

PAULO CALIENDO

DA JUSTIÇA FISCAL CONCEITO E APLICAÇÃO

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho encontra os seus fundamentos na necessária justificação da tributação em um Estado Democrático de Direito. A existência de fundamentos legítimos, justificáveis e aceitáveis para as normas tributárias é postulado basilar na relação entre cidadão, Estado e sociedade. Sem esses fundamentos toma-se questionável as razões do dever de pagar tributos. Afinal, por que devemos pagar tributos? De onde deriva o dever fundamental de pagar impostos? Quais os fundamentos do poder de tributar e das suas limitações? A ausência de respostas a esses questionamentos somente pode expor a fratura entre a legitimidade de um sistema tributário e a sua “legalidade”. O problema central tratado no presente artigo será, portanto, da impossibilidade de estudo do Direito Tributário sem referência ao problema da justiça fiscal. Como decorrência desse problema, encontraremos as seguintes questões a serem trabalhadas: i) deve a questão da justiça fiscal ocupar um lugar central no estudo do Direito Tributário e ii) qual a sua natureza, alcance e sentido.

Com o intuito de aproximarmos-nos do tratamento dessas questões o presente trabalho tem por objetivo analisar as seguintes hipóteses: i) da necessária passagem dos estudos sobre teoria da imposição (competência tributária e limitações e ao poder de tributar) para a teoria da justiça fiscal (dever fundamental de pagar tributos e direito fundamental de auto-organizar negócios privados); ii) da passagem dos estudos sobre conceitos e normas jurídico-tributárias para o estudo do discurso jurídico-tributário; iii) da passagem dos estudos sobre a validade da norma tributária para os estudos sobre a coerência, consistência e conformidade do discurso jurídico-tributário e iv) da justiça fiscal como unidade de suporte do discurso jurídico-tributário (exigência de coerência material no discurso jurídico-tributário).

1. PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

O presente artigo apresenta alguns pressupostos metodológicos que fundamentam a sua análise. Esses indicam o instrumental teórico utilizado na resolução do problema central: da importância dos estudos sobre a justiça fiscal para a teoria do Direito Tributário.

1.1. *Da passagem da compreensão de conceitos à compreensão da coerência do discurso jurídico*

Pode-se afirmar de modo bastante simplificado que o desenvolvimento do pensamento jurídico engloba uma sucessão de momentos na tentativa de compreensão do fenômeno jurídico. De modo tipológico pode-se afirmar que esses períodos dividem-se em relação ao tema principal tratado e a sua principal contribuição para o pensamento jurídico, assim, podemos afirmar existir os seguintes momentos de compreensão: pensamento i) *conceituai*’, ii) *normativo* e iii) *sistemático*¹.

O primeiro momento tenta estabelecer, como elemento central na compreensão do fenômeno jurídico, a noção de “*conceito jurídico*” e de suas espécies principais. Esse momento tem como principais representantes os juristas da Pandectística. Para esses autores os conceitos jurídicos são unidades fundamentais para a correção do direito, isto é, para uma correta aplicação lógica, conduzindo necessariamente a uma decisão também correta (justa). Havia uma convicção decorrente do idealismo formal de que a *correção formal* (lógica) implica necessariamente a sua *correção material* (ética)².

Um momento revolucionário no pensamento jurídico encontra-se na tese renomada de Hans Kelsen sobre o direito como sendo um sistema de normas jurídicas. Para Kelsen o caráter de jurídico de uma norma decorre de sua pertinência ao sistema de normas jurídicas³. Assim, a validade é caracte-

1. Alerta-se ao fato de que a tentativa de classificação e sistematização é sempre uma busca de redução de complexidades, ou seja, uma tentativa redutora de complexidades. Seu resultado simplificado ao mesmo tempo que permite a criação de mapas conceituais e compreensões, peca pela simplificação e por induzir a alguns resultados insatisfatórios. Sua ação em muito lembra o famoso mito do leito de Procusto. Conscientes desse fato adotamos um modo de *descrição tipificante*, ou seja, pela adoção de tipos ideais no pensamento jurídico (conceptual, normativo e sistemático) que possibilitam enxergar as linhas gerais de um mapa conceituai, mas não são justas, talvez, na demarcação precisa de autores e idéias.

2. Cf. WIECKER. Franz. *Historiando Direito Privado Moderno*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1980(?), p. 494. Segundo o autor: “o ponto de partida deste método é a convicção, baseada no ideal científico do idealismo formal, de que a justiça lógica, do ponto de vista conceituai e sistemático de uma frase, fundamenta também a sua correção material”.

ística de uma norma pertencer ou não ao sistema jurídico. O sistema recebe assim o seu fechamento. Trata-se de um critério de identificação interna. Todas as normas cuja validade possam ser deduzidas de uma mesma norma fundamental formam um sistema.

Dessa forma, para Kelsen o direito possui somente elementos de *coerência formal*, no sentido, em que não existem elementos materiais próprios à norma jurídica, esta pode ser preenchida com os mais diversos valores sem comprometer a sua existência como fenômeno jurídico. A correção formal (validade de uma norma) não implica a sua correção material, visto que devemos suspender o juízo sobre esse tema. O problema da justiça é um tema pré-jurídico.

O *pensamento sistemático* envolve movimentos distintos e difusos. Sua principal característica está principalmente na crítica aos momentos anteriores e na busca de um novo paradigma, que em determinados autores encontra-se na busca por uma análise mais completa do fenômeno jurídico. Nesse momento para o Direito procurar superar o *conceito* (expressão da relação *essência-representação*) e *norma* (expressão pura de forma) pela idéia de *discurso jurídico*, como unidade básica de compreensão do fenômeno do jurídico. Supera-se a idéia de encadeamento conceptual ou de pirâmide normativa pela noção de *argumentação jurídica*, como contexto de realização do discurso jurídico. Será no âmbito de argumentação jurídica e não no encadeamento de conceitos ou normas que iremos encontrar os critérios de correção e crítica do posições jurídicas.

São exemplos de temáticas próprias às preocupações desse modelo: estudos sobre os “*princípios*” e “*regras*” (Dworkin e Hart); do “*argumentação*” (Perelman, MacCormick, Toulmin e Alexy); e, da “*coerência*” do discurso jurídico (Dworkin, Raz, Jaap Hage e Pecznik).

As insuficiências do pensamento normativista, especialmente em Kelsen, exigiram a adoção de soluções inovadoras. Duas ordens de respostas serão encontradas, especialmente, na afirmação dos princípios (Ronald Dworkin) e regras (H. L. Hart). Para Dworkin os casos difíceis (*hard cases*) demonstram a impropriedade do modelo positivista, visto que no modelo normativista de

3. Uma das grandes novidades apresentadas pelas obras de Kelsen está neste direcionamento a uma “teoria do ordenamento jurídico”, ao entender o direito como um sistema de normas. Nesse sentido, entende Norberto Bobbio que: “Confróntese la teoria de Kelsen con una de las obras más importantes de la teoría general dei Derecho que la precedió: Subjektives Recht und juristische Norm (Derecho subjetivo y norma jurídica, 1878) de Augusto Thon. *Lo que falta totalmente en la obra de Thon*, al lado de muchos sutiles análisis de algunas partes dei sistema jurídico, es la idea dei ordenamiento jurídico como sistema”, (grifos nossos), ver in BOBBIO 1980, p. 251.

Kelsen, quando da impossibilidade da simples subsunção normativa estaria o julgador livre para preencher a norma discricionariamente com os seus valores.

Para Dworkin a decisão judicial deve estar lastreada em conteúdo moral encontrável no ordenamento. Assim, o julgador não se encontra totalmente livre na atividade interpretativa, dado que, sendo uma autoridade pública, é responsável politicamente por seus julgamentos^{4 5}. Dessa forma, para Dworkin o critério de correção formal é insuficiente e, tampouco, conduz automaticamente à correção material, sendo necessária a sua verificação no caso concreto.

Herbert Hart, por sua vez, irá indicar a presença de um enfoque pragmático do fenômeno jurídico, ao analisar especialmente o papel do julgador e dos usos institucionais da linguagem jurídica. As normas serão analisadas em seus aspectos internos (guia de conduta) e externo (práticas)⁶. Desse modo, o reconhecimento do jurídico ocorre a partir da integração de regras primárias e secundárias, sendo que estas últimas estabelecem critérios para identificação, modificação e criação de normas. Para Hart a correção formal assume contornos institucionais, correlativa a uma determinada prática. No interior dessa prática será possível encontrar um critério de correção material (mínimo ético).

As *teorias da argumentação* irão apresentar o problema de modo instigantemente novo. São representantes de giro argumentativo: Perelman, MacCormick, Toulmin e Alexy. Esses autores possuem em comum a passagem da análise centrada no fenômeno normativo para a verificação do problema da argumentação jurídica. As insuficiências da análise normativa decorrem de sua incapacidade em entender o discurso jurídico. A partir desses estudos pode-se verificar que a correção na aplicação do direito deve ser analisada com o auxílio dos conceitos de consistência e coerência.

Dado o horizonte estabelecido de pesquisa sobre o discurso jurídico e de suas formas de integração formal e material, foram aprofundados os estudos sobre a coerência do discurso jurídico. São autores relevantes sobre o assunto

4. Iremos utilizar aqui a terminologia desenvolvida por Joseph Raz. Para o autor, o critério de identidade responde a seguinte questão: “que leis formam um dado sistema?” (“*which laws form a given system?*”), RAZ, (1978, p. 01).

5. Cf. COUTINHO, Kalyani Rubens Muniz. A proposta de Ronald Dworkin na interpretação judicial dos *hard cases*, [<http://www.avocato.com.br/doutrina/ed0006.2003.lcn0001.htm>]. Acessado em 26.3.2004.

6. Cf. BASTOS, Aurélio Wander. O Conceito de Direito e as Teorias Jurídicas da Modernidade. [<http://www.estacio.br/graduacao/direito/revista/revista/artigo2.htm>]. Acessado em 26.03.2004.

Ronald Dworkin, Joseph Raz, Jaap Hage e Pecznik. Estes tentam estabelecer a natureza, sentido e alcance da coerência no discurso jurídico.

