nada for feito, elas dobrarão em 20 anos” (ZANLUCA, Júlio César. *Excesso de tributos – um atentado à democracia*. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/atentado.htm>>. Acesso em: 07 jul. 2009, p. 1).

³⁰⁴ O trecho seguinte foi extraído de uma notícia publicada no portal do Jornal do Senado. “Na semana passada, no primeiro dia útil do ano, o governo anunciou um pacote que aumenta o imposto sobre o lucro dos bancos e dobra as alíquotas para quem solicitar financiamento para comprar, por exemplo, um automóvel ou uma televisão. As medidas arrecadatórias, já em vigor, vieram acompanhadas do anúncio oficial de que o governo também pretende cortar despesas – 20 bilhões, segundo as estimativas oficiais –, embora os detalhes de como isso

cidadãos custeiam o benefício de poucos³⁰⁵, pois, como se sabe, boa parte do que se paga de tributos não é gasto em atividades que buscam a efetivação de direitos fundamentais³⁰⁶. A repercussão do julgamento de uma questão tributária é muito maior sobre o cidadão do que sobre o Estado. Aquele muitas vezes é obrigado a fechar a sua empresa em face de uma autuação fiscal, terminando com a sua fonte de renda e demitindo os seus funcionários, que ficam desempregados. Já o Estado pode instituir novos tributos ou aumentar os existentes, solucionando os seus problemas em curto espaço de tempo³⁰⁷.

Os argumentos pragmáticos, como visto, levam a um temor de subjetividade, sobretudo por uma tradição juspositivista de apego ao texto normativo. Os argumentos acima utilizados podem ser refutados ou direcionados contra o próprio *in dubio pro* contribuinte a depender da

ocorrerá ainda não tenham sido divulgados. É bastante provável, aliás, que nem sejam. O governo brasileiro tem mostrado a vocação de sempre – não existe exemplo na história recente mundial de um governo federal que tenha reduzido seus gastos – para prodigalizar.” (COLOMBO, Raimundo. Pacote de Maldades. *Jornal do Senado*. 07 jan. 2008. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/senamidia/parla/noticiaDoDia1.asp?ud=20080107&codParlamentar=1206&nomParlamentar=Raimundo+Colombo&codNoticia=259430&datNoticia=20080107>>. Acesso em: 07 jul. 2009).

³⁰⁵ “Se não houvesse corrupção, desperdícios, benesses autoconcedidas, empreguismo oficial e toda a seqüela de gastos desnecessários que circundam o poder, não só a carga tributária seria menor, como, certamente, a eficiência dos serviços públicos seria maior” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. X. São Paulo, 2006, p. 218-219).

³⁰⁶ O então Secretário do Tesouro Nacional, Carlos Kawall Leal, na data de 06 de outubro de 2006, publicou, no portal do próprio Tesouro Nacional (Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/apresentacoes/apresentacaoPUCRJ.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2009), material utilizado na sua apresentação realizada no Seminário “Perspectivas da Política Fiscal Brasileira” promovido pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, no qual ele conclui que a carga tributária não pode ser mais aumentada, sendo necessária a redução de despesas correntes, devendo-se manter as despesas com gastos sociais.

³⁰⁷ “É notável a relação de dependência do cidadão em relação ao Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção. Basta considerar que ele pode inventar tributos novos ou majorar os já existentes. Recentemente, para enfrentar a perda da contribuição social sobre a movimentação financeira, a CPMF, a União elevou a alíquota de vários impostos, inclusive do imposto sobre operações financeiras, IOF. Em período curto de tempo já tinha repostado todas as ‘perdas’ sentidas. No passado recente fez o mesmo para enfrentar condenações judiciais de elevado valor. Na verdade, como ensinou NIKLAS LUHMANN, todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 396-397).

qualidade do discurso empregado. Ocorre que assim o é com qualquer espécie de argumento. Todo argumento é resultado de interpretação e esta pode ser manipulada. A força dos argumentos pragmáticos dependem da verossimilhança dos fatos utilizados como base e do nexos de causalidade entre eles e a medida empregada. Em nossa opinião, portanto, a realidade da tributação no Brasil exige a aplicação do *in dubio pro* contribuinte, para que a sociedade em geral saia beneficiada com uma maior efetividade dos seus direitos fundamentais.

4.4 CONCLUSÃO COM BASE NOS ARGUMENTOS EXPOSTOS

Um questionamento que, provavelmente, irá surgir a respeito da referida norma constitucional é o seguinte: para que, então, o princípio do *in dubio pro* contribuinte, se a CF/88 já prescreve diversos princípios e regras com o objetivo de proteger os direitos do cidadão-contribuinte? A rigor, o princípio não precisaria necessariamente existir para propagar alguns dos seus efeitos, uma vez que os direitos de propriedade e de liberdade são direitos fundamentais aos quais deve ser conferida máxima eficácia e aplicabilidade imediata, conforme interpretação do §1 do art. 5º da CF/88, além de o art. 150 da CF/88 conter inúmeros enunciados normativos a partir dos quais se constrói normas de limitação ao poder estatal de tributar.

A nosso ver, o texto constitucional já permite, frente ao contexto tributário brasileiro, construir certos efeitos do princípio do *in dubio pro* contribuinte; no entanto, o reconhecimento da sua existência no sistema constitucional tributário brasileiro confere efetividade aos mesmos princípios e regras que justificam a sua presença, além de possibilitar a propagação de outros efeitos que seriam dificilmente imaginados sem a constatação da existência de uma norma constitucional. Uma norma jurídica específica facilita o reconhecimento de efeitos que poderiam talvez ser construídos indiretamente a partir de outras normas, ainda mais quando se trata de um sobreprincípio, que rearticula estas, proporcionando até novos efeitos a partir da sua influência.

Vale aqui a lição de Estevão Horvath³⁰⁸ quando trata do princípio do não-confisco. Ele

³⁰⁸ “De toda a sorte, ainda que inexistisse explicitamente este preceito constitucional, a limitação da tributação, como já se disse, seria extraída do direito de propriedade e da capacidade contributiva, pelo menos. Todavia, com a referência expressa a ele, tem-se – se é que se pode assim dizer – uma limitação concreta e manifesta à tributação” (HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 33).

explica que, mesmo que este não estivesse claramente descrito no texto constitucional, muitos dos seus efeitos existiriam de qualquer forma, tendo em vista a necessidade de respeito ao direito de propriedade e à capacidade contributiva. No caso do *in dubio pro* contribuinte, ele não está descrito na literalidade constitucional e também não é reconhecido como um princípio implícito nem pela doutrina, nem pela jurisprudência, o que não impede que alguns dos seus efeitos sejam retirados dos demais princípios e regras que compõem o sistema constitucional tributário.

Um princípio do *in dubio pro* contribuinte facilita, centraliza o estudo dos efeitos que o sistema constitucional tributário proporciona sobre a realidade social. A partir dele, torna-se mais prático o exame do trato que deve ser dado, no Brasil, à tributação, pelo Legislativo, pelo Executivo e pelo Judiciário. Como se verá em seguida, o Direito Tributário não tem sido visto, pelos três poderes, como um sub-ramo do direito que tem o objetivo de arrecadar fundos para o Estado da forma mais cuidadosa possível em respeito aos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade dos cidadãos.

Devido à tradição positivista instalada na Ciência Jurídica, apesar de hoje já ter se tornado clara a distinção entre texto e norma, a aplicação dessa noção é ainda pouco visualizada. Parte dos operadores do direito têm extrema dificuldade de concretizar o direito, ficando apegados exageradamente aos signos que estão postos no texto e às suas significações mais corriqueiras. Reconhecer o *in dubio pro* contribuinte é uma atitude de caráter pós-positivista, pois exige um esforço de construção de uma norma não descrita literalmente no texto constitucional; norma esta que é um princípio; princípio este que tem o objetivo de efetivar direitos fundamentais; direitos que estão sendo demasiadamente limitados na prática, o que exige uma solução por parte da Ciência Jurídica e do Poder Judiciário.

Mesmo o Direito Tributário afetando direitos fundamentais, mesmo com os excessos cometidos continuamente pelo Fisco, mesmo com as inúmeras normas que podem ser construídas a partir do sistema constitucional tributário, ainda não se vê, no Brasil, uma cultura de proteção aos direitos do contribuinte que é vista em muitos outros países do mundo. O reconhecimento e o estudo do *in dubio pro* contribuinte servem, dentre outras coisas, para sanar o déficit interpretativo-concretizador do operador do direito brasileiro e a falta de vontade de algumas pessoas no sentido de limitar com maior rigor o poder estatal frente aos direitos fundamentais do contribuinte.

O princípio em tela, em nossa visão, se começasse a ser estudado e, melhor ainda, aplicado, levaria a um Direito Tributário mais condizente com o seu respectivo sistema constitucional,

pois conferiria maior efetividade às normas que limitam a atividade de tributar, as quais são ainda bastante afrontadas pelo Poder Público. De outro lado, os órgãos estatais se tornariam mais cuidadosos quando tratassem de tributação, tendo em vista um tratamento mais efetivo de todos no que diz respeito à proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Em última instância, até as próprias Fazendas Públicas sairiam beneficiadas com a efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes, uma vez que se concentrariam na busca de arrecadação estritamente dentro da lei, o que reduziria as contendas com os contribuintes³⁰⁹. O Fisco deve evoluir nos seus procedimentos fiscalizatórios, fechando o cerco contra o sonegador, agindo de forma eficaz conforme o sistema jurídico, de modo a respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes em geral. O legislador, por exemplo, se veria obrigado a ter um maior cuidado quando da criação de novos atos legais, os quais tenderiam a estar mais de acordo com o direito já positivado, evitando a abertura de espaço para os excessos de ambos os lados: do Fisco e dos contribuintes. Os efeitos do *in dubio pro* contribuinte e sua influência sobre o poder estatal serão vistos no próximo capítulo.

³⁰⁹ Ives Gandra da Silva Martins também sustenta que um maior respeito do Fisco pelos direitos do contribuinte termina por gerar benefícios, em última instância, para o próprio Fisco. “Em palestra que pronunciei em Portugal, nos idos de 1989, em Congresso organizado pela Ordem dos Advogados de Portugal, com a participação de entidades de advogados da União Européia, a respeito de políticas tributárias, tratei das regras que condicionam o comportamento do pagador de tributos e das fiscalizações impositivas, que podem ser resumidas no seguinte: quanto maior a carga tributária, maior o arsenal sancionatório do Fisco, maior a sonegação, maior a corrupção e a concussão. Quanto menor a carga tributária, menor o arsenal sancionatório, menor a sonegação, menor a corrupção” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. X. São Paulo, 2006, p. 219).

5 AS FUNÇÕES EFICACIAIS DO *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*

As normas jurídicas estão em constante inter-relação dentro do sistema, umas influenciando as outras e todas sofrendo influência especial dos princípios, que estabelecem os estados ideais de coisas almejados pela sociedade por meio do ordenamento jurídico. Os princípios, por serem menos descritivos, regulando, geralmente, uma maior quantidade de fatos do mundo social, terminam por estender os seus efeitos em um âmbito mais amplo do que o das regras. Há também regras muito gerais, porém isto não é tão comum como no caso dos princípios.

