GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

EXTRAFISCALIDADE: ANÁLISE SEMIÓTICA

Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da USP, para obtenção do grau de doutor, sob orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – USP
FACULDADE DE DIREITO DO LARGO DE SÃO FRANCISCO**

São Paulo – 2009

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
PARTE I: O DIREITO COMO LINGUAGEM	16
CAPÍTULO 1 – SEMIÓTICA	17
1.1. LINGUAGEM: IMANÊNCIA DA CONDIÇÃO HUMANA.....	17
1.1.1. <i>Culturalismo</i>	18
1.1.2. <i>Geneticismo</i>	18
1.1.3. <i>Uma posição unificada</i>	18
1.2. SEMIÓTICA.....	19
1.3. SIGNO	20
1.4. O TRIÂNGULO SEMIÓTICO	21
1.4.1. <i>O significante</i>	22
1.4.2. <i>O referente</i>	24
1.4.3. <i>O Significado</i>	26
1.5. O PROCESSO DE SEMIOSE.....	27
1.5.1. <i>O signo como unidade lógica da semiose</i>	28
1.5.2. <i>Os três níveis do interpretante</i>	30
1.6. DA SEMIOSE À COMUNICAÇÃO	34
1.6.1. <i>O código</i>	34
1.6.2. <i>O contexto</i>	36
1.6.3. <i>Intenção</i>	37
1.7. O TEXTO COMO UNIDADE DE SENTIDO.....	38
1.8. ANÁLISE FUNCIONALISTA E ESTRUTURALISTA DO TEXTO	41
1.9. OS PLANOS DE ANÁLISE: SINTAXE, SEMÂNTICA E PRAGMÁTICA.....	42
CAPÍTULO II. UM MODELO DE SEMIÓTICA JURÍDICA	43
2.1. O DIREITO COMO UM SISTEMA COMUNICACIONAL.....	43
2.2. O SIGNO JURÍDICO	43
2.3. ANÁLISE DO SIGNO JURÍDICO	44
2.3.1. <i>O significante</i>	44
2.3.2. <i>O referente</i>	44
2.3.3. <i>O significado</i>	46
2.3. AS DUAS SEMIOSES DO DIREITO.....	46
2.3.1. <i>Semiose: do direito positivo ao sistema jurídico</i>	47
2.3.2. <i>A incidência como semiose</i>	54
2.4. OS ELEMENTOS COMUNICACIONAIS DO DISCURSO JURÍDICO	55
2.4.1. <i>O legislador</i>	55
2.4.2. <i>O destinatário: o indivíduo e a coletividade</i>	59
2.5. EXTRAFISCALIDADE – UM FENÔMENO SEMIÓTICO.....	61
2.5.1. <i>Conceito de extrafiscalidade</i>	62
2.5.2. <i>Intencionalidade: critérios de aferição</i>	64
2.5.3. <i>Outros aspectos relevantes da extrafiscalidade</i>	66
CAPÍTULO III. INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E TRADUÇÃO.....	67
3.1 JURISTA E O ORDENAMENTO – CHAMPOLLION E A PEDRA DA ROSETA	67
3.2. OS SENTIDOS DE TRADUZIR	68
3.3. TRADUZIR E INTERPRETAR	68
3.4. A REVERSIBILIDADE E O DIREITO	72
3.4.1. <i>Funções pragmáticas diversas entre o texto de partida e o de chegada</i>	74
3.5. TRADUÇÃO E AS INEVITÁVEIS ALTERAÇÕES SEMÂNTICAS.....	74
3.5.1. <i>Alterações semânticas intencionalmente empreendidas pelo discurso prescritivo</i>	77
3.6. CONDIÇÕES PARA TRADUÇÃO E A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA	78
3.7. UM CASO PARTICULAR: A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA	81
PARTE II: EXTRAFISCALIDADE E OS TRÊS PLANOS SEMIÓTICOS	84
CAPÍTULO IV. ANÁLISE PRAGMÁTICA	85

4.1. O PRIMADO PRAGMÁTICO	85
4.2. AS DIMENSÕES PRAGMÁTICAS	85
4.2.1. <i>A enunciação</i>	86
4.2.2. <i>O enunciado</i>	87
4.2.3. <i>O enunciador</i>	87
4.2.4. <i>O enunciatário</i>	88
4.3. OS DOIS INTÉRPRETES: ENUNCIATÁRIO E NÃO-ENUNCIATÁRIO	90
4.4. A COMPETÊNCIA LINGÜÍSTICA DO ENUNCIATÁRIO	93
4.5. A RECEPÇÃO	94
4.6. O CONTEXTO PRAGMÁTICO	96
4.7. FINALIDADE E FUNÇÃO	97
4.8. VALORES: A INTENCIONALIDADE JURÍDICA	99
4.8.1. <i>As características dos valores</i>	100
4.9. AS IDEOLOGIAS COMO CORPOS DE VALORES	101
4.9.1. <i>A ideologia liberal</i>	102
4.9.2. <i>A ideologia social</i>	103
4.9.3. <i>A ordem liberal-social</i>	104
4.9.4. <i>O Estado interventor comedido</i>	106
4.9.5. <i>As duas finalidades interventivas</i>	107
4.9.6. <i>Liberdade, intervenção e tributação</i>	109
4.9.7. <i>Produto e modo de produção</i>	111
4.10. DE VOLTA A FINALIDADE E FUNÇÃO	113
4.10.1. <i>Função extrafiscal e disfunção fiscal</i>	113
CAPÍTULO V. ANÁLISE SEMÂNTICA	116
5.1. A SEMÂNTICA	116
5.1.1. <i>A coerência como critério de significação</i>	117
5.1.2. <i>O modelo gerativo</i>	118
5.1.3. <i>O modelo dialético</i>	119
5.2. SEMÂNTICA E INTERTEXTUALIDADE	119
5.2.1. <i>A intertextualidade intra-sistêmica</i>	121
5.2.2. <i>A intertextualidade intersistêmica</i>	122
5.3. LIMITES DA POTENCIALIDADE SEMÂNTICA DO DIREITO	124
5.4. AS SUPOSTAS FALHAS SEMÂNTICAS	125
5.4.1. <i>Ambigüidade: fenômeno não-intencional</i>	126
5.4.2. <i>Vaguidade como fenômeno intencional</i>	127
5.4.3. <i>Extrafiscalidade e vaguidade</i>	134
5.4.4. <i>Vaguidade ingente e estrita legalidade</i>	134
CAPÍTULO VI. ANÁLISE SINTÁTICA	145
6.1. SINTÁTICA	145
6.2. ORDEM: UMA CATEGORIA SINTÁTICA	146
6.3. SINTAXE: O PRIUS FORMULADOR	147
6.4. REGRAS DE PRODUÇÃO: SEU CARÁTER SINTÁTICO	148
6.5. A LÓGICA É EXPRESSÃO PREDOMINANTEMENTE SINTÁTICA	149
6.6. A LÓGICA JURÍDICA	151
6.6.1. <i>Condições formais e verificação empírica</i>	152
6.6.2. <i>O contexto como pressuposto para a investigação lógica</i>	153
6.6.3. <i>Direito: dois planos de linguagem, duas Lógicas</i>	154
6.6.4. <i>Valor semântico e conformação lógica</i>	155
6.6.5. <i>Eficácia: condicionante semântico para o desempenho pragmático da linguagem prescritiva</i>	159
6.6.6. <i>Tipologia dos condicionantes lógicos</i>	160
6.6.7. <i>Relações lógicas entre enunciados semanticamente completos</i>	161
6.6.8. <i>Eficácia e o sentido do ajuste</i>	162
6.7. A LÓGICA DAS SANÇÕES	166
6.7.1. <i>O espaço lógico das sanções</i>	169
6.7.2. <i>O reforço direto e indireto do ajuste e os pares deônticos</i>	171
6.7.3. <i>O positivo e o negativo</i>	173
6.7.4. <i>Sanções e os vários graus hierárquicos do positivo</i>	174
6.8. EXTRAFISCALIDADE: O TRIBUTO COMO SANÇÃO	176

6.8.1. <i>Extrafiscalidade como sanção negativa</i>	176
6.8.2. <i>Extrafiscalidade como sanção positiva</i>	179
6.9. O TEMPO CARACTERIZADOR DA EXTRAFISCALIDADE	180
6.10. ENUNCIADOS DE BLOQUEIO À FUNÇÃO EXTRAFISCAL	182
6.11. EXTRAFISCALIDADE RETRIBUTIVA E REPARADORA	183
6.12. RELAÇÕES LÓGICAS ENTRE FINALIDADE FISCAL E EXTRAFISCAL	185
6.13. RELAÇÕES SINTÁTICAS ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS	186
6.13.1. <i>O lugar sintático das regras e dos princípios</i>	191
6.13.2. <i>O consenso principiológico e a dissensão normativa</i>	192
6.14. ESTRUTURA SINTÁTICA DA NORMA EXTRAFISCAL.....	193
PARTE III: EXTRAFISCALIDADE E REGIME JURÍDICO.....	195
CAPÍTULO VII: REGIME CONSTITUCIONAL DA EXTRAFISCALIDADE	196
7.1. REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO	197
7.2. OS ESCOPOS CONSTITUCIONAIS	198
7.3. A EXTRAFISCALIDADE CONSTITUCIONAL	200
7.4. REGRAS MODULADORAS DA EXTRAFISCALIDADE.....	201
7.4.1. <i>Regras autorizadoras</i>	201
7.4.2. <i>Regras impositivas</i>	202
7.4.3. <i>Regras bloqueadoras</i>	202
7.5. EXTRAFISCALIDADE E REGRAS DE EXIGÊNCIA FORMAL.....	203
7.6. PRECEITOS LIMITANTES E ESCOPOS EXTRAFISCAIS	204
7.7. PRINCÍPIOS DEMARCATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE	205
7.7.1. <i>A Legalidade tributária</i>	205
7.7.2. <i>A Irretroatividade</i>	206
7.7.3. <i>A Anterioridade e a Noventena</i>	207
7.8. PRINCÍPIOS DEMARCADOS PELA EXTRAFISCALIDADE	208
7.8.1. <i>A Isonomia</i>	208
7.8.2. <i>Capacidade contributiva</i>	210
7.8.3. <i>O Não-confisco</i>	212
7.9. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	213
7.9.1. <i>Competência condicionada a fins extrafiscais</i>	214
7.10. EXTRAFISCALIDADE E COMPETÊNCIAS REGULATÓRIAS.....	214
7.11. AS IMUNIDADES	215
7.12. BITRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL	217
CAPÍTULO VIII- INSTRUMENTOS EXTRAFISCAIS INFRACONSTITUCIONAIS	220
8.1. CRITÉRIOS JURÍDICOS DE AFERIÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE	220
8.1.1. <i>O uso de palavras de significado intencional</i>	221
8.1.2. <i>Extrafiscalidade por especialidade</i>	221
8.1.3. <i>Extrafiscalidade em razão de critérios não-eidéticos da regra de incidência</i>	222
8.2. OS INSTRUMENTOS EXTRAFISCAIS.....	223
8.2.1. <i>Instrumentos pecuniários</i>	225
8.2.2. <i>Instrumentos formais</i>	233
8.2.3. <i>O manejo do prazo de pagamento</i>	235
8.2.4. <i>Sanções tributárias e extrafiscalidade</i>	236
8.3. A ISENÇÃO	237
8.3.1. <i>Isenção e imunidade</i>	241
8.3.2. <i>Isenção e não-incidência</i>	242
8.3.3. <i>Isenção e alíquota zero</i>	242
8.4. EXTRAFISCALIDADE E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	243
8.4.1. <i>Impostos</i>	245
8.4.2. <i>Taxas</i>	248
8.4.3. <i>Contribuição de Melhoria</i>	249
8.4.4. <i>Empréstimo compulsório</i>	250
8.4.5. <i>Contribuições especiais</i>	250
8.5. MODALIDADES EXTINTIVAS E FUNÇÃO EXTRAFISCAL	252
CAPÍTULO XIX - A POSITIVAÇÃO EXTRAFISCAL	254
9.1. MITIGAÇÕES AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE, NOVENTENA E ESTRITA LEGALIDADE	255

9.1.1. O conteúdo de “condições”	258
9.1.2. Imposto sobre operações financeiras	258
9.1.3. Imposto sobre produtos industrializados	260
9.1.4. Imposto de importação.....	261
9.1.5. Imposto de exportação	262
9.2. A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO EXTERIOR	263
9.2.1. O valor aduaneiro	270
9.2.2. Importação e entidades imunes	273
9.2.3. O preceito extrafiscal de estímulo às exportações	275
9.2.4. Imunidade e contribuição social sobre o lucro	276
9.2.5. Importação, exportação e coerência dos escopos extrafiscais.....	278
9.2.6. Imposto de exportação e desenvolvimento econômico	280
9.3. IMPOSTO DE RENDA.....	283
9.4. O CRITÉRIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	284
9.4.1. Harmonia com a seletividade.....	287
9.5. A TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA DAS ME E EPP	289
9.6. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	296
CONCLUSÕES	299
BIBLIOGRAFIA	306
RESUMO.....	317
ABSTRACT.....	318
RIASSUNTO.....	319

INTRODUÇÃO

Ao estudar as sanções pecuniárias no mestrado, deparamo-nos com dois tipos: positivas e negativas. Fixamo-nos nas negativas, pois compunham realmente aquilo que nós, sem maiores precisões iniciais, pretendíamos estudar.

Esse objeto foi investigado apenas em relação aos seus aspectos lógicos, tão-somente no que se referia às relações essenciais entre os componentes de sua estrutura conformativa.

As sanções negativas estão intrinsecamente relacionadas ao par deôntico proibido-obrigatório. Se uma conduta é proibida, a sua oposta é obrigatória. Assim, por exemplo, se é proibido fumar, é igual e necessariamente obrigatório não fumar. Dessarte, essa relação entre condutas opostas é empregada pelo legislador ao prescrever sanções negativas com o fito de conferir eficácia a uma delas por meio do desestímulo da outra.

No exemplo anterior, se a conduta desejada é a de “não fumar”, ela é modalizada como obrigatória, o que conseqüentemente modaliza também a oposta “fumar” como proibida, à qual é vinculada uma sanção negativa, ou seja, uma consequência desagradável ao agente.

As sanções negativas, a princípio, não guardam relação com as condutas conformadas pelo terceiro modal deôntico: o permitido. A conduta oposta a uma permitida é também necessariamente permitida. Se uma norma estipular a permissão de “fumar”, necessariamente também terá estipulado a permissão de “não fumar”.

Assim, uma conduta permitida não poderia ser estimulada por meio indireto do desestímulo sancionatório da conduta oposta, uma vez que esta também é permitida.

Ela, porém, poderia ter sua eficácia reforçada por meio da imputação de algo desejado pelo seu agente; ou seja, pelas sanções positivas ou premiais.

Se por um lado, as sanções negativas visam garantir a eficácia da imposição de uma conduta por meio do desestímulo da prática da oposta e estão acopladas a regras moduladas pelo par obrigatório-proibido; por outro, as sanções positivas ou premiais estimulam a prática da conduta desejada diretamente e são próprias a se vincularem a normas de permissão.

Como já dito anteriormente, fixamos como objeto de estudo no mestrado exclusivamente o primeiro tipo de sanções, bem como as estudamos apenas sob o estrito critério de sua estrutura formal.

Consideramos que seria propício completar esse estudo das sanções no Doutorado com enfoque, portanto, nas positivas. A princípio, julgamos que as sanções premiais, na seara tributária, comporiam o próprio conceito de extrafiscalidade, ou seja, o tributo (em verdade, suas desonerações de todo tipo) empregado com a finalidade de estimular condutas permitidas.

Nada obstante, constatamos que o fenômeno é ainda mais complexo. O estímulo positivo pode, em tese, ser dirigido também às condutas obrigatórias, não só às permitidas; ademais, pode o tributo desestimular condutas permitidas, o que se quadraria no fomento negativo.

O emprego de sanções, ou seja, a veiculação de regras com a finalidade de reforçar a eficácia de outras normas é fenômeno ainda mais amplo que o inicialmente por nós concebido. De toda sorte, consideramos que o conceito de extrafiscalidade abarca todos esses aspectos, exceto justamente aquele sobre o qual já havíamos nos debruçado no mestrado: as sanções negativas dirigidas a condutas proibidas. As regras com essa compleição são as únicas sanções deonticamente incompatíveis com a estrutura das normas tributárias; de um lado, as sanções negativas vinculadas a condutas proibidas; de outro, os tributos. Todas as demais sanções podem assumir a feição de tributo; e o tributo que assume a função de sanção exerce papel extrafiscal.

Fixado o objeto de estudo – a extrafiscalidade como sanções sob a feição de regras tributárias –, decidimos inicialmente abordá-lo sob o mesmo prisma adotado no mestrado, qual seja, o da Lógica. No entanto, percebemos que muito pouco da riqueza do tema pode ser estudada pela Lógica, ao contrário do que ocorreu na investigação das sanções negativas às condutas proibidas.

A Lógica é parte da visão sintática – um dos três planos da Semiótica. Os outros dois são a pragmática e a semântica, nos quais se localizam os aspectos mais intrigantes da extrafiscalidade: os valores, a intencionalidade das regras, o significado e o uso no direito positivo de termos e expressões próprios de outras searas lingüísticas, etc.

Assim, objetivamos estudar a extrafiscalidade segundo as três abordagens semióticas.

Não poderíamos, contudo, principiar a investigação do objeto sem antes possuir sólido domínio do método empregado. Iniciamos, portanto, a pesquisa por nos aprofundar em conhecimentos semióticos.

E, nesse ponto, deparamos-nos com uma vasta gama de Teorias. Não há sequer uma definição consensual do que seja Semiótica e qual o seu objeto de estudo. Os planos sintático, pragmático e semântico compõem uma das propostas de estudos semióticos, a qual, segundo alguns especialistas, não é nem sequer exauriente das possibilidades de investigação do fenômeno lingüístico.

Assim, nossa dedicação preliminar foi ao estudo da própria Semiótica, bem como ao estabelecimento de quais de suas formulações teóricas serão empregadas e por quê.

Os principais esteios desse método de investigação serão apresentados no primeiro capítulo, mas haverá diversas especificidades aprimoradas ao longo de toda a monográfica com o fito de atender ao propósito de investigar a extrafiscalidade sob o preciso enfoque de responder se tal função deve influir na interpretação das regras tributárias e de que forma.

Nesse passo, a primeira indagação a ser feita é se a extrafiscalidade é aspecto de índole jurídica e, assim, se tais considerações são relevantes para a interpretação da norma de incidência tributária.