Será partindo dessas premissas que iremos entender que a atualidade do estudo do Direito Tributário está na verificação dos critérios de coerência e consistência do discurso jurídico, contudo, iremos tratar inicialmente dos principais momentos do pensamento em Direito Tributário.

1.2. *Da passagem da compreensão do fato gerador à compreensão da regra-matriz de incidência tributária*

Os estudos sobre Direito Tributário seguiram de modo geral os desenvolvimentos da teoria do direito, passando em geral pelos seguintes momentos: i) compreensão do fato gerador; ii) da norma jurídica e iii) da regra-matriz de incidência tributária.

1.1.1. *Da compreensão do Fato Gerador*

As primeiras tentativas de entendimento da especificidade do fenômeno jurídico-tributário estão nas tentativas de Gaston Jèze⁷ e A. D. Giannini.

A principal contribuição de Giannini está em procurar encontrar a especificidade dos conceitos tributários (espécies de tributos) conforme a natureza dos fatos a que se relacionam. Surge então a distinção entre tributos vinculados e tributos não vinculados a uma atuação do Estado⁸. Tal posição foi um importante elemento na afirmação da distinção entre o Direito Tributário perante o direito financeiro. Os principais seguidores dessa idéia foram Dino Jarach, Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Amílcar Falcão e Ruy Barbosa Nogueira⁹.

1.2.2. *Da compreensão da Norma Tributária*

Os estudos sobre Direito Tributário no Brasil receberam uma contribuição significativa com *Alfredo Augusto Becker* que, em 1963, passa a estudar o tributo como uma espécie de norma jurídica, utilizando os pressupostos teóricos de Hans Kelsen e Pontes de Miranda.

7. A propagação da noção de "fato gerador", como elemento nuclear aos estudos de Direito Tributário, tem sua gênese no estudo de Gaston Jèze publicado no Brasil em 1945.

8. Cf. GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 1960, p. 35 e ss.

9. Sobre esse assunto e sobre a importante evolução do Direito Tributário, vejam os estudos de Heleno Tóres, sobre Direito Tributário e Direito Privado.

Igualmente a classificação dos tributos passa a ser estudada sob novos instrumentos teóricos, dependendo da caracterização do critério material da hipótese de incidência e da base de cálculo, com preponderância desta sobre aquele^{10 11 12}. Os tributos seriam classificados em impostos e taxas. A distinção entre as duas espécies seria infirmada, confirmada ou rejeitada pela verificação da base de cálculo. Os impostos possuirão como hipótese de incidência um fato lícito, confirmado ou não pela sua base de cálculo. Por outro lado, as taxas representarão um serviço público, confirmada pela base de cálculo representativa da remuneração pelo custo do serviço prestado.

Um passo significativo foi realizado por *Geraldo Ataliba*, que combinando a teoria de Giannini com a concepção teórica de Alfredo Augusto Becker, estabeleceu elementos fundamentais na compreensão do fenômeno tributário, expressos na sua obra *Hipótese de incidência tributária*".

1.2.3. Da compreensão da Regra-Matriz de Incidência Tributária

Um avanço significativo ocorre com os estudos de Paulo de Barros Carvalho, ao escrever em 1973 a *Teoria da norma tributária*¹². O autor irá incorporar ao modelo teórico de Kelsen, Becker e Ataliba as contribuições da contemporânea teoria semiótica e da jovem lingüística. A "Regra-Matriz de Incidência Tributária" surge, nessa medida, como um sofisticado instrumento de análise do fenômeno de incidência da norma tributária em seus três aspectos: sintático, semântico e pragmático.

Especial papel é atribuído à interpretação jurídica, que possui uma função constitutiva do direito. Do texto o intérprete irá verificar os enunciados prescritivos que organizados em proposições com sentido completo irão constituir normas jurídico-tributárias. Os critérios de correção formal e material estarão integrados nesse modelo teórico, especialmente em face da atuação dos princípios como valor e limite objetivo.

1.2.4. Novas tendências

Os estudos em Direito Tributário apresentaram diversas contribuições na última década, em especial, nas considerações sobre as relações entre os Direitos Fundamentais e tributação; estudos sobre os fundamentos do Direito Constitucional; sobre Direito Tributário e Análise Econômica do Direito, entre outros.

10. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 3. ed., 1999, p. 365-80.

11. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 6. ed., 2001.

12. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 3. ed., 1998.

1.2.5. *Para uma teoria do Sistema Jurídico Tributário*

A análise do Direito Tributário centrou seus estudos no último período especialmente na teoria da norma tributária e, em sua versão mais sofisticada, na análise da regra-matriz de incidência tributária. Tais estudos, contudo, apesar de não de afastarem a compreensão completa do sistema jurídico tributário, visto que não discorreram sobre a noção de discurso e argumentação jurídica, exigem renovados estudos sobre o discurso tributário.

Esse giro teórico impõe, assim, a passagem dos estudos da teoria da norma para a teoria da argumentação, bem como uma passagem da teoria da validade e eficácia para a teoria da coerência, consistência e conformidade¹³.

Igualmente os estudos em Direito Tributário, altamente focados na teoria da imposição (competência tributária e limitações e ao poder de tributar) deveriam focar particularmente os fundamentos para a teoria da justiça fiscal (do equilíbrio entre dever fundamental de pagar tributos e direito fundamental de auto-organizar negócios). Na basta afirmar e analisar o poder de tributar, mas verificar os seus fundamentos; bem como não é suficiente analisar os tributos em espécie sem encontrar a justificação geral para os tributos sobre a renda, consumo, propriedade, entre outros.

1.2.6. *Da noção de sistema jurídico*

A *noção de sistema jurídico* tributário apresenta, dessa forma, uma evolução, sendo compreendida com i) sistema de conceitos; ii) sistema de normas tributárias e, posteriormente, iii) sistema constitucional tributário.

Essa passagem de um momento para o outro não significa que existam momentos estanques, pelo contrário eles se entrecruzam e um período contém já os germes do anterior, contudo, o paradigma que rege cada momento é fortemente demarcado.

13. Encontramos já na obra de Paulo de Barros Carvalho as indicações de que o estudo da norma não pode se esgotar em si mesmo e que os estudos sobre a argumentação jurídica a coerência e os valores sistêmicos, tais como a justiça fiscal, tornam-se fundamentais para se entender o fenômeno do jurídico. Dessa forma, pode-se claramente verificar que existe uma possibilidade real de uma visão analítica dos fundamentos materiais da interpretação (aplicação), destituída de traços metafísicos. Segundo o autor: "(Ajo mencionar ser esse o apogeu da missão hermenêutica, penso em não haver incorrido em qualquer excesso, pois é nesse climax, momento de maior gradação do processo gerativo, que aparece a norma jurídica em sua pujança significativa, como micro-sistema, penetrada, *harmonicamente, pela conjunção dos mais prestigiados valores que o ordenamento consagra*. Enquanto tal, representa o cruzamento, a força resultante de um sistema em que o plano dos significantes se integra ao plano de conteúdo, numa síntese que dá a autêntica profundidade do texto examinado. A regra jurídica assim representada terá o condão de exprimir, na sua singeleza estrutural, a orientação jurídica da conduta, precisamente do modo como determinada pela totalidade sistêmica (...)"; ver in CARVALHO 1998, p. 73.

Inicialmente o Direito Tributário é concebido como um *sistema de conceitos*, tais como: fato gerador, tributo, obrigação tributária, crédito, entre outros. A ordenação e unidade desse sistema se encontram fundados na unidade básica que é a noção de “conceito jurídico”. São estes que atribuem sentido e alcance da interpretação tributária.

Posteriormente, a idéia de sistema jurídico está vinculada à noção de “*norma jurídico tributária*”, como sendo elemento estruturante do sistema jurídico. É do encadeamento de normas que podemos verificar os elementos fundamentais de pertinência de comandos do soberano. O direito será entendido como um sistema hierarquizado de normas jurídicas, inclusive tributárias. As normas tributárias, como qualquer outra norma do sistema possui a mesma estrutura básica, a mesma “gramática”. Podendo ser definida como sendo homogênea sintaticamente, mas heterogênea semanticamente, visto que o preenchimento diverso de sentido que irá diferenciar entre uma norma de direito privado e outra de Direito Tributário.

O entendimento do sistema tributário como sendo *umsis/ema constitucional* significa entender o Direito Tributário composto por normas (princípios e regras) no interior de um discurso que fundamentalmente é constitucional. E no interior do debate constitucional que uma cadeia de argumentos a favor e contra determinados valores e regras irá forjar o discurso jurídico-tributário. Note-se que diferentemente da matemática, no âmbito do discurso jurídico a integração das partes produz um resultado superior a sua mera soma.

Encontraremos no *discurso jurídico* o encadear de argumentos fundados em princípios e regras, em valores e questões de fato, mas o Direito Tributário será mais amplo do que apenas um sistema de normas. Essa mudança qualitativa de natureza ocorre no sentido de que o elemento central do sistema jurídico estará no discurso argumentativo sobre o tema constitucional. Esse é o fio condutor (*Rotlineè*) que irá costurar todos os elementos do discurso jurídico, garantindo coerência, consistência e conformidade. As normas estarão participando como instrumentos argumentativos, mas não serão o tema principal. A interpretação da constituição e a própria interpretação constitucional serão os elementos de ordenação e unidade do sistema.

1.2.7. Da idéia de Constituição para o Direito Tributário

A idéia de constituição difere bastante em cada fase também. No *pen-samento conceitual* o sistema de conceitos de Direito Tributário é diverso daquele tratado pela Constituição. A Constituição trata das estruturas de poder,

enquanto que o Direito Tributário trata de um ramo específico do cotidiano do poder. O Direito Tributário aqui é entendido como subordinado ao direito administrativo, civil e até mesmo financeiro.

A idéia de constituição no *pensamento normativista* irá compreender o Direito Tributário como subsistema do direito constitucional. O Direito Tributário complementa o direito constitucional, dentro do encadeamento normativo, através de uma relação entre norma superior (constituição) e norma inferior (código tributário). Essa compreensão foi fundamental para consagrar os princípios e regras constitucionais como fonte de validade e eficácia para o Direito tributário.