Os princípios, por serem menos descritivos, estão também mais distantes dos fatos, necessitando das regras para a sua aproximação. São as regras que trazem, em seus efeitos, as proibições, permissões e obrigações. Os consequentes normativos dos princípios, que

determinam a busca por estados ideais de coisas, influenciam, portanto, a construção das regras. Os consequentes destas terão os efeitos construídos sob a influência dos conteúdos dos princípios. Estes, ainda, integram os efeitos uns dos outros, uma vez que os princípios estão a se relacionar, como normas jurídicas que são, componentes de um mesmo sistema, as quais limitam e conferem conteúdo umas às outras.

Com o princípio do *in dubio pro* contribuinte não é diferente. É mais uma norma que se faz presente no ordenamento, influenciando e sendo influenciada pelas demais. A situação é ainda mais complexa pelo fato de ele ser, como já dito, um sobreprincípio, um princípio de grande amplitude que o faz englobar o campo de atuação de outros princípios. A partir do momento em que se reconheça a existência deste sobreprincípio no ordenamento e que ele seja aplicado, outras normas do sistema tributário, constitucionais ou não, serão determinadas por ele. A interpretação dos textos normativos e dos fatos jurídicos será modificada em alguns casos, levando à construção de normas jurídicas distintas das anteriormente aplicadas.

A idéia é que o *in dubio pro* contribuinte funcione para o Direito Tributário como o devido processo legal no direito processual ou como o *in dubio pro reo* no Direito Penal. Trata-se de uma norma de máxima amplitude dentro do sistema tributário, que exerce eficácia sobre todas as demais. Assim como o devido processo legal tem o condão de conferir efetividade aos direitos das partes no tocante a aspectos processuais, o *in dubio pro reo* protege os direitos dos cidadãos no que diz respeito a aspectos penais e o *in dubio pro* contribuinte protege os direitos dos cidadãos no que toca aos tributos.

O referido sobreprincípio afeta as normas do sistema constitucional, mas também as do sistema infraconstitucional tributário. Veremos alguns exemplos, em seguida, que poderão advir da aplicação do *in dubio pro* contribuinte, pelos quais é possível notar os benefícios que este acarretaria ao Direito Tributário. Por agora, é importante recordar que, como a norma é construída, não estando pronta no texto, o intérprete deverá lhe dar o seu conteúdo de acordo com os fins do sistema. Daí também a importância dos valores na interpretação. A norma “A” deverá ser aplicada, em lugar da norma “B”, pois ela realiza determinado princípio de forma melhor do que a outra norma, acarretando menor limitação aos demais princípios etc. Aqui se revela o postulado da proporcionalidade, o qual tem exatamente a finalidade de pesar duas medidas – duas normas – verificando qual a mais satisfatória para o sistema jurídico. O postulado da proporcionalidade é uma das principais ferramentas da ponderação, mas não a única. Outros postulados devem contribuir para guiar o operador do direito na construção das normas jurídicas que serão aplicadas aos casos concretos, como é o caso do *in dubio pro*

contribuinte quando exerce a função de *standard* na ponderação.

A interpretação de um dispositivo normativo será restritiva ou extensiva a depender dos valores em jogo. É por isso que não se pode dizer, de forma inexorável, que certos enunciados deverão ser interpretados restritivamente ou extensivamente, uma vez que isto dependerá das circunstâncias do caso concreto e dos valores que estiverem envolvidos. O *in dubio pro* contribuinte determina que, em regra, as interpretações que objetivem proteger os direitos fundamentais do cidadão sejam extensivas. Sendo assim, as normas tributárias deverão ser construídas de modo a limitar o poder estatal de tributação segundo os ditames do texto constitucional. As normas que permitirem um excesso do poder estatal, fora dos ditames constitucionais, serão bloqueadas pelo sobreprincípio em questão.

O *in dubio pro* contribuinte colabora para explicar, por exemplo, o porquê de, geralmente, os textos e fatos que envolvem imunidades tributárias serem interpretados extensivamente; ajuda a explicar também a inconstitucionalidade do art. 111, II, do CTN, que determina que as isenções devem ser interpretadas literalmente. Estes e outros temas serão estudados logo em seguida.

O princípio do *in dubio pro* contribuinte rege as relações jurídico-tributárias, ou seja, as relações entre a Fazenda Pública – ou quem lhe faça as vezes – e o contribuinte, que pode ser um particular ou mesmo uma pessoa jurídica com algum caráter público. O fato é que aquele que exige o crédito tributário encontra-se numa posição privilegiada, detendo inúmeros poderes para fiscalizar o devedor e para cobrar a prestação devida, e a sua atuação limita direitos fundamentais do sujeito passivo. O credor, em alguns casos, pode ser até um ente privado, mas terá as prerrogativas do ente público, não havendo grandes diferenças na sua relação com o devedor.

No entanto, não são somente os componentes da relação tributária que são atingidos pelo princípio aqui estudado, porém todos aqueles que influenciam de algum modo esta relação. O Fisco, entendido como o conjunto de órgãos do Poder Executivo que tratam da matéria tributária, é diretamente determinado pelo *in dubio pro* contribuinte, mas também o são o Poder Legislativo e o Poder Judiciário.

O legislador, ao tratar de matéria tributária, deve obviamente se preocupar com os textos já existentes no ordenamento positivado e com o contexto fático. A partir do texto já legislado, do que a jurisprudência vem construindo a título de sistema tributário e dos fatos que vêm ocorrendo, o legislador irá redigir os enunciados prescritivos, de modo que as normas

jurídicas que serão a partir deles concretizadas deverão manter coerência com aquelas já aplicadas pela jurisprudência e também com a realidade social.

O Poder Judiciário, como intérprete autêntico dos textos normativos e dos fatos jurídicos, é um dos mais influenciados pelo *in dubio pro* contribuinte e ao mesmo tempo é quem pode reconhecer a sua existência. Dele depende a concretização das normas jurídicas, pois é ele quem dá a última palavra a respeito do sistema jurídico. Como princípio constitucional que é, o *in dubio pro* contribuinte fica à mercê de um reconhecimento e de uma aplicação por parte do STF.

Numa altura dessas, cremos que é possível observar que o *in dubio pro* contribuinte não significa uma busca cega pela proteção do contribuinte, nem um aplauso à sonegação fiscal, mas representa uma tentativa de realização da CF/88, conferindo efetividade às normas do sistema constitucional tributário, que, ao mesmo tempo em que confere poder para tributar, já apara as arestas deste poder, tentando evitar seus comuns excessos, impondo inúmeras limitações que precisam ser concretizadas, efetivadas na prática. Voltamos a firmar que o *in dubio pro* contribuinte defendido neste trabalho é uma norma que deve funcionar como realizadora das demais normas do sistema constitucional tributário, tendo como um dos seus efeitos o aumento do ônus argumentativo para a limitação dos direitos de propriedade e de liberdade.

Se são os valores que determinam, em última instância, a decisão, uma vez que representam os fins que a guiam, o *in dubio pro* contribuinte funciona exatamente como um reforço dos valores que acarretam a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, chamando a atenção dos intérpretes constitucionais – toda a sociedade – para a sua importância e para a sua ainda frágil eficácia. Por evidente, o sobreprincípio se direciona especialmente aos membros do Poder Público, que devem ter a preocupação de ser realizada no Brasil uma tributação cuidadosa e respeitosa à CF/88.

5.1 A FUNÇÃO EFICACIAL INTERPRETATIVA

Esta é a função que têm os princípios de influenciar a construção das demais normas jurídicas. A função eficaz interpretativa sobressai na construção das normas de menor abrangência,

que terão o seu conteúdo limitado ou estendido de acordo com a determinação do princípio³¹⁰. No caso de um sobreprincípio, que possui maior amplitude de atuação, a sua eficácia interpretativa é grande e, ao mesmo tempo em que impõe conteúdo às normas menos abrangentes, confere unidade ao sistema, tendo em vista que as normas menos abrangentes mantêm coerência entre si (horizontal), assim como mantêm coerência com a norma mais abrangente (vertical)³¹¹.

O *in dubio pro* contribuinte deve funcionar como um sobreprincípio que exerce eficácia interpretativa sobre todo o sistema constitucional tributário. Trata-se de norma que se encontra no topo deste subsistema constitucional, pois está vinculada à sua própria viabilidade. O Direito Tributário existe para regular a relação tributária, que deve refletir uma atuação do Fisco sobre o contribuinte que limite o mínimo possível os seus direitos fundamentais. A tributação não deve exceder a necessidade estatal de adquirir fundos para a consecução das suas atividades e os entes não devem exceder a competência e a capacidade conferida pelo sistema. Em outras palavras, o estado ideal da tributação é que se financie o Estado sem os mínimos resquícios de excesso sobre os direitos fundamentais.

O *in dubio pro* contribuinte tem uma função interpretativa de conferir arestas ao poder estatal de tributar, protegendo os direitos fundamentais do contribuinte. Deste modo, busca ampliar o conteúdo dos direitos e das garantias do contribuinte, contendo o poder estatal. O sobreprincípio atua, por exemplo, na interpretação das imunidades tributárias. Quando se fala na interpretação das imunidades tributárias, leia-se “a interpretação dos enunciados constitucionais que possibilitam a delimitação da competência dos entes tributantes, gerando a situação chamada de imunidade em fatos do mundo social”. Não se esqueça de que o fato também é resultado de interpretação, pois ele é um recorte do liame temporal moldado pelo intérprete.

³¹⁰ “Em segundo lugar, e agora em relação às normas de abrangência mais restrita, os (sobre)princípios exercem uma *função interpretativa*, na medida em que servem para interpretar as regras já expressamente previstas pelo ordenamento jurídico, restringindo ou ampliando significados” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 46).

³¹¹ Paulo de Barros Carvalho demonstra este caráter dos sobreprincípios, que influenciam as normas menos abrangentes e por elas são influenciados. “Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor se apresente como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 272-273).

Há divergências no que diz respeito ao modo como devem ser interpretadas as imunidades tributárias³¹². Outrora, pregava-se que, assim como as isenções, as imunidades eram hipóteses de exceção, devendo ser interpretadas restritivamente. O argumento também carece de motivação. Dizia-se que devíamos restringir as imunidades porque não representam a regra, mas sim a exceção. E se for o caso de exceções tão relevantes que realizem valores mais importantes do que aqueles realizados pela própria regra?

No direito, não existem normas prévias de interpretação que sejam inexoráveis. O máximo que se pode fixar são parâmetros iniciais. A interpretação será restritiva ou extensiva de acordo com as circunstâncias do caso concreto, levando em conta os fins do sistema jurídico. Tanto as imunidades, como as isenções tributárias, não devem ser, em nossa opinião, sempre interpretadas restritivamente, nem sempre interpretadas extensivamente.

A interpretação extensiva significa construir a norma buscando uma extensão do conteúdo de significação trazido pelos signos postos no texto. Os signos, eles próprios, comportam diferentes conteúdos semânticos e, pior, refletem ainda maiores possibilidades significativas quando conjugados com os demais signos e com a realidade social, partindo-se, respectivamente, para os planos sintático e pragmático. A interpretação extensiva não é, portanto, uma invenção por parte do intérprete, não quer dizer deixar à sua discricionariedade a possibilidade de alargar os efeitos da norma. Interpretar extensivamente significa construir a norma com maior desapego à literalidade, buscando atingir as finalidades determinadas pelo sistema jurídico. Não há um sentido pronto no texto que será estendido em alguns casos, mas o sentido será construído de forma menos literal em face da necessidade de se realizar valores que sejam festejados pelo ordenamento jurídico, almejados pela sociedade que o criou e que é por ele regida.