Deparamo-nos com duas posições a princípio antagônicas: a que afirma que tais considerações estão fora do método de investigação jurídica e a de que elas devem compor seu campo de perquirição.

A primeira está estampada nas seguintes palavras de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual, as questões extrafiscais que levaram o legislador a expedir o diploma legal “são problemas alheios à especulação jurídica¹”.

A segunda pode ser encontrada em diversos autores, tais como em Regis Fernandes de Oliveira, Professor Titular de Direito Financeiro da USP,

“É verdade que o que se passa antes da colocação de dada Constituição é momento pré-normativo e, pois, visualizado sob outros ângulos do conhecimento humano. Mas não se pode negar que as influências sociais, psicológicas, religiosas, políticas, econômicas, impõem sua manifestação no conteúdo das normas. Todo ato normativo é

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 532.

fruto de colocações extrajurídicas. Toda norma deflui e é filha dos sentimentos políticos, das pressões econômicas e dos sentimentos sociais que dominam determinada comunidade. Ainda que pré-jurídicas, tais manifestações fornecem subsídio para a exata compreensão dos conteúdos legais. Quanto mais da própria Constituição, que é expressão máxima dos sentimentos nacionais e fruto das pressões da época e da realidade vivida pela comunidade².

Em verdade, a pergunta inicial, deve ser repartida em duas. Primeira: os aspectos extrajurídicos devem ser levados em conta na compreensão do direito positivo, como aparentemente afirma Regis? Segunda: a extrafiscalidade se configura como aspecto extrajurídico ou jurídico?

Há assim quatro possibilidades retratadas no quadro abaixo:

Extrafiscalidade	Consideração jurídica	Consideração não jurídica
Aspecto jurídico	SIM	SIM
Aspecto extrajurídico	SIM	NÃO

Se a extrafiscalidade for aspecto jurídico, ela será relevante para a interpretação das normas jurídicas tributárias independentemente de os aspectos extrajurídicos serem ou não passíveis de consideração jurídica (é por isso que a primeira linha da tabela apresenta dois sim's). Se, por outro lado, a extrafiscalidade apresentar o caráter extrajurídico, só será considerada para a investigação jurídica se tais aspectos também forem relevantes; do contrário, não.

Em suma, a extrafiscalidade só será apartada do objeto do estudo jurídico se ao mesmo tempo for aspecto extrajurídico, e este, por seu turno, for considerado como tudo que é externo à investigação jurídica.

Em princípio, estipulamos a conjectura de que há dois momentos da extrafiscalidade: (i) o jurídico e (ii) o extrajurídico; e só o primeiro compõe o objeto do estudo jurídico e intervém na interpretação do direito positivo. Nada obstante, cremos ser relevante não só distingui-los, mas também estabelecer as suas relações.

Para atingir esse propósito dividimos a tese em três partes: (i) o direito como linguagem, (ii) extrafiscalidade e os três planos semióticos, e (iii) extrafiscalidade e regime jurídico, cada qual dividida em três capítulos como segue.

² OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*, p. 39.

No primeiro capítulo, apresentamos a Semiótica, seu objeto de estudo, seus instrumentos metodológicos, bem como a relevância de sua escolha como método de investigação do direito e, mais especificamente, da extrafiscalidade.

Não há apenas uma Semiótica, bem como um único objeto de estudo. Em geral, define-se a Semiótica em função do seu objeto de estudo: o signo. No entanto, nem isso é consensual. Greimas, por exemplo, entende que a Semiótica deve se preocupar com as questões relativas à significação e, com isso, não só com signos, mas também com sub-unidades significativas menores e macro-estruturas maiores e mais complexas que os signos propriamente ditos.

Mesmo para a maioria das escolas que colocam o signo como o centro dos estudos Semióticos, também não há consenso sobre o próprio alcance do signo. Há correntes mais restritivas, como a de Saussure, que estipula o signo com uma unidade arbitrária que está no lugar de algo sobre o qual pretendemos falar. Já Peirce atribui um alcance mais amplo ao conceito de signo para abarcar, não só os registros arbitrários, mas tudo aquilo que leva uma mente humana a formular interpretações acerca de um outro algo. Por seu turno, Morris, formulador da investigação semiótica em planos (pragmático, semântico e sintático), atribui um campo ainda maior. Enquanto para Peirce, os signos sempre estão para seres humanos, para Morris há signos e, portanto, interesse semiótico, em todos os processos, mesmo entre outros seres biológicos ou até cibernéticos, os quais ele denomina organismos.

De toda sorte, independentemente da Escola, todas alcançam o nosso objeto de interesse – o direito –, uma vez que sua manifestação se dá por meio de linguagem e esta é investigada desde as correntes mais amplas às mais restritas da semiótica.

Nos valeremos, portanto, das formulações dessas escolas que digam respeito à linguagem, tais como:

- i) os planos pragmático, sintático e semântico (Morris);
- ii) o código como enciclopédia e a competência lingüística do receptor (Eco);
- iii) o processo de semiose; o signo como unidade lógica desse processo; os três componentes do signo; e os três tipos de interpretantes – imediato, dinâmico e final – (Peirce);
- iv) os fatores determinantes da comunicação e a tradução (Jakobson);

v) o processo gerativo de sentido (Greimas); dentre outros.

De posse dos instrumentos semióticos selecionados, formulamos no segundo capítulo uma proposta para a investigação do direito. Uma delas diz respeito à segregação da investigação em razão dos planos pragmático, semântico e sintático, os quais servirão para a formulação de três capítulos da tese.

Pretendemos ainda investigar o signo jurídico e todos os seus aspectos (significante, referente e significado) na sua completa composição. Por exemplo, postulamos que o direito positivo exerce a função na semiose jurídica como referente do ordenamento, o qual se localiza no significado, outro dos três sítios lógicos do signo. Empreenderemos, contudo, uma análise sob a ótica da semiose e dos três tipos de interpretantes de Peirce; o ordenamento como interpretante imediato, a doutrina (ou doutrinas, uma vez que, calcados em Eco, consideramos que não é possível a uma só pessoa possuir a competência lingüística completa para a compreensão global de todo o texto do direito positivo) como interpretantes dinâmicos e o sistema como interpretante final, inalcançável, mas unificador lógico de todo o processo.

Ainda, no mesmo capítulo, buscamos verificar na Doutrina conceitos de Extrafiscalidade e os contrapor com aquele objeto de nossas pretensões iniciais, qual seja, a extrafiscalidade como a função que as normas estritamente tributárias exercem de reforçar a eficácia de outras regras, exceto a de desestímulo de condutas ilícitas.

Postulamos, em princípio, que a extrafiscalidade se manifesta em dois planos distintos: o jurídico e o extrajurídico e a conexão entre os dois é realizada por meio da intencionalidade.

Assim como a enunciação, processo de produção do enunciado, deixa marcas no enunciado, acreditamos que a intenção do legislador deixa registros na lei, os quais demarcam a intencionalidade do ponto de vista jurídico. Tal intencionalidade e, portanto, a extrafiscalidade, pode se manifestar por meio de expedientes explícitos, implícitos e contextuais.

No terceiro capítulo, estipulamos que a linguagem só pode cumprir sua função, seja ela qual for, desde que o receptor a receba e interprete.

A interpretação, contudo, pode ser realizada de duas formas distintas: (i) uma simples e (ii) uma mais rebuscada, mais desenvolvida. Esta última é a tradução.

Podemos olhar uma obra de arte e nos emocionar em razão disso; sentir deleite, angústia, ódio, repulsa, etc. Essa interpretação é do tipo simples. A complexa se dá, por exemplo, no caso de nós explicarmos para um amigo por que a obra nos emociona. Nesse caso, a interpretação é realizada por meio da tradução de linguagem pictórica para verbal.

Se proferimos uma ordem a um subordinado “faça isso”, ele a cumpre e depois afirma que a cumpriu justamente em razão de termos dito “faça isso”, ele a interpretou, mas de forma simples.

A princípio, poderíamos dizer que a interpretação jurídica é deste tipo. As leis, decretos, instruções, enfim, toda sorte de diplomas normativos são editados e as pessoas os cumprem após deles tomarem conhecimento com sua imediata leitura.

Cremos, contudo, que o fenômeno jurídico não se realiza por meio desse tipo de interpretação. Ele é empreendido necessariamente através de uma interpretação mais complexa, ou seja, pela transformação de signos em novos signos, o que pode ser chamado de tradução.

Em geral, consideramos que a tradução trata-se da tarefa de transcrever um texto de uma língua para outra. Todavia, na lição de Jakobson, esse é apenas um dos seus três tipos, chamado tradução interlingual. Há ainda a intralingual ou reformulação – na qual está inserida a interpretação jurídica – e a inter-semiótica ou reformulação.

É justamente a interpretação jurídica como fenômeno de tradução que será estudada no terceiro capítulo com o fito de unificar todos os aspectos semióticos da extrafiscalidade.

Se a interpretação jurídica pode ser classificada como uma modalidade de tradução, podemos utilizar as várias ferramentas para este fenômeno desenvolvidas pelas Ciências da Linguagem, no caso específico, pela Semiótica. Também podemos, com os devidos cuidados, lançar mão das diversas conclusões já alcançadas por outras Teorias, mesmo diversas da Jurídica.

É necessário, porém, precaução. A transposição direta só se legitimaria no caso de não haver qualquer peculiaridade da interpretação jurídica em relação a uma estipulada Teoria Geral da Tradução.

Não há, porém, uma Teoria com esse grau de desenvolvimento capaz de abarcar, mediante formulações abrangentes tais, todo o conjunto de fenômenos de reformulação sónica designado por tradução. O que encontramos foram Teorias que tratam de espécies ou gêneros de tradução, mas não de todo o seu universo de possibilidades.

Se uma classe possui uma dada característica, suas sub-classes também a possuirão. Isso autoriza o Cientista a aplicar suas conclusões acerca de uma classe às suas espécies componentes. Num exemplo, se o pesquisador conclui que os mamíferos são homeotérmicos, os homens, de igual sorte, o serão.

Para lançar mão da mesma analogia, não partiremos de uma Teoria já desenvolvida acerca de mamíferos ou de primatas para investigar as características biológicas do homem, o qual pertence a essas classes de seres. Utilizaremos, em verdade, formulações já desenvolvidas para símios, gênero próximo, mas diverso da classe dos humanos.

Assim, a despeito de estipularmos ser a tradução um grande gênero de fenômenos – dentre os quais se enquadra a interpretação jurídica – que guardam entre si características comuns, consideramos que as formulações teóricas atuais não se dirigem com precisão a todo o fenômeno, mas sim a alguns de seus gêneros particulares.

Dessarte, apesar de extremamente úteis, os estudos acerca da tradução não serão adotados diretamente como premissas. Deveremos verificar se há peculiaridades da interpretação jurídica em relação às modalidades de tradução investigadas no texto que tomaremos como base e se tais aspectos de dessemelhança são relevantes.

Uma das peculiaridades diz respeito à diversidade da função pragmática do texto de partida em relação à função do texto de chegada. Uma poesia em russo traduzida para o português apresenta a mesma função – emocionar – em ambos os textos. Já o legislador incorpora, ao direito positivo, trechos de camadas lingüísticas que não apresentam a função prescritiva. Ademais, a Doutrina, ao interpretar, transforma um texto de linguagem prescritiva para descritiva. Esse processo de re-elaboração sónica com modificações pragmáticas não está presente na tradução tradicional, o que impõe verificar os seus impactos.

Por fim, verificaremos a sustentação teórica da denominada “interpretação econômica”. Estipulamos que se trata de um método equivocado de interpretação,

decorrente da desconsideração injustificada das mutações pragmáticas entre as linguagens do direito positivo e aquelas de onde foram extraídas as expressões adotadas pelo legislador para formular o seu discurso conformador de condutas inter-humanas.

Investigamos, no quarto capítulo, as dimensões pragmáticas da comunicação (enunciador, enunciatário, enunciado e enunciação), especificamente em relação à manifestação jurídica, e suas conexões com a intencionalidade jurídica e extrajurídica. Nesse passo, destacaremos a condição dos intérpretes do direito positivo, os quais se classificam em dois grupos distintos: (i) os enunciatários e (ii) os não-enunciatários. Naquele grupo, quadram-se os operadores do direito e os sujeitos cujas condutas sofrem a modulação jurídica; neste, a Doutrina. Consideramos relevante essa distinção para a interpretação jurídica, uma vez que o enunciador, em tese, não leva em consideração a competência lingüística do intérprete, mas daquele para o qual dirige o ato de enunciação.

Estabelecemos, ainda, a conjectura de que a intencionalidade jurídica corresponde justamente aos valores positivados, os quais se manifestam de forma explícita ou implícita.

Dessarte, um dos principais enfoques do capítulo será o de edificar uma teoria de valores à luz do fenômeno extrafiscal. Nesse passo, julgamos que os valores se reúnem em corpos maiores de significação: as ideologias. Assim, as funções extrafiscais podem atender e, portanto, ser classificadas em função do seu específico viés ideológico.

No quinto capítulo, em parte nos valeremos da Teoria de Paulo de Barros Carvalho acerca do processo gerativo de sentido, a qual julgamos ser uma precisa aplicação semiótica na seara jurídica do Estruturalismo Semântico de Greimas.

Nada obstante, consideramos que o processo desenvolvido pelo ilustre professor diz respeito a uma semântica interna ao discurso jurídico, ou seja, a uma intertextualidade intra-sistêmica. Cremos, contudo, que merecem investigações mais acuradas os aspectos semânticos relativos à intertextualidade intersistêmica.

É no plano sintático de investigação, enfrentado no sexto capítulo, que se revela a configuração formal das regras veiculadoras de extrafiscalidade, as posições sintáticas de normas e princípios, as relações entre escopos de cunho fiscal e não fiscal, bem como o completo espaço lógico do emprego do tributo com a função sancionatória.

No sétimo capítulo, à luz do emprego de regras tributárias com fins diversos ao de meramente levar recursos financeiros ao Estado, serão investigadas as disposições no

plano constitucional: princípios tributários, imunidade, competência tributária, bem como outros ditames e prescrições não específicos da seara tributária, como as competências legiferantes de regulação.

O oitavo capítulo é dedicado à investigação da extrafiscalidade no plano das normas inferiores ao degrau constitucional. São investigados os instrumentos mediante os quais os escopos constitucionais podem ser perseguidos por intermédio de normas atinentes à seara tributária.

No derradeiro capítulo, assim como procedemos no mestrado, buscaremos empregar as formulações desenvolvidas para investigar situações concretas com que nos deparamos no direito positivo brasileiro.

O foco desse procedimento, contudo, não estará nas específicas aparições concretas da extrafiscalidade. Sua finalidade, pelo contrário, será a de testar, por mais um ângulo, a correção e utilidade das conclusões teóricas.

Selecionamos diversos temas, dentre os quais, o emblemático caso dos quatro impostos federais (II, IE, IPI e IOF) que excepcionam os princípios da Estrita Legalidade, Anterioridade Geral e Nonagesimal.

A Doutrina que justifica tais exceções é praticamente unânime ao afirmar que elas decorrem das funções extrafiscais a que tais impostos se destinam. Assim, nesse ponto perguntamos: que fatores levam os Juristas a esta interpretação?

Aliado a isso, buscaremos responder outras indagações, dentre elas: se tais impostos excepcionam os princípios acima referidos em razão das suas funções extrafiscais, seria constitucional excepcionar os mesmos ditames se o objetivo não tiver caráter extrafiscal, mas meramente fiscal, como foi o caso do aumento do IOF em razão da não aprovação da CPMF?

Enfim, a teoria que buscaremos desenvolver deverá ser apta a investigar casos como o acima e a responder as perguntas que surgirem no curso da análise empreendida.

PARTE I:
O DIREITO COMO LINGUAGEM

CAPÍTULO 1 – SEMIÓTICA

“À verdade é permitida apenas uma celebração breve da vitória, a saber, entre os dois longos períodos em que é condenada como paradoxal e desprezada como trivial.”

SCHOPENHAUER, Arthur;

“O mundo como vontade e como representação”.

Não há verdade sem linguagem; não há objeto, não há realidade, não há sequer seres humanos – nós –, entes lingüisticamente conscientes. Em razão desse axioma, o da inevitabilidade lingüística para a compreensão e para a própria constituição do eu e do mundo, a verdade é sempre passageira – fruto da perene re-elaboração humana, da contínua expansão de sua linguagem. A investigação jurídica passa, assim, necessariamente pela análise da linguagem do direito, ainda que de forma inconsciente. Preferimos, contudo, a consciente, que intencionalmente adota valiosas contribuições provindas dos campos específicos de estudo da própria linguagem.

1.1. LINGUAGEM: IMANÊNCIA DA CONDIÇÃO HUMANA

Em um sem número de aspectos, nós nos identificamos com o mundo – animado e inanimado. Somos constituídos pelos mesmos átomos que formam a Terra; possuímos idênticas moléculas, das mais simples às mais complexas, às de animais, plantas e até bactérias. Somos semelhantes, quase idênticos, a muitos desses outros seres; aspectos sutis, porém, nos diferenciam, nos conferem a condição humana. Dentre todos, o mais decisivo é a linguagem. Por isso, afirma Flusser, “Ei-la, a língua, em toda sua imensa riqueza. O instrumento mais perfeito que herdamos de nossos pais em cujo aperfeiçoamento colaboram incontáveis gerações desde a origem da humanidade, ou, talvez, até além dessa origem. Ela encerra em si toda a sabedoria da raça humana³”. Mas, de que forma recebemos essa herança?

³ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*, p. 36-37.

1.1.1. Culturalismo

Numa visão culturalista, dada uma certa condição humana biologicamente já determinada, as estruturas lingüísticas se desenvolveram com base na cultura. A língua carrega todo o processo histórico de uma civilização. Nas palavras de Flusser, “A língua, tal qual a somos, tal qual ela se derramou até nós para formar-nos, é o acúmulo de toda a sabedoria, de todo o esforço criador, de todas as vitórias e de todas as derrotas dos intelectos que nos precederam, Todos os nossos pensamentos, dos quais nos compomos, carregam a marca de nossos antecessores, tanto em seus conceitos (palavras) como em sua estrutura⁴”. O referido autor considera a língua “como processo histórico criador⁵”, isto é, “Cada palavra, cada forma gramatical é não somente um acumulador de todo o passado, mas também um gerador de todo o futuro⁶”.