O desafio posto está em entender a Constituição não apenas como conceito original ou norma superior, mas como um sistema integrado, de tal forma que o próprio Direito Tributário não possa ser entendido sem sua referência a princípios que perpassam a todo sistema tributário. A constituição não seria, assim, mera fonte formal ou elemento de estruturação e unidade, mas como constituinte da estrutura semântica¹⁴ das normas tributárias. O tema constitucional ao perpassar todo o discurso jurídico-tributário, garantido-lhe coerência, consistência e conformidade; determina tanto a estrutura sintática necessária (regra-matriz de incidência tributária), quanto a estrutura semântica suficiente (argumento).

2. DA TEORIA DA IMPOSIÇÃO

O poder de tributar alimenta a impressão de ser um dado inquestionável na literatura tributária¹⁵, com ares de autojustificação. Salvo algumas

14. É necessário realizar uma distinção fundamental de duas classes de conceitos lógico-normativos: *estrutura sintática* e *estrutura semântica*. O conceito de estrutura sintática é amplamente aceito e trabalhado pela doutrina jurídica. O entendimento de que as normas jurídicas são compostas por uma peculiar estrutura sintática é fato pacífico, bem como a composição dessa forma de estrutura normativa. Por outro lado, também está assentado o postulado de que as normas jurídicas apresentam uma *homogeneidade* sintática e uma *heterogeneidade* semântica, ou seja, as normas jurídicas apresentam a mesma composição sintática, independentemente de seu objeto. Sejam essas normas de direito penal, civil ou tributário, todas as normas jurídicas apresentarão uma hipótese e uma consequência ligadas por uma implicação normativa. Contudo, a diferença entre uma classe de normas e de outra encontrar-se-á no seu conteúdo semântico. O que seria a *estrutura semântica*? O que comporia esse conceito? Em nosso entender, a estrutura semântica dos conceitos significa *indicar a conotação e a denotação de determinada entidade*, ou seja, indicar a lei de formação e o campo das aplicações pretendidas pelo conceito.

15. Como exceções podemos encontrar os estudos de Klaus Tipke, James Buchanan, Geoffrey Brennan e Thomas Nagel. Klaus Tipke no âmbito do direito; James Buchanan, Geoffrey Brennan na economia e Thomas Nagel na filosofia.

considerações na doutrina não se verificam grandes questionamentos sobre a legitimidade de tal poder. De igual modo os fundamentos às limitações ao poder de tributar emergem como sendo, talvez, uma mera reação aos excessos do poder sem limites. O objetivo da presente parte é questionar essas duas visões corriqueiras.

2.1. *Dos fundamentos do poder de tributar*

Ordinariamente o poder de tributar pode ser ligado tão-somente à noção de “entrega”. Poder de tributar significa, nessa acepção, tão-somente “entregar dinheiro ao Estado”¹⁶ ou, dito de outra forma, o poder do Estado em retirar da esfera privada qualquer manifestação de riqueza ou rendimento, sob qualquer ou nenhum argumento.

O poder de tributar significa, nesse aspecto, tão-somente o poder de coerção do Estado. Nossa perspectiva não compartilha exatamente dos mesmos pressupostos, visto que para nós o Estado precisa de uma justificação e, tampouco, se fundamenta somente em coerção, sendo esta apenas a exteriorização mais visível de seu poder. Se o Estado é reconhecido em situações-limite pelo uso da coerção, não é este o seu modo de existência, dado que inexistente um guarda ao lado de cada indivíduo para o cumprimento de cada norma. Igualmente importante é o fenômeno da persuasão.

2.1.1. *Da noção de esfera pública*

i) *Das compreensões do poder de tributar*

No *pensamento conceitual* o poder de tributar é entendido como sendo fruto do *poder soberano*. Nesse entendimento o tributo é uma forma compulsória de transferência de riqueza privada para o Estado¹⁷. A justificativa para a tributação decorre da natureza própria do poder do Estado e do exercício do *jus imperii*. Há, nessa teoria, uma clara distinção entre Estado e indivíduo. Em contraposição ao poder do Estado torna-se necessário impor-se limitação ao poder. Tal entendimento geralmente parte de uma concepção moral desse exercício ou em favor do poder absoluto (ordem e legalidade como moralidade objetiva) ou do indivíduo (o Estado como mal ante o bom indivíduo). Essa clara divisão de interesses entre Estado e indivíduo decorre de noções

16 Cf. ATALIBA, Geraldo. Ver BECKER. Baleeiro, etc.

17 Cf. Morselli “*L'imposta è una cessione obbligatoria della ricchezza che trova fondamento e giustificazione nell'esistenza del servizio pubblico generale e indivisibile...*”. MORSELLI, Emanuele. *Compendio di Scienza delle Finanze*. Padova: CEDAM, 1947, p. 27.

históricas, morais, filosóficas ou valorativas. Defensores de um ou de outro ponto de vista realçaram os elementos fundamentais de seus argumentos, explicitando uma clara distinção entre indivíduo e Estado.

Pelo critério lógico-histórico travaram os partidários de um ou de outro ponto de vista que inicialmente surgiu o indivíduo e posteriormente o Estado através de um contrato social ou o contrário, de que, inicialmente surge a comunidade e, posteriormente, aparece a noção de indivíduo destacado da ordem social. Independente da filiação inicial o certo é que não há como se negar a existência do indivíduo como realidade independente da ordem social, bem como da necessidade de cooperação social por parte dos sujeitos individuais.

Tentam, por outro lado, os partidários de um ou de outra noção apresentar a nobreza moral de um ou outro ponto de vista metodológico. Os partidários do individualismo metodológico tratam de afirmar que liberdade, igualdade e solidariedade decorrem de uma ação humana individual e autônoma, que ao escolher a decisão a ser tomada fundamenta o privilégio à ação sem obstáculos ou interferências. De outra parte, o coletivismo metodológico parte do pressuposto de que a natureza humana contém o mal, ou seja, a possibilidade potencial de realização de danos ao próximo e, portanto, o indivíduo abdica parte de sua liberdade em prol da segurança e direitos civis.

Nesse momento, o grande debate a ser travado é entre o alcance do exercício do *jus impositionis* e o estabelecimento das limitações ao poder de tributar. Trata-se de um esforço no estabelecimento de limites ao poder do Estado, tal como direitos civis básicos que buscam barrar a ação estatal abusiva.

No *pensamento normativista*, por outro lado, o poder de tributar é o exercício da *competência tributária*. Para essa corrente, o poder de tributar é o exercício de uma competência normativa amparada em procedimentos e regras previstos no ordenamento jurídico. Somente será legítima e justificável a norma jurídica criada em conformidade com o sistema jurídico. Os questionamentos acerca da justiça do poder de tributar ou das limitações ao poder de tributar se caracterizam como sendo irrelevantes para o Direito, sendo mero capítulo da moral ou da política.

O grande debate estabelecido no Direito não é sobre os conflitos entre indivíduo e Estado, mas os dilemas decorrentes da consistência do sistema jurídico, sobre a validade e eficácia das normas e sobre o seu mau entendimento. O esforço do jurista e, inclusive, do tributarista é encontrar a correta

compreensão do fenômeno de incidência tributária e verificar o mau uso da linguagem jurídica.

A noção de indivíduo será substituída por sujeito de direito (contribuinte e fisco) e a noção de Estado estará substituída por ordenamento ou sistema tributário. As origens históricas desse modelo pouco interessam. O relevante estará na definição da origem lógica dele, se em uma norma fundamental ou de reconhecimento ou uma rede de normas. Será a origem lógica que irá determinar os mecanismos sintáticos (gramaticais) de correta compreensão do discurso jurídico.

Não existirão questionamentos morais ou éticos sobre a natureza do direito e das normas, visto que inexistente objetividade em tais considerações. O sistema jurídico poderá adotar quaisquer fundamentos éticos ou morais, faltando qualquer critério de mensuração (incomensurabilidade) sobre o valor ético de uma ou outra concepção. A problemática ética (axiológica) é substituída pela jurídica “pura” (deôntica).

No *pensamento sistemático* o poder de tributar a concretização de um *valor*, da contribuição à manutenção da esfera pública de liberdade e igualdade. A idéia desenvolvida em inúmeros debates jurídicos no século XX está na verificação de possibilidade sobre a legitimidade do discurso jurídico sobre a justiça. Três idéias irão transparecer de modo imediato: *i)* a justiça como critério de validade do sistema jurídico e das normas particulares (direito porque justo); *n)* o direito como critério de identificação da justiça (justo porque legal) e *iii)* o direito como instrumento de realização da justiça (direito para justiça).

No terceiro caso, o direito não tem seu fundamento de validade na justiça, seja em termos de sistema ou de normas particulares. Tanto as normas como a própria ordem podem ser injustas e isso não irá retirar o seu caráter jurídico.

De outro lado, haverá uma exclusão do tema da justiça da agenda do Direito. A justiça não será um tema externo ao jurídico, pertencente à ética ou política, mas um tema jurídico. O fundamento da exclusão do problema da justiça encontra-se na sua relatividade conceitual. Dado que não podemos afirmar o que é a justiça ou justo e dado que o direito possui uma unidade básica identificável (norma), então a justiça deve ser um tema pré-jurídico.

Não há como negar o caráter relativo do sentido da justiça, mas também não há como negar que existe um mínimo de significação atribuída a esta e é sobre essa característica inicial de um mínimo de sentido *intransitivo*, ou

seja, que não pode assumir qualquer significação que podemos afirmar que o relativismo conceitual não implica em um nihilismo conceitual.

A tarefa dos juristas não é encontrar fundamento de validade no Direito, nem em encontrar neste uma identificação objetiva com a justiça, mas encontrar no sistema jurídico um meio de realização desta, através da agregação de sentidos (históricos, controversos e diversos) ao mínimo de sentido que a “justiça” exige.

Dado que o problema da justiça faz parte da preocupação do jurista e que este é um dos elementos que devem compor as proposições jurídicas, a questão irá se dirigir para o conceito mínimo de justiça, sua função na ordem e unidade do sistema jurídico e no discurso jurídico.

O pensamento sistemático irá produzir uma superação do dilema entre indivíduo e coletividade e procurar uma nova síntese na cooperação à manutenção da esfera pública de liberdade e igualdade.

ii) Do poder de tributar como derivação da idéia de constituição.