Somente frente aos fatos será possível definir até que ponto deve ir a imunidade, tendo em vista as suas circunstâncias e, conseqüentemente, os valores em jogo. A regra é a maior extensão possível do efeito imunizante, uma vez que este limita o poder estatal, protegendo,

³¹² O Ministro Celso de Mello já se posicionou a favor da interpretação extensiva das imunidades tributárias, apesar de reconhecer que foi vencido no RE 203.859/SP. O STF já interpretou as imunidades de forma restritiva em alguns casos, mas vem recentemente estendendo os seus efeitos na maioria dos casos. “Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o Poder Público no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas” (STF, RE 327.414/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 20/02/2003).

por exemplo, coisas como os livros, os quais proporcionam maior acesso à cultura, ou protegendo pessoas, como as entidades religiosas, que permitem a disseminação da religiosidade, da espiritualidade, e as entidades sem fins lucrativos, as quais prestam os mais diferenciados serviços à sociedade, sobretudo à parcela mais carente. As imunidades dão efetividade a fins constitucionais por meio de uma maior limitação do poder de tributar, que, ao onerar certas pessoas, bens e situações, dificulta a realização de valores festejados pelas normas da CF/88.

Partindo para a prática, como dito, devem ser imunes os livros eletrônicos, uma vez que realizam a mesma finalidade dos livros não-eletrônicos, que é a de educação, disseminação da cultura etc. Ainda, as entidades religiosas não devem pagar impostos sobre as operações comerciais ou sobre as prestações de serviço que realizarem, desde que o objetivo seja reverter os fundos para o benefício da manutenção da própria entidade, mantendo a vinculação à finalidade constitucional que deve ser buscada.

A ocorrência de uma situação de imunidade ou não apenas poderá ser decidida frente às circunstâncias específicas de cada caso concreto, sendo apenas certo que a imunidade deverá ser estendida desde que o fato potencialmente tributável leve à realização dos valores protegidos pelo sistema constitucional. No momento da aplicação, o operador deverá decidir por alargar ou não o efeito imunizante após ponderar os valores envolvidos na questão.

Conclui-se, portanto, que a extensão ou não da imunidade – assim como da isenção, veremos à frente – deve ser decidida perante as circunstâncias específicas do caso concreto. É possível, no entanto, estabelecer um parâmetro para facilitar as decisões e reduzir a sua carga de subjetividade. As imunidades existem para proteger os direitos fundamentais de determinados contribuintes que realizam algumas atividades, as quais têm uma importância constitucional que merecem uma maior contenção do poder estatal de tributar. Isto porque o poder de tributar claramente restringe o desenvolvimento das atividades dos contribuintes. As imunidades desoneram os próprios contribuintes de um modo geral, quando estes assumem um relevante papel na realização de fins constitucionais, ou desoneram os contribuintes de forma direcionada a bens ou situações determinadas, que também se mostram importantes para a sociedade.

Apesar de as imunidades recaírem sobre pessoas, situações, coisas; elas terminam por proteger os direitos fundamentais de determinados sujeitos, mesmo que por meio de situações ou coisas específicas. Assim é que os jornais ficam protegidos, as editoras de livros etc. O *in dubio pro* contribuinte funciona também nestes casos com função eficaz interpretativa, uma

vez que o estado ideal de coisas que determina é a máxima proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Se este é o objetivo das imunidades, elas devem ser maximizadas com base no sobreprincípio, o que não impede que sejam restringidas nos casos concretos devidos.

As imunidades não representam uma tentativa de realização de finalidades constitucionais específicas apenas, mas também da própria proteção à propriedade. Este é o meio para que se busque certas finalidades: a desoneração tributária de algumas pessoas ou de certas situações ou coisas destas pessoas. Daí porque a preocupação com a extensão das imunidades, que não somente têm o condão de proteger a propriedade de contribuintes determinados, porém realizam esta proteção por terem ainda outras finalidades constitucionais específicas que elevam a sua importância.

O mesmo deve ocorrer com as demais normas construídas a partir do art. 150 da CF/88. São todas normas limitantes do poder estatal, pelo que ganham máxima eficácia em virtude da existência do sobreprincípio aqui tratado. Não bastasse o fato de tais normas serem consideradas veiculadoras de direitos fundamentais, o que já lhes confere máxima eficácia, restringibilidade limitada etc., ainda há o reforço do *in dubio pro* contribuinte.

A própria interpretação do art. 112, II, do CTN, examinada no capítulo anterior, é determinada pelo sobreprincípio do *in dubio pro* contribuinte. Enquanto texto infraconstitucional, deve ser interpretado frente às normas constitucionais. Levando em consideração a existência do *in dubio pro* contribuinte enquanto sobreprincípio constitucional, a norma que deve ser construída a partir do dispositivo em questão revela o parâmetro que deve ser empregado na solução das questões tributárias, ou seja, impõe que, em princípio, havendo dúvidas em discussões de natureza tributária, deverão prevalecer os direitos fundamentais do contribuinte, a menos que existam argumentos fortes para afastar este *standard*.

5.2 A FUNÇÃO EFICACIAL BLOQUEADORA

Nesta função o princípio bloqueia normas incompatíveis com o estado ideal de coisas imposto por ele³¹³. Deste modo, normas que poderiam ser construídas, do ponto de vista linguístico,

³¹³ A função eficaz bloqueadora equivale ao que alguns autores chamam de função negativa do princípio, que consiste basicamente em evitar a construção e a aplicação de normas contrárias a ele. “Já a função negativa constitui-se na exclusão de valores contrapostos e de

em decorrência de um enunciado prescritivo, serão afastadas, bloqueadas, apenas subsistindo aquelas que mantêm coerência com o princípio³¹⁴. Isto deverá ocorrer frequentemente no caso do *in dubio pro* contribuinte, que bloqueará as normas construídas a partir da legislação constitucional e da infraconstitucional que ferirem os direitos fundamentais do contribuinte³¹⁵.

Como sobreprincípio que é, de larga amplitude, ele atinge todas as demais normas do sistema constitucional tributário, impedindo interpretações, construções de normas, contrárias ao contribuinte. Este efeito funciona, sobretudo, quando a literalidade de um enunciado indica a construção de uma norma que afronta o ordenamento jurídico. Como exemplo, podemos trazer o já citado caso, no capítulo anterior, da substituição tributária, no qual o STF interpretou o art. 150, §7º, da CF/88, como uma possibilidade conferida ao contribuinte de reaver o que pagou a mais somente nos casos em que não ocorre o fato gerador.

Já nos posicionamos contrariamente à interpretação do STF, que somente poderia vingar se existissem argumentos extremamente convincentes, pois obriga o contribuinte a pagar mais do que deve, ferindo de forma clara a sua capacidade contributiva. O argumento mais forte que tem o STF é a literalidade do texto, o que nos parece insuficiente. Aliás, é possível ainda alegar que, mesmo linguisticamente, é inadequada a construção realizada pelos ministros, pois o enunciado fala em não ocorrência do fato gerador presumido. Se o fato ocorreu com outra base de cálculo, não se configurou o fato gerador presumido, mas um outro fato, de modo que aquele não ocorreu, devendo haver restituição da quantia paga a maior.

normas que descansam sobre estes valores” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 51).

³¹⁴ “De um modo geral, os preceitos constitucionais que estatuem princípios e finalidades, ainda que não sejam positivamente consagrados na legislação ou nas normas de administração ou nas decisões judiciais, impedem que tanto legislação quanto administração ou justiça, disponham de forma contrária ao que eles propõem. Esta função eficaz negativa resulta numa espécie de bloqueio para a atividade do poder público que, não podendo ser obrigado a expedir normas que tornem efetivos os princípios e as finalidades, não pode, ao menos, contrariá-los” (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Constituinte – regras para a eficácia constitucional*. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/125>. Acesso em: 29 de julho de 2009, p. 2).

³¹⁵ Este efeito é também observado no princípio do *in dubio pro reo*. “No âmbito do direito material (penal), afirmam Cobo del Rosal e Vives Anton que, além de projetar sua eficácia para a interpretação das leis penais (em igualdade de condições, deve-se preferir o sentido mais favorável ao acusado), ‘a presunção de inocência representa um *limite frente ao legislador*. Em virtude desse limite, e dada a natureza constitucional do mesmo, serão nulos os preceitos penais que estabeleçam a responsabilidade baseada em fatos presumidos ou em presunções de culpabilidade” (GOMES, Luiz Flávio. *Estudos de Direito Penal e processo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 117).

Uma vez que fosse reconhecida a existência de um sobreprincípio do *in dubio pro* contribuinte, ele teria a função de bloquear uma norma como esta aplicada pelo STF, e a sua função interpretativa daria o tom para que fosse construída uma norma coerente com o sistema constitucional tributário, permitindo a compensação daquilo que foi pago a maior nos casos em que o fato gerador revelasse uma base de cálculo inferior à presumida.

Esta função bloqueadora³¹⁶ dos princípios não permite a validade de normas que levem a um caminho distinto do estado de coisas que eles buscam. Não adianta criar leis que levem à possibilidade de construção de normas que afrontem as diretrizes do sistema, pois tais normas não poderão ser aplicadas. Deste modo, as leis devem determinar uma tributação que limite o mínimo possível os direitos fundamentais do contribuinte. A legislação tributária deve caminhar cuidadosamente dentro do âmbito permitido pelo sistema constitucional tributário. Trata-se de um recado ao legislador, que deve elaborar textos com o máximo de cuidado, para que a tributação não afronte nenhuma norma do sistema, delineando minuciosamente todos os seus elementos, assim como é um recado a todo intérprete dos textos tributários, que apenas poderá construir normas limitativas dos direitos fundamentais quando estas mantenham clara coerência com o ordenamento jurídico.

Um outro exemplo da função bloqueadora do sobreprincípio do *in dubio pro* contribuinte está na sua utilidade para a solução da questão surgida com a Emenda Constitucional 33/2001, já comentada no 4.3.7. Mesmo com a alteração do texto perpetrada pelo legislador reformador constitucional, a norma que deve ser construída e aplicada não muda, pois as demais normas do sistema constitucional tributário não permitem que o não-contribuinte do ICMS seja obrigado a pagá-lo por ter feito uma ou algumas importações de equipamentos que têm o objetivo de operacionalizar a prestação de serviço que realiza. Inclusive, aquele que não é contribuinte do ICMS não terá a oportunidade de operacionalizar a não-cumulatividade.

Vejamos ainda mais um exemplo da função bloqueadora do *in dubio pro* contribuinte, agora na seara infraconstitucional. O Código Tributário Nacional prescreve, em seu art. 111, inc. II, que as isenções devem ser interpretadas literalmente. De início, cumpre observar que a

³¹⁶ “Em terceiro lugar, os princípios exercem uma função bloqueadora, porquanto afastam elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido. Por exemplo, se há uma regra prevendo a abertura de prazo, mas o prazo previsto é insuficiente para garantir efetiva protetividade aos direitos do cidadão, um prazo adequado deverá ser garantido em razão da eficácia bloqueadora do princípio do devido processo legal” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7. ed. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 98).

interpretação literal sequer é um método de interpretação válido para o direito. Para se interpretar um texto, é necessário partir da sua leitura, da análise dos seus signos e da sua carga semântica. O direito, por ser um conjunto de normas organizadas em forma de sistema, por estar intrinsecamente vinculado aos valores humanos, tem, na interpretação sistemática e na teleológica, os seus dois principais métodos interpretativos, de modo que uma construção normativa apenas baseada na literalidade não satisfaz às necessidades do direito.