1.1.2. Geneticismo

Por outro lado, o Geneticismo afirma que a evolução lingüística se deu com base na genética. Recebemos pelos genes de nossos pais – não só a cor dos olhos, o formato do rosto, e outras tantas características morfológicas –, mas também a aptidão lingüística. Esta – como a visão para o falcão, a velocidade para o guepardo e o veneno para a cascavel –, numa visão darwiniana, dota-nos de uma vantagem biológica selecionada ao longo de incontáveis gerações, do pré-humano ao *homo sapiens*. A linguagem – assim como a visão, a audição, a estrutura muscular, etc – constitui um órgão ou um sistema orgânico constitutivo do corpo biológico do homem. Nas palavras de Chomsky, “...a faculdade de linguagem entra de modo crucial em cada um dos aspectos da vida, do pensamento e da interação humanos. Ela é, em grande parte, responsável pelo fato de, sozinhos do universo biológico, os seres humanos terem uma história, uma diversidade e evolução cultural de alguma complexidade e riqueza, e mesmo sucesso biológico, no sentido técnico de seu número ser enorme⁷”.

1.1.3. Uma posição unificada

Enquanto a evolução biológica é transferida de geração a geração por meio de marcas genéticas, a evolução cultural é conduzida por registros lingüísticos, que se

⁴ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*, p. 188.

⁵ Ibid., p. 196.

⁶ Ibid., p. 199.

⁷ CHOMSKY, Noam. *Linguagem e mente*, p. 18.

acumulam. Há um paralelo, em ambos os casos, entre evolução e diversidade. Organismos biológicos evoluídos são geneticamente mais complexos. De igual sorte, sociedades evoluídas são diversificadas cultural e linguisticamente. O mesmo se diga do direito. Em uma sociedade mais evoluída, apresentará maior complexidade.

O Universo caminha do simples para o complexo, do homogêneo para o heterogêneo. No início, só hidrogênio. Bilhões de anos se passaram para que, no interior de estrelas, a fusão nuclear formasse novos e variados átomos. A multiplicidade atômica viabilizou a ascensão a um novo patamar: o da complexidade química. Somente quando o Universo ascendeu à diversidade química, foi possível atingir novo estágio: o da complexidade biológica; a qual, mediante mais um longo processo, gerou um ser dotado de aparato orgânico – a linguagem – capaz de possibilitar mais uma ascensão: a diversidade e complexidade cultural. Não por acaso, Noam Chomsky encontra similaridades entre a química e a lingüística, uma vez que estudam como certos elementos simples são aptos para edificar estruturas mais complexas⁸.

Nesse processo de ascensão da complexidade, vale destacar ainda a conquista da linguagem escrita que potencializou ainda mais a diversidade cultural; impossível mediante linguagem exclusivamente oral. É nesse contexto que encontramos o direito, nosso foco específico de investigação.

1.2. SEMIÓTICA

A linguagem é nosso paradigma e a Semiótica, o instrumento para dela nos aproximar. Numa visão ampla, Winfried Nöth afirma que Semiótica é “a ciência dos signos e dos processos significativos (semiose) na natureza e na cultura⁹”. Todavia, a seguir reconhece, “Essa definição não é, porém, aceita por todos os estudiosos da área. Várias escolas da semiótica preferem definições mais específicas e restritas¹⁰”, dentre as quais estão as que se preocupam apenas com a comunicação humana, como a Semiótica de Umberto Eco para quem não há signos na natureza; o objeto de estudo deveria se constituir apenas das mensagens intencionais.

⁸ CHOMSKY, Noam. *Linguagem e mente*, p. 66: “A química e a lingüística têm muitas semelhanças. Na verdade, elas surgiram mais ou menos ao mesmo tempo – meados do século XVII –, no sentido moderno. Ambas estão estudando como coisas simples formam estruturas complexas. E estamos tentando descobrir quais são essas coisas simples e quais são os princípios de combinação e de interação”.

⁹ NÖTH, Winfried. *Panorama da Semiótica*, p. 17.

¹⁰ Ibid.

As duas principais escolas da Semiótica são fundadas pelos estudos de Peirce e de Saussure.

Peirce adota um sentido universal para a sua Teoria, a qual abarca inclusive os signos naturais, como o trovão que “anuncia” a tempestade. Tal abrangência não é compartilhada pelos estudos de Saussure, cuja principal preocupação foi a de aferir os aspectos diferenciadores entre a linguagem e os demais sistemas sógnicos. Dentre tais aspectos está o da arbitrariedade, que assume o centro de sua Teoria. Também merecem destaque as concepções de sistema e de estrutura lingüística; além do signo arbitrário, são traços distintivos da linguagem, a manifestação como instituição social e a sua imutabilidade.

Por outro lado, não adotaremos o modelo de signo de Saussure. Cremos ser superior o de Peirce, por ser mais amplo e, assim, capaz de abarcar sutilezas que julgamos relevantes para o estudo da linguagem jurídica.

Nessa linha de abordagem, não poderemos olvidar a Escola de Paris, em especial Greimas, um dos mais influentes estruturalistas do século XX, cujos estudos certamente inspiraram significativas contribuições à Teoria do Direito, como o “processo gerativo de sentido” da norma jurídica proposto por Paulo de Barros Carvalho.

1.3. SIGNO

Nas palavras de Fiorin, podemos encontrar uma singela, mas esclarecedora definição de signo: “...as frases são signos, os textos são signos, qualquer produção humana dotada de sentido é um signo¹¹”.

Todavia, o conceito de signo é sobremaneira mais complexo. Como nos adverte Lúcia Santanella¹², só na obra de Peirce são encontrados cerca de uma centena de definições do termo signo, muitas das quais aparentemente contraditórias entre si. Em verdade, tantas definições tiveram a finalidade de destacar as múltiplas facetas desse fenômeno.

¹¹ FIORIN, José Luiz. *Teoria dos signos*, pág. 60.

¹² SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos*, p.22.

A definição mais singela “Signo é alguma coisa que representa algo para alguém”, por ser excessivamente simplificadora, ao revés de clarificar o tema, encobre a complexidade do fenômeno.

Essa definição apresenta um erro recorrente: o de que o signo representa algo para alguém. Tal concepção consta da Teoria de Peirce, mas segundo Santanella em razão de ter receio de que sua Teoria, sobremaneira abstrata, seria incompreensível para a época. Assim, reduziu provisoriamente a precisão com o fim de ser compreendido.

Nada obstante, o signo apresenta caráter independente de qualquer eu individual. É uma unidade lógica cuja forma se traduz por “estar no lugar de”.

Peirce apresenta três modalidades de signos¹³: (i) o ícone, quando há uma relação qualitativa com o seu objeto (ex. uma placa de trânsito, cujo signo é similar ao formato da curva sobre a qual pretende avisar); (ii) o índice, quando há uma relação factual com o objeto (ex. a fumaça é índice do fogo); e (iii) o símbolo, quando a relação com o objeto é de caráter convencional.

Apesar de não haver linguagem, nem a escrita, que se manifeste por meio de um só tipo de signo (a expressão “curva em S”, por exemplo, apresenta caráter icônico e simbólico), concentrar-nos-emos nos convencionais, pois o direito positivo é fundamentalmente simbólico. Em razão disso, além das lições de Peirce, valer-nos-emos, dentre outros, das lições de Saussure, uma vez que sua Teoria estabelece o grande modelo semiótico do século XX não peirceano, isto é, o Estruturalismo, que se esteia na arbitrariedade do signo.

1.4. O TRIÂNGULO SEMIÓTICO

Adotamos o modelo triádico de Peirce por ser superior ao diádico de Saussure ao conceber o objeto como integrante do signo.

Segundo as lições de Winfried Nöth, o signo na formulação triádica é encontrado já nos estudos de Platão como composto pelos seguintes componentes: (i) o nome, (ii) a idéia e (iii) a coisa. Para Platão, porém, a idéia adquire concretude diversa da mera existência na mente humana.

¹³ Em verdade, são várias as classificações de signos apresentadas por Peirce. Todavia, para nossos propósitos não utilizaremos todas.

Para os Estóicos, o signo também se estrutura por meio de três componentes: (i) o significante, (ii) a significação ou significado e (iii) o evento ou objeto. O segundo apresenta-se como uma entidade não-corporal, enquanto os demais como entes materiais.

Já os Racionalistas dos Séculos XVII e XVIII apresentavam o signo como entidade diádica composta por duas entidades imateriais – significante e significado. Segundo Winfried Nöth, “Em contrapartida à tradição estóica, que tinha postulado a materialidade desse aspecto do signo, a contribuição revolucionária da semiótica de Port-Royal está na descrição do significante como imaterial, como idéia de uma tal coisa¹⁴”.

Essa contribuição dá um passo relevante. O signo é categoria semiótica e, portanto, lingüística. Está, assim, por completo num cenário intersubjetivo. Nenhum de seus componentes apresenta materialidade, ou seja, pode ser identificado com algo no mundo exterior à própria linguagem.

O signo corresponde à junção de três aspectos: (o) o referente, (ii) o conceito, e o (iii) suporte de significação. Cada um desses aspectos não tem uma realidade física. Não são ontologicamente determináveis, mas apresentam uma relação com “coisas” ontologicamente determináveis: (i) o “objeto em si”, (ii) os conteúdos de consciência, e (iii) as marcas gráficas.

Três são aspectos de uma categoria lingüística e cada qual se relaciona com “coisas em si”. Duas delas são, nas palavras de Popper¹⁵, de ontologia de terceira pessoa e uma de ontologia de primeira pessoa.

1.4.1. O significante

Como nos relata Nöth¹⁶, são várias as terminologias empregadas para designar esse critério do signo, tais como símbolo, veículo do signo, significante e expressão.

Na verdade, o próprio termo signo tem sido empregado de forma ambígua, inclusive por Teóricos como Peirce: ora para designar a entidade triádica, ora para nomear esse de seus três aspectos.

O significante originalmente concebido como uma entidade física, o que ainda é adotado por pensadores mais recentes, como Morris¹⁷, foi, contudo, a partir da semiótica de Port-Royal, concebido como uma entidade não material, mas sim mental.

¹⁴ NÖTH, Winfried. *Panorama da Semiótica*, p. 41.

¹⁵ POPPER, Karl Raimund. *O eu e seu cérebro*, p. 27.

¹⁶ NÖTH, Winfried. *Panorama da Semiótica*, p. 66.

Esse aspecto – a distinção entre a entidade física e a mental – costuma ser desprezado no estudo da linguagem. Ignora-se o processo que leva um registro gráfico a ser identificado pela mente humana como significante.

Geralmente só nos apercebemos da distinção no caso de dificuldades no processo mental de elaboração do significante. Podemos constatar que esse é um problema com que nos deparamos a todo instante. Em geral, não compreendemos as receitas escritas por médicos, mas o profissional da farmácia sim. É comum a dificuldade de leitura de professores ao corrigirem as provas escritas de seus alunos. Não por acaso, nas avaliações escritas dos candidatos a professor da USP, suas redações são lidas em público pelo próprio candidato diante da banca examinadora. O mesmo problema (dificuldade na constituição mental do significante) ocorre na linguagem oral. A dificuldade de apreender uma nova língua não está apenas nos aspectos sintáticos, semânticos e pragmáticos, mas também em compreender quais palavras e frases foram pronunciadas pelos nativos do idioma. Por exemplo, para adultos que dominam com desenvoltura a leitura em alfabeto latino (que é o mesmo da língua portuguesa e da inglesa), dominar a leitura da língua inglesa é processo mais simples que aprender a compreensão em linguagem oral, em razão da dificuldade de converter os sons em significantes.

Nos estudos jurídicos, essa questão lingüística não tem sido investigada pela simples razão de que nosso direito é escrito, aliás, em texto padronizado (graficamente mecanizado). Nada obstante, é tema que deveria merecer mais atenção especialmente na Teoria da Prova, pois sua forma de produção é sobremaneira livre em relação a de elaboração de diplomas normativos.

A seguinte passagem de Chomsky ilustra bem a distinção entre “suporte fático” e significante, “Suponhamos que a biblioteca tenha dois exemplares de *Guerra e Paz* de Tolstoi e que Pedro pegue emprestado um e João o outro. Pedro e João pegaram o mesmo livro ou livros diferentes? Se atentarmos para o fator material do item lexical, pegaram livros diferentes; se focalizarmos seu componente abstrato, pegaram o mesmo livro¹⁷”, mas traz mais uma importante sutileza. O significante não é material e também não é mental. Caracteriza-se como uma entidade abstrata e, portanto, intersubjetiva. Aliás, todos os vértices do signo possuem essa mesma natureza; daí a sua complexidade e a

¹⁷ NÖTH, Winfried. *A Semiótica do Século XX*, p. 30.

¹⁸ CHOMSKY, Noam. *Linguagem e mente*, p. 33.

difficuldade para compreensão. Deixamos, pois, para o tópico sobre a semiose, a abordagem mais minuciosa sobre esse ponto.

1.4.2. O referente

Também há várias designações para esse aspecto do signo: objeto, referente, coisa; e a mesma dicotomia entre aspecto interno do signo e algo no mundo exterior está presente. Nas palavras de Correias, “O referente ou *denotatum* das palavras é a parte do mundo exterior sobre a qual o emissor do signo acredita poder dizer algo”. E prossegue, “o referente é sempre uma construção cultural e não uma coisa ou um fenômeno¹⁹”.

Um exemplo interessante é a Cidade de Jerusalém. Na verdade, há um objeto-em-si, composto por tijolos, argamassa, casas, etc., mas são referentes completamente distintos para os povos islâmicos (chamado de Al-Quds) e para os judaico-cristãos, o que gera conflitos, pois não falam sobre o mesmo referente, apesar da identidade do objeto-em-si. Num outro exemplo, apanhado do Poeta Octavio Paz, “Cada língua é uma visão de mundo, cada civilização é um mundo. O sol celebrado em um poema asteca não é o sol do hino egípcio, apesar do astro ser o mesmo²⁰” (tradução nossa).

A mesma dicotomia foi constatada por Paulo de Barros Carvalho, “Estudando o fenômeno da percepção, a Semiótica avança no sentido de aprofundar a relação entre o sujeito do conhecimento e o objeto que pretende conhecer. Há dois tipos de objetos: o *imediat*o e o *dinâmico*... O objeto dinâmico tem autonomia, enquanto o imediato só existe dentro do signo. Mas, uma vez que não temos acesso ao objeto dinâmico a não ser pela mediação do signo, é o objeto imediato, de fato, aquele que está dentro do signo, que nos apresenta o objeto dinâmico. Este, por não caber dentro de um só signo, *pode ser representado de infinitas maneiras*, através dos mais diversos tipos de signos. As determinações do objeto dinâmico são infinitas, de modo que os signos, individualmente considerados, representariam algumas delas²¹”.

Tal assertiva de Paulo de Barros Carvalho assenta-se na Semiótica de Pierce. Nas palavras originais desse Teórico, “temos que distinguir o Objeto Imediato que é o Objeto tal como o próprio Signo o representa, e cujo Ser depende assim de sua

¹⁹ CORREAS, Óscar. *Crítica da ideologia jurídica: ensaio sócio-semiológico*, p. 47.

²⁰ PAZ, Octavio. *Translation: literature and letters*, p. 153: “each language is a view of the world, each civilization is a world. The sun praised in an Aztec poem is not the sun of the Egyptian hymn, although both speak of the same star”.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 90-91.

Representação no Signo, e o Objeto Dinâmico, que é a realidade que, de alguma forma, realiza a atribuição do Signo à sua Representação²²”. Aliás, é relevante citar que a denominação “Objeto Dinâmico”, ao revés de “Objeto Real”, foi empregado por Peirce, porque tal objeto pode não estar no mundo²³. Pode ser real como uma rocha ou uma árvore, mas também ideal como o círculo e o triângulo, ou mesmo imaginário como o centauro e a sereia.

Na verdade, só temos “contato” com o objeto imediato. Temos a convicção de que o objeto dinâmico apresenta essa ou aquela natureza – real, ideal e imaginária. Tal convicção, contudo, jamais se configura como uma certeza apodíctica. Árvores realmente existem? Sereias, de fato, nunca existiram? Triângulos não apresentam concretude?

Somos inclinados a responder cada uma dessas indagações com respostas taxativas: árvores existem!, sereias não!, e triângulos são entidades abstratas! No entanto, podemos formular mais uma: Moisés, líder judeu que libertou seu povo do jugo egípcio e o conduziu à terra prometida, como narrativa do Velho Testamento, foi realmente um ser real ou não passa de um ente imaginário?

Se não quisermos enfrentar narrativas de cunho religioso, podemos também perguntar: e Sócrates? Que certeza é essa que nos permite afirmar: Sócrates existiu!?

Só há uma resposta: o objeto imediato “Sócrates” existe e se relaciona com um “objeto dinâmico” supostamente real. O mesmo devemos afirmar quanto aos demais: há objetos imediatos que se relacionam com objetos supostamente ideais e imaginários.

Segundo, Santaella, o “objeto de um signo não é necessariamente algo que poderíamos conceber como um individual concreto e singular: ele pode ser um conjunto ou coleção de coisas, um evento ou ocorrência, ou ele pode ser da natureza de uma ‘idéia’ ou ‘abstração’ ou um ‘universal’. Pode ser qualquer coisa, qualquer que seja, sendo que nada aí é governado por qualquer suposição *a priori*”²⁴.

Para Peirce (*apud* Santaella), “Um signo pode ter mais de um Objeto. Assim a sentença ‘Caim matou Abel’, que é um Signo, refere-se pelo menos tanto a Abel quanto a

²² PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*, p. 177.

²³ Ibid., p. 168: “Devemos distinguir entre o Objeto Imediato – *i.e.*, o Objeto como representado no Signo – e o Objeto Real (não, porque talvez o Objeto seja ao mesmo tempo fictício; devo escolher um termo diferente), digamos antes o Objeto Dinâmico que, pela natureza das coisas, o Signo *não pode* exprimir, que ele pode apenas *indicar*, deixando ao intérprete a tarefa de descobri-lo por *experiência colateral* (destaques originais)”.

²⁴ SANTAELLA, Lúcia. *A Teoria Geral dos Signos*, pág. 15.

Caim, ainda que não a encaremos como deveríamos encará-la, isto é, como tendo ‘um assassino’ na qualidade de terceiro Objeto. O conjunto de objetos por ser visto como compondo um Objeto complexo²⁵”.

Em geral, os signos são estudados como entidades de apenas um objeto – simples, singelo, particular. Isso, porém, é apenas um procedimento simplificador para reduzir dificuldades de análise. Assim, não só palavras, mas também frases e textos inteiros por maiores que sejam, como uma enciclopédia completa, podem ser considerados signos com múltiplos objetos, no caso, com objetos complexos. Em verdade, não há limites para a complexidade do objeto; até todo o discurso produzido pelo homem, por todas as civilizações, ao longo de toda a história, pode ser considerado como um único signo composto por um só referente. Dessarte, o ordenamento como um todo pode ser visto como um único signo, o que será mais adiante mais minuciosamente analisado.