O poder de tributar está fundamentalmente ligado à idéia de constituição. A constituição deve ser entendida como sendo o conjunto de normas (princípios e regras) que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada.

A tributação é parte importante da sociedade humana, de tal modo que podemos afirmar que onde existe comunidade existe alguma forma de “tributação” (“*wòz eives, ubi tributum*”). O *tributo* será considerado toda a forma de contribuição privada destinada à manutenção da “esfera pública”. A esfera pública será considerada toda a forma de organização institucional que possui objetivos gerais em oposição a objetivos meramente particulares.

Assim, desde o início da sociedade humana surge uma tendência à *divisão de funções sociais* no seio da comunidade, desse modo surgem os caçadores, agricultores, sacerdotes, guerreiros e outras funções sociais. A divisão de atribuições sociais implica que certos integrantes da comunidade estarão ocupados com tarefas gerais, tais como rituais (comando) ou a guerra (controle).

A esfera pública tem se desenvolvido através dos séculos, mas a sua natureza bifronte de *persuasão e controle* tem permanecido. Para manter essa estrutura institucional impõe-se a outra parcela social a missão de transferir a riqueza necessária à manutenção do aparato estatal.

Podemos, assim, definir a história da tributação como a história que leva o indivíduo *da servidão à cidadania*. Essa história somente pode ser

vista como uma luta contra o poder e à manutenção de uma esfera privada autônoma e digna.

O Direito Tributário possui a Constituição como premissa maior na formação do discurso jurídico, contudo, tal situação não decorre da situação particular de cada sistema, tal como se a situação topológica de uma norma determinasse *ab initio* se a matéria é constitucional ou não. Tal erro indicaria a inexistência de princípios constitucionais implícitos. O Direito Tributário nacional deve ser analisado a partir da ótica constitucional e não apenas pelo fato de que a Constituição brasileira consagra grande espaço a normas tributárias. Essa é uma peculiaridade de nosso modelo normativo, moderno e arrojado, mas não refuta o fato de que a Constituição é o lar por excelência do problema da cidadania e a cidadania é a questão fundamental da tributação.

Não há na tributação uma mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas essencialmente uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica (*eives*) de liberdade e igualdade entre público e privado.

2.1.2. *Dos fundamentos do poder de tributar*

O Direito Tributário encontra diversas formas de justificação, conforme a referência teórica a que esteja referenciada. O Direito Tributário pode ser entendido como: *i*) expressão do poder (pensamento conceitual); *ii*) do sistema jurídico (pensamento normativo) ou do *iii*) sistema de direito (pensamento sistemático), fundado em uma ética material¹⁸.

A. noção de que o Direito Tributário está fundamentado em uma noção de soberania ou de poder encontra-se, especialmente, na doutrina da Dinâmica Tributária^{18 19}, estabelecida pela Escola de Roma e por Gian Antonio Micheli e seus colaboradores, tais como Augusto Fantozzi, Franco Gallo e Andréa

18. Conforme bem lembra Heleno Torres: “Na atualidade, seu modelo mais radical encontra-se na doutrina que afirma não serem, as normas tributárias, normas jurídicas, em sentido material, vendo-as como ordem do poder soberano que assume a forma de lei, nos termos das competências constitucionais inerentes às funções administrativas e orçamentárias. A obrigação tributária não seria uma relação jurídica, mas sim uma relação de poder, negando a igualdade jurídica das partes. E a versão mais recente desta concepção administrati vista, é a doutrina da chamada dinâmica tributária, construída pela Escola de Roma, capitaneada por Gian Antonio Micheli e seguida por seus colaboradores mais diletos, como Augusto Fantozzi, Franco Gallo, Andréa Fedele, Pérez de Ayala e Eusebio González. De orientação procedimentalista, entende esta Escola que a relação tributária seria um complexo de deveres formais e substanciais. É a teoria do procedimento impositivo”. Ver in TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

19. Sobre o assunto veja-se TÓRRES, Heleno. Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1157.

Fedelle. Conforme Heleno Tones, “é a *teoria do procedimento impositivo*, segundo o qual o Direito Tributário seria essencialmente dinâmico, não podendo construir-se apenas sobre um conceito estático como o de relação jurídica; antes, deve seguir afirmando-se sobre um conceito dinâmico, como o de atividade tributária, no qual *função e poder* são manifestações típicas e necessárias. O fenômeno tributário consistiria, então, numa transferência coativa de recursos, de particulares aos entes públicos...”²⁰.

Essa teoria questiona os fundamentos do Direito Tributário, tais como: i) relação tributária; ii) obrigação tributária e iii) tributo. Para essa teoria a *relação tributária* nada mais é do que um feixe de relações instrumentais vinculadas ao *poder de imposição* conferido pelo ordenamento à Administração e, por outro lado, *dever geral de submissão* ou *de concorrer para o sustento público* pelo contribuinte. Inexiste uma verdadeira relação jurídica, mas deveres específicos e particulares dirigidos ao exercício do poder de tributar.

A *obrigação tributária* possui um sentido essencialmente particular nessa concepção. Não há uma verdadeira relação jurídica entre administrado e administração, mas uma relação de poder, não podendo se falar, portanto, na existência de uma relação de igualdade entre credor (Estado) e devedor (contribuinte), tal como na doutrina de direito privado.

O *tributo* será considerado, nessa teoria, como expressão da soberania e estando vinculado à noção de poder-dever e não de crédito e débito do Direito Privado.²¹

As críticas a serem formuladas a essa concepção são claras. Do ponto de vista metodológico a tentativa de encontrar no conceito de soberania o critério de justificação e correção para o discurso jurídico-tributário demonstra-se claramente insuficiente e incapaz de explicar a natureza do Direito Tributário. O conceito de soberania é cada vez mais questionado como uma entidade metafísica e sem conteúdo concreto. O próprio Direito Internacional demonstrou a falência desse conceito para explicar a realidade internacional, tendo sido superado pela noção de competência. A tentativa de compreender a realidade através do uso de conceitos acaba identificando o conceito com a essência que se deseja descrever e, ao final, produz-se uma substituição da realidade pelo próprio conceito. No final, o discurso jurídico se toma uma cadeia conceitual, que multiplicando-se, afastam-se cada vez mais da realidade, até que o conceito toma-se uma pálida derivação da essência inicial.

20. Cf. TÔRRES, 2002, p. 1157.

21. Cf. TÔRRES, 2002, p. 1157.

Com o propósito de descrever a realidade a pirâmide conceitual passa a produzir um domínio sufocante sobre o discurso jurídico, afinal, se a realidade não consegue se adequar perfeitamente ao conceito, bem que se mude a “realidade” e se preserve a beleza e coerência do sistema. Em um combate revolucionário aos exageros do pensamento conceitual, surge o *pensamento normativista*, procurando encontrar conceitos claramente justificáveis. Em uma posição claramente crítica o positivismo denuncia a metafísica do discurso vigente e a falsidade da adoção de premissas não-demonstráveis (não justificáveis).

Por conta desse relativismo quanto aos valores, o positivismo substitui a noção de soberania, ambígua e vazia, pela clara noção de competência. Competência é parte da noção de procedimento de produção de normas jurídicas previsto no ordenamento jurídico.

Para essa teoria, a relação tributária é uma espécie de relação jurídica, “que se inaugura pelo acontecimento de fato previsto em hipótese normativa”²². O *pensamento normativista* passa a encarar a estrutura sintática ou estrutura da norma como um problema teórico da maior grandeza. Dado que não é lícito estabelecer enunciados definitivos sobre a realidade ou almejar tocar a essência das coisas, cabe-nos tratar dos assuntos que podem merecer um juízo definitivo: a forma do jurídico (norma). O problema semântico (sentido) passa a ser um problema de segunda ordem, dado que a norma jurídica é meramente uma forma a ser preenchida por sentidos diversos (heterogeneidade semântica). O jurista passa a ser um estudioso da linguagem do direito.

As obrigações tributárias serão entendidas como parte do conseqüente da norma tributária, caracterizada por uma relação patrimonial. Não irão possuir uma natureza metafísica e universal, mas terão o seu sentido preenchido pelo ordenamento jurídico, o qual poderá variar de sociedade para sociedade ou de época para época, sua estrutura sintática, será contudo invariável. O estudo do direito será, fundamentalmente, um estudo das normas jurídicas, sendo que o problema do sentido será um problema nitidamente pré-jurídico ou extra-jurídico. Será pré-jurídico quanto se caracterizar em um problema do legislador que irá escolher os valores a serem protegidos. A norma tal como um cálice servirá para comportar vinho ou veneno, contudo, o preenchimento de sentido não será problema jurídico, mas político ou ético.

22. Ver, sobre o assunto, CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 117.

Mesmo quando no curso do processo de preenchimento normativo, por meio da sentença judicial, encontrar-se-á o juiz na condição de compor a norma jurídica, estará este livre para pôr seus valores, ideologias e motivações, desde que respeite a moldura (limites) normativa. Cabe observar que mesmo essa moldura poderia ser desrespeitada pelo aplicador.

O conceito de tributo será essencialmente um conceito normativo, entendido como conjunto de normas. A sua melhor descrição estará na verificação da estrutura normativa: antecedente e conseqüente. Será através do estudo da hipótese de incidência e, especialmente, da base de cálculo que podemos conhecer o tributo e suas classificações.

As insuficiências das duas formas de pensamento exigem a proposição de uma alternativa. O pensamento conceitual peca por sua multiplicação de conceitos, visão metafísica do mundo, incapacidade de compreender a especificidade do jurídico, entre outras características. O pensamento normativista peca por sua insuficiente fundamentação ética, excessivo relativismo moral e construção de um modelo teórico carente de significações. Muitas vezes trazendo uma bela explicação de coisa nenhuma.

A exigência de um novo modelo que combine uma ética material com uma rigorosa fundamentação do discurso jurídico é um desafio atual. Não se pode, contudo, se dar ao capricho de esquecer que a justiça participa do algoritmo básico (regra de formação) do sistema jurídico, nem tampouco estabelecer um discurso destituído de clara fundamentação e correção discursiva.