Em verdade, somos contra a própria existência da chamada interpretação literal, seja na interpretação de textos normativos, seja na interpretação de qualquer outro texto. Os enunciados linguísticos, num texto normativo, científico ou mesmo literário, carregam signos com diferentes possibilidades de significação e que escondem valores por detrás deles. Se interpretar é construir sentido, não há que se interpretar literalmente como se houvesse um sentido básico pronto para ser extraído. A interpretação literal é uma visão de cunho juspositivista criada por aqueles que entendem ser possível extrair sentidos acabados do texto. O máximo que se pode dizer da interpretação literal é que ela representa um esforço construtivo de sentidos baseado nas significações mais corriqueiras dos signos. Interpretar literalmente quer dizer construir o sentido mais óbvio. Não se pode esquecer, entretanto, que, diversas vezes, não haverá um sentido evidente, não sendo cabível a interpretação literal. Aliás, no caso do direito, não é somente o texto que é interpretado para que a norma seja construída. Se a interpretação deve representar concretização, ela não pode ser literal.

Como defende Paulo de Barros Carvalho³¹⁷, a interpretação literal é, no máximo, uma fase pré-interpretativa. É a fase de leitura, de estudo dos significados das palavras. Em verdade, o próprio termo é contraditório, pois quem interpreta parte da literalidade para chegar a sentidos que serão construídos. Nenhuma interpretação fica na literalidade, até porque não existem sentidos prontos no texto. A situação se agrava no direito, que requer contextualização com base no sistema, concretização com base no problema e valoração de acordo com os fins da sociedade em um momento histórico.

³¹⁷ “Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando argüir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legisladas, edificando as proporções do significado da lei” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 108).

A expressão “interpretação literal” tem uma função muito clara. Ela foi cunhada para se evitar o subjetivismo. O que se chama de interpretação literal é o apego ao texto, aos seus significados mais claros, evitando que o intérprete vá mais longe. Ocorre que, como visto, a subjetividade é inevitável e nem sempre prejudicial. Não se pode “interpretar o direito” literalmente. A doutrina e a jurisprudência, percebendo que não seria possível interpretar literalmente as isenções, começaram a sustentar que o CTN quis dizer “interpretação restritiva”, e não “interpretação literal”. O mais interessante é que, nesse caso, já não se faz uma interpretação literal do próprio texto do art. 111, inc. II.

A solução em questão não é cabível. Não tem porque os textos que preveem as isenções tributárias serem interpretados restritivamente. As isenções existem para evitar que determinada pessoa pague o tributo por algum motivo abarcado pelo sistema jurídico. Assim como no caso das imunidades, concede-se isenção para realizar alguma norma constitucional. Os textos que preveem isenções devem, portanto, ser interpretados restritiva ou extensivamente caso a caso. Até mesmo a analogia pode ser aplicada em algumas situações. As imunidades e as isenções têm o escopo de desonerar pessoas, bens ou situações em virtude de alguma finalidade constitucional.

A CF/88 não podia ter cuidado de todos os casos nos quais seria necessária uma desoneração, o que ocasionou um espaço para que o legislador infraconstitucional complementasse o seu trabalho. Não é pelo fato de as imunidades atuarem na delimitação da competência, na seara constitucional, e as isenções no âmbito do seu exercício, em sede infraconstitucional, que as primeiras deverão ser interpretadas extensivamente e as segundas restritivamente, uma vez que os fins buscados devem ter a mesma índole: constitucional.

Souto Maior Borges³¹⁸ lembra corretamente que às isenções tributárias devem ser aplicadas todas as normas do sistema jurídico. Elas estão sujeitas, evidentemente, ao princípio da igualdade, dentre outros. Nesta linha, não se pode interpretar, por exemplo, um enunciado isentivo restritivamente quando alguém se encontra em situação idêntica à daquele que foi

³¹⁸ “A isenção está submetida ao princípio da isonomia fiscal. Não é possível estabelecer-se isenção tributária com violação da regra da igualdade, estabelecida no art. 153, §1º, da Emenda Constitucional n.º 1, de 1969. Ora, se o tributo é matéria sob reserva de lei, se a isenção está compreendida no âmbito material do princípio da reserva da lei, nesse caso, a isenção está submetida, sem dúvida alguma, ao princípio da isonomia, ou da igualdade fiscal, porque se todos são iguais perante a lei, também a isenção não pode ser estabelecida com violação da regra da igualdade” (BORGES, José Souto Maior. *Interpretação das normas sobre isenções e imunidades*. In: ATALIBA, Geraldo (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora da Universidade Católica, 1975, p. 405).

beneficiado pelo texto, sob pena de se ferir a igualdade.

Uma hipótese prática é a do inc. XIV do art. 6º da Lei 7.713 de 1988, que isenta do IRPF as pessoas aposentadas possuidoras de uma das moléstias graves elencadas. Caso determinado indivíduo possua uma moléstia gravíssima, porém não literalmente descrita no dispositivo, ele não poderá gozar da isenção em tela? Não nos parece correto. A finalidade do dispositivo é desonerar aquelas pessoas que já sofrem o bastante em decorrência de uma moléstia grave, além de realizarem gastos com tratamentos, medicamentos etc.

Existem diversas moléstias graves menos comuns, as quais não estão literalmente descritas no referido enunciado. Aqueles aposentados que têm uma moléstia grave não prevista estão em situação idêntica à dos demais que têm uma moléstia prevista, sendo uma afronta à igualdade não conceder também a eles a isenção. Assim como no caso das imunidades, as isenções serão interpretadas de forma restritiva ou extensiva a depender das circunstâncias do caso concreto, lembrando-se que, a despeito de existir um texto composto por signos que carregam significados culturalmente associados a eles, o direito deve necessariamente ser interpretado tendo em vista o sistema que é e os valores que busca realizar.

O art. 111, inc. II, do CTN é inconstitucional, portanto. O princípio do *in dubio pro* contribuinte bloqueia a possibilidade de construir uma norma jurídica que determine a interpretação sempre literal ou restritiva das isenções. Aliás, ainda para respeitar o sobreprincípio em tela, vale observar que as isenções deverão, em regra, ser interpretadas extensivamente, assim como as imunidades. A despeito de não estarem presentes no texto constitucional, sempre que tiverem a finalidade de realizar normas constitucionais, protegendo direitos fundamentais do contribuinte, as isenções terão uma tendência de conferir proteção a um número maior de contribuintes, devendo ser estendidas.

Um exemplo recente da função eficaz bloqueadora dos princípios é o da exigência de depósito para que o contribuinte pudesse interpor recurso durante o processo administrativo. Com base no art. 26 da Lei 8.213/1991, o INSS exigia um depósito de trinta por cento do valor do suposto débito, para que o contribuinte pudesse ter o seu recurso admitido. A doutrina praticamente unânime colocou-se a favor da inconstitucionalidade da exigência em tela, que somente foi reconhecida pelo STF no ano de 2007, após inúmeros contribuintes terem sido prejudicados pela aplicação da norma construída a partir do referido dispositivo.

Apesar de ter funcionado a função eficaz bloqueadora do princípio do devido processo legal, deve-se notar a demora na declaração da inconstitucionalidade da norma até então

aplicada. Outro ponto importante a se observar é que o INSS continuou, mesmo após os reiterados julgamentos do STF, exigindo o depósito recursal, utilizando o argumento de que os acórdãos foram proferidos em controle concreto de constitucionalidade, e não abstrato.

Se o *in dubio pro* contribuinte fosse reconhecido como um sobreprincípio constitucional, ele poderia atuar ao lado do sobreprincípio do devido processo legal, reforçando os seus efeitos no sentido de declarar a inconstitucionalidade em análise. Por se tratar de aplicação do devido processo legal ao processo administrativo tributário, o *in dubio pro* contribuinte funcionaria como um catalisador dos efeitos do sobreprincípio constitucional processual, tendo em vista a utilização deste, no presente caso, como um efetivador dos direitos do contribuinte no processo. Em face da unidade do sistema jurídico, o *in dubio pro* contribuinte não tem eficácia somente sobre o subsistema constitucional tributário, podendo atingir outros subsistemas que mantenham relação com ele, permanecendo sempre o seu intuito de proteger os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte.

A função eficaz bloqueadora impede também a limitação dos direitos fundamentais por parte do Poder Executivo, que edita normas com o objetivo de estender as normas de tributação e as acessórias ou de reduzir benefícios concedidos legalmente ao contribuinte, o que termina por ter o mesmo efeito: limitação inconstitucional de direitos fundamentais. No que diz respeito ao Executivo, ainda há o agravante de ele não poder inovar, devendo respeito ao princípio da estrita legalidade, que é um corolário do *in dubio pro* contribuinte. A legalidade exige que todos os elementos essenciais do tributo estejam descritos no texto legal, configurando uma verdadeira tipicidade cerrada no Direito Tributário.

A Receita Federal tem editado inúmeros atos normativos com o intuito de acrescer a sua arrecadação, mas muitos deles ferem o princípio da legalidade e, por via indireta, o sobreprincípio do *in dubio pro* contribuinte. São comuns os atos normativos que têm o escopo de limitar o gozo de benefícios fiscais concedidos por lei, por exemplo. A lei confere algumas possibilidades de redução da carga tributária ou de investimento desta ao contribuinte, e a Receita Federal tenta restringi-las por meio de instruções normativas, atos declaratórios, normas de execução etc. É o caso da negação do gozo do benefício de realizar aplicações no Fundo de Investimentos do Nordeste – FINOR e no Fundo de Investimentos da Amazônia – FINAM com base no Ato Declaratório COSIT n.º 26/1985 e na Norma de Execução n.º 02/2001. A Receita Federal tem entendido que, se o contribuinte apresentar uma declaração retificadora fora do exercício de competência, ele perderá o direito de aplicar o valor do tributo nos fundos. Os Conselhos de Contribuintes, hoje chamados de Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, vêm, acertadamente, combatendo a tentativa da Receita Federal de limitar o direito legalmente concedido ao contribuinte³¹⁹.

O Poder Executivo edita textos normativos que possibilitam lingüisticamente, mas não sistemática e teleologicamente, a construção de normas contrárias ao sistema constitucional tributário, que são por ele aplicadas e não são combatidas em sede de processo administrativo. O Poder Judiciário é que terá a competência para determinar as normas que serão bloqueadas pelos princípios do sistema. Daí a importância do respeito à autonomia entre os poderes. Qualquer mínimo resquício de falta desta autonomia pode gerar afrontas graves aos direitos fundamentais dos contribuintes.

O Poder Judiciário dá a última palavra a respeito da tributação no Brasil. São os tribunais superiores que definem qual é a interpretação que irá prevalecer, podendo alargar ou não a tributação, conseqüentemente protegendo mais ou menos os direitos individuais do contribuinte. O STF vem, cada vez mais, demonstrando uma preocupação com os direitos fundamentais, porém esta não é, muitas vezes, verificada no Direito Tributário, sendo permitidas tributações extremamente duvidosas.