1.4.3. O Significado

Mais uma vez, encontramos vários nomes para esse aspecto: significação, significado ou mesmo interpretação. Peirce adotou esses vários termos, mas o mais consagrado em sua Teoria é o de “interpretante”, ao qual nos deteremos mais adiante.

Esse vértice, assim como os anteriores, apresenta uma concepção dicotômica, como na seguinte lição de Pierce: “Quanto ao Interpretante, devemos distinguir, igualmente, em primeiro lugar, o Interpretante Imediato, que é o interpretante tal como é revelado pela compreensão adequada do próprio Signo, e que é normalmente chamado de *significado* do signo; enquanto que, em segundo lugar, temos de observar a existência do Interpretante Dinâmico, que é o efeito concreto que o Signo, enquanto Signo, realmente determina²⁶”.

O interpretante dinâmico são os conteúdos de consciência, enquanto o interpretante imediato corresponde ao significado, este sim interior ao signo.

Desde a mais tenra idade, nossos pais e parentes mais próximos apontam para objetos das mais diversas formas e dizem “carro vermelho”, “casa vermelha”, “caneta vermelha” e assim por diante. Passamos a identificar algo em comum entre esses mais variados objetos e a denominamos por vermelho. Daí, compartilhamos com nossos pais e com toda a comunidade que compreende a língua portuguesa esse signo.

²⁵ SANTAELLA, Lúcia. *A Teoria Geral dos Signos*, p. 34.

²⁶ PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*, p. 177.

Podemos, sem apontar, mas apenas por meio de um ato de fala, conseguir que um outro falante do português vá buscar um determinado objeto vermelho no meio de outros tantos azuis pelo simples fato de compartilharmos o mesmo signo lingüístico.

Essa distinção não é singela. Somos levados a crer que o conceito subjetivo de vermelho é exatamente o mesmo para cada um dos indivíduos e a tal conceito convencionamos vincular a palavra “vermelho”.

Vamos imaginar hipoteticamente, porém, que ao nascermos, foi afixado em nossa retina um dispositivo tal que, ao observarmos algo vermelho, o artefato transmite ao nervo ótico o sinal equivalente do azul e ao observarmos o azul o inverso se processa. Assim, sempre que visualizarmos um objeto vermelho, veremos azul, mas nossos pais dirão vermelho. E sempre que observarmos algo azul, veremos vermelho, mas nossos pais dirão azul. Assim, ainda que não compartilhemos o conceito subjetivo (sensação) do vermelho, nem do azul, com nossos pais e nem com as demais pessoas da comunidade lingüística, a língua será perfeitamente operativa. Nada, nenhum teste lingüístico, será capaz de identificar que os aspectos subjetivos de nossa sensação visual diferem dos demais atores comunicativos.

Apesar de os conteúdos de consciência diferirem, é necessário para os atos comunicacionais serem eficazes, que o emissor e o receptor tenham algo em comum. Nunca teremos a certeza apodíctica se o conteúdo de consciência da sensação de vermelho de um dado receptor é idêntico ao nosso, mas saberemos se ele compartilha o mesmo conceito de vermelho se ao ordenar que pegue um dado objeto vermelho dentre outros de cores diferentes, ele trazer o correto. Há um conceito de vermelho por nós compartilhado, que não se confunde com nossos conteúdos individuais de consciência; aí está a dicotomia do significado.

1.5. O PROCESSO DE SEMIOSE

Assim como no trecho de Paz, “o significado de uma palavra é sempre outra palavra. Quando perguntamos, ‘qual o significado desta frase?’, a resposta é outra frase²⁷ (tradução nossa)”; ou na passagem de Santaella, “Faz parte da própria forma lógica de

²⁷ PAZ, Octavio. *Translation: literature and letters*, p. 159: “...the meaning of a word is always another word. Whenever we ask, ‘What does this phrase mean?’ the reply is another phrase”.

geração do signo que ela seja a forma de um processo ininterrupto, sem limites finitos²⁸”, percebemos que o signo não deve ser compreendido como uma entidade isolada, mas sim como uma unidade componente de um todo mais complexo: a semiose.

A semiose é um processo fundamentalmente triádico. Não se resolve em qualquer das relações entre pares (significante-significado; significante-referente; ou significado-referente). Essa concepção é superior para a compreensão do fenômeno sótico e, mais especificamente, comunicacional, no qual está inserido o direito.

É próprio da semiose crescer. Para Santaella, “o interpretante realiza o processo da intermediação, ao mesmo tempo que herda do signo o vínculo da representação. Herdando esse vínculo, o interpretante gerará, por sua vez, um outro signo-interpretante que levará à frente, numa corrente sem fim, o processo de crescimento²⁹”.

A marcha da semiose jamais chega a termo. Num dado instante, num determinado momento histórico, numa fase cultural, a semiose pode até chegar a um fim, mas será sempre provisório. Diversamente do inseto apanhado pela aranha que terá suas partes por ela completamente devoradas, o objeto jamais poderá ser completamente capturado pela teia da semiose. Aquilo que pensávamos ser definitivo, não nos sacia. Veremos a seguir se tratar de parcela de um todo inalcançável.

A semiose demonstra a autoreferência da linguagem, pois nas palavras de Santaella, “O processo lógico da semiose, especialmente a relação entre objeto e interpretante sempre mediada pelo signo, e a introdução do objeto imediato como outra inevitável mediação entre signo e objeto estabelecem uma cadeia regressiva de signos do lado do objeto, assim como uma cadeia progressiva de signos do lado do interpretante, de modo que os elos contínuos da linguagem se constituem em algo inquebrantável, para o qual não se oferecem saídas³⁰”.

1.5.1. O signo como unidade lógica da semiose

O signo compõe a estrutura lógica da semiose como sua unidade fundamental, mas cada um dos aspectos do signo – significante, significado e referente – também são signos quando isoladamente considerados. São entidades, portanto, triádicas; e, assim, compõem os elos da semiose como uma corrente ininterrupta.

²⁸ SANTAELLA, Lúcia. *A Teoria Geral dos Signos*, p. 18.

²⁹ Ibid., p. 29.

³⁰ Ibid., p. 45.

Como observa Santaella, “numa relação triádica genuína, não só o signo, mas também o objeto, assim como o interpretante são todos de natureza sgnica. Ou seja, todos os três correlatos são signos, sendo que aquilo que os diferencia é o papel lógico desempenhado por todos eles na ordem de uma relação de três lugares³¹”.

O vínculo do signo com o objeto não se dá por meio de todos os seus aspectos, porque, se assim o fosse, corresponderia ao próprio objeto. É signo justamente por que não é objeto. Uma coisa é dizer “pegue” e estender o braço com uma maçã nas mãos, outra coisa é dizer “pegue a maçã”.

Para exemplificar o processo de semiose e o signo como sua unidade lógica, adotemos o signo “minha mãe”. Há infinitos suportes físicos possíveis – MINHA MÃE, minha mãe, minha mãe, **minha mãe**, *minha mãe* etc –, alguns dos quais até de interpretação (fonética) não imediata, como em *minha mãe*; todos, porém, correspondem a um único significante. Esse significante, por si só, é também um signo, uma vez que apresenta um significado e também um objeto (o registro gráfico).

Ele, porém, opera para o signo sob enfoque, não como signo que é, mas sim como significante e se refere a um objeto: a Dona Glória (minha mãe). Todavia, o que é esse objeto?

O objeto é “uma mulher casada, de estatura baixa e capixaba”. Essa resposta, com efeito, corresponde ao que “realmente” é a “Dona Glória” no mundo das coisas? Não, pois poderíamos prosseguir. Casada com quem? Com Seu Manoel. De estatura baixa, mas quanto? Um metro e cinquenta e sete centímetros. Capixaba de qual cidade? De Cachoeiro do Itapemirim. E assim indefinidamente. A semiose caminha em direção ao objeto por meio de um traçado ininterrupto de outros signos sem jamais alcançá-lo.

A todo instante posso agregar mais um aspecto à semiose na direção do objeto para dele me aproximar, sem nele em momento algum tocar.

O objeto, assim, daquele signo sob enfoque (“minha mãe”) não é algo no mundo das coisas, mas sim um outro signo também ou, porque não dizer, toda uma cadeia semiótica em direção ao inatingível (mas cognoscível) objeto dinâmico.

E quanto ao significado?

³¹ SANTAELLA, Lúcia. *A Teoria Geral dos Signos*, p. 17.

Não é o próprio objeto. Evidentemente não é o dinâmico, mas também não é o imediato. Para o signo sob apreço (“minha mãe”), o significado não se apresenta como todo e qualquer dos aspectos do objeto (ser capixaba, casada, etc.), mas apenas como uma qualidade relacional entre duas pessoas.

Todavia, posso prosseguir: “minha mãe” orgânica? Legal? Ambas? Afetiva? As três coisas, respondo. Mas o quão afetivo? Posso prosseguir uma vez mais. Enfim, a cadeia semiótica também se perpetua em direção ao significado através de outros tantos signos (infinitos) na direção de um significado final, também inatingível como o objeto dinâmico.

O direito sofre o mesmo processo.

1.5.2. Os três níveis do interpretante

Como já visto, o significado também apresenta um nível intra-signo e outro exterior, ou seja, ontológico. São os, na terminologia peirciana, interpretante imediato e dinâmico. Em verdade, contudo, ao aplicar a mesma dicotomia a esse vértice semiótico, Pierce não se deu por satisfeito. Para ele há ainda um terceiro interpretante. Nas suas palavras, “Uma distinção similar pode ser feita em relação ao Interpretante. Mas, em relação a *esse* Interpretante, a dicotomia não é suficiente de modo algum³²”.

Sua Teoria está esteada num interpretante sob estrutura tricotômica. Além do “interpretante imediato”, do “interpretante dinâmico”, há, segundo suas convicções, o “interpretante final³³”.

Entender a Semiótica de Peirce passa necessariamente por compreender o seu escalonamento dos interpretantes no processo de semiose. Como destaca Lucia Santaella, “...é impossível se chegar a entender a concepção de signo em Peirce sem uma visão rigorosa e elucidadora da noção de interpretante³⁴”; e prossegue: “...o interpretante não é o

³² PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*, p. 168.

³³ Vale destacar as próprias palavras de PEIRCE, Charles Sanders; *Semiótica.*, p. 168: “...suponhamos que eu acorde de manhã antes de minha mulher e que, a seguir, ela desperte e pergunte ‘Como é que está o dia, hoje?’ *Isto* é um signo cujo Objeto, tal como está expresso, é o tempo naquele momento, mas cujo Objeto Dinâmico é a *impressão que eu presumivelmente extrai do ato de espiar por entre as cortinas da janela*. E cujo Interpretante, tal como expresso, é a qualidade do tempo, mas cujo Interpretante Dinâmico é a *minha resposta à pergunta dela*. Mas, além desse, existe um terceiro Interpretante. O *Interpretante Imediato* é aquilo que a Pergunta expressa, *tudo aquilo* que ela imediatamente expressa, e que eu enunciei imperfeitamente acima. O *Interpretante Dinâmico* é o efeito real que ela tem sobre mim, seu intérprete. Mas a Significação dela, ou o *Interpretante Último*, ou *Final* é o *objetivo* de minha mulher ao fazer a pergunta, qual o efeito que a resposta terá sobre seus planos para aquele dia”.

³⁴ SANTAELLA, Lúcia. *A Teoria Geral dos Signos*, p. 61.

resultado de uma atividade subjetiva. O signo não é um ente vazio e passivo dependente de um ego individual que, por um ato interpretativo, venha introjetar no signo o que lhe falta, isto é, o interpretante. Ao contrário, ele é capaz de determinar o interpretante porque dispõe do poder de gerá-lo, ou seja, o interpretante é uma propriedade objetiva que o signo possui em si mesmo, haja um ato interpretativo particular que a atualize ou não; é uma criatura do signo que não depende estritamente do modo como uma mente subjetiva, singular possa vir a compreendê-lo³⁵”; ademais “Embora essas afirmações, à primeira vista, possam soar de maneira aversiva ao leitor (uma vez que elas criam a impressão de que o signo é uma criatura auto-suficiente que independe do uso que os homens dele fazem) não custa lembrar que nascer, para nós, não é senão chegar e encontrar o universo da linguagem coletivamente já em curso e que este curso não depende de cada uma de nossas experiências individuais³⁶”; mas a seguir arremata “A noção de interpretante não significa, porém, que não existam atos interpretativos particulares e individuais³⁷”.

Apesar dessa tricotomia do interpretante ser um dos temas da Teoria de Peirce mais complexos, não totalmente compreendido e ainda bastante controvertido, merece nossa atenção, pelo menos quanto a pontos de relativo consenso.

O interpretante imediato é aquele visto em potencial. É uma significação latente do próprio signo. Se não houvesse tal interpretante, o signo não poderia ser identificado como tal. O interpretante dinâmico é o de mais simples compreensão. Trata-se dos conteúdos particulares de consciência. É o interpretante psicológico. Já o interpretante final é aquele que atinge o mais alto grau de abstração. Ele corresponde ao significado final do processo de semiose; inatingível, portanto. Todavia, apesar de a semiose nunca o atingir; tende para ele.

Dessarte, a fenomenologia do interpretante não é explicada apenas pela contraposição entre um aspecto concreto e outro abstrato, pois são dois os interpretantes ou significados abstratos; um, como entidade potencial do signo, algo a ele intrínseco; outro, como seu resultado final.

O significado assume, pois, vários níveis: desde o concreto, que se caracteriza como uma imagem mental – individual, portanto; até o mais abstrato como ente inalcançável.

³⁵ SANTAELLA, Lúcia. *A Teoria Geral dos Signos*, p. 63.

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid.

Em realidade, apesar de sua concretude, o interpretante dinâmico é o mais fugaz dos três, pois depende do específico ato de interpretação – que se perde até para seu realizador –, e só deixa marcas para outras pessoas em novos suportes fáticos. Se de um lado, o interpretante dinâmico é o menos problemático dos três, de outro, é o mais efêmero.

Numa analogia com a matemática, a semiose pode ser comparada à soma de uma progressão geométrica de termos infinitos com razão menor que um. O interpretante imediato equipara-se à fórmula, os dinâmicos a cada uma das parcelas, enquanto o interpretante final ao resultado finito, que só é determinado por abstração e nunca pela efetiva soma dos termos da PG. Como os símbolos matemáticos não carregam conteúdos, mas apenas formas em seu estado puro, o resultado pode ser determinado. O mesmo não se diga, no processo de semiose. Como o interpretante final só pode ser inferido por abstração, não é possível aferir seu conteúdo. À abstração só é dado descobrir formas, nunca substâncias. O interpretante final é a derradeira fronteira para a qual os interpretantes dinâmicos tendem, mas nunca alcançam. Sua existência é compreendida como forma, como um limite ideal, mas não há, em nenhum processo semiótico particular, como determinar sua substância³⁸.

Além de investigar o papel de cada um desses interpretantes, o seu conjunto permite-nos compreender a natureza do próprio processo semiótico. Nas palavras de Santaella, “fica evidente a natureza social e coletiva, mais do que isso, lógica do interpretante no seu sentido geral. Uma interpretação particular, psicológica (interpretante dinâmico) é sempre uma atualização necessária, mas relativa e, portanto, sujeito à correção e à crítica. Erra correção só é possível devido à relação dialética entre o interpretante imediato (potencial inscrito no signo) e o interpretante final, limite ideal para o qual, a partir desse potencial, as atualizações singulares tendem a se dirigir³⁹”.

Assim, os interpretantes dinâmicos podem ser identificados como mediadores entre o interpretante imediato e o final. Não podemos deixar de considerar, contudo, que cada significante dinâmico, em face de seu caráter efêmero, só se manifesta para outrem por meio de novo significante, o qual carrega consigo outro interpretante imediato. Uma vez que a semiose é uma cadeia sîgnica, o interpretante imediato não pode ser único, mas

³⁸ Vale transcrever as palavras de Ransdell (*apud* SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos*, p. 77), “o interpretante final é, então, a margem dos interpretantes possíveis tal como seria definitivamente estabelecida com a paralisação de todo crescimento nos poderes que um dado signo manifesta quando ele tivesse mostrado tudo que ele poderia ser – tudo que ele poderia fazer – como signo”.

³⁹ SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos*, p. 76.

sim concebido também como uma seqüência ininterrupta de um sem número de tais entidades.

A semiose é um caminho perpétuo para se avizinhar, mas nunca alcançar, o interpretante final. Em cada ponto desse caminho, encontramos os três níveis de interpretante, mas só um é comum entre todos os elos sógnicos: o interpretante final. Essa entidade só é determinável do ponto de vista lógico, mas sua função é essencial para unificar todo o processo semiótico.

Em resumo, para cada particular semiose podemos identificar três níveis de interpretantes – de significados, portanto: dois abstratos, o imediato e o final; um concreto, o dinâmico. Todavia, só o final é singular; os demais são imensuráveis.

Essa classificação dos interpretantes em três níveis não foi a única formulada por Peirce. Outras duas mais foram propostas.

Uma delas foi obtida pela aplicação de suas conhecidas categorias primeiridade, secundidade, e terceiridade, o que resultou nos interpretantes emocional, energético e lógico. Há relativo consenso de que essa divisão não corresponde à classificação entre interpretante imediato, dinâmico e final, mas ainda se está longe de unanimidade quanto à relação entre uma classificação e outra. De um lado afirma-se⁴⁰ que se trata de uma subdivisão do interpretante dinâmico, de outro que os três interpretantes imediato, dinâmico e final, podem ser subdivididos em emocional, energético e lógico; num total, portanto, de nove subespécies⁴¹. Não nos estenderemos mais acerca dessa classificação por que não a usaremos para investigar nosso objeto de análise: a extrafiscalidade.

Por fim, a última classificação elaborada por Peirce diz respeito ao interpretante à luz de um processo comunicacional – ao seu sítio comunicacional, portanto. Sob tal aspecto, fala Peirce em interpretante intencional, eficiente e comunicacional. O primeiro corresponde àquilo que está determinado na mente do emissor; o segundo, ao resultado no intelecto do receptor; ao passo que o terceiro é o que deve ser compartilhado entre os dois agentes a fim de se cumprir a função do signo⁴².

⁴⁰ Savan, *apud* SANTAELLA, Lúcia; *A teoria geral dos signos*, p. 81.

⁴¹ Johansen, *apud* SANTAELLA, Lúcia; *A teoria geral dos signos*, p. 82.