Essa tentativa difusa e diversa será denominada por nós de pensamento sistemático, como expressão atual do pensamento crítico. Seu objetivo é fundamentar o discurso jurídico em uma ética material, através de um método analítico, ou seja, um método fundado em requisitos de clareza, transparência e rigor nas demonstrações²³.

Nessa concepção a relação tributária é vista como sendo mais do que uma mera relação de poder ou “normativa pura”. Trata-se uma relação dirigida à regulação da cidadania, de seu conteúdo e alcance em uma sociedade. A relação tributária trata essencialmente do núcleo do pacto social, ou seja, da contribuição cidadã à manutenção de uma esfera pública e privada de liberdade e igualdade. Assim, a relação tributária possui uma estrutura normativa clara, visto que trata de proposições prescritivas

23. Como exemplos dessa tentativa, encontramos, entre tanto outros, nos estudos sobre Direito Tributário: Klaus Tipke (Alemanha); Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho (Brasil); entre outros.

ou comandos de conduta e, por outro lado, possui um sentido original a realização da cidadania.

As obrigações tributárias deverão ser entendidas como normas jurídicas, possuidoras de homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Contudo, a estrutura semântica não será preenchida de modo absolutamente livre, deverá na sua composição normativa dentre as diversas possibilidades de proposições prescritivas utilizar aquelas que mais se aproximem de uma ética material, ou seja, a justiça fiscal irá atuar como um critério seletor de proposições normativas possíveis de compor a estrutura sintática da norma jurídica. O conceito de justiça fiscal possuirá duas características: intransitividade e coerência semântica. O sentido de justiça será essencialmente variável, conforme a época e a sociedade, contudo existirá um mínimo de sentido a que a noção de justiça fiscal irá se reportar.

Não existirá uma absoluta transitividade do conceito, ou seja, não poderá possuir todo e qualquer significado. O conceito de justiça poderá assumir incontáveis sentidos, mas não poderá assumir todos ou quaisquer sentidos. A interpretação do conceito será limitada a um campo proposicional indefinido, porém não será infinito. Algumas interpretações não serão admitidas, sob pena de incorrerem em superinterpretação. Assim, não irá significar justiça qualquer descrição natural (ex.: justiça é cadeira).

Por outro lado, esse *mínimo de significação semântica* irá estruturar-se com o campo de significações do sistema jurídico de determinada sociedade, cultura e época. O conceito, conteúdo e alcance da justiça deverão referenciar-se e respeitar o campo dos valores ou axiomas valorativos de uma sociedade. Não poderá o juiz compor a norma jurídica, preenchendo a moldura normativa, de modo absolutamente “irresponsável” ou “livre”. Deverá, contudo, procurar na sociedade coerência valorativa para a norma individual e concreta. Uma sociedade pluralista ou multicultural irá possuir uma diversidade de axiomas e sistemas valorativos legítimos, o que não significa uma infinidade de axiomas e nem justifica que qualquer decisão será conforme ou adequada. Na ocorrência de decisões que exponham conflitos entre sistemas valorativos deverá procurar reforçar o caráter transitivo da noção de justiça entre os axiomas diversos em uma sociedade, buscando recuperar um equilíbrio dinâmico de coerência no sistema jurídico.

A justiça fiscal poderá ser entendida em três sentidos: sintático, semântico e pragmático. Seu *sentido sintático* está na sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas.

Na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal irá ser critério de seleção (justificação) daquela mais adequada (coerência) ao caso e ao sistema.

No *sentido semântico*, justiça fiscal irá designar um mínimo de sentido em determinada sociedade e época. Esse mínimo de sentido será encontrado nas noções de igualdade (capacidade contributiva) e liberdade (limitações ao poder de tributar).

No *sentido pragmático*, a justiça fiscal irá significar uma relação de adequação entre a norma e seu usuário. Nesse sentido, a justiça fiscal irá apresentar uma relação intersistêmica entre política, economia e direito. O conceito de justiça fiscal deverá produzir uma relação virtuosa com a economia e, especialmente, com a exigência de prosperidade da sociedade. A consagração da justiça fiscal de modo autárquico, ou seja, isolado de preocupações de seus efeitos na economia e na eficiência geral da sociedade irá produzir somente situações ineficientes, antieconômicas e, por consequência, uma sociedade injusta, desigual e oprimida. Caso contrário, teremos belas intenções e péssimos resultados.

Muitas vezes a necessidade de aplicação de ambos os critérios seletivos básicos (justiça fiscal e neutralidade fiscal) irá produzir resultados diversos e mesmo contraditórios. A busca do equilíbrio dinâmico entre esses critérios não implica a possibilidade da vedação de conflito, o qual somente poderá ser respondido por cada ordenamento jurídico e sua hierarquia de valores.

2.1.3. Da justiça fiscal como justificação ao poder de tributar

Partindo da noção que o poder de tributar não encontra fundamento exclusivamente no poder e nem pode ser explicado unicamente em termos formais trata-se de encontrar fundamentos materiais ao poder de tributar (justiça e neutralidade fiscal).

i) Do conceito de Justiça Fiscal no constitucionalismo moderno

A necessidade de definição do conceito de justiça fiscal é algo fundamental, porém se trata de uma tarefa ainda inacabada. Das divergentes e diversas configurações do conceito podemos procurar entender a sua utilização na linguagem ordinária do constitucionalismo democrático contemporâneo.

a. Do conceito de Justiça Fiscal

Podemos dizer que a justiça fiscal se reflete como um i) modo de tratamento que respeita ii) critérios isonômicos, iii) respeitando a diferença e resta-

belecendo a iv) correta relação entre cidadão e esfera pública. Dessa forma três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando a sua igualdade como partes do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que essa atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva) ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que esse deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.

Como se verifica, todas as três posições podem indicar legitimamente uma solução coerente no sistema jurídico, dessa forma, o princípio da justiça fiscal não pode ser corretamente aplicado ao tomar em consideração uma atividade econômica sem levar em conta outro princípio de igual estatura: neutralidade fiscal.

b. Do conceito de Neutralidade Fiscal

Em nosso entender, o princípio da neutralidade fiscal adquire posição de igual relevância no sistema jurídico tributário ao princípio da justiça fiscal. Nesse ponto poder-se-ia objetar apaixonadamente, mas como, a busca do Direito não será a busca pela justiça e, no caso do Direito Tributário, a busca pela justiça fiscal? Cremos que a busca das sociedades está na consagração de paz e prosperidade. A paz sem prosperidade (benefícios individuais e comuns) somente pode ser alcançada pela opressão e submissão. Partindo desse postulado de dois objetivos máximos da sociedade, existirão dois princípios que irão nortear todo o sistema jurídico tributário: justiça fiscal e neutralidade fiscal.

Estes dois princípios irão garantir ordem (consistência) e unidade (coerência) ao sistema jurídico tributário. A justiça fiscal irá tratar da correta relação do cidadão (parte) com a esfera pública (todo), permitindo identificar a correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido público da tributação e de seus valores essenciais.

O princípio da neutralidade fiscal volta-se a encontrar a correta correlação entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se aqui de encontrar a correta relação do contribuinte entendido como agente econômico e a esfera pública econômica (ordem econômica), permitindo identificar em que medida a tributação se insere no contexto econômico e

social. O princípio da neutralidade fiscal volta-se aqui à promoção do sentido privado da tributação, como um valor essencial.

Parte-se do postulado que povo sem justiça é oprimido pelo poder e um povo sem prosperidade é escravo da miséria.

Em certas situações, contudo, a satisfação da justiça fiscal poderá implicar retirar o em soluções ineficientes ao sistema econômicos, bem como a melhor solução do ponto de vista da eficiência econômica, que traga maior prosperidade individual e coletiva, pode estar maculada por ferir a justiça fiscal. A ponderação dos princípios e o seu conflito não diminui a constatação de sua importância recíproca, sendo necessária a busca de um equilíbrio dinâmico entre os dois momentos *pax* (justiça) e *prosperitas* (eficiência).

O sentido da neutralidade fiscal está na idéia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento. Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento.

A utilização da função extrafiscal do Direito Tributário deve, cada vez mais, ser ponderada na busca de políticas públicas capazes de alcançar uma sociedade mais justa, livre e solidária. Dessa forma, o Direito Tributário não pode ser visto apenas como limitação ao poder do Estado, mas também como modo de realização *positiva* de políticas públicas em prol da afirmação da dignidade humana, da liberdade e da igualdade.

ii) Do princípio da capacidade contributiva como aplicação do princípio da justiça fiscal

A observância do princípio da capacidade contributiva e sua aplicação ao caso concreto exigem a compreensão do seu sentido e alcance. Tal situação deriva do fato de que o princípio da capacidade contributiva constitui-se, no direito pátrio, no único fator de discriminação legítima, não somente como fator de tributação, mas também como critério de gradação de tributos.

O princípio da capacidade contributiva ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatos relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade, procede a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado. Exclui dessa monta todo e qualquer critério

extra-econômico para fins de tributação, tais como: sexo, raça, religião, nacionalidade ou qualquer outro fator arbitrário. Trata-se, pois, de um critério fundamental na defesa das liberdades públicas e no direito dos cidadãos. Assim, quaisquer fatores de discriminação estranhos a esses fatos devem ser considerados arbitrários e inconstitucionais.

Assim tudo que produzir um agravamento da carga tributária de um contribuinte que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional.

Geralmente costuma-se classificar princípio da capacidade contributiva em duas espécies: capacidade contributiva absoluta e relativa ou entre capacidade objetiva e subjetiva. As duas denominações designam fenômenos semelhantes.

O princípio da capacidade contributiva em seu aspecto objetivo se direciona em um duplo plano: vertical e horizontal. No plano vertical, o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível.

No plano horizontal, exige-se que contribuintes em mesma capacidade econômica sejam tributados da mesma maneira. Se, nesse caso, produz-se uma distorção esta deve ser reparada, mesmo que os tributos em forma isolada respeitem o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por outro lado, significa que a repartição da carga tributária deve respeitar a igualdade entre os contribuintes, no dever de contribuir para a arrecadação de tributos. Significa que todos os contribuintes devem participar de modo isonômico no financiamento da esfera pública.