Este Poder³²⁰ exerce, no Brasil, um papel de importância ainda maior do que nos países mais desenvolvidos, tendo em vista o regime presidencialista vigente e considerando também que aqui o Poder Executivo e o Legislativo ainda estão muito longe de realizar uma verdadeira representação da sociedade. Os tribunais superiores definem, em última instância, como deverá ser a tributação no país e têm, por exemplo, o poder para dizer quando houve limitação

³¹⁹ Recurso Voluntário n.º 149.724, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 12/09/2007, Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; Recurso Voluntário n.º 163692, Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 13/08/2008, Relator Waldir Veiga Rocha; Recurso Voluntário n.º 146.637, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 01/03/2007, Relator Flávio Franco Corrêa.

³²⁰ “A democracia representativa, tal como proposta pela República Francesa, em certo sentido perdeu vitalidade. Nas modernas sociedades de massa do mundo ocidental, de cuja cultura política e jurídica fazemos parte, a representação política sofre os tremendos poderes do ‘esterco do diabo’ (o dinheiro), do egoísmo social e da mídia.

Assim sendo, não se pode dizer que as pessoas se fazem fielmente representar nos governos e nos parlamentos. [...] Quer nos parecer que a República depende muito de um Poder não eleito pelas maiorias, mas com jurisdição sobre elas e sobre seus representantes eleitos, capaz de zelar pelos princípios, direitos e garantias constitucionais. Este Poder é o Judiciário, irredutível em seus vencimentos, vitalício e inamovível, capaz de declarar a lei inconstitucional e o ato administrativo ilegal em prol da pessoa humana e defesa das minorias” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 48-49).

excessiva aos direitos de propriedade e de liberdade.

5.3 A FUNÇÃO EFICACIAL ARGUMENTATIVA

5.3.1 O ônus argumentativo

No segundo capítulo, foi estudada a argumentação jurídica. Dentre outras lições que podemos dela tirar existe a de que, para se tomar determinada decisão no direito, é preciso justificá-la empregando argumentos. Seja o julgador de um processo administrativo, seja o de um processo judicial, seja o estudioso do direito, os argumentos levam à sua tomada de decisão e, após esta, é preciso que aqueles sejam externados, para que a justifiquem. Os argumentos têm, portanto, importantes e diferentes funções dentro do direito.

O que se chama de ônus argumentativo é exatamente essa necessidade de justificar, por argumentação, a decisão. Sem fundamentação suficiente, sem argumentação, a decisão perde a sua base, tornando-se inconstitucional. Do enunciado do art. 93, inc. IX, da CF/88, é possível construir a regra que determina que toda decisão deve ser fundamentada. Trata-se de regra constitucional de extrema importância, pois garante direitos fundamentais, como a ampla defesa e o contraditório. Aqueles que realizam decisões jurídicas devem, portanto, justificá-las, o que leva à conclusão de que todas estas decisões geram um ônus argumentativo.

O estudo da argumentação, que abarca o estudo do ônus argumentativo, é crucial para compreender todo o direito. Nos casos mais difíceis, nos quais há argumentos aceitáveis *a priori* para se decidir de dois ou mais modos distintos, o julgador deverá analisar quais aqueles dotados de maior peso, decidindo por uma das possibilidades admissíveis segundo os critérios fornecidos pelo próprio sistema jurídico. Ele não poderá ter certeza de que a sua decisão é a mais correta, contudo ela deve, ao menos, respeitar a procedimentos e critérios pré-estabelecidos.

Há situações em que o ônus argumentativo pode ser maior ou menor, e o que determina isso é o próprio sistema jurídico. Se a decisão é mais facilmente justificável pelas normas do sistema, o ônus argumentativo é menor; porém, se, por exemplo, a decisão envolve a

limitação de princípios constitucionais, cresce o ônus argumentativo. Pela importância dos princípios e dos direitos fundamentais, em regra o ônus argumentativo para limitá-los é maior do que o normal. A este efeito causado na argumentação pelos princípios, a doutrina tem chamado de função eficaz argumentativa³²¹. A depender do peso dos valores que dão razão à norma, a sua limitação requererá uma argumentação muito mais robusta, daí se falar em um aumento do ônus argumentativo.

Em duas obras distintas, Robert Alexy demonstra a possibilidade de, em certas situações, a força aumentativa recair *a priori* em favor de determinada norma, o que impõe uma argumentação mais robusta para que outra seja aplicada. Ele afirma que o ônus argumentativo, necessário para que seja legitimada qualquer decisão jurídica, cresce nesses casos. Na “Teoria da argumentação jurídica” ele afirma que a força dos argumentos deve ser maior quando ocorre o afastamento de um precedente judicial. Os casos com circunstâncias principais semelhantes a outros já julgados deverão ter solução também semelhante a que estes tiveram. Em outras palavras, aquele que propuser o afastamento de um precedente terá um maior ônus argumentativo. Alexy aplica o princípio da inércia de Perelman, “que exige que uma decisão só pode ser mudada se se podem apresentar razões suficientes para isso”³²². Segundo Alexy, o não afastamento do precedente é a regra, enquanto o julgamento contrário a ele é a exceção, de modo que é possível estabelecer como regra da argumentação o recebimento da carga argumentativa por aquele que busca uma fuga ao precedente.

Pela ótica daquele que deve tomar uma decisão jurídica – que é quem deverá invariavelmente argumentar a sua tomada de posição, seja científica, seja de julgamento – o afastamento do precedente lhe impõe um maior ônus argumentativo do que lhe caberia se ele apenas o seguisse, decidindo o caso novo de acordo com a solução que teve um caso anterior semelhante. O direito possui, portanto, certos parâmetros que possibilitam a redução da

³²¹ “Função eficaz argumentativa. Como os princípios constitucionais protegem determinados bens e interesses jurídicos, quanto maior for o efeito direto ou indireto na preservação ou realização desses bens, tanto maior deverá ser a justificação para essa restrição por parte do Poder Público (*postulado da justificabilidade crescente*). Como se vê, os princípios também possuem uma eficácia que, ademais de interpretativa, também é argumentativa: o Poder Público, se adotar medida que restrinja algum princípio que deve promover, deverá expor razões justificativas para essa restrição, em tanto maior medida quanto maior for a restrição e quanto mais importante for o princípio na ordem constitucional, quer pela sua hierarquia sintática, quer pela sua função de suporte” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 51).

³²² ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2008, p. 265.

subjetividade nas decisões.

Com base no princípio da inércia³²³, é cabível estabelecer medidas-regras e medidas-exceções, estas últimas requerendo sempre a carga argumentativa, ou seja, o aumento do ônus argumentativo para que sejam tomadas. Este é o caso dos direitos fundamentais, que são direitos de importância central dentro do sistema jurídico. O estado ideal de coisas³²⁴ é que eles sejam protegidos ao máximo, ou seja, a normalidade é a sua não-limitação, o que leva à conclusão de que a sua limitação exige motivos fortes, justificação robusta, uma argumentação clara e convincente. Partindo do pressuposto, hoje majoritário, de que o legislador constituinte decidiu por conferir fundamentalidade, maior relevância, a alguns direitos, a limitação destes exige maior ônus argumentativo. Na “Teoria dos direitos fundamentais”, Alexy explica que podem existir normas determinando um maior ônus para a limitação de princípios mais importantes, que é aquilo defendido por nós com relação ao *in dubio pro* contribuinte. Ele conclui, fazendo referência a Bernhard Schlink, que a restrição aos direitos fundamentais exige maior argumentação³²⁵.

Nos chamados casos fáceis, a justificação é muito mais simples, não havendo maiores

³²³ “De fato, a inércia permite contar com o normal, o habitual, o real, o atual e valorizá-lo, quer se trate de uma situação existente, de uma opinião admitida ou de um estado de desenvolvimento contínuo e regular. A mudança, em compensação, deve ser justificada; uma decisão, uma vez tomada, só poder ser alterada por razões suficientes” (PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação – a nova retórica*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 120).

³²⁴ “A inércia pode ser oposta, em princípio, a todos os novos projetos e, *a fortiori*, a projetos que, da há muito conhecidos, não foram aceitos até esse dia. O que Bentham chama de sofisma do medo da inovação ou também de sofisma do veto universal, que consiste em opor-se a qualquer medida nova, simplesmente por ela ser nova, não é de modo algum um sofisma, mas o efeito da inércia que intervém em favor do estado de coisas existente. Este só deve ser modificado se houver razões a favor da reforma” (PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação – a nova retórica*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 121).

³²⁵ “Algo semelhante é o que Schlink tem em vista quando diz que ‘direitos fundamentais [são] regras sobre o ônus argumentativo’. Aqui não interessa ainda investigar se tais regras sobre ônus argumentativo são corretas. O que aqui interessa é somente que a aceitação de uma carga argumentativa em favor de determinados princípios não iguala seu caráter *prima facie* ao das regras. Mesmo uma regra sobre ônus argumentativo não exclui a necessidade de definir as condições de precedência no caso concreto. Ela tem como consequência apenas a necessidade de se dar precedência a um princípio em relação a outro caso haja razões equivalentes em favor de ambos ou em caso de dúvida” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 106). Mais à frente, Alexy conclui que “o texto das disposições de direitos fundamentais vinculam a argumentação por meio da criação de um ônus argumentativo a seu favor” (ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 553).

problemas para motivar a limitação de um direito fundamental. Se os enunciados são claros e não há maiores discussões fáticas ou valorativas, será mais tranquilo o labor argumentativo. Nos casos difíceis, todavia, a argumentação torna-se mais complicada, e a limitação aos direitos fundamentais somente será possível se, mesmo assim, for viável fornecer fortes motivos para uma restrição à esfera jurídica fundamental do indivíduo.

5.3.2 Os casos difíceis (*hard cases*)

Como vínhamos afirmando, alguns casos concretos exigem um esforço menor do julgador, uma vez que tratam de questões de pouca discordância no que diz respeito às discussões normativas, fáticas, valorativas etc. Outros casos levados a julgamento são muito mais complexos, tendo em vista que qualquer medida que se tome atingirá princípios constitucionais. Costuma-se atribuir a Ronald Dworkin a distinção entre casos fáceis (*easy cases*) e casos difíceis (*hard cases*). Ele mesmo demonstra que essa separação é, na verdade, antiga e remonta a alguns positivistas que defendiam que existem casos fáceis, os quais são resolvidos de forma mais tranquila, aplicando uma regra presente no sistema, ao passo que existem casos difíceis, para os quais o juiz deve criar discricionariamente o direito³²⁶. Dworkin critica o positivismo, explicando que o juiz não cria direito discricionariamente, mas, mesmo nos casos difíceis, ele deverá aplicá-lo.

Afora essa famosa crítica de Dworkin ao positivismo, a distinção entre casos fáceis e casos difíceis tem sido repetida por muitos autores e criticada por outros. É possível realmente subdividir as questões jurídicas em fáceis e difíceis? Entendemos que a dicotomia é útil para efeitos didáticos, apesar de não ser possível uma rigorosa separação entre casos fáceis e difíceis, até porque o que é difícil para um operador do direito pode não parecer a outro. Não há como tornar objetiva essa distinção, separando elementos bem definidos que possibilitariam afirmar que um caso é fácil, e não difícil, e vice-versa.