⁴² Peirce, *apud* SANTAELLA, Lúcia; *A teoria geral dos signos*, p. 83, “Há o interpretante Intencional, que é uma determinação da mente do emissor; o interpretante Eficiente (*effectual*) que é uma determinação da mente do intérprete; e o interpretante Comunicacional, ou melhor, o *Cominterpretant*, que é uma determinação daquela mente na qual as mentes do emissor e do intérprete têm de se fundir a fim de que

Das três tricotomias do interpretante propostas por Peirce, essa é a que Santaella – destacada estudiosa do tema – menos se dedica, por considerar que “o espectro dessa divisão é bem limitado, uma vez que ela só é aplicável a situações dialógicas, concretas, de modo que a função do interprete parece terminar, e efetivamente termina, quando dois parceiros, num ato comunicativo, atingem uma compreensão mútua do signo⁴³”.

Não podemos, contudo, concordar com a autora. A limitação dessa classificação só estaria amparada se concebêssemos o processo de comunicação também como algo limitado, sem qualquer filigrana merecedora de atenção. Não é o que pensamos. A comunicação é algo extremamente complexo e diversificado. Dentre tais processos, como veremos mais adiante, encontramos o direito, o qual não se resume a meros atos de linguagem, limitados temporal e espacialmente e adstritos a fenômenos entre pares humanos.

Se por um lado a semiose pode ser identificada como um fenômeno amplo, concebido para abarcar todos os fenômenos sógnicos, por outro, tal abrangência, dado seu propósito de ser universal, elimina sutilezas que só podem ser percebidas e estudadas quando nos defrontamos com processos particulares, dentre os quais, o principal é a comunicação.

1.6. DA SEMIOSE À COMUNICAÇÃO

A visão de Peirce do fenômeno semiótico é, em grande parte, focada no receptor, em razão de sua concepção ampla de signo, na qual se inserem também os signos naturais, vale dizer, os não produzidos por pessoas. Nada obstante, interessa-nos uma semiose particular: a que se realiza a partir da emissão do signo também por um ser humano, ou seja, a comunicação. Para tal, outros aspectos devem ser investigados, como o código e o contexto.

1.6.1. O código

qualquer comunicação possa ocorrer. Esta mente pode ser chamada de *Comens*. Ela consiste de tudo aquilo que, de saída, é e deve ser bem compreendido entre emissor e intérprete a fim de que o signo em questão cumpra sua função”.

⁴³ SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos*, p. 68.

Como nos alerta Jakobson, “Falar implica a seleção de certas entidades lingüísticas e sua combinação em unidades lingüísticas de mais alto grau de complexidade [...] Mas o que fala não é de modo algum um agente completamente livre na sua escolha de palavras: a seleção [...] deve ser feita a partir do repertório lexical que ele próprio e o destinatário da mensagem possuem em comum [...] Assim, para ser eficiente, o ato da fala exige o uso de um código comum por seus participantes⁴⁴”.

O conceito de código, contudo, deve ser compreendido como algo mais amplo como a idéia de enciclopédia de Eco.

Uma das maiores contribuições de Eco ao estudo da semiótica diz respeito a sua concepção de código como enciclopédia e à hermenêutica normativa. Nas palavras de Nöth, “A obra literária, conforme Eco, não é uma obra aberta a qualquer interpretação, como o título do seu próprio estudo de 1962 e a prática de certos críticos desconstrutivistas da pós-modernidade parecem sugerir. A sua semiótica literária exige um equilíbrio entre os dois extremos de uma teoria literária que quer admitir uma infinitude de interpretações para qualquer texto, de um lado, e uma hermenêutica normativa, que só quer admitir interpretações conforme as intenções do autor⁴⁵”; e prossegue, “O caminho interpretativo do leitor através de uma obra literária, conforme Eco, é implícito na obra mesma, que propõe, na sua estrutura, um leitor modelo, que segue e explora um potencial interpretativo da obra justificado pelas evidências que o texto contém. No seu caminho interpretativo, o leitor modelo segue vários princípios da semiótica peirceana: a sua interpretação é baseada em abduções e inferências com base nos signos do texto e progride, num processo de semiose ilimitada (mas não descontrolada), conforme o ideal de uma ‘progressão perfeita’ para resultados determinados conforme hábitos comuns e acordos interpretativos da comunidade literária. Nesse processo, o leitor ideal não é nem um leitor perfeito nem um leitor aberto a pluralidades de leituras possíveis (e admissíveis), que são justificáveis pela estrutura textual⁴⁶”. Para Eco, o código não deve ser concebido de forma estática, mas como um repertório que se altera por meio de um processo.

Uma palavra, assim, apresenta tantos significados quantos forem os contextos em que possa ser adotada; e tais possibilidades contextuais não são dadas de pronto – previamente –, mas evoluem. Numa visão enciclopédica do código, sempre está presente a

⁴⁴ JAKOBSON, Roman. *Lingüística e Comunicação*, p. 37.

⁴⁵ NÖTH, Winfried. *Panorama da Semiótica*, p. 166-167.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 167.

concepção criativa do significado, seja dum termo, duma frase ou dum texto por maior que seja.

1.6.2. O contexto

Contexto é termo ambíguo. Pode apresentar-se sob o aspecto pragmático, semântico ou ambos. Uma pessoa que caminha pela Avenida Paulista se depara com uma placa em que se alerta ser proibido usar roupas de banho, seguramente, compreenderá que sua vestimenta deve comportar peças como ternos e vestidos. Já aquela que encontra o mesmo aviso numa praia, imediatamente identificará tratar-se de uma área reservada à prática de nudismo.

Veja-se, contudo, que expressamos tais contextos a partir de texto. Não precisamos levar alguém para estes referidos lugares a fim de demonstrar que há dois sentidos para expressão “é proibido usar roupas de banho”, conforme o contexto. Tais contextos foram informados e não vivenciados por meio de palavras, as quais também apresentam sentido; mas sentido este que também depende de um contexto ainda mais amplo.

Tudo que escrevemos faz sentido, porque o avaliador de nossa tese está nessa condição “vivenciada” e ela foi entregue como tal num departamento da faculdade e levada às suas mãos por uma pessoa autorizada. Sem isso, o que garantiria que tudo sobre o que escrevemos refere-se a um trabalho científico de um ramo específico do conhecimento e não a uma obra literária ou a uma brincadeira jocosa?

Esse conjunto de eventos compõe o contexto sob o aspecto pragmático. Os demais, edificados a partir de texto, ilustram o contexto semântico.

Assim, o contexto é o conjunto destes dois aspectos (evidentemente poderíamos ainda destacar aspectos sintáticos, uma vez que as palavras e frases que edificam o contexto sob o aspecto semântico também apresentam relações entre si de cunho sintático). Aliás, como afirma Santaella, “É possível, também, ver como Peirce lida com questões sobre objetos de signos tais como advérbios, preposições etc. Esses signos funcionam sincategorematicamente, dentro de um contexto que inclui frases, cláusulas e

sentenças, e é por meio de uma análise de tais contextos que seus objetos podem ser identificados⁴⁷”.

Assim, podemos identificar as frases como contextos das palavras; o texto como contexto das frases; mas qual será o contexto do texto? Mais: o contexto do texto jurídico é também jurídico, ou melhor, compõe objeto de especulação pelo jurista? Creio que a resposta seja positiva, uma vez que o objeto (imediatos) é construído necessariamente por meio do contexto. Nas palavras de Santaella, que se vale das lições de Savan, “o objeto deve ser definido como aquela parte do contexto que é comum ao signo e a todos os seus intérpretes⁴⁸”.

1.6.3. *Intenção*

Um dos aspectos distintivos da comunicação, quando comparada com outras semioses, diz respeito à intenção. Como nos informa Winfried Nöth⁴⁹, já na obra de Aurélio Agostinho (354-430), ápice da semiótica antiga, encontramos a distinção entre signos intencionais e não intencionais. Os primeiros são convencionais – estipulados por seres vivos e não por humanos –, enquanto os segundos são ditos signos naturais – como a fumaça, índice do fogo.

Searle⁵⁰ afirma que o estudo da comunicação humana apresenta como unidade fundamental o ato de fala e não, por exemplo, o signo. Sua concepção se calca no fato de que a diferença entre marcas naturais e as produzidas por seres humanos em atividade comunicacional só pode ser estabelecida em razão da intenção de produzi-las.

⁴⁷SANTAELLA, Lúcia. *A Teoria Geral dos Signos*, p. 57.

⁴⁸Ibid.

⁴⁹NÖTH, Winfried. *Panorama da semiótica*, p. 32.

⁵⁰ Merecem destaque suas palavras originais, “A razão para que este estudo se concentre nos actos de fala é simplesmente a seguinte: toda a comunicação lingüística envolve actos lingüísticos. A unidade da comunicação lingüística não é, como se tem geralmente suposto, o símbolo, a palavra, ou a frase, ou mesmo a ocorrência do símbolo, palavra, ou sentença na execução do acto de fala. Considerar a ocorrência como uma mensagem é considerá-la como uma ocorrência produzida ou emitida. Mais precisamente, a produção ou emissão de uma ocorrência de frase sob certas condições é um acto de fala, e os actos de fala [...] são a unidade básica ou mínima da comunicação lingüística. Um modo de compreender este ponto de vista é perguntar qual a diferença entre considerar um objeto como um exemplo de comunicação lingüística e não considerá-lo sob este ângulo. Uma diferença crucial é a seguinte: quando consideramos que um ruído ou uma inscrição numa folha de papel constituem, enquanto mensagem, um exemplo de comunicação lingüística, uma das coisas que devemos supor é que o ruído ou a marca foram produzidos por um ser, ou seres mais ou menos semelhantes a nós, e **foram produzidos com certas intenções**. Se nós considerarmos o ruído ou a marca como um fenômeno natural, tal qual o vento nas árvores ou uma mancha no papel, excluí-los-emos da classe de comunicação lingüística, mesmo que o ruído ou a marca não possam ser distinguidos de palavras faladas ou escritas. Além disso, **não só devemos supor o ruído ou a marca como produzidos por um comportamento intencional**” (*Actos de Fala*, p. 26-27) (nossos destaques).

A importância da intenção resulta em que “do lado do falante, dizer e querer significar alguma coisa está estreitamente ligado com a intenção de produzir certos efeitos no ouvinte. Do lado do ouvinte, entender a enunciação do falante está fortemente ligado ao reconhecimento das suas intenções⁵¹”.

Apesar de não concordarmos com a posição de Searle segundo a qual a unidade fundamental da comunicação humana são os atos de fala (consideramos que a unidade depende do corte produzido pelo agente cognoscitivo), cremos que sua investigação é sobremaneira relevante, em especial, no que se refere ao intento do emissor; e esta análise é de cunho eminentemente pragmático (os principais planos de investigação semiótica são o pragmático, o semântico e o sintático, o que será mais adiante explicitado).

Cremos merecer acentuada atenção verificarmos se a intenção é relevante para o Estudo do Direito, ou se esta seara específica de comunicação humana, devido a aspectos a ela peculiares que a distinguem de todas as demais camadas comunicacionais, não comporta a análise da intenção do legislador – seu emissor. Sobre esse tema nos debruçaremos no próximo capítulo, pois conjecturamos haver estreita relação entre extrafiscalidade e a intenção do ato comunicacional que produz o direito positivo.

1.7. O TEXTO COMO UNIDADE DE SENTIDO

Há vários tipos de comunicação em razão dos vários tipos de signos produzidos pelo homem. Uma cena retratada numa tela é um signo mediante o qual o pintor busca se comunicar com seu público. O ato de pintar e expor possui todos os elementos essenciais da comunicação: o emissor, o receptor, o contexto, etc. Nada obstante, estamos interessados numa espécie específica de comunicação: a veiculada através de texto, pois é nesse tipo que se enquadra o direito.

Assim, é importante perquirir o que há de particular ao texto que o diferencia de todas as demais formas de comunicação e qual a relevância desse aspecto diferenciador para a compreensão do direito.

Essa característica diferenciadora é a linearidade – presente em todo tipo de texto, o escrito e o oral. Isso implica que esse tipo de comunicação não se apresenta de pronto aos sentidos e à consciência do receptor, mas sim como um processo.

⁵¹ SEARLE, John R. *Os Actos de Fala*, p. 66.

Ela é unidimensional e, em razão disso, para veicular mensagens cujos signos são compostos por referentes multidimensionais, prolonga-se. Diriam alguns, assim, que não seria o tipo adequado para representar a realidade de natureza multifacetada. Seriam mais aptos outros tipos de comunicação, como pinturas, esculturas, etc. Essa afirmação, contudo, é equivocada, pois o signo não corresponde jamais ao objeto (dinâmico) e, destarte, não há necessidade de correspondência entre suas estruturas.

Nada obstante, a linearidade do texto impõe um importante condicionante à interpretação. Ela não pode ser promovida como um lampejo. É necessário todo um percurso para se interpretar, todo um esforço produtivo por parte do receptor, que deve ler, armazenar em sua memória as várias partes e, só posteriormente, coordená-las com o intuito unificador. Evidentemente, conforme a dimensão do texto – à medida que ele aumenta – mais extenso será o processo interpretativo; e esse esforço do intérprete aumenta mais que proporcionalmente ao aumento do próprio texto – em verdade, exponencialmente –, pois o texto se expande pelo mero incremento de partes; enquanto a interpretação, pelo estabelecimento de relações. Para uma única parte adicionada ao texto; várias relações podem ser estabelecidas com as demais componentes; relações estas cujo número será maior quão maior for a dimensão do próprio texto. Uma parte (A) introduzida num texto formado por apenas duas outras partes (B e C) poderá formar quatro relações (A-isolado, AB, AC e ABC), ao passo que se fosse adicionada a um texto com três partes (B, C e D), haveria oito possíveis relações (A-isolado, AB, AC, AD, ABC, ABD, ACD e ABCD), e assim sucessivamente.

Essa emergência de complexidades em razão do tamanho do texto conduz alguns importantes Cientistas da Linguagem até a duvidarem da possibilidade de se compreender um texto como uma unidade de sentido. Essa característica não estaria ao alcance do intelecto humano, pelo menos para textos extensos. É o caso da posição cética de Chomsky retratada na seguinte passagem, “Como a gramática gerativa compreende o texto como unidade? Isso não ocorre, porque o problema é difícil demais. Nem a gramática gerativa nem qualquer outro tópico compreende o texto como unidade. É certamente verdadeiro que um texto é uma unidade... mas nosso entendimento do que seja é muito, muito pouco profundo. Como em muitas questões complicadas, simplesmente não

compreendemos⁵²”. E conclui: “O mundo é um lugar complicado. E quando chegamos ao texto, está muito além da compreensão teórica⁵³”.

Não assumimos essa posição pessimista. Militamos a tese segundo a qual o conhecimento é um processo infinito e como interpretar, num certo sentido, identifica-se com conhecer, o sentido de um texto – e, portanto, a sua unidade – é infindo.

A unidade de um texto é construída, edificada, reedificada, reconstruída, edificada novamente, construída uma vez mais e assim indefinidamente.

Tal unidade é edificada mediante um processo de circularidade hermenêutica como afirma Winfried Nöth, “O processo de interpretação textual não é, portanto, um processo que começa com signos autônomos e sentidos independentes para seguir até o mais alto nível do sentido global. O sentido elementar já contém traços do sentido global. Porém aí aparece a circularidade, uma vez que o sentido global também não pode existir sem os sentidos elementares⁵⁴”.

O processo de interpretação do texto como uma unidade de sentido identifica-se com a semiose de Peirce. Ademais, é uma atividade individual e coletiva. Ao entramos em contato com uma obra literária, com um texto científico ou com um diploma legal, não as interpretamos de primeira leitura, ou melhor, o fruto dessa primeira interpretação será extremamente apequenado. Em geral, para expandi-lo, relemos, conversamos com outras pessoas que também leram o texto, e até entramos em contato com pessoas desconhecidas através da leitura de suas obras sobre o nosso texto de interesse. Para expandir nossa compreensão sobre “Dom Casmurro”, podemos ler o livro mais de uma vez, conversar com quem o leu e trocar impressões, bem como ler um livro de um especialista em Machado de Assis.

Todo texto (dentre os quais, o direito positivo) apresenta uma unidade de sentido, a qual, contudo, não deve ser identificada como um produto acabado ou passível de sê-lo, mas sim como um postulado unificado de todo o processo de interpretação (individual e coletivo).

⁵² CHOMSKY, Noam. *Linguagem e mente*, p. 62.

⁵³ Ibid., p. 63.

⁵⁴ NÖTH, Winfried. *Panorama da Semiótica*, p. 73-74.

1.8. ANÁLISE FUNCIONALISTA E ESTRUTURALISTA DO TEXTO

O processo de interpretação do texto pode ser visto sob dois enfoques: o funcional e o estrutural. No primeiro, o texto apresenta unidade de sentido em razão da sua função; no segundo, por meio da sua estrutura.

Função é amiúde caracterizada em oposição à estrutura ou à forma de um dado sistema. Nada obstante, tais termos não devem ser vistos em oposição, uma vez que não há função sem estrutura e nem estrutura sem função.

São apenas pontos de vista diversos de um mesmo objeto, no caso, de um sistema. A linguagem, como sistema, pode ser investigada segundo esses dois enfoques, os quais podem (e devem) ser integrados. Nada obstante, o termo função apresenta várias significações. Em nosso estudo, reduziremos a duas: a função de cada elemento dentro da estrutura e a função da própria estrutura. No primeiro caso, trata-se de função sintática, no segundo de função pragmática.

A primeira abordagem visa investigar a relação de cada elemento semiótico com o texto, ou melhor, o vínculo entre uma unidade de nível mais baixo com uma de patamar mais alto, enquanto o segundo volta-se à relação de cada elemento com o contexto pragmático (emissor, meio, receptor, etc).

É neste último aspecto que a Teoria Funcionalista, que tem por principal expoente Roman Jakobson, se opõe ao formalismo dos estruturalistas seguidores de Saussure. A Escola de Praga, da qual Jakobson é o principal expoente, recusou-se a conceber a linguagem como uma forma pura e isolada e com isso superou a oposição entre as visões estática e dinâmica da linguagem, a qual foi descrita como um sistema funcional que visa à comunicação. Sua Teoria pode ser designada como estruturalismo dinâmico.

O direito, concebido como um sistema de comunicação, deve ser analisado sob esse enfoque unificador. Qual a sua função? Qual a sua estrutura? Mais: como deve se estruturar para cumprir sua função? Qual a função das suas partes componentes dentro da sua estrutura?

Nessa linha de investigação, o tributo deve ser concebido como parte; a extrafiscalidade, como uma função dessa parte em relação à estrutura, a qual é edificada em razão da função (que pode ser concebida como um conjunto de funções ou uma função complexa) pragmática do discurso do direito positivo como um todo unificado.