Esse preceito vem expresso na Constituição de 1988 ao estabelecer que: “*é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente...*”.

Entende-se na doutrina alemã de que o princípio da capacidade contributiva atinge somente as pessoas físicas, somente nesse campo é que se pode falar de um exercício pleno desse direito. Não caberia falar, nesse sentido, de um respeito à capacidade contributiva no âmbito das pessoas jurídicas, que devem ser protegidas através de seu âmbito objetivo, posição com a qual não partilhamos, é possível aplicar-se também o princípio da capacidade

contributiva em aspecto subjetivo, tal como no tratamento privilegiado das pequenas e microempresas.

Pois, então, vejamos:

1) em face do princípio da capacidade contributiva em sentido objetivo devemos proceder tão-somente considerações relacionadas ao fato econômico representativo de capacidade econômica;

2) perante o princípio em seu sentido subjetivo, devemos proceder a um tratamento isonômico de todos os contribuinte. Justificado-se qualquer discriminação somente em face de distinções entre contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes.

Esse é objetivo cada vez mais procurado no direito brasileiro, encontrar padrões de interpretação constitucional que garantam coerência na interpretação do texto maior. A decisão sem critérios é uma decisão arbitrária e, como tal, não se coaduna com o Estado Democrático de Direito. A exigência por um discurso coerente, que demonstra sua *ratio decidendi* e veicula uma ética material, é exigência de controle cidadão dos órgãos de decisão política.

Pode-se afirmar que o objetivo da interpretação constitucional deve ser alcançar um discurso argumentativo coerente, ou seja, capaz de exteriorizar os vínculos entre o texto e o contexto; valores e normas; estrutura e função da norma.

2.2. Dos fundamentos às limitações ao poder de tributar

Os fundamentos das limitações ao poder de tributar são de três ordens: i) *no pensamento conceitual* como um limite ao poder do soberano; ii) *no pensamento normativista* como regras de limitação de competência e mesmo de não-incidência normativa e, por último, iii) *no pensamento crítico* como a realização de um valor, a garantia à auto-organização privada dos negócios.

No *pensamento conceitual* às limitações ao poder de tributar são vistas como um limite ao poder do soberano. Duas são as orientações teóricas fundamentais: absolutismo metodológico e individualismo metodológico. Na primeira versão o conceito clássico de soberania irá indicar uma propriedade do político que não admite limitações, trata-se de um poder soberano ausente de poderes superiores²⁴.

24. O conceito clássico de soberania tem sua origem no discurso religioso, exatamente ligado à figura divina. O conceito de soberania é um daqueles conceitos religiosos que irá ser transportado para o discurso do político e possuirá como principal característica a idéia de poder divino como poder absoluto e último, além do qual inexistirá forma de reformar ou derrogar decisões tomadas pela divindade. O conceito científico de soberania somente atingirá a sua maturidade conceitual no pensamento de Hobbes e Jean Bodin. Contudo, isto não quer

Nessa concepção, as limitações ao poder do Estado em geral e de tributar em particular, somente podem ser explicadas em termos de auto-limitação ao poder do Estado. É o Estado em seu poder absoluto que irá limitar o seu poder em prol de seus interesses. Toda auto-limitação terá inevitavelmente, contudo, a marca da precariedade. Se o Estado se limita, poderá também retomar ao estado anterior sem nenhum drama de legitimidade, afinal ele mesmo decide os momentos e circunstâncias que impõe o exercício de seu poder. Essa concepção ofende claramente a noção de direitos públicos subjetivos e de direitos fundamentais²⁵.

O segundo posicionamento parte da noção de oposição entre a condição original do indivíduo e o surgimento do Estado. Para a concepção contratualista existirá sempre uma esfera individual intocada e intocável pelo Estado. As limitações ao poder de tributar constituem o limite entre a esfera pública e os direitos naturais do indivíduo, ou seja, o ponto além do qual inexistente autorização legítima para o exercício do poder soberano do Estado.

Se na primeira versão toda limitação ao poder de tributar é relativa e afastável *ab initio* sem problemas, na segunda teoria toda limitação é absoluta e inarredável sob pena de ofensa a direitos inalienáveis. Tanto uma teoria quanto a outra submetem o direito à política e esquecem os requisitos da linguagem e discurso jurídico, transformando o problema em mero capítulo da disputa pelo poder. Buscando superar essa concepção, o normativismo irá propor uma abordagem fundada no campo específico do discurso jurídico: o discurso sobre normas jurídicas.

No *pensamento normativista* às limitações ao poder de tributar são entendidas como regras de limitação de competência e mesmo de não-

dizer que o debate sobre a idéia de indivisibilidade e absolutidade do poder não existisse durante o período medievo. O conceito de soberania tornar-se-á modernamente moldado com os estudos de Thomas Hobbes. Em *Leviathan* estará defendida a idéia da indivisibilidade da soberania do Estado e de seu caráter absoluto. O poder do Estado nesta concepção é absoluto e não permite cisões. É absoluto como instância última de decisão acima do qual não existem mais recursos, é a última instância de decidibilidade. É absoluto porque dele é que todas as regras do sistema social e jurídico recebem legitimidade e foros de validade.

25. O conceito de direitos subjetivos públicos somente adquirirá feições modernas com Jellinek no século passado. A obra de Jellinek tentará responder a questão de como podem os indivíduos ter direitos perante o Estado que é soberano. Antecedendo a obra de Jellinek, Gerber lançou na Alemanha a obra "*Ueber öffentlich Rechte*" que entendia que somente o Estado é que tem direitos, sendo que os direitos que porventura existam são apenas reflexo do poder do Estado e da limitação de sua vontade soberana. Apesar dessa posição, Gerber entendia que os indivíduos participavam em certa medida da autoridade estatal. Seu argumento partia da premissa de que se o indivíduo pudesse invocar direitos contra o Estado este perderia a sua natureza soberana. Conforme Baumgarten a teoria dos direitos subjetivos públicos em Jellinek parte do reconhecimento do *status* pertencentes a cada indivíduo. A idéia de *status* tem o mesmo sentido do Direito Romano: é a relação que amplia ou restringe a capacidade jurídica do indivíduo. Teremos, dessa forma, três espécies de *status* fundamentais: o *status subjectionis*, o *status libertatis* e o *status civitatis*.

incidência normativa. O discurso sobre o poder é substituído por um discurso sobre normas. Tanto o poder de tributar, quanto as limitações ao poder de tributar são compreensões do exercício da competência normativa. As noções Estatuto do Contribuinte, imunidades, isenções e não-incidência serão institutos do sistema jurídico tributário que se manifestarão sob a forma de normas jurídicas. Cada sistema jurídico irá determinar as suas limitações e o sentido atribuídos a estas.

Para essa concepção as limitações ao poder do Estado são decisão pré-jurídica, ao qual resta ao Direito organizar os valores políticos sob a linguagem jurídica. Partindo do postulado de que o sistema jurídico é composto de proposições prescritivas é possível que existam normas contraditórias no interior do sistema, visto que a contradição é propriedade das proposições descritivas, ou seja, que possuem valor de verdade. Desse modo, as limitações ao poder de tributar possuirão natureza relativa, visto que sua fundamentação e justificativa deve ser analisada quando de sua aplicação. Cada aplicação poderá ampliar ou restringir o alcance das normas e mesmo criar normas jurídicas que possuam comandos contrários e contraditórios.

Não haverá limitação absoluta ao poder de tributar, nem tampouco sentido preciso, estas serão determinadas pelo sistema jurídico ou não, em conformidade com as regras referentes à cadeia de validade de cada sistema particular.

A incapacidade dessa compreensão em encontrar no próprio sistema jurídico os fundamentos para a justificação no momento de aplicação das normas irá exigir uma nova postura, no qual os valores serão parte integrante do processo de aplicação coerente das normas jurídicas.

No *pensamento crítico* às limitações ao poder de tributar são compreendidas como a realização de um *valor*, a garantia à auto-organização privada dos negócios e interesses. Essas limitações não são apenas normas de competência (estrutura), mas possuem um conteúdo semântico mínimo voltado à realização de um valor: manutenção de uma esfera privada intocável. Retirar esse sentido mínimo significa retirar a própria norma do ordenamento jurídico e, por sua vez, a própria legitimidade democrática e cidadã do sistema.

O desenvolvimento da esfera pública democrática relaciona-se à ampliação de sentido e alcance das limitações ao poder de tributar, em um longo caminho que vem da servidão em direção à cidadania. A aplicação normativa deverá buscar justificação no sentido de manutenção da esfera privada autônoma em relação à esfera pública, sob pena de ofensa ao próprio sistema democrático contemporâneo.

A importante relação entre justificação e aplicação é um dos temas mais relevantes e exigentes. Os quais deverão ser estudados sob a ótica da consistência, coerência e conformidade do discurso jurídico.

3. DA COERÊNCIA ARGUMENTATIVA NO DISCURSO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO: JUSTIFICAÇÃO E APLICAÇÃO

3.1. *Justificação e aplicação no discurso jurídico.*

Um dos grandes desafios do estudo da argumentação jurídica está na compreensão das relações entre norma jurídica (aplicação) e ética material (justificação). Existem, no mínimo, três grandes abordagens sobre a relação entre justificação e aplicação: *i) identidade; ii) separação e iii) autonomia.*

A *tese da identidade* afirma ser possível deduzir a justificação (racionalidade) das normas jurídicas diretamente das normas morais. São três as características da tese: a) *estrutura prescritiva a priori*; b) *faculdade de julgar* e c) *concepção de um modo de vida comum.*

A noção da existência *estrutura prescritiva a priori* parte do entendimento de que é própria da existência de uma razão prática a previsão de certos modelos de condutas universalmente aceitos, a partir do qual poderá ser analisada uma conduta particular e extrair a sua correspondência (justificação) ou não. A razão prática não visa somente à compreensão da ação humana, mas fundamentalmente estruturá-la e realizá-la concretamente. Dado que a razão prática possui modelos universalmente aceitos de agir humano será possível extrair no caso concreto as diretrizes de condutas guiados pela razão prática. Há uma correspondência direta entre justificação e aplicação. Toda descontinuidade será entendida como uma violação da razão prática²⁶.