A diferenciação é útil, por exemplo, para compreendermos que alguns casos exigirão um procedimento decisório mais complexo, solucionando conflitos entre princípios, utilizando

³²⁶ “O positivismo jurídico fornece uma teoria dos casos difíceis. Quando uma ação judicial específica não pode ser submetida a uma regra de direito clara, estabelecida de antemão por alguma instituição, o juiz tem, segundo tal teoria, o ‘poder discricionário’ para decidir o caso de uma maneira ou de outra” (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Jéferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 127).

recursos da argumentação jurídica etc. Há questões que, pela sua menor complexidade linguística, fática, valorativa etc., revelam uma resposta que gera, até certo ponto, pouca divergência. Nas questões tributárias, podemos verificar muitos casos em que não há maiores contendas entre Fisco e contribuintes, tendo em vista que os argumentos favoráveis a um dos lados são convincentes, havendo menos espaço para dúvidas. Há outros casos em que existem argumentos razoáveis para ambos os lados, tornando a resposta bastante discutível e até imprevisível.

Nestes casos mais difíceis, nos quais é preciso ponderar normas em conflito, sopesar valores etc., a importância do *in dubio pro* contribuinte é ainda maior, pois funciona como um parâmetro para a sua solução. É o que veremos em seguida.

5.3.3 O *in dubio pro* contribuinte como um *standard*

Nos casos mais complexos, o operador do direito deverá, como visto, se valer da ponderação. Mas como se dá a ponderação? Uma preocupação em voga na doutrina atual, como afirmado no terceiro capítulo, é a possibilidade de abusos pelo julgador sob a desculpa de estar ponderando. A ponderação necessita de critérios com certa objetividade³²⁷. Dentre estes critérios, os autores têm utilizado a expressão *standards* para se referir a parâmetros criados para a ponderação. Buscando evitar uma liberdade total na ponderação, a doutrina vem estudando a possibilidade de estabelecer normas que guiarão a decisão em caso de conflitos entre valores relevantes. Evidentemente, estas normas comportam exceções. São apenas diretrizes para que se chegue a uma maior objetividade na ponderação. Os *standards* são estabelecidos através de uma análise do sistema jurídico e de casos já resolvidos, os quais servirão de parâmetro para a solução dos casos futuros, evitando um maior esforço de análise acerca de todos os argumentos e uma maior liberdade para decidir em qualquer sentido.

Os *standards* determinam que, em dada situação, se decida em certo sentido. Para que se decida em caminho contrário, será necessário um maior esforço de argumentação, um maior ônus argumentativo, para que se justifique aquela decisão. Por exemplo, Daniel Sarmiento, como lembra Cláudio Pereira de Souza Neto, identifica, como um dos *standards* para a

³²⁷ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Ponderação de princípios e racionalidade das decisões judiciais: coerência, razão pública, de composição analítica e *standards* de ponderação. *Revista Virtù*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 1, mar./maio 2007, p. 1.

solução de conflitos entre direitos fundamentais nas relações privadas, a proteção da parte fraca quando a desigualdade for maior³²⁸. É um parâmetro para o julgamento, que deverá funcionar em regra.

Um dos efeitos do princípio do *in dubio pro* contribuinte, talvez o seu principal, é exatamente servir como um *standard*, como um critério para a utilização da ponderação³²⁹. Nas relações entre Fisco e contribuinte, a preocupação com os direitos fundamentais deste é tanta que o ônus argumentativo para decidir de modo a limitar tais direitos deve ser muito maior. O *in dubio pro* contribuinte é um parâmetro para a decisão de casos difíceis que envolvam o embate ente o direito do Fisco de cobrar o tributo e os direitos fundamentais do contribuinte.

Já comentamos, no capítulo anterior, que Humberto Ávila, ao examinar o princípio da igualdade, com muita propriedade, ressalta que se trata de uma norma que prevalece abstratamente sobre todas as demais. Em face da sua superioridade axiológica, a igualdade é dotada de uma prevalência relativa sobre as demais normas. A igualdade poderá, como qualquer outro princípio, ser afastada desde que sejam vislumbradas razões outras, de tamanha importância, que justifiquem a limitação deste princípio. A igualdade é a regra, ao passo que a medida desigual é a exceção.

Pela alta força normativa que possui o princípio da igualdade dentro do sistema, decorrente da importância do valor “igualdade” para a sociedade e dos dispositivos da CF/88; para que seja afastada, o ônus argumentativo deverá ser muito maior do que o comum. A justificação deverá, portanto, ser muito clara e certa, para que seja válida a norma veiculada por uma decisão que limita o princípio da igualdade.

Este maior ônus argumentativo se deve também ao fato de o princípio da igualdade sempre andar relacionado com outras normas jurídicas. Ele é um sobreprincípio, ou seja, um princípio que fundamenta todos os demais no sistema constitucional tributário. Não é um princípio superior, que sempre prevalece sobre os demais, mas é uma norma jurídica de larga amplitude

³²⁸ “*Grau de desigualdade entre as partes*: quanto maior a desigualdade entre os envolvidos na relação privada, menor será a proteção da autonomia privada, e maior a do outro direito fundamental; quanto menor a desigualdade, maior a proteção da autonomia privada, e menor a do outro direito fundamental” (SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Op. cit.*, p. 12).

³²⁹ “Observe-se que *standards* como esses, propostos por Barroso e Sarmento, não fixam normas de observância obrigatória. Eles estabelecem apenas uma prioridade *prima facie*, reduzindo o ônus argumentativo do aplicador que os privilegia na solução da colisão e aumentando o ônus do que os desconsidera. Obviamente, um caso concreto pode impor justamente a solução inversa à sugerida pelo *standard*. Tratar-se-á, então, de um “caso difícil”³³, cuja resolução exige um maior esforço de justificação por parte do magistrado” (SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Op. cit.*, p. 13).

e importância destacada no sistema jurídico. Enquanto o princípio da igualdade é uma norma jurídica que está no topo do sistema jurídico global, o princípio do *in dubio pro* contribuinte é uma norma que está no topo do sistema constitucional tributário. É um sobreprincípio, tendo em vista que se relaciona com todas as demais normas, mantendo maior grau de generalidade e fundamentando a sua construção.

Destarte, o *in dubio pro* contribuinte não pode significar uma regra interpretativa prévia definitiva ou um princípio que prevalece sempre sobre os demais. Como no caso do princípio da igualdade, a sua prevalência se dá em abstrato, de forma relativa, sendo a sua limitação um caminho mais complicado do que aquele necessário para limitar as demais normas do sistema. Isto significa que, para limitar as normas constitucionais que resguardam os direitos do contribuinte, o ônus argumentativo exigido é maior. A manutenção do *status quo* dos direitos fundamentais é a regra, enquanto a tributação, limitativa deste direito, vem em nível de exceção. Apesar de a tributação ter a sua importância, ela deve ser extremamente cuidadosa, em respeito aos direitos do contribuinte em jogo.

Surge, então, o seguinte problema: como saber quando está permitida a limitação dos direitos fundamentais do contribuinte pelo Fisco? Quando existirão as razões justificantes necessárias para que o Fisco possa tributar? O Estado poderá tributar desde que estejam fielmente respeitadas todas as normas protetoras dos direitos fundamentais do contribuinte. Deste modo, todas as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar devem ganhar o máximo de eficácia, até porque se tratam de normas veiculadoras de direitos fundamentais. Vejamos mais casos práticos para entender como deve agir o *in dubio pro* contribuinte.

O STF decidiu, muito recentemente, que era cabível a majoração da alíquota da CPMF, de 0,08% para 0,38%, realizada no ano de 2004³³⁰. Este aumento de alíquota se deu “na virada” do ano de 2003 para o de 2004, por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003. Todos os contribuintes haviam se preparado para pagar a CPMF, durante o ano de 2004, sob a alíquota de 0,08%, mas foram surpreendidos pelo aumento para um percentual quase cinco vezes maior. Os contribuintes ajuizaram ações no Poder Judiciário para combater este aumento, alegando ferimento da segurança jurídica e da anterioridade nonagesimal – no que diz respeito aos três meses seguintes à publicação – porém o STF entendeu que a alteração de alíquota era legítima.

O relator, Min. Gilmar Mendes, sustentou que a alíquota que vinha sendo aplicada era a de

³³⁰ STF, RE 566032/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 25/06/2009.

0,38%, de modo que, apesar de haver uma expectativa do contribuinte de pagar pela alíquota de 0,08%, a mudança não gerou uma ruptura. Ainda, defendeu que o STF afasta a tese do chamado direito adquirido a regime jurídico e a questão é semelhante. Alguns ministros, Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello, foram contrários ao julgamento, pois concordaram que a mudança foi repentina, imprevisível, em face da existência de regra determinando a queda da alíquota.

Numa linha de proteção do contribuinte, instalada a presente dúvida, cremos que é preciso reconhecer o acerto da posição da minoria vencida, que confere efetividade à segurança jurídica. Os contribuintes foram pegos por total surpresa com a alteração da alíquota. Todos se planejavam imaginando que haveria uma queda da sua carga tributária ao menos no que toca à CPMF e, de repente, tiveram que mudar os planejamentos dos seus negócios e buscar capital para o pagamento do “novo” tributo. Com a aplicação do *in dubio pro* contribuinte, dificilmente uma questão como esta seria decidida contra o contribuinte, afrontando o princípio da segurança jurídica e limitando, sem base constitucional, o direito fundamental de propriedade. O reconhecimento da elevação de alíquota após os noventa dias seria, em nossa opinião, até discutível, mas validar o aumento para o dia seguinte, no primeiro dia do ano de 2004, é flagrantemente inconstitucional.

A justificativa de que a alíquota de 0,38% já era a aplicada não afasta a total expectativa de redução da alíquota por determinação de uma regra do sistema jurídico. A mudança da norma no último dia do ano fere a segurança jurídica na tributação, direito fundamental do contribuinte, que funciona como garantia fundamental do direito de propriedade. Para justificar a limitação de direitos e garantias fundamentais, seria necessária uma argumentação muito mais robusta do que aquela empregada pelo relator. Não é para menos a existência de três votos divergentes, os quais se valeram de argumentos bem razoáveis.

Em qualquer questão tributária, por menos discutível que seja, sempre haverá argumentos utilizados por ambos os lados da relação. O *in dubio pro* contribuinte, enquanto postulado normativo, funciona como um peso inicial na ponderação, na aplicação da proporcionalidade. Pensando-se nesta como um balanceamento dos argumentos, o lado da balança que representa os argumentos do contribuinte já sai com um peso prévio, o que exige argumentos de peso relevante por parte do Fisco. Não há, portanto, um enorme benefício ao contribuinte, mas um pequeno desequilíbrio inicial na balança, em face da desigualdade existente na relação, dos direitos fundamentais em jogo e todos os demais argumentos lançados no capítulo anterior.

CONCLUSÕES

O estudo do direito ainda carece de uma base teórica mais sedimentada em premissas filosóficas, hermenêuticas, metodológicas, de teoria geral e de Direito Constitucional. Para uma boa tomada de posição na Ciência do Direito, são importantes algumas pré-noções que possibilitem um conhecimento aprofundado dos objetos de estudo. No caso do *in dubio pro contribuinte*, é crucial perceber que a sua análise deve ser realizada dentro dos novos contextos apresentados na Ciência Jurídica, revisitando o tema sob o ângulo do pós-positivismo, do neoconstitucionalismo, da argumentação jurídica e de inúmeros outros movimentos e teorias que vêm ganhando espaço em detrimento de noções consideradas ultrapassadas por muitos autores, que vão ficando perdidas no século XX, apesar de terem sido fundamentais para que a Ciência do Direito chegasse ao ponto onde está.