1.9. OS PLANOS DE ANÁLISE: SINTAXE, SEMÂNTICA E PRAGMÁTICA

Para investigar a extrafiscalidade, empregaremos também, e principalmente, uma das maiores contribuições para a Semiótica no Século XX promovida por Charles Morris.

Sua Teoria é ainda mais abrangente que a de Peirce. Para este Teórico, o fenômeno semiótico é tipicamente humano (ainda que não verbal, lingüístico, nem comunicacional exclusivamente), mas um signo, mesmo o natural, só adquire este *status* perante o homem. Já para Morris, o signo abrange fenômenos com animais e até com entidades cibernéticas nas duas pontas do processo (emissão e recepção). O signo não está mais para o homem, mas sim para organismos. Contudo, não estamos interessados em todo o espectro de sua Teoria, mas na sua específica classificação dos planos de investigação semiótica.

Seu signo também é concebido como uma entidade triádica: veículo, designatum e interpretante. A partir desses componentes, Morris identificou três relações diádicas – todas com um componente comum: o veículo –, relações as quais constituem as dimensões para a investigação semiótica e se estabelecem entre o veículo (o significante) e (i) os veículos de outros signos, (ii) seu designatum, e (iii) seu referente. A primeira relação é objeto do plano sintático de investigação semiótica; a segunda, do plano semântico; por fim, a terceira, do pragmático.

Há, contudo, várias contestações à divisão de Morris, afirmando-a não exaustiva. Não seria suficiente para uma investigação analítica completa do fenômeno semiótico e, portanto, para a análise completa de qualquer texto.

De fato, essa classificação não permite investigar, por exemplo, o que há de comum entre determinados registros gráficos ou sons, que nos faz identificá-los como suportes fáticos e, assim, interpretá-los como significantes. Isso fica a cargo da fonética: ramo da semiótica que não está abarcado, nem parcialmente, pelos planos de investigação de Morris.

De toda sorte, a contribuição de Morris foi determinante para a Semiótica Geral e é satisfatória para Semióticas específicas. Para investigar o fenômeno jurídico, tal classificação é sobremaneira útil. Em razão disso, dedicaremos um capítulo para cada plano com o foco específico de investigar o fenômeno (jurídico?) da extrafiscalidade.

CAPÍTULO II. UM MODELO DE SEMIÓTICA JURÍDICA

“O direito não apenas possui uma linguagem, mas é uma linguagem, na medida em que instrumenta uma modalidade de comunicação entre os homens, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas”.

GRAU, Eros; *“O direito posto e o direito pressuposto”*.

2.1. O DIREITO COMO UM SISTEMA COMUNICACIONAL

No capítulo precedente, vimos que o direito é uma manifestação sígnica, mais especificamente comunicacional, uma vez que seu emissor e receptor são necessariamente seres humanos. Ademais, pertence à classe das comunicações textuais (que se distinguem, por exemplo, das pictórias), cuja característica distintiva é a linearidade.

Em razão dessas considerações, reputamos precisas as palavras de Gregorio Robles, “La teoría comunicacional concibe el derecho como un sistema de comunicación cuya función pragmática es organizar la convivencia humana mediante, básicamente, la regulación de las acciones. Otra forma de expresar que el derecho es un sistema de comunicación se logra diciendo que el derecho es *texto*⁵⁵”.

Como sistema de comunicação, podem ser aplicadas ao Estudo do Direito todas as formulações gerais da Semiótica (como os planos de análise sintática, semântica e pragmática), como as relativas a esse tipo específico de fenômeno sígnico.

2.2. O SIGNO JURÍDICO

Todo texto pode ser concebido como o suporte de significação (o significante) de um signo. Assim, o próprio ordenamento como um todo compõe um signo, cujos elementos componentes são sobremaneira complexos. No entanto, não só o todo, mas também as partes nos interessam; elas em si, e sua relação com o todo. Certas partes da ordem jurídica exercem relevante função comunicacional, e atuam como signo, que são.

A função do direito positivo é conformar condutas inter-humanas. Dessarte, a menor partição significativa do todo discursivo apta a cumprir tal escopo deve ser adotada como sua unidade lógica. Trata-se da norma jurídica.

⁵⁵ ROBLES, Gregorio. *El derecho como texto*, p. 15.

A norma é também, sob o paradigma semiótico, signo e como tal sujeita a todas as ilações pertinentes ao estudo desse objeto: a análise de seu significante, representante e significado (interpretante); a investigação da semiose; o estudo do seu processo gerador de sentido; etc.

2.3. ANÁLISE DO SIGNO JURÍDICO

Em razão da complexidade do ordenamento, entendemos não ser útil para nossos fins o estudo de suas partes estruturais na sua feição sínica, ou seja, seu significante, referente e significado. Tal investigação é mais adequada para as suas unidades – as normas. O ordenamento será analisado no estudo da semiose jurídica.

2.3.1. *O significante*

O significante do signo jurídico é a primeira interpretação (a interpretação fonética) das marcas de tinta fixadas nos diplomas normativos. É o resultado da leitura dos textos legais sem articulação entre as suas partes componentes.

É importante destacar que o interpretante não corresponde às próprias marcas, mas é edificada a partir delas.

2.3.2. *O referente*

Há algumas propostas acerca do referente; uma delas: o homem. De fato, o homem pode ser referente de signos. Quando nós (emissor) falamos para alguém (receptor) sobre o atual presidente dos Estados Unidos (Barack Obama), primeiro negro a ascender ao cargo mais poderoso do mundo, é este – um homem – o referente. Seres humanos são emissores, receptores e referentes (todos diversos entre si). No discurso prescritivo, contudo, só há homens na função de enunciador e de enunciatário.

A segunda proposta é a conduta humana. De fato, a norma se refere a uma conduta, como já alertava o próprio Kelsen, “Que uma norma é ‘dirigida’ a uma pessoa, de modo algum significa outra coisa senão que a *conduta* de um indivíduo, uma conduta humana, é devida. Não é o ser humano como tal, na totalidade de sua existência, e sim uma certa *conduta* humana, à qual a norma se refere⁵⁶”. Numa outra passagem, “Objeto de uma norma é aquilo que está prescrito numa norma, fixado como devido, é a conduta de um ser

⁵⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*, pág. 12.

dotado de razão e de vontade – segundo nossa concepção de hoje – é a conduta de uma pessoa⁵⁷.

Se o signo não corresponde ao objeto (dinâmico), de igual sorte o signo jurídico não corresponde à própria conduta, esta considerada como a realização de uma atividade física por um alguém concretamente considerado.

Há assim duas condutas: uma que pertence à própria realidade sgnica, que está modulada segundo os funtores obrigatório, proibido ou permitido; e outra concretamente realizada (ou não) por membros de uma dada sociedade. À primeira, podemos denominar conduta imediata, ou conduta-modulada; à outra, conduta-dinâmica ou conduta-evento.

A conduta modulada jamais corresponderá à própria conduta-evento. A conduta-modulada de “pagar tributo” não corresponderá a todos os aspectos da conduta-evento de “pagar tributo” que poderá ser de manhã, à tarde, numa ou noutra agência bancária, diretamente ou por meio de um portador e assim por diante.

Sob o amplo campo de possibilidades da linguagem, não há limitações temporais ao objeto. Podemos falar acerca dos nossos avós já falecidos, da nossa atual esposa e filhos, bem como dos possíveis netos que teremos. O objeto pode ser pretérito, presente e futuro.

Nada obstante, seria a linguagem do direito positivo um sub-domínio particular sob esse aspecto? Teria o objeto jurídico alguma limitação temporal específica?

Todo signo é composto por um objeto (imediato). No entanto, para fins de redução de complexidades, especificamos signos com objetos mais simples. Esse procedimento foi adotado inclusive em relação à norma, por, em realidade, o objeto da norma não é apenas a conduta (esta é objeto do prescritor normativo, o qual muitas vezes é confundido com a própria norma, mas em verdade lhe é parte), mas também o fato. O referente normativo completo é a composição fato-conduta; o fato no antecedente, a conduta no conseqüente normativo. Com fins analíticos, contudo, merecem investigação apartada.

⁵⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*, p. 113.

O referente do antecedente normativo também se submete à dicotomia: objeto imediato e dinâmico. O fato jurídico é o objeto normativo imediato, ao passo que o evento é o objeto dinâmico.

Como o direito tem a função de conformar condutas humanas, o referente do prescritor (a conduta) será sempre um comportamento futuro em relação ao momento do ato de enunciação. Já a temporalidade do referente do descritor depende do tipo de norma. As normas individuais e concretas sempre são compostas por referentes passados; já as normas gerais e abstratas apresentam, em sua maioria, referentes futuros. Podem, porém, apresentar referentes pretéritos, o que redundaria no efeito retroativo do direito; geralmente indesejado, mas não impossível do ponto de vista lógico.

Há ainda mais uma particularidade acerca do referente do discurso prescritivo. O destinatário não é estabelecido por meio pragmático. Deve constar também do enunciado normativo.

Ao conversarmos com parentes na sala de estar de nossa residência sobre o tempo, não precisamos expressar (pelo menos não através do texto oral) que a comunicação é a eles dirigida. Já o legislador (o emissor do direito positivo) precisa enunciar o destinatário; ao fazê-lo torna o próprio destinatário também referente.

2.3.3. O significado

É o sentido normativo que também pode receber a denominação de norma. Em verdade, norma é palavra ambígua. Frequentemente é empregada para designar o próprio diploma normativo, que não se identifica nem sequer com o significante normativo; outras vezes, com mais propriedade, com o significado normativo.

Preferimos, contudo, denominar por norma o signo jurídico completo, cuja finalidade comunicacional é a de conformar a conduta humana. A norma, nessa acepção, é composta por um significante, um referente (fato-conduta) e um significado. Esse significado corresponde à própria modulação prescritiva.

2.3. AS DUAS SEMIOSES DO DIREITO

O signo não é uma entidade isolada. Ele faz parte de um processo que se desenvolve perenemente: a semiose. Uma vez concebidos ordenamento e norma como signos, o próximo passo é inquirir de quais semioses eles são componentes.

2.3.1. Semiose: do direito positivo ao sistema jurídico

O direito positivo corresponde ao significante do signo ordenamento. Estamos convictos de que não há apenas uma interpretação correta e, portanto, um único significado. Todavia, isso não legitima toda e qualquer interpretação. Se o texto escrito autoriza um sem número delas, ele desqualifica um número infinitamente maior.

O texto do direito positivo é, pois, importantíssimo; para cada interpretação digna de nota, ao menos um milhão de outras não são.

Ao discorrer acerca da interpretação e seus axiomas (inesgotabilidade e intertextualidade), Paulo de Barros Carvalho alerta-nos que esse processo guarda suas balizas, vale dizer, o texto no sentido de direito positivo. Nas suas próprias palavras:

A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos se instaura a partir dele⁵⁸.

Mas o direito positivo é conceito idêntico ao de ordenamento ou sistema jurídico?

Segundo Robles, “Ordenamiento es el texto jurídico tal y como es generado por las autoridades, que son las que toman las decisiones jurídicas. Los distintos poderes, a partir del constituyente y siguiendo por los constituidos, generan un texto al que podemos llamar *texto jurídico en bruto* [...] a ese documento lo llamaremos ORD [...] El texto bruto es sometido a un proceso de refinamiento y reelaboración, generando un nuevo texto, que refleja al primero y, al mismo tiempo, lo completa. Este nuevo texto, o *texto jurídico elaborado*, no se produce directamente por la acción de las autoridades (poderes jurídicos), sino que es el resultado del trabajo de la *dogmática jurídica*. [...] La dogmática construye así el *sistema* [...] al que llamaremos SIS⁵⁹”.

Robles ainda afirma que o sistema é muito mais amplo e desenvolvido que o ordenamento. Se o processo de semiose, o caminho do referente para o interpretante, é o passar para um signo mais desenvolvido que outro, no dizer de Peirce, por que não aceitar que o sistema jurídico é um signo mais elaborado e, portanto, superior ao ordenamento, ou seja, ao signo enunciado pelo legislador?

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 416.

⁵⁹ ROBLES, Gregorio. *El derecho como texto*, p. 23.

Entendemos que pode ser adotado ordenamento no sentido de signo original do processo de semiose ou como o seu próprio significado. Tal significado é o interpretante imediato.

Nesse sentido, o ordenamento não corresponde a um apanhado de regras, de enunciados prescritivos, mas sim de um todo orgânico dotado de características tais que lhe conferem uma identidade diversa das unidades lingüísticas menores que o compõem.

Como nos informa Bobbio⁶⁰, foi o positivismo jurídico a escola que introduziu originariamente no pensamento jurídico a Teoria do Ordenamento e sua concepção mais apurada e coerente foi estabelecida por Kelsen.

São três as características fundamentais atribuídos ao ordenamento: unidade, coerência e completude.

A primeira não é característica exclusiva da escola positivista, uma vez que o jusnaturalismo também afirma a unidade das normas. Aliás, a concepção de ambas as escolas se alinham com a nossa de cunho semiótico, segundo a qual todo texto pode ser concebido como uma unidade de sentido.

Já a coerência (não há normas a mais no ordenamento) e a completude (não há normas a menos) são características polares de uma mais ampla, a da plenitude conformativa do ordenamento: a característica de conformar todas as condutas inter-humanas. Para cada conduta intersubjetiva, presente está no ordenamento, uma e somente uma norma que a module deonticamente.

Nesse passo, deve ser destacado que o direito não governa a classe de todas as condutas humanas, mas apenas a subclasse daquelas que são relevantes em face do outro; as intersubjetivas ou inter-humanas, portanto.

O direito positivo não se confunde com ordenamento ou sistema jurídicos, mas estes dois nomes (ordenamento e sistema) corresponderiam à mesma entidade ou seriam distintas?

Podemos segregar as escolas jurídicas em duas grandes vertentes: (i) as que tratam ordenamento e sistema jurídico como designativas da mesma entidade e, por esse motivo, devem ser adotadas como expressões sinônimas e (ii) aquelas identificam significados diferentes entre as duas expressões.

⁶⁰ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*, p. 197.

Tercio Sampaio Ferraz Jr. adota a primeira posição: “Um ordenamento (...) além de ser um conjunto de elementos normativos (normas) e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos. (...) O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. Nesse sentido, ordenamento é sistema⁶¹”.

Em resumo, o ordenamento apresenta-se como tal justamente por ser concebido como um sistema organizado de normas.

Há, porém, aqueles que adotam posição diametralmente oposta como Professor Gregório Robles⁶², já citado, para quem o ordenamento é o “texto jurídico em bruto” ou simplesmente material jurídico, ao passo que o sistema é o produto de um processo de refinamento e re-elaboração doutrinária. O sistema, assim, não é resultado da ação das autoridades legalmente competentes, mas sim do trabalho re-formulador da Doutrina.

Seria o sistema um documento mais amplo e desbastado das lacunas, contradições e omissões próprias do ordenamento. A Doutrina não seria uma atividade meramente descritiva, mas sim construtora do próprio direito, uma vez que o sistema seria fruto de sua atividade; e, assim, os juristas seriam atores necessários aos processos de decisão normativa.

A doutrina é, de fato, parte essencial da semiose jurídica, mas ela não exerce a função edificadora do sistema, mas sim colaboradora no processo de semiose jurídica que marcha do ordenamento ao sistema; este inalcançável.

Kelsen⁶³, já na obra “Teoria Pura do Direito”, discorreu acerca da necessidade de se distinguir a interpretação promovida por um agente autorizado a editar texto normativo daquela formulada pela Doutrina. À Doutrina compete apenas apontar os possíveis sentidos de uma norma – mais precisamente, do texto normativo – e não afirmar que tal ou qual sentido é o correto, o verdadeiro.

A aproximação científico-jurídica teria natureza exclusivamente cognitiva e, como tal, deparar-se-á com várias significações. Competiria, assim, ao órgão autorizado promover, por ato de vontade e não apenas de cognição, a positivação, dentre as possíveis significações, de uma delas.

⁶¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 175.

⁶² ROBLES, Gregorio. *El Derecho como texto*, p. 23-26.

⁶³ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 388.

Tal circunstância esvaziaria a Doutrina de todo o papel crítico acerca das formulações legislativas?

Ao analisar essa posição de Kelsen, Tercio Sampaio Ferraz Jr., assim se manifestou:

Esta coerência de Kelsen com seus princípios metódicos, porém, nos deixa sem armas. Sua renúncia pode ter um sentido heróico, de fidelidade à ciência, mas deixa sem fundamento a maior parte das atividades dogmáticas, as quais dizem respeito à hermenêutica⁶⁴.

Para a seguir prosseguir:

Com isso, porém, Kelsen frustra um dos objetivos fundamentais do saber jurídico, desde que ele foi configurado como um conhecimento racional do direito. Ainda que lhe atribuamos um caráter de tecnologia, de saber tecnológico, a sua produção teórica fica sem fundamento, aparecendo como mero arbítrio. Não teria, pois, realmente, nenhum valor racional procurar um fundamento teórico para a atividade metódica da doutrina, quando esta busca e atinge o sentido unívoco das palavras da lei? Seria um contra-senso falar em verdade hermenêutica?⁶⁵

E conclui:

Enfrentar esta questão constitui o que chamaríamos, então, de o desafio *kelseniano*⁶⁶.
(destaque original)

Assumindo justamente essa postura tecnológica da doutrina, consideramos que as várias possibilidades de interpretação do texto legislado não significam que todas estão num mesmo patamar de igualdade.

Se pretendemos adquirir um aparato tecnológico com a finalidade de ir de um ponto ao outro de uma cidade, certamente não iremos comprar uma geladeira, mas sim um automóvel ou uma motocicleta. Se desejarmos conservar alimentos, nossa opção será a geladeira e não mais o automóvel. Assim, há opções corretas e erradas para o atendimento de um dado propósito.

Mas, definido que o aparato correto deve ser um automóvel e não uma geladeira, todos os aparatos que assim se qualificam estão em mesmo pé de igualdade? Claro que não. Há uns melhores que outros.

⁶⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 263.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

Se o valor considerado for a velocidade, apesar de todos nos levarem ao destino pretendido, o mais rápido será o escolhido (nessa avaliação, desconsideramos outros fatores, como preço, segurança, economia de combustível, etc).

Mesmo num ambiente de alto grau de desenvolvimento tecnológico, como a Fórmula 1, uns carros são melhores que os outros e, para identificar qual é o melhor, ingressam em uma ambiente de competição.

O mesmo se diga das formulações doutrinárias. Há aquelas que pretendem “vender” geladeiras no lugar de automóveis. Todavia, há uma vastidão de elaborações dotadas do caráter automobilístico, mas umas são mais adequadas que outras e sua maior ou menor adequação será determinada também num cenário de competição pela preferência de uma dada comunidade lingüística.