A *faculdade de julgar* refere-se ao problema relativo à distinção entre critérios para decisão e a própria decisão. Para essa tese os critérios de decisão orientam a própria decisão, sendo possível determinar no caso concreto qual a decisão a ser tomada, com base em critérios estabelecidos pela razão prática.

26. Como exemplo mais acabado dessa forma de compreensão está na visão platônica da ética. Encontramos no mesmo sentido uma interpretação *gadameriana* de ética, na qual existe identidade entre justificação e aplicação. Alguns autores podem dedicar tal situação ao próprio platonismo atribuído à Hans-Georg Gadamer, ver in REALE, Giovanni 1998, p. 92. Gadamer, *ein grosser Platoniker des 20. Jahrhunderts. Begegnungen mit Hans-Georg Gadamer*. Reclam: Stuttgart, 1998, p. 92 e segs. Segundo o autor: "Wenn es einen grossen Philosophen des 20. Jahrhunderts gibt, der den Namen eines Platonikers verdient, so ist es Hans-Georg Gadamer".

A existência de uma concepção de um *modo de vida comum* parte da idéia de que a escolha prudente para uma dada decisão é encontrada no conceito de vida boa. A aparente contradição entre o estabelecimento de regras universais para a ação e a consideração particular em cada caso é resolvida pela idéia da presença de uma homogeneidade de valores concretos a orientar a vida comum. Assim, universal e contingente encontram nessa concepção uma identidade prática na ação; bem como fundamentação e aplicação.

A *tese da separação* prevê uma separação entre justificação e aplicação, ou seja, defende a impossibilidade de se deduzir a racionalidade das normas jurídicas das normas morais. Esse entendimento parte de três postulados: a) *estrutura prescritiva a posteriori*; b) *crítica à faculdade de julgar* e c) *ausência de um modo de vida comum*.

A noção da existência *estrutura prescritiva a posteriori* parte do entendimento de que não é possível à razão fundamentar ou encontrar a previsão de modelos de condutas universalmente aceitos; e, tampouco, aplicar tais modelos a uma conduta particular e extrair a sua correspondência (justificação) ou não. Tal entendimento parte do postulado original de que não é possível extrair-se proposições prescritivas a partir de proposições descritivas, ou seja, derivar o *dever* (*solleri*) do *ser* (*Sein*). Esse postulado é conhecido como crítica à *falácia naturalista*.

O positivismo irá negar a distinção entre filosofia prática e filosofia teórica e irá privilegiar a lógica, especialmente, a matemática. Conjuntamente poder-se-á encontrar no racionalismo crítico outro postulado complementar, o de que a moralidade encontra-se limitado ao campo das emoções e paixões, ou seja, longe de qualquer possibilidade de falsificação e verificação, não se podendo falar em fundamentação última, visto que não há como estabelecer uma verdadeira cadeia de vinculação entre proposições de natureza diversa e sem possibilidade de referência direta²⁷.

27. Um exemplo dessa visão formalista de ética, típica de uma separação entre fundamentação (critério para decisão) e aplicação (decisão) encontramos em Immanuel Kant. Esse autor irá assumir uma posição formalista ao defender um racionalismo moral, em que as exigências da moral decorrem do imperativo categórico, o que determina que “devo proceder sempre de maneira que eu possa querer também que a minha máxima se torne uma lei universal”; ver in KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Abril, 1974. Essa ética fundada em critérios universais para a decisão, destituída de elementos substanciais é o ponto mais forte e mais frágil do pensamento kantiano. Segundo Pierre Aubenque: “Kant aparentemente pressentiu que esse último ponto era o mais fraco de sua doutrina. O formalismo da lei moral, com seus corolários que são a categorização do imperativo e o desinteresse tanto pelos meios quanto pelas consequências, corre o risco de conduzir à violência, especialmente no domínio político”; ver in AUBENQUE, Pierre. *A prudência em Aristóteles*. São Paulo: Discurso, 2003, p. 336.

Dessa forma, a estrutura prescritiva pode ser verificada sempre a *posteriori*, mas nunca justificar a aplicação concreta da ação.

A *crítica à faculdade de julgar* se estabelece pela conclusão da impossibilidade de determinar de modo preciso as condições para justificar com correção as normas morais. Dada essa impossibilidade de corresponder diretamente critérios para decisão (universais) e a própria decisão (contingente) é que se estabelece a relativização da própria faculdade de julgar e uma afirmação da distinção entre *ética formal* e *ética material*. Uma coisa será a identificação de critérios universalização, outra coisa é a concreção da própria decisão moral. Essa distinção combinada com a cisão do das concepções de vida irão implicar na impossibilidade de uma derivação direta entre ética forma e ética material, com clara preferência pela primeira, dada a diversidade de sentidos que a segunda poderá assumir em uma sociedade marcada pela polissemia de valores.

A *ausência de um modo de vida comum* será característica da era moderna, haverá uma autonomia entre política, moralidade e juridicidade, dado que haverá uma crescente distinção entre modos de vida aceitáveis, bem como de axiomas morais aceitos publicamente como adequados e conformes. Dessa forma, a procura por fundamentar normas morais deve partir do postulado da relatividade dos modos de vida, buscando na generalização e universalização o fio condutor capaz de unir as diversas experiências e sistemas de valores.

Essa tese irá implicar a clara separação entre fundamentação e aplicação, não havendo como derivar normas jurídicas de normas morais. Essa tese tem sido criticada por esquecer que todo o sistema jurídico encontra em sua própria justificação a busca do ideal de justiça. A procura de uma concepção não formalista e, tampouco, não metafísica será encontrada novas teses, em particular naquela denominada por nós de *tese da autonomia*.

A *tese da autonomia* não irá advogar uma identidade entre postulados morais e normas jurídicas, mas tampouco irá aceitar que a única fundamentação possível é meramente formal e destituída de qualquer sentido material mínimo²⁸. Prevê uma autonomia entre justificação e aplicação, ou seja, defende a impossibilidade de se deduzir diretamente a racionalidade das normas jurídicas das normas morais, contudo, a aplicação das normas jurídicas de

28. Acreditamos, tal como Lorenz Puntel na possibilidade de um diálogo genuíno e complexo entre a *tradição e filosofia analítica*, ou seja, na possibilidade de encontrarmos um modo de articulação entre problemas centrais da filosofia continental, tal como a justiça, com o máximo de transparência e rigor metodológico. Nesse sentido, veja-se PUNTEL, Lorenz B. E possível um diálogo produtivo entre a filosofia tradicional ("continental-europeia") e a filosofia analítica? *Estudos Jurídicos*. São Leopoldo: Unisinos, v. 4, n. 6, 2003, p. 19-56.

buscar a sua fundamentação em determinados valores, que possuem sentido mínimo na linguagem ordinária²⁹.

Assim, dentro do campo das condutas possíveis essas deverão estar inscritas no campo proposicional permitido por esse sentido mínimo. Dessa forma, não há identidade imediata entre justificação e aplicação; mas tampouco existe separação. A justificação delimita o campo de aplicação possível, além do qual haverá ofensa aos axiomas valorativos de determinada sociedade e época, por mais polissêmica que essa seja, deverá possuir um fio condutor ou integrador comum sob pena de inexistir a própria sociedade.

Esse entendimento parte de três postulados: a) *mínimo de sentido a priori e estrutura prescritiva a posteriori*} b) *faculdade de julgar crítica* e c) *presença de um “mundo da vida” comum*.

Segundo essa tese, não é possível a definição de uma *estrutura prescritiva a priori*, ou seja, da existência de uma razão prática com a previsão de certos modelos de condutas universalmente aceitos, a partir do qual poderá ser analisada uma conduta particular e extrair a sua correspondência (justificação) ou não. Não haverá uma correspondência direta entre justificação e aplicação, contudo, poder-se-á determinar o campo de aplicação pelos limites determinados pela justificação. Poderemos, desse modo, falar em aplicação conforme e desconforme os postulados morais básicos de uma sociedade. Não há como se exigir uma única resposta correta, ou seja, uma única aplicação possível e justificada em um sistema jurídico, mas é possível falar-se em campo de aplicações legítimas ou conformes ao mínimo de *ethos* existente na linguagem ordinária.

Nesse sentido, a noção de justiça fiscal irá designar um mínimo de sentido em determinada sociedade e época, encontrado nas noções de igualdade (capacidade contributiva) e liberdade (limitações ao poder de tributar).

29. O pensamento de *Aristóteles* pela sua riqueza e pelas suas diversas apresentações constitui um patrimônio disputado por doutrinas absolutamente diversas, em prol da defesa de posicionamentos às vezes inclusive contraditórios. Não há, contudo, no pensamento aristotélico a presença de uma identidade entre justificação e aplicação; nem tampouco uma separação absoluta. Pelo contrário, a distinção entre esses dois planos garante uma certa autonomia a eles. A noção de silogismo prático é fundamental nessa leitura, visto que não se trata de um ato dedutivo e, tampouco, incorpora a fundamentação na aplicação. No silogismo prático a premissa maior apresenta o fim a que se tende e a premissa menor o meio para realizá-lo. Ver in AUBENQUE 2003, p. 75: “Aristóteles nunca espera poder deduzir o particular do universal”. Nesse caso, essa passagem de uma idéia contemplativa de ética, para uma noção ativa : “(...) quando não há mais Idéias, o *phronimos* se encontra reduzido apenas à sua experiência. Na *Ética a Nicômano*, o julgamento ético não será mais comparado ao saber do geômetra mas ao engenho do carpinteiro, e a exatidão matemática será expressamente recusada em proveito da aproximação, sem dúvida escandalosa para um platônico, com a retórica”; ver in AUBENQUE 2003, p. 74. Veja-se, também, sobre o assunto, STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica (Jurídica): compreendemos porque interpretamos ou interpretamos porque compreendemos?* Resposta a partir do *Ontological Turn*. *Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos*, 2003. São Leopoldo. P. 2223-72, ver in p. 237.

A *faculdade de julgar crítica* se estabelece pela distinção entre universalização como critério para ação e o que o critério para a ação seja ele mesmo universal³⁰. A universalização não será entendida nem como critério material, nem como critério meramente formal para ação, mas haverá uma correspondência entre ambas, de tal modo que exista uma coerência entre a aplicação e a justificação. Inexistirá uma subsunção direta entre ambas, mas uma relação de coerência e conformidade.