Os estudos anteriores, a maior parte realizada no contexto do juspositivismo e do jusnaturalismo, em ordem decrescente de importância, não devem ser deixados de lado. Não há dúvida a respeito da grande evolução que sofreu o direito no século passado; entretanto, da sua metade até agora, foram crescendo os movimentos pós-positivistas, os quais devem guiar a Ciência Jurídica dos próximos anos. O pós-positivismo traz consigo noções fundamentais para uma melhor compreensão do direito e para a sua melhor operacionalização, buscando sempre servir aos propósitos da sociedade.

A evolução da hermenêutica, por exemplo, ganha destaque no pós-positivismo. A separação entre texto e norma é cada vez mais levada em consideração nos estudos jurídicos, apesar de ainda ser um problema grave a sua real aplicação. A doutrina não se habituou a aplicar esta diferenciação, o que se nota até mesmo pela utilização de expressões como “interpretação do direito”, “aplicação da lei” etc. Esta linguagem já deveria ser direcionada para uma rígida e técnica distinção entre texto e norma. O texto é interpretado; a norma é construída e aplicada. As conseqüências desta diferenciação básica são enormes, pois somente a partir dela torna-se possível compreender, por exemplo, que o legislador não cria normas jurídicas, mas apenas o texto que servirá de suporte para a construção das normas. A atividade do julgador, portanto, é essencial para o direito e inegavelmente positiva.

A interpretação é um ato de conhecimento de objetos com caráter crítico, não representando um simples método. Todos os objetos do mundo social são conhecidos pela interpretação, que é o meio pelo qual o ser humano constrói sentidos a partir da realidade. Toda a sociedade interpreta a Constituição, apesar de somente aqueles a quem esta conferiu competência poderem aplicá-la.

O aplicador do direito realiza a atividade de interpretação e, em seguida, relata a norma que deve solucionar o caso concreto. A interpretação engloba duas fases: uma de construção de sentidos, ou interpretação em sentido estrito, e outra de decisão. Primeiramente, o sujeito constrói as possibilidades de significação que entende ser razoáveis a partir de diferentes elementos: textos legais, textos jurisprudenciais, fatos ou seus relatos, contexto social etc. Em seguida, ele decide pela significação que se justificar como mais adequada de acordo com os argumentos em torno do problema. Por fim, o julgador elabora um texto de decisão, do qual se construirá a norma aplicável ao caso concreto.

A construção da norma aplicável ao caso concreto depende dos fatos que serão regulados. Em regra, o julgador não tem acesso ao fato diretamente, mas apenas a relatos que lhe são dados pelas partes e outros sujeitos do processo. A norma deve ser a mais adequada às circunstâncias do fato que será regulado, de modo que este é determinante para o resultado da construção normativa. A teoria da concretização é um reflexo do reconhecimento da doutrina de que os fatos não podem andar afastados do direito, como ocorre no juspositivismo.

Assim como os fatos, os valores ficaram esquecidos por muito tempo pela maior parte dos cientistas jurídicos. Foi também a partir de meados do século XX que se começou a reconhecer a importância dos valores para o direito, tendo em vista que este existe para servir à sociedade, ou seja, para atingir certos objetivos que a sociedade almeja. Estes fins estão

associados aos valores prevaletentes na sociedade. Ao menos, é assim que deve ser em um Estado Democrático de Direito. A função do legislador é elaborar textos a partir dos quais se construirá normas que devem levar à consecução de fins buscados pela sociedade, como conferência de segurança, proteção da igualdade, da liberdade, da propriedade etc.

As teorias de Miguel Reale, de Cossio e de outros autores já demonstram, por volta das décadas de quarenta e cinquenta do século anterior, que o direito é um objeto ao menos tridimensional, conferindo relevância aos elementos norma, fato e valor. Talvez em uma forma concisa seja possível destacar estes três elementos essenciais do direito, mas não se pode esquecer que a norma necessita do texto, que é o seu ponto de partida. Ademais, o sujeito contribui para a construção da norma, possuindo papel crucial, envolvendo aí a sua pré-compreensão. O direito é um objeto pluridimensional, de enorme complexidade, devendo ser assim compreendido, para que o seu estudo não se dê apenas com a análise de alguns dos seus aspectos em detrimento dos demais.

Os diferentes aspectos do direito podem revelar distintos argumentos. Para a construção da norma jurídica, o sujeito deve analisar os argumentos que rodeiam a questão, os quais terão naturezas diferenciadas, exatamente porque o direito pode ser compreendido com ênfase em diferentes vieses. Afora os argumentos serem importantes para a própria construção da norma, eles devem ser expostos com clareza após a aplicação, para que seja possível o controle da decisão. Estas e outras considerações levam à conclusão de que a argumentação jurídica é de extrema relevância e deve ser cada vez mais estudada.

A argumentação jurídica envolve um conjunto de noções que têm o objetivo principal de conferir racionalidade às decisões jurídicas. Além de tentar explicar o direito, ela tem outras funções, como estudar os argumentos, a justificação das decisões, possibilitando maiores chances de se aproximar de um controle daquilo que é meramente subjetivo numa decisão. O intuito é tornar a tarefa de pensar e decidir juridicamente a mais objetiva possível. Esta vontade decorre da percepção de que o direito não é formalista e objetivo como pensam os juspositivistas, mas é necessariamente subjetivo, pois envolve a análise de fatos e discussão sobre valores. Notou-se que a lógica formal não satisfaz ao estudo e à construção do direito, passando a vigor uma lógica informal, que reconhece as premissas e as conclusões como verossimilhantes, e não como verdadeiras.

O *in dubio pro* contribuinte foi aqui estudado com sustentação nestas premissas filosóficas e metodológicas. Deste modo, foi possível nos afastarmos um pouco daquilo que já havia sido dito sobre o tema, até porque os poucos autores que rapidamente dele trataram o fizeram sob

uma ótica com ênfase juspositivista. Com as noções pós-positivistas, foi possível sustentar, por exemplo, que a partir do termo *in dubio pro* contribuinte podem se manifestar as três diferentes espécies de normas jurídicas: princípios, regras e postulados. Isto seria impossível anteriormente, pois os princípios sequer eram reconhecidos como normas jurídicas. Já os postulados ainda não o são pela grande maioria dos autores, porém a sua aceitação vem aumentando. Valendo-nos de estudos mais atuais, foi possível aproximar o direito dos fatos e dos valores, analisando o tema no sentido de ver a interpretação como concretização, o que permite, a nosso ver, a utilização do *in dubio pro* contribuinte como um meio para a efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes. O princípio do *in dubio pro* contribuinte é aquele que impõe a busca por um estado ideal de coisas: a máxima efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte.

Os direitos fundamentais são aqueles considerados de maior relevância pelo ordenamento jurídico. São direitos que devem receber aplicabilidade imediata e o máximo de eficácia. As normas que veiculam direitos fundamentais são, portanto, abstratamente mais importantes do que as que veiculam outros direitos ou poderes, uma vez que aqueles são dotados de uma superioridade axiológica. A fundamentalidade dos direitos decorre de uma imposição do texto constitucional, mas também da relevância dos valores em jogo. Estes direitos devem, em princípio, prevalecer. São dotados de uma prevalência relativa perante os poderes estatais e demais direitos. Deste modo, na solução dos casos concretos, os direitos fundamentais deverão ser protegidos o máximo possível, a menos que existam argumentos robustos que justifiquem a sua limitação.

Este é um dos principais argumentos para que seja reconhecida a existência do *in dubio pro* contribuinte no sistema constitucional tributário brasileiro. Na relação tributária, estão em conflito, basicamente, o poder de tributar e os direitos fundamentais de propriedade e/ou de liberdade do contribuinte. A tributação não é um direito coletivo, muito menos um direito fundamental. A limitação do poder estatal de tributar não fere direitos fundamentais, uma vez que a consequência principal da extensão da tributação é elevar a arrecadação do Estado, o que não acarreta necessariamente a efetivação de direitos fundamentais, sobretudo no Brasil, onde são corriqueiros os casos de desvios de dinheiro público, má administração etc. Ademais, o produto da arrecadação não é somente gasto na efetivação de direitos fundamentais dos cidadãos, mas também é utilizado para pagar as altas despesas estatais. Já do lado dos contribuintes, a tributação provoca a limitação direta dos seus direitos fundamentais, o que requer argumentação clara e robusta.

Outra razão que, em nossa opinião, determina o reconhecimento do *in dubio pro* contribuinte é a de que o argumento mais comum daqueles que o negam segue a linha de que a interpretação do Direito Tributário não pode decorrer de métodos específicos. Defendemos que cada sub-ramo do direito possui objeto e conteúdo próprios, o que impõe uma diferença na construção das normas jurídicas afetas a cada qual. A especificidade na interpretação não é uma questão de método, mas de conteúdo. A norma constitucional, a norma penal, a norma tributária, todas elas são construídas de modo particular. Tanto é assim que no Direito Constitucional a construção das normas deve levar em consideração a sua superioridade hierárquica, o seu caráter político etc. No Direito Penal e no Processual Penal vige o *in dubio pro reo*, que influencia muitas das suas normas.

Por que nestes sub-ramos há o *in dubio pro reo*, mas no Direito Tributário não há o *in dubio pro* contribuinte, se as proximidades entre eles são tantas? O fato de o Direito Penal limitar a liberdade de locomoção, que é um bem jurídico considerado, em geral, de importância mais elevada do que a propriedade e do que a liberdade de agir, não justifica, a nosso ver, que somente o acusado de crimes tenha os seus direitos fundamentais garantidos, enquanto o contribuinte não.

Levando em consideração que o *in dubio pro* contribuinte é aqui estudado precipuamente como um sobreprincípio constitucional, o art. 112 do CTN deve ser interpretado de acordo com a CF/88, permitindo a construção de um postulado normativo que auxilia as questões tributárias nas quais houver dúvida. Nestes casos, o contribuinte deverá ser beneficiado, pois o ônus argumentativo deverá ser maior nos casos de limitação dos direitos fundamentais.

A falta de efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes é, aliás, comentada por diversos autores de diferentes países. É por isso que o tema do Código de Defesa do Contribuinte nunca sai de moda. Na Alemanha, na Espanha e em outros países, a proteção do contribuinte é muito mais tratada e avançada do que no Brasil, porém costumamos a crer que ele necessite de mais proteção nestes países de primeiro mundo do que em nosso país emergente, no qual os membros do Estado ainda agem frequentemente de modo arbitrário e nada sofrem por isso.

Outro argumento favorável à existência do *in dubio pro* contribuinte no direito brasileiro é o da necessidade de igualação das partes desiguais da relação tributária. O Estado e o cidadão-contribuinte são claramente partes desiguais nesta relação, na qual aquele pode impor inúmeras restrições aos direitos deste último. Como é sabido, o poder estatal é consideravelmente maior do que o de um cidadão, pessoa física, ou mesmo de uma pessoa

jurídica. Se há desigualdade, deve ser utilizado um elemento diferenciador que procure conferir igualação. Entendemos que o *in dubio pro* contribuinte é um critério diferenciador válido, autorizado pelo sistema constitucional brasileiro.