Assim, em razão do caráter tecnológico da Doutrina, compete-lhe elaborar interpretações acerca do produto legislado, entrar em competição com as demais formulações, bem como até criticar o próprio direito positivo.

Todavia, tal crítica de ser parcimoniosa, uma vez que o processo de elaboração legislativa, que resulta na emissão do direito positivo, é completamente diverso do método de formulação doutrinária.

Umberto Eco, ao analisar a obra de Alexandre Dumas, destaca a péssima qualidade do livro “O Conde de Monte-cristo”. Mas como poderia um autor da estatura de Dumas, de obras como “A Tulipa Negra”, “Os três Mosqueteiros”, dentre outras, escrever um texto, apesar de também bastante conhecido, de qualidade tão inferior na visão de ECO? A resposta está no processo de produção.

Dumas foi pago para produzir a obra. Além de ganhar por linha, o que o levou a estender em muitas situações o texto em demasia, a publicação era por capítulos, como nas atuais novelas televisivas. Assim, era obrigado, em cada episódio, com o fito de rememorar o leitor, a repetir parcialmente o que já havia escrito anteriormente. Evidentemente, ao reunir as partes numa peça única, o texto perde a fluidez que lhe seria própria caso houvesse sido escrito para leitura de uma só tocada.

Não seria o caso da produção legislativa? Cremos que sim.

O processo de produção da lei talvez seja ainda mais tormentoso que a do “Conde de Monte-cristo” de Dumas. Além de também ser produzida em “capítulos” (os

diplomas normativos isoladamente considerados), mesmo estas partes não são elaboradas e nem manifestadas por um único agente cognoscitivo.

A lei não pode ser comparada – justamente por ser fruto de um processo sobremaneira caótico e adverso – com o resultado de reformulação significativa empreendida pelo Doutrinador.

A Doutrina, antes de criticar de forma pejorativa, deve efetivamente contar com o resultado freqüentemente confuso e babélico do produto legislado como algo inerente a esse processo e colaborar ativamente para a sua elucidação.

Outro ponto merecedor de destaque é que a Doutrina não é metalinguagem apenas do direito positivo. É dele e de si própria. Uma nova Doutrina não é erigida exclusivamente com base no direito positivo, mas sim sobre as anteriormente formuladas, num processo dialógico com os textos anteriores.

A Doutrina, assim, corresponde aos interpretantes dinâmicos relativos ao ordenamento como interpretante imediato e ao sistema como interpretante final.

O processo de elaboração doutrinária é infinito uma vez incapaz de alcançar o sistema jurídico. A doutrina atente, pois, a um dos postulados de todo processo de interpretação: a inesgotabilidade, a qual, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “é a idéia principiológica de que toda interpretação é infinita, nunca circunscrita a determinado campo semântico. Um texto poderá sempre ser reinterpretado”⁶⁷.

Dessarte, também concebemos o sistema jurídico como algo distinto do ordenamento, mas não como uma entidade dotada de significação concreta. Não é elaborado pelo legislador, nem pelo jurista. O sistema jurídico é uma entidade ideal; incapaz de ser efetivamente alcançada. Há como afirmar de forma categórica que um dado trabalho doutrinário é isento de contradições e lacunas? Ou que alcançou a perfeição tal que não pode mais ser aprimorado? Evidentemente as respostas a essas indagações devem ser negativas.

O sistema deve ser concebido, segundo o paradigma de uma semiose jurídica, como seu interpretante final mais complexo; aquele dotado de perfeição e completude; incapaz de ser atingido pela Doutrina, mas foco lógico atrativo e unificador das formulações doutrinárias.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 416.

O produto da dogmática, com respaldo na teoria peirciana, é algo diverso do ordenamento no sentido de ser um acréscimo de significação; é um signo mais evoluído.

Num certo aspecto, o ordenamento, concebido não só pelas normas gerais e abstratas, mas também por todo o corpo de linguagem prescritiva, inclusive as denotativas – resultado das inúmeras cadeias de posituação –, deve ser concebido como um signo degenerado ou incompleto. Tal aceção, contudo, não deve ser recebida de forma pejorativa, como nos alerta Santaella⁶⁸.

O signo corresponde a um elo de uma cadeia ininterrupta – a semiose. Qualquer fator que interrompe esse processo, o degenera, ou seja, impede que ele atinja toda a sua potencialidade como processo de significação. E é justamente o que ocorre quando observamos cada marcha de posituação isoladamente considerada. Por razões práticas, alheias às possibilidades lingüísticas, ela encontra um termo. Isso se dá, porque “o signo genuíno é muito mais um constructo teórico do que um signo atualizado e utilizável⁶⁹”.

O ordenamento deve corresponder, portanto, a um signo útil, funcional e não a um modelo abstrato inalcançável. Já, em relação ao sistema jurídico, afirmamos o contrário. O seu processo de elaboração apresenta-se como uma semiose em toda a sua potencialidade (pelo menos em direção ao significado).

O labor do Jurista, por menor que seja o seu objeto de investigação – um ramo ou mesmo um único instituto jurídico – não tem fim, mesmo que nenhum outro enunciado prescritivo seja acrescido ao ordenamento.

Dessa forma, como todo signo é apenas um elo provisório de uma cadeia semiótica, cada Dogmática pode ser concebida como um significado momentâneo do ordenamento. O Sistema, assim, deve ser compreendido como exemplo do interpretante final peirceano. É entidade abstrata e inatingível com a qual nenhuma Doutrina em particular pode aspirar identificação, mesmo em relação aos aspectos mais consensuais de sua época.

⁶⁸ SANTAELLA, Lúcia. *Teoria Geral dos Signos*, p. 71, “Para evitar equívocos desnecessários, é bom lembrar que os termos ‘degenerado’, ‘incompleto’, ‘primitivo’ e ‘imperfeito’ não têm aí nenhum sentido pejorativo. Essas denominações se justificam porque neles a semiose não se completa, não atingindo o estágio genuíno, ou seja, de processo ininterrupto, devir, infinitude, difusão e crescimento”.

⁶⁹ Ibid.

Ordenamento, doutrina e sistema são, respectivamente, os interpretantes imediato, dinâmico e final da semiose jurídica completa e o direito positivo o seu primeiro significante.

2.3.2. A incidência como semiose

A incidência é um processo de produção sónica. É um caso específico de semiose. Todavia, uma vez que o processo é infindo, como justificar o marco final da marcha de positivação?

As cadeias particulares de positivação jurídica, por meio das quais as normas são produzidas até atingir os patamares inferiores das regras individuais e concretas, compõem um outro processo de produção sónica, que se caracteriza com uma semiose interrompida por razões de ordem prática.

A justificativa é de natureza operativa. O fim se dá com o trânsito em julgado por questões práticas. A decisão passada em julgado não significa que o sistema jurídico atingiu a posição correta sobre o caso. Por isso, a jurisprudência se modifica. Aliás, em razão da natureza sempre inacabada das semioses, em situações excepcionais, o processo nunca se encerra. É o caso de revisões a favor do réu na ação penal.

A cadeia de positivação parte dos patamares superiores da ordem jurídica, onde se localizam as normas estruturantes, passa pelas regras gerais e abstratas que estipulam o comportamento intersubjetivo, e se finaliza com a edição das normas individuais e concretas que efetivamente ferem a conduta social. Mas, se esse processo corresponde a uma semiose, a qual é composta por signos cada vez mais desenvolvidos, como compatibilizar com a característica hierárquica do direito. Como os primeiros signos podem ser hierarquicamente superiores, mas menos desenvolvidos?

A lei é o significante de um signo mais desenvolvido que o da Constituição; assim como o ato administrativo e a decisão judicial compõem significantes também são mais desenvolvidos que o legal. Essa afirmação não deve ser erroneamente compreendida como sendo a lei algo melhor ou superior à Constituição. A lei é apenas um signo mais elaborado, de conteúdo de significação mais complexo.

Ela, porém, decorre do signo anterior (a Constituição). Na semiose, os signos posteriores são mais elaborados que os anteriores, mas tal elaboração está vinculada os

anteriores; é o contrário. Os anteriores, numa certa medida, determinam os posteriores. A lei é determinada pela constituição, mas sua elaboração é maior. De igual sorte, o ato administrativo e a decisão judicial que inserem os significantes das regras individuais e concretas são determinados pela lei, mas mais elaborados que ela.

2.4. OS ELEMENTOS COMUNICACIONAIS DO DISCURSO JURÍDICO

Dentre os elementos do ato de comunicação, para nossos propósitos de investigação do direito, em particular, da extrafiscalidade, destacam-se o emissor e o receptor. O signo comunicacional assim se caracteriza em razão de seres humanos assumirem a condição tanto de receptor, quanto de emissor; é fruto, portanto, de um ato intencional do emissor e não meramente causal, como os signos naturais. A febre de uma pessoa é, para um médico, signo da doença, mas não se caracteriza como signo comunicacional.

O direito, ao contrário dos sintomas de patologias, caracteriza-se como um signo comunicacional, vale dizer, intencionalmente produzido por uma (ou várias) consciência para outras consciências humanas.

2.4.1. O legislador

O emissor do direito positivo, em geral, não é individual. O ato de fala da linguagem prescritiva é, no mais das vezes, coletivo. Mais: freqüentemente a sua menor partição apta a cumprir a função pragmática de ferir condutas, ou seja, a norma jurídica, apresenta significantes enunciados por diversos atos de fala. Uma norma nem sempre – pelo contrário – é edificada a partir de um único diploma legal; fruto, portanto, de um único ato de fala.

A comunicação jurídico-prescritiva é sobremaneira complexa, pois além de se estabelecer geralmente por meio de inúmeros atos de fala; estes atos, por seu turno, são produzidos por emissores coletivos e, freqüentemente, distintos para cada ato de enunciativo. Uma prescrição pode ser edificada a partir de enunciados de diversas leis, as quais foram produzidas por colegiados diferentes em momentos distintos e distanciados em dias, meses, anos e até décadas. Assim, como afirmar, apesar de produzido por consciências humanas, que o signo jurídico é intencional? Ainda que haja intenção de cada uma das pessoas que participaram de cada ato de fala, como esta intenção ou o seu

conjunto pode ter relação com o signo jurídico? Como pode determiná-lo de alguma forma?

Segundo Tércio Sampaio, “Do ângulo do objeto, o direito pode ser visto como a positivação de normas dotadas de sentido. Do ângulo do método, o problema é como e onde captar esse sentido. Em função disto podemos cindir a doutrina em duas correntes que, embora não se distinguindo com essa nitidez, podem ser separadas didaticamente conforme o reconhecimento ou da *vontade do legislador* ou da *vontade da lei* como sede do sentido das normas⁷⁰ (destaques originais)”.

A primeira é chamada escola subjetivista, a segunda de objetivista. Todavia, antes de prosseguirmos, é necessário estabelecer a relação entre vontade e intenção.

A Teoria Geral do Direito afirma que todo diploma normativo é fruto de um ato de vontade, ao passo que, na Teoria da Comunicação, o ato de fala é produzido em face de uma intenção. Como o direito é um sistema comunicacional, podemos afirmar que vontade e intenção são sinônimos? Ou, como o direito é uma das espécies de signos comunicacionais, deveríamos conceber também a vontade como uma espécie de intenção?

A resposta é negativa para ambas as indagações, pois todo ato intencional é volitivo, mas nem todo ato volitivo é intencional; nem toda volição possui finalidade. Podemos comer por que temos vontade (fome) e não, necessariamente, com a intenção de nos alimentar, de ingerir nutrientes que consideramos indispensáveis à manutenção da nossa saúde e, às vezes, nem sequer para saciar nossa própria vontade (a fome). Podemos comer simplesmente por que temos a vontade de comer.

Por outro lado, sempre que praticamos algum ato intencionalmente, temos a vontade de fazê-lo. Atos intencionais são espécies de atos volitivos e não o contrário. Dessa forma, o direito é fruto de atos de vontade, mas não de toda e qualquer vontade, mas sim daquela dirigida a algum escopo. Dessa forma, podemos prosseguir nas discussões acerca do direito ser fruto da vontade do legislador ou da lei, desde que compreendamos tratar-se de uma vontade do tipo intencional.

Ainda segundo Tércio, calcado em Engisch, os objetivistas defendem sua posição contrária à interpretação como resultante da vontade do legislador sob os seguintes argumentos: (i) a vontade do legislador seria um ficção, uma vez que este raramente se

⁷⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 266.

identificaria com uma só pessoa, (ii) o texto legislado exige um determinado procedimento normativamente previsto para a sua produção, (iii) o texto deve ser inteligível e, como tal, identificável pelo intérprete e (iv) só a consideração de fatores objetivos é capaz de complementar o texto legislado a fim de criar o direito com o fito de satisfazer a dinâmica evolução social.

Por outro lado, os subjetivistas afirmam a favor de sua posição: (i) seria imprescindível recuperar as razões históricas da produção legislativa de tal forma não ser possível desprezar o legislador original, (ii) a vontade objetiva da lei não resolveria o problema da subjetividade, mas apenas a transferiria para a do intérprete, (iii) a escola objetivista comprometeria a segurança e a certeza do direito ao deixar a interpretação ao talante do intérprete.

Nas próprias palavras de Karl Engisch: “...é precisamente aqui que começa a problemática central da teoria jurídica da interpretação: O conteúdo objetivo da lei e, conseqüentemente, o último ‘escopo da interpretação’, são determinados e fixados através da ‘vontade’ do legislador histórico, manifestada então e uma vez por todas de modo que a dogmática jurídica deva seguir as pisadas do historiador – não, claro está, em razão da história, mas em razão da própria matéria em causa –, ou não será, pelo contrário, que o conteúdo objectivo da lei tem autonomia em si mesmo e nas suas ‘palavras’, enquanto “vontade da lei”, enquanto sentido objetivo que é independente do mentar e do querer ‘subjetivos’ do legislador histórico e que, com isso, em caso de necessidade, é capaz de movimento autônomo, é susceptível de evolução como tudo aquilo que participa do espírito ‘objetivo’? Em volta desta problemática se trava a luta das teorias da interpretação jurídica – designadas abreviadamente por teoria subjectivista e teoria objectivista – até os dias de hoje⁷¹”.

Tercio ainda destaca que a polêmica entre as duas escolas não se resolve e a posição estremada de cada um apresenta uma raiz ideológica⁷². A escola subjetivista daria esteio ao autoritarismo personalista, como foi o nazismo; ao passo que a objetivista geraria uma certa anarquia, o que levou os juristas realistas americanos a afirmar que o direito é aquele decidido pelos tribunais⁷³.

⁷¹ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, p. 170.

⁷² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 267-268.

⁷³ BOBBIO, Norberto, *O positivismo jurídico*, p. 143 “[...] os realistas se referem ao comportamento dos juízes, daqueles que devem fazer respeitar as regras de conduta impostas aos cidadãos. Normas jurídicas são,

Não nos alinhamos com nenhuma dessas duas posições. Com efeito, a intenção do agente emissor, no direito, não deve ser buscada por dois motivos: (i) por que o emissor não é uma única pessoa; e (ii) por causa do primado da segurança jurídica.

Mesmo que um projeto de lei tenha sido proposto por uma única pessoa (por um deputado, senador, pelo Presidente da República, etc) ele é aprovado por diversos agentes, cada qual com uma intenção própria.

Ainda que o texto normativo tenha sido produzido por um só agente, como no caso de um Decreto, de uma Medida Provisória ou de uma Instrução Ministerial, não devemos considerar a intenção do agente produtor por causa da segurança jurídica. A sua intenção não deve ser buscada por meio de uma perquirição posterior. Não se deve indagar ao Ministro com que objetivo publicou a Instrução, porque a intenção subjetiva dos agentes altera-se com o passar do tempo ou pode se alterar conforme as conjunturas. Também não se deve buscar a sua intenção por meio de outros textos produzidos na época da edição da medida, uma vez que só o texto produzido segundo o procedimento previsto no ordenamento tem caráter prescritivo. Esses textos, contudo, formam contexto intertextual, o que será discutido posteriormente.

O direito não é composto por comandos, como a de um pai ao dar ordens ao filho. Neste caso, é correto o filho indagar o pai com que intenção enunciou a ordem para bem compreendê-la e executá-la.

Essa circunstância, contudo, não exclui a premissa de que o texto de direito positivo é um produto humano intencional e isso não deve ser afastado pela Ciência Jurídica.

A intenção, à luz da Semiótica, deve ser analisada em seu duplo sentido: (i) a dos conteúdos de consciência e (ii) a dos conceitos como um dos três aspectos componentes do signo.

Os conteúdos de consciência não são acessíveis diretamente, senão por aqueles que os produziram. Já os conceitos são algo intersubjetivo.

Assim, não devemos buscar a intenção presente nos individuais conteúdos de consciência, pois só pode ser inferida por outras consciências mediante a emissão de novos significantes, o que produz insegurança – repudiada pelo direito. Faz sentido um filho

pois, aquelas que os juízes aplicam no exercício de suas funções [...] A definição realista do direito não faz conseqüentemente tanta referência ao legislador que estabelece a norma, mas sobretudo ao juiz que a aplica”.

pedir ao pai que confirme o seu entendimento acerca da intenção de uma dada ordem por meio de nova emissão com “outras palavras”. Não faz sentido, porém, indagar a cada deputado com qual intenção aprovou o texto legislativo, pois sua função de enunciação da mensagem prescritiva se esgotou com percurso do próprio procedimento legiferante.

O texto normativo, contudo, não deixa de ser intencional e, como tal, apresenta esse caráter no vértice conceitual e suas marcas estão presentes no significante.

Assim, a intenção que interessa ao Estudo do Direito decorre de uma posição intermediária. Ela não está no conteúdo de consciência do intérprete, nem tampouco no do legislador histórico. Ela é interna do signo jurídico, entidade de natureza intersubjetiva, passível de controle social.

2.4.2. O destinatário: o indivíduo e a coletividade

Há uma série de posições acerca de quem é o destinatário do ato comunicacional do direito. Três se destacam: (i) o sujeito que tem seu comportamento conformado pela norma, (ii) o agente público a quem se incumbe aplicar a norma e (iii) a doutrina.

Apesar de a doutrina exercer um papel primordial como intérprete e, portanto, no processo semiótico de re-elaboração do ordenamento na direção do sistema jurídico, não pode ser considerada como destinatário, o que será minudenciado mais adiante no capítulo sobre a pragmática.

O destinatário é aquele que tem seu comportamento conformado pela norma. Com isso damos destaque à primeira das hipóteses selecionadas, mas não afastamos a segunda, uma vez que o agente público também tem seu comportamento conformado pela ordem jurídica – por normas – haja vista que deve aplicar a regra originalmente dirigida a outrem.

Destarte, podemos simplificar, numa primeira abordagem, o destinatário como aquele a quem a norma conforma suas ações e omissões.

Para compreensão completa do fenômeno comunicacional do direito, o destinatário não deve ser analisado apenas do ponto de vista individual, mas também coletivo. Num modelo de ordem jurídica que exerça apenas a função protetivo-repressora, em que se privilegiam apenas as regras moduladas pelos funtores obrigatório e proibido,

tal redução (equivocada como o próprio modelo reducionista) considera o destinatário apenas sob o ponto de vista individual. Num modelo completo, em que se consideram todas as demais funções da ordem jurídica, deve ser investigado o destinatário também do ponto de vista de toda uma comunidade.

No modelo repressivo, é suficiente o aspecto meramente individual. O legislador ao modular como proibida uma dada conduta pretende que cada indivíduo deixe de praticá-la e, assim, que esta conduta seja expurgada da coletividade. Ao agir sobre o individual, pretende-se atingir o coletivo numa exata medida.

Todavia, nem sempre o fito normativo é o de que cada indivíduo deixe de praticar uma dada conduta. A intenção jurídica pode ser a de conformar o conjunto das condutas sociais, mas não em pontos extremados e, assim, não adota a finalidade tudo-ou-nada, típica da obrigação e da proibição; a primeira é a de que todos pratiquem a conduta; a segunda, a de que ninguém realize.

O ordenamento não opera necessariamente com o escopo individual: proibição-obrigação. Podem ser buscados o aumento e a redução de determinadas práticas, numa certa sociedade, em relação a uma dada posição em que se realizariam sem a conformação normativa.

Nesse caso, o destinatário da norma deve ser concebido como um grupo, uma coletividade e não pessoas individualmente consideradas. Nesse passo vale citar a constatação do Professor Celso Lafer, no prefácio da edição brasileira da obra de Bobbio, “Da estrutura a função”, segundo a qual o privatista encara “o direito a partir do indivíduo por meio do conceito de relação jurídica. O direito público tem como função dirigir interesses divergentes para um escopo comum, por meio de normas diretivas de comportamento⁷⁴”.

Ao analisar aspectos pragmáticos de normas indutoras de comportamentos econômicos, Schoueri, esteado nas lições de Gosch, assim asseverou: “...o incremento da tributação de um produto poderá implicar seu menor consumo, conforme esteja ou não o mercado disposto a assumir tais custos. No sentido inverso, isenções pontuais podem induzir os consumidores em direção a determinados produtos. Em todos os casos, de qualquer modo, no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou

⁷⁴ LAFER, Celso. In: BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*, prefácio, p. LIII.

consumido)⁷⁵”. Todavia, não concordamos integralmente com a posição adotada pelo Ilustre Professor.

O mercado já toma essa ou aquela direção, com maior ou menor grau de intensidade, em razão da resultante das tomadas de decisão econômica de cada um de seus agentes, no caso de sua atividade estar governada por simples normas de permissão. Isso é pressuposto para a edição de normas incentivadoras ou desestimuladoras.

A imposição de regras que criam prêmios ou ônus para a prática de atividades é necessariamente uma ação política que adquire escopo jurídico. A coletividade (chamada “mercado” no caso de normas que visem conformar condutas de caráter econômico) deve ser considerada como destinatário. O fato de o destinatário deixar de ser considerado individualmente para assumir uma compleição coletiva, não desloca para ele o “centro decisório” de agir ou deixar de agir.

A decisão política, que se incorpora num intento legislado, é de outra natureza. Deixa de ser um “deve agir” ou um “deve não agir” para cada e, assim, para todos; e passa a ser “pode agir, mas numa medida coletivamente diversa”.

2.5. EXTRAFISCALIDADE – UM FENÔMENO SEMIÓTICO

Para Paulo de Barros Carvalho, as questões atinentes à extrafiscalidade “São problemas alheios à especulação jurídica, é verdade, mas formam um substrato axiológico que, por tão próximo, não se pode ignorar. A contingência de não levá-los em linha de conta, para a montagem do raciocínio jurídico, não deve conduzir-nos ao absurdo de negá-los, mesmo porque penetram a disciplina normativa e ficam depositados nos textos do direito posto. O intérprete do produto legislado, ao arrostar as tormentosas questões semânticas que o conhecimento da lei propicia, fatalmente irá deparar-se com resquícios dessa intencionalidade que presidiu a elaboração legal⁷⁶”.

Tão breve e tão precioso. Esse trecho recorda-nos os aforismas de Wittgenstein. Um copo de palavras que inunda um oceano de pensamentos. Levanta com argúcia questões que devem ser enfrentadas na investigação do fenômeno da

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 44.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 532.

extrafiscalidade: (i) os valores, (ii) os problemas de ordem semântica e (iii) a intencionalidade. Antes, contudo, devemos conceituar extrafiscalidade.

2.5.1. Conceito de extrafiscalidade

Como para a maioria dos objetos de estudo, não encontramos na Doutrina unanimidade sequer em relação ao estabelecimento dos limites do conceito de extrafiscalidade.

Uma concepção das mais amplas é encontrada na obra de Marcus de Freitas Gouvêa, para quem a função extrafiscal importa “realizar os fins constitucionais do Estado, mediante a canalização de recursos para finalidades específicas e a criação de estímulos que visam induzir ou reprimir comportamentos, orientando-os na busca pelos mesmos objetivos, à medida que cria diferenças entre indivíduos e coisas⁷⁷”, a qual está em consonância com sua concepção de fiscalidade que se compõe apenas da função do tributo de arrecadar recursos para mera manutenção da estrutura do Estado.

Ainda segundo esse autor, o “sistema tributário é organizado segundo duas grandezas: o fato gerador e a destinação do produto arrecadado pelos tributos. Essas grandezas, que definem as espécies tributárias, são dotadas de potencialidades extrafiscais⁷⁸”. Essa definição, contudo, de tão abrangente, invade a seara de outra Dogmática – o Direito Financeiro.

A Doutrina majoritária⁷⁹ define a extrafiscalidade como a função exercida diretamente pelo tributo diversa daquela de meramente levar recursos aos cofres públicos, mas se divide em duas vertentes: (i) aqueles que entendem haver extrafiscalidade quando a função fiscal não é prioritária – é o caso do Professor Português Casalta Nabais⁸⁰ e de Roque Antonio Carrazza⁸¹, e (ii) os que entendem estar sempre presente a extrafiscalidade

⁷⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*, p. 279.

⁷⁸ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*, p. 280.

⁷⁹ Cite-se ATALIBA, Geraldo. *IPTU – Progressividade*, p. 81: “Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.

⁸⁰ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*, p. 629, “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas”.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 93: “Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o **objetivo principal de induzir** os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa” (grifos nossos).

independentemente do cunho fiscal do tributo – como o Professor Paulo de Barros Carvalho⁸².

Comungamos desta última posição e as razões para tal serão desenvolvidas nos capítulos dirigidos à investigação dos planos semióticos, especialmente, da sintática.

De toda sorte, há um núcleo comum à maioria dos conceitos de extrafiscalidade: o seu caráter finalístico; como bem observou Paulo de Barros Carvalho⁸³.

A finalidade é de cunho intencional. É, numa primeira visada, característica subjetiva do enunciador, no caso, do legislador. Em razão disso, é comum o tratamento da extrafiscalidade como aspecto extrajurídico; não passível, pois, de ser objeto da Ciência do Direito.

A intencionalidade, contudo, está sujeita à dicotomia própria dos fenômenos semióticos. Há intencionalidades subjetivas, impregnadas nos conteúdos particulares de consciência; mas há uma intencionalidade intersubjetiva, interna ao signo, e, portanto, linguística. De igual modo, há finalidades subjetivas, mas também intersubjetivas localizadas no interior do signo jurídico. Aquelas podem ser objeto de outras Ciências – da Psicologia, da Sociologia, etc –, e examinadas a partir de outros signos (um relato de um deputado após uma votação, por exemplo), mas não da Ciência Jurídica; já a finalidade intersubjetiva localizada no interior do signo jurídico é própria de perquirição pela Ciência do Direito. É dessa finalidade que se constitui a extrafiscalidade.

Todavia, “finalidade” é sempre transitiva, vale dizer, se possuímos uma finalidade, esta finalidade é sempre dirigida a algo. A afirmação “tenho a finalidade” é necessariamente incompleta; a ela seguramente seguirá a indagação “finalidade de quê?”.

A Doutrina responde, no mais das vezes, que o tributo de cunho extrafiscal tem por objetivo influir diretamente numa conduta social. Não é, contudo, a concreta influência e nem apenas aquela previsível a partir do exame da norma. Para se caracterizar a extrafiscalidade não é suficiente que a imposição tributária interfira com o

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 241: “Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 239: “Os signos *fiscalidade*, *extrafiscalidade* e *parafiscalidade* são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias”.

comportamento, mas sim que haja uma razão jurídica para tal influência. Como nos alerta Alcides Jorge Costa, ao prefaciá-la obra “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”:

A indução a certo comportamento pode não ter sido desejada pelo legislador ou sequer prevista por ele. É o que ocorre quando um determinado ente tributante institui impostos excessivos, o que leva empreendimentos novos a se dirigirem para território de outros entes tributantes⁸⁴.

Não se caracteriza a extrafiscalidade no exemplo do ilustre professor, uma vez que não se caracteriza o aspecto intencional.

Na destacada obra, contudo, seu autor (o ilustre Professor Titular de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP), desconsidera o aspecto intencional (subjetivo do legislador, bem como objetivo da lei), para se fixar na função que o diploma normativo exerce, com enfoque no destinatário. Apesar de não concordarmos em afastar o critério intencional, cremos ser sobremaneira relevante o enfoque promovido por Schoueri na função e no destinatário da norma. No capítulo relativo à pragmática, abordaremos com mais detalhes essa dicotomia finalidade-função, a qual entendemos decorrer da relação comunicacional entre emissor e receptor.

2.5.2. Intencionalidade: critérios de aferição

Ainda sobre o tema intencionalidade, é relevante destacar que os planos de investigação semiótica (pragmática, semântica e sintática) são de cunho epistemológico. Não há linguagem que apresente apenas aspectos deste ou daquele plano; nem a Lógica é meramente sintática. A semiose é una. Não há como promover cortes ontológicos; colocar de um lado o significante, de outro o referente, senão mediante uma suspensão provisória e com fins exclusivamente cognoscitivos. O significado de um signo, por exemplo, construído a partir de seu significante, é tema investigado no plano semântico, mas questões pragmáticas e sintáticas devem ser consideradas sob pena de se promover um equivocado reducionismo do fenômeno.

De igual sorte, a intencionalidade do signo jurídico, a qual determina a extrafiscalidade objeto da Ciência do Direito, é prioritariamente semântica, mas critérios

⁸⁴ COSTA, Alcides Jorge. In: SCHOUERI, Luís Eduardo *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, prefácio, p. X

típicos dos demais planos semióticos não devem ser ignorados, pois redundaria numa abordagem incompleta do fenômeno.

O artigo 179 da Constituição Federal assim prescreve:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

Esse único artigo por meio de poucas palavras (tratamento jurídico diferenciado, incentivá-las, etc) evidencia intenção jurídica de se fomentar, mediante regras de tributação, a criação e o desenvolvimento de pequenas empresas. Assim, poderíamos afirmar que a extrafiscalidade está presente no sentido dessas palavras. Teria cunho claramente semântico.

Por outro lado, o intuito extrafiscal pode resultar da relação, não só entre palavras de uma mesma frase, mas entre os mais diversos dispositivos. A Constituição, por exemplo, prescreve não uma, mas várias desonerações (imunidades e isenções heterônomas) de tributos sobre exportações: a isenção heterônoma de ICMS e ISS, art. 155, § 2º, XII, “e”, e art. 156, § 3º, II, respectivamente; e as imunidades de IPI, art. 153, § 3º, III, e das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, art. 149, § 2º, I. Esse conjunto de enunciados evidencia a intenção jurídica de incentivar tais operações, o qual determina a interpretação dos próprios enunciados isoladamente considerados. Os dispositivos colaboram na formação de um sentido maior, o qual, em contrapartida, influencia a elaboração dos sentidos específicos de cada um dos enunciados prescritivos. A formação de sentido não é unidirecional. Há uma relação dialética entre pequenas partições textuais que determinam o todo discursivo e o todo que determina o sentido das partes. Assim, de volta ao exemplo, apesar da contribuição social sobre o lucro não ser estritamente sobre receitas, deve-se interpretar que a imunidade sobre as “receitas de exportação” também a abranja.

Finalmente, o sentido e, portanto, a intencionalidade, deve ser construído também em razão do contexto: aquela parte do mundo (também intersubjetivo) no qual está inserido o texto e que é evidenciado por meio da intertextualidade extra-sistêmica. O valor neutralidade, por exemplo, permeia o princípio da não-cumulatividade e determina a

interpretação jurídica das normas que implantam este primado, mas é aferido de forma contextual.

Assim, a intencionalidade jurídica pode ser aferida (i) por meio do sentido isolado das palavras, (ii) através da relação entre as várias partições do texto, e (iii) mediante a contextualização. O primeiro critério de aferição é de cunho semântico; o segundo, sintático; enquanto o terceiro, pragmático. No entanto, um não prevalece sobre o outro e só podem ser considerados isoladamente num primeiro momento de aproximação.

2.5.3. Outros aspectos relevantes da extrafiscalidade

No estudo da extrafiscalidade, vários outros aspectos merecem atenção. A finalidade jurídica é essencialmente axiológica. A edição de uma norma decorre de uma intenção, busca atingir uma finalidade e, portanto, garantir um valor. Por outro lado, a intencionalidade jurídica é aquela interna ao signo jurídico; está impregnada na relação entre significante e significado deste signo. Ademias, a norma tributária de cunho extrafiscal desempenha uma função interna ao ordenamento jurídico. Esses três aspectos serão analisados nos capítulos relativos a cada um dos três planos semióticos de investigação. Na pragmática, será abordado o substrato axiológico; na semântica, a relação entre significante e significado; e na sintática, a função interna das normas extrafiscais.

CAPÍTULO III. INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E TRADUÇÃO

“não espere que o sublime, imenso, e extraordinário na língua original será fácil e imediatamente compreensível na tradução”.

HUMBOLDT, Wilhelm von;
Da introdução à sua tradução de Agamêmnon.

3.1 JURISTA E O ORDENAMENTO – CHAMPOLLION E A PEDRA DA ROSETA

O direito, como vimos, está inserido no grande conjunto de fenômenos lingüísticos do tipo comunicacional, vale dizer, aqueles cujos signos são, não só recebidos, mas também produzidos por uma mente humana consciente.

A comunicação humana, contudo, nem sempre se estabelece por meio de apenas dois atores (o emissor e o receptor). Um terceiro pode ser necessário quando emissor e receptor não compartilham do mesmo código lingüístico (ou enciclopédia). É a tradução.

Uma das passagens históricas de maior destaque relativas à tradução é a da Pedra da Roseta. O primeiro sentido de tradução que nos vem à mente, certamente, é o de um poliglota que, ao dominar duas línguas, reescreve o texto de uma para outra. Por isso, a história da Pedra da Roseta é tão surpreendente, uma vez que se inverte o processo.

Após a descoberta de uma pedra grafada com textos em três idiomas diferentes (o Grego, o Demótico Egípcio e a dos Hieróglifos) foi estipulada a conjectura de se tratarem do “mesmo texto”. Desde antes de Cristo, não mais havia utentes de duas das línguas, nem havia textos que permitissem a sua decifração. Com isso, os vastos registros, principalmente em Hieróglifos, encontrados desde então eram “vazios”, “ocos” de significação. Não passavam de marcas. Na ausência do código, não constituíam verdadeiros signos.

Foi Champollion quem a decifrou e, com isso, entregou ao Mundo Moderno a “chave” para a efetiva descoberta de parte do mundo antigo até então desconhecido.

Essa história chama a atenção por destacar a importância da tradução, mas também porque representa um fato relacionado à tributação. A Pedra da Roseta foi uma homenagem de sacerdotes ao Faraó Ptolomeu V por ter concedido ao povo isenções de tributos e perdões de dívidas. Por tal concessão, foram organizados festivais anuais e foi

grafada uma exortação ao feito em pedras colocadas nos principais templos. A pedra da roseta é uma delas.

Nesse passo, cabe-nos indagar se as semioses jurídicas, além de se caracterizarem como um fenômeno comunicacional, caracterizariam algo mais específico: um processo de tradução?

3.2. OS SENTIDOS DE TRADUZIR

Num sentido lato, a tradução pode ser identificada com o próprio processo de transformação de um signo e outro. Com diz Octavio Paz, “ler é traduzir dentro da mesma língua⁸⁵” (tradução livre), ou Jakobson,

“Para o lingüista como para o usuário comum das palavras, o significado de um signo lingüístico não é mais que sua tradução por um outro signo que lhe pode ser substituído, especialmente um signo ‘no qual ele se ache desenvolvido de modo mais completo’, como insistentemente afirmou Peirce, o mais profundo investigador da essência dos signos⁸⁶”.

Nada obstante, num sentido mais específico, traduzir é verter uma mensagem para um código diferente daquele em que havia sido originariamente elaborada. Como assevera Paz, “quando aprendemos a falar, aprendemos a traduzir; a criança que pergunta a sua mãe o significado de uma palavra está, em realidade, pedindo a ela para traduzir o termo não familiar em palavras já conhecidas⁸⁷” (tradução livre). Nota-se que esse processo não equivale à mera substituição de umas palavras por outras, mas sim à ampliação da própria realidade para criança. É o que também ocorre relativamente à tradução entre línguas diversas.

3.3. TRADUZIR E INTERPRETAR

Já estipulamos que a linguagem só pode cumprir sua função, seja ela qual for, desde que o receptor a receba e interprete. A interpretação, contudo, pode ser realizada de

⁸⁵ PAZ, Octavio. *Translation: literature and letters*, p. 159: “reading is translation within the same language”.

⁸⁶ JAKOBSON, Roman. *Lingüística e Comunicação*, p. 64.

⁸⁷ PAZ, Octavio. *Translation: literature and letters*, p. 152: “When we learn to speak, we are learning to translate; the child who asks his mother of a word is really asking her to translate the unfamiliar term into the simple words he already knows”.

duas formas distintas: (i) uma simples e (ii) uma mais rebuscada, mais desenvolvida. Esta última considerada tradução no sentido lato.

Podemos olhar uma obra de arte e nos emocionar em razão disso; sentir deleite, angústia