Na tese da *identidade* a relação entre justificação (moral) e aplicação (direito) é uma relação direta e similarmente dedutiva, ou seja, a aplicação apresenta-se como uma forma de direta da justificação, dado que as normas jurídicas são consistentes com as normas morais. Na tese da *separação* toda a dedução toma-se impossível, visto que as normas são por natureza inconsistentes, não existindo a possibilidade de derivação de uma por meio da outra. Na tese da *autonomia*, ao contrário, o problema desloca-se do plano da consistência para o plano da coerência, ou seja, nenhuma dedução direta é possível, contudo, deve existir uma *unidade de princípios entre aplicação e justificação*.

Não haverá uma correspondência direta *critérios para decisão* (universais) e a própria *decisão* (contingente), mas uma referência coerente, de tal modo que será no *discurso público* que encontraremos a fundamentação para o que venha ser moral, conforme determinada sociedade³¹.

Dado que há uma *cisão das concepções de vida* cabe questionar sobre a possibilidade existir um mínimo de sentido prescritivo³². Iremos entender que sim, visto que apesar dos axiomas valorativos serem diversos e inexistir uma noção única de vida comum, podemos encontrar mesmo em uma sociedade polissêmica, possuidora de valores elementos semânticos agregadores mínimos, que possibilitam o convívio social. Esses elementos não são naturais e derivados da observação, mas fruto de um desejo consciente de vida em sociedade. Tais valores se encontram no *discurso público*, sobre aquilo que se proclama como sendo normativo. E nesse pacto social dinâmico que devem

30. Cf. MOREIRA, Luiz. Prefácio. In: GÜNTHER, Klaus. *Teoria da argumentação no Direito e na moral - Justificação e Aplicação*. São Paulo: Landy, 2004, p. 12.

31. Cf. MOREIRA 2004, p. 12: "somente em um discurso público, realizado conforme "U", obteremos a justificação daquilo que a sociedade proclama como normativo".

32. Essa cisão de modos de vida se encontra mesmo na *polis* grega, assim: "se a unidade da vida privada e da vida pública caracterizava a era clássica da Grécia, a ruptura dos quadros da cidade em proveito de conjuntos mais vastos arruina tal unidade. Aristóteles ainda sustenta a coincidência entre a virtude do homem público e do homem privado; entretanto, esta se torna inútil numa sociedade que não mais espera do homem privado que participe nos negócios públicos"; ver in AUBENQUE 2003, p. 33.

ser buscados os elementos de integração e coerência entre discurso ético e jurídico. A essa característica iremos denominar “*mundo da vida comum*”. Não se trata de um modo de vida comum (*concepção de vida boa*), mas uma realidade comum que exige a presença de valores integradores mínimos³³.

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

Cada uma dessas concepções irá implicar uma forma diversa de leitura sobre a articulação entre justificação e aplicação. Na tese da identidade ocorrerá um procedimento quase dedutivo entre regra moral e decisão. No caso da tese da separação inexistirá dedução possível, visto que os dois planos não são necessariamente consistentes. Haveria tão-somente uma coerência formal no plano da aplicação ou das normas prescritivas. Por fim, na tese da autonomia a distinção entre os dois planos implica uma impossibilidade de consistência, mas não uma prova de sua incoerência material. Se a dedução material é afastada, não há como negar que as normas jurídicas mantêm um vínculo material.

Podemos afirmar que, de modo geral, o pensamento conceitual fundava-se no estudo do “*objeto*”, em que se procura mediante a linguagem (representação) exprimir a essência das coisas. Há, nesse momento, uma preocupação claramente material, sem metodologia clara. O pensamento normativo duvida dessa possibilidade de atingir-se a essência, privilegia o *método* e não o objeto. Assim, conforme Mario Losano; “(...) a ciência é determinada antes de mais nada por seu método, ou seja, por seu modo de observar e compreender as coisas (...)” e segue ao dizer que “[O] elemento central da ciência é, pois, o

33. “A government, for instance, may consistently exclude all those who do not speak and write the ‘standard’ language from official positions, yet this in itself does not make the distinction of language (dialect, sociolect, idiolect or spelling) relevant with respect to the work to be performed in these positions. This limitation is not different from that of a coherence test of truth. In other words: consistence is not a criterion of relevance in the sense of a sufficient condition; it is only inconsistency that is a criterion of irrelevance in this sense”. Sobre “consistência” e “relevância” entende o autor que “Many a traditional theorist has believed that the dictum that ‘equals should be treated equally and unequals unequally’, or that ‘similar cases should be treated in a similar fashion’ would express a principle of justice. This is a grave mistake, unless justice does not mean more than consistence. But if justice is defined in such a way that the distinctions drawn must also be relevant, or that exceptions made must be made on relevant grounds, treating equals equally and unequals unequally does not guarantee relevance and justice by any manner of means. Only the reverse may be true: if the making of the distinction or exception is relevant, then those who are equal on each side of the divide should be treated equally. A classical philosopher may thus treat all ‘er compatriots (the equals) in exactly the same fashion and all ‘barbarian aliens’ (the unequals) also in exactly the same fashion, yet this does not prove that the distinction between compatriots and aliens would be relevant, and that it would be just to treat aliens in another way than compatriots, even when done consistently. Such reasoning is fallacious, because it confuses consistence as a necessary with consistence as a sufficient criterion of relevance, and indirectly of justice”; ver in <http://www.trinp.org/MNI/Bol/5/4/1>.HTM, acesso em 5.9.04.

método e não o objeto; o cientista, portanto, visa à construção de uma teoria formal, não substancial”³⁴. Pensamento sistemático procura, de formas diversas, a unidade entre os dois momentos anteriores na *ação* (discurso). Nem é uma procura formal, nem metafísica de desvelar o sentido das coisas.

3. DA COERÊNCIA ARGUMENTATIVA NO DISCURSO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Cabe estabelecer a distinção entre os três níveis da argumentação jurídica:

a. *consistência* apresenta-se sob a forma de um *raciocínio dedutivo ou subsuntivo*, no qual de determinadas premissas podem ser geradas certas conclusões;

b. *coerência*, por sua vez, apresenta-se como *argumento integrativo*, ou seja, capaz de possuir o maior campo de aplicação, maior número de fatores explicativos e referenciabilidade;

c. *conformidade* irá significar a característica do argumento coerente autorizado pelo sistema jurídico como sendo uma interpretação conforme (*raciocínio autorizativo*). De dois ou mais argumentos deve prevalecer aquele conforme o texto oficial (Constituição) ou tradição³⁵.

4. DA JUSTIÇA FISCAL COMO UNIDADE DE SUPORTE NO DISCURSO JURÍDICO

Após terem sido verificadas as características da argumentação jurídica, podemos encontrar as razões que indicam a clara presença do princípio da justiça fiscal no discurso jurídico. A justiça fiscal irá atuar como: i) *princípio estruturante* do sistema jurídico-tributário e ii) *princípio hermenêutico fundamental de aplicação* das normas jurídicas tributárias.

34. Cf. LOSANO, Mario. Introdução. In: Kelsen, Hans. *O problema da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. XXIII.

35. A utilização de cada um dos níveis possui funções específicas. Assim, a consistência (dedução) pode explicar a incidência do imposto sobre a renda na aquisição de renda nova, não poderá, contudo, sem recurso à idéia de coerência e conformidade resolver problemas difíceis, tais como da incidência do IR nos rendimentos pagos em atraso e acumuladamente pela previdência social. Ver, nesse sentido, Silveira, Paulo Caliendo. Da Incidência do Imposto sobre a Renda nos pagamentos pagos acumuladamente e em atraso dos débitos da Previdência.

4.1. Da justiça fiscal como princípio estruturante do sistema jurídico tributário

A noção de justiça fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, de onde outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade, entre tantos outros.

Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou fim. Determina desse modo as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico. Exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos³⁶ ou meramente formais.

4.2. Da justiça fiscal como princípio hermenêutico fundamental na aplicação de normas jurídico-tributárias

A justiça fiscal pode ser entendida também como *princípio hermenêutico*, ou seja, como princípio de aplicação normativa. Dessa forma, estará preocupado não com as “razões para decidir” ou os fins da ação, tal como na sua apresentação com princípio estruturante; mas com os meios necessários e o momento da aplicação normativa. Não se deve entender aqui hermenêutica no seu sentido clássico de extração de sentido de uma norma, dado que isso é impossível, mas entender-se que toda interpretação já faz parte do momento da aplicação³⁷.

36. Em uma sociedade democrática mesmo os fundamentos aparentemente financeiros devem buscar uma justificação em fundamentos materiais, assim, por exemplo, na decisão a seguir decidiu o julgador com base em argumento eminentemente financeiros, veja-se: AGSS - Agravo Regimental na Suspensão de Segurança

- 01000263734. TRF 1ª Região, 02/10/2002. “Agravo Regimental - Suspensão de Segurança - Liminar deferida para afastar das indústrias sediadas no estado de Mato Grosso a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira-CPMF, instituída pela emenda constitucional nº 37/2002. I - A descontinuidade do recolhimento da Contribuição Provisória Sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira-CPMF represente séria ameaça de lesão à economia pública. (...) - Evidente impacto financeiro a ser causado pela decisão altercada, com conseqüente desequilíbrio nas contas públicas em face do recente contingenciamento orçamentário de, aproximadamente, 48% (quarenta e oito por cento). 4 - Agravo Regimental rejeitado. 5

- Decisão confirmada”. Seu fundamento imediato deve ser visto na noção de “impacto financeiro”, mas se não houver fundamento mediato na noção, mesmo que longínqua, de que o Estado é responsável pela realização do bem comum e a ausência de recursos implica na ofensa ao bem comum tal decisão irá afrontar os ditames de uma coerência material. Logicamente será uma decisão válida, contudo, o sistema de valores a ser criado será cada vez menos democrático, em virtude da sucessiva transferência de valor para as chamadas razões de Estado, que substituem o cidadão pelos anseios do soberano.

37. Assim, conforme Paulo de Barros Carvalho: “(...) partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação”; ver in CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 17.