A jurisprudência, a despeito de amplamente reconhecer a necessidade de efetivar os direitos fundamentais, não demonstra uma maior preocupação com a proteção do contribuinte, a não ser nos casos de discussão sobre multas ou outras sanções. Se a doutrina partir para a defesa da necessidade de aplicação do *in dubio pro* contribuinte poderá influenciar o Poder Judiciário, o que possibilitará o crescimento do cuidado com a tributação, limitando devidamente o poder estatal de tributar, como determina a CF/88. A prática tributária revela que o Fisco ainda age arbitrariamente com frequência, o que requer uma atuação mais atenciosa do Poder Judiciário aos direitos do cidadão-contribuinte. Dentre os inúmeros exemplos que poderiam ser dados de excessos na prática tributária, temos o das sanções políticas, que, apesar de rejeitadas por três súmulas do STF, continuam a ser praticadas incessantemente pelas Fazendas Públicas.

Pelos argumentos apresentados, parece-nos ser possível a construção de um princípio constitucional do *in dubio pro* contribuinte, do qual desdobramos algumas regras e um postulado. Mesmo sem haver uma descrição literal destas normas, a sua construção é possível a partir de alguns dispositivos da CF/88, como do art. 5º, do seu §1º e do art. 150. Sendo possível a construção, é relevante a sua aplicação, uma vez que os direitos fundamentais do contribuinte ainda sofrem excessivamente com o poder estatal de tributar. As limitações constitucionais a este poder, que são vistas também como direitos e garantias fundamentais, ainda carecem de efetivação na prática. O *in dubio pro* contribuinte deve surgir como mais uma ferramenta para a defesa dos direitos fundamentais do cidadão.

Caso seja reconhecida a viabilidade da construção e da aplicação do *in dubio pro* contribuinte enquanto princípio constitucional, imaginamos algumas funções eficaciais que este teria. Pela sua função eficaz interpretativa, ele colaboraria para a construção das normas jurídicas, contribuindo para a formação da significação. A tendência à produção de normas jurídicas mais voltadas à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte seria maior. O princípio não somente atingiria o sistema constitucional tributário, mas, sobretudo, as normas de hierarquia inferior, as infraconstitucionais, impondo a construção de regras que o realizassem.

Com a função eficaz bloqueadora, o *in dubio pro* contribuinte poderia impedir a construção de normas contrárias a ele, ou seja, de normas que não estivessem justificadas pelo sistema constitucional tributário. O princípio em questão bloquearia as significações que não

conferissem relevância às limitações constitucionais do poder de tributar, permitindo a extensão deste.

A função eficaz argumentativa indica a existência de um postulado que regeria a construção das normas jurídicas em questões tributárias difíceis. Pelo fato de o contribuinte ser um cidadão, que tem os seus direitos fundamentais diretamente limitados pelo poder do Estado, o ônus argumentativo cresce nestes casos de limitação. Em se tratando de um caso difícil, no qual existem argumentos, inicialmente, aceitáveis para ambos os lados, para que a decisão fosse pela limitação dos direitos fundamentais do contribuinte, seria necessária uma justificação clara e robusta, ou o contribuinte deveria sair vitorioso.

Se o STF reconhecer a aplicação do *in dubio pro* contribuinte como norma(s) constitucional(is), este próprio tribunal e todos os demais órgãos estatais afetos à matéria tributária precisarão demonstrar uma maior preocupação com a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, restando diminuído o espaço para medidas puramente arrecadatórias, as quais são tomadas sem levar em consideração a CF/88, afrontando alguns dos mais caros direitos dos cidadãos.

O *in dubio pro* contribuinte não é peremptório, ou seja, enquanto postulado, não impõe uma vitória do contribuinte sempre que houver dúvida, nem deixa de lado a importância da tributação. Enquanto princípio, apesar de possuir extremo peso axiológico, pode ser limitado pelas normas de tributação, desde que a argumentação seja forte o suficiente para superar este peso inicial que tem os direitos fundamentais do contribuinte na relação tributária.

A nossa intenção não é pura e simplesmente beneficiar o contribuinte, apesar de nosso trabalho levar a isso. Tentamos, ao máximo, fundamentá-lo na doutrina existente, porém foi necessário ousar em alguns momentos pela escassez de literatura sobre o tema. Longe de achar que seremos capazes de solucionar problemas tão graves, o nosso objetivo é apenas o de provocar novos estudos acerca do *in dubio pro* contribuinte e do próprio Direito Tributário sob um ângulo pós-positivista.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ADEODATO, João Maurício. *Ética & retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007

_____. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2008.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANTÓN, Fernando Serrano. *La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid*. In: ANTÓN, Fernando Serrano. *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Madrid: Civitas, 2007, p. 127-138.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ATIENZA, Manuel. *As razões do direito – teorias da argumentação jurídica*. 3. ed. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 5, agosto, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 02 jul. 2008.

_____. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador,

CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 3, junho, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 16 jun. 2008.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Teoria dos Princípios*. 7. ed. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARCELLOS, Ana Paula. Alguns parâmetros normativos para a interpretação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 49-118.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. A interpretação como fator de desenvolvimento e atualização das normas constitucionais. In: SILVA, Virgílio Afonso (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 145-164.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Teoria Estrutural do Direito, de Friedrich Müller. In: MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito*. Trad. Dimitri Dimoulis. São Paulo: RT, 2007, p. 231-233.

BORGES, José Souto Maior. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. In: ATALIBA, Geraldo (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora da Universidade Católica, 1975, p. 403-414.

_____. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 217-226.

BORGES NETTO, André L. A razoabilidade constitucional: o princípio do devido processo legal substantivo aplicado a casos concretos. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, 2000, p. 2-3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/revista/Rev_12/razoab_const.htm>. Acesso em: 19 mar. 2006.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 10. ed. V. I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 3 ed. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, v. 7/8, n. 9, janeiro/junho, 1979, p. 135-151.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CELLA, José Renato Gaziero. *Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale*. Curitiba: Juruá, 2006.

COELHO, Fabio Ulhoa. Prefácio à edição brasileira. In: PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação – a nova retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. XI-XVIII.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Infração tributária e sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 420-444.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária – o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. São Paulo: Dialética, 2003.

COLOMBO, Raimundo. Pacote de Maldades. *Jornal do Senado*. 07 jan. 2008. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/senamidia/parla/noticiaDoDia1.asp?ud=20080107&codParlamentar=1206&nomParlamentar=Raimundo+Colombo&codNoticia=259430&datNoticia=20080107>>. Acesso em: 07 jul. 2009

COSSIO, Carlos. *La valoración jurídica y la ciencia del derecho*. Buenos Aires: Arayú, 1954.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996,

DELGADO, Eduardo Luque. *El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El defensor del contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del asesor discal*. In: ANTÓN, Fernando Serrano. *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Madrid: Civitas, 2007, p. 155-158.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os

princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173.

DERRIDA, Jacques. *A escritura e a diferença*. Trad. Maria Beatriz Marques Nizza da Silva. São Paulo: Perspectiva, 1995.

DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Nota. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 3-11.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *O império do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. Atual. Flávio Bauer Novelli. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Constituinte – regras para a eficácia constitucional*. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/125>>. Acesso em: 29 jul. 2009.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 9. ed. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2008, V. I.

GÓES, Gisele Santos Fernandes. *Princípio da proporcionalidade no processo civil: o poder de criatividade do juiz e o acesso à justiça*. São Paulo: Saraiva, 2004.

GOMES, Luiz Flávio. *Estudos de Direito Penal e processo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octávio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Sérgio Antônio Fabris, 2002.

HABERMAS, Jürgen. *Conhecimento e interesse*. Trad. Mauricio Tragtemberg. Rio de Janeiro: Zahar Editores S.A.,1982.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HESPANHA, António Manuel. *O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje*. Coimbra: Almedina, 2007.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

HUSSERL, Edmund. *Idéias para uma fenomenologia pura e para uma fenomenologia filosófica*. Trad. Márcio Suzuki. Aparecida: Idéias e Letras, 2006.

ICHIHARA, Yoshiaki. Sanções tributárias - questões sugeridas. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 478-511.

JARACH, Dino. *Hermenêutica no Direito Tributário*. In: ATALIBA, Geraldo (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Universidade Católica, 1975, p. 83-102.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 313-328.

LEAL, Carlos Kawall. Perspectivas de política fiscal brasileira. 06 out. 2006. *Portal do Tesouro Nacional*. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/apresentacoes/apresentacaoPUCRJ.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2009.

LLANO, M^a Luisa cava de. *La defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo*. In: ANTÓN, Fernando Serrano. *La justicia tributaria y el Defensor del Contribuyente em España*. Madrid: Civitas, 2007, p. 13-34.

LOPES Jr., Aury. *Direito Processual Penal e sua conformidade constitucional*. 4. ed. rev. atual. V. I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Devido processo legal substancial*. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em: 16 mar. 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do*

Direito Tributário. V. X. São Paulo, 2006, p. 218-235.

_____. *O sistema tributário na Constituição*. 6. ed. atual. aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcelos. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Retórica e o estado de direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 151-166.

MERLEAU-PONTY, Maurice. *Fenomenologia da percepção*. Trad. Carlos Alberto Ribeiro de Moura. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Teoria Geral do Direito. In: ATALIBA, Geraldo (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Universidade Católica, 1975, p. 3-11.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MÜLLER, Friedrich. *A teoria estruturante do direito*. Trad. Peter Neumann, Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2008.

_____. *O novo paradigma do direito*. Trad. Dimitri Dimoulis. São Paulo: RT, 2007.

NASCIMENTO, Paulo Nelson Santos Basto. ICMS – Importação de bens para uso próprio e a Emenda Constitucional n.º 33/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 86, n. 11, novembro, 2002, p. 103-110.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 113-133.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica*. Trad. Verginia K. Puppi. São: Martins Fontes, 1998.

_____; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação – a nova retórica*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (Org.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 295-303.

_____. Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 173-186.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais no direito comparado e no Brasil. In: BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 193-284.

SARTRE, Jean-Paul. *Crítica da razão dialética: precedido por questões de método*. Trad. Guilherme João de Freitas Teixeira. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da. Apresentação do organizador. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Coord.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 7.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Ponderação de princípios e racionalidade das decisões judiciais: coerência, razão pública, de composição analítica e *standards* de ponderação. *Revista Virtù*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 1, mar./maio 2007. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/PDF.hidden.asp?PDF=RV01_CLAUDIOPEREIRA.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2009.

STEIN, Ernildo. *Aproximações sobre hermenêutica*. Porto Alegre: Edipucrs, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso – Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em Direito*. 2. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TOULMIN, Stephen E. *Os usos do argumento*. Trad. Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____; RIEKE, Richard; JANIK, Allan. *Introduction to reasoning*. 2. ed. New York: Macmillan, 1984.

UCKMAR, Victor. *Los efectos en Italia del estatuto del contribuyente*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 793-797.

VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. 5. ed. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Justiça material *versus* segurança jurídica: implicações no processo civil e aplicação dos postulados normativos para a solução do embate. *Revista de Processo*, a. 33, n. 162, São Paulo, p. 303-329, ago./2008.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

_____. *Direito Penal Tributário*. Trad. Elizabeth Nazar. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

YACOBUCCI, Guillermo J. *El sentido de los principios penales: su naturaleza y funciones en la argumentación penal*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2002.

ZANLUCA, Júlio César. *Excesso de tributos – um atentado à democracia*. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/atentado.htm>>. Acesso em: 07 jul. 2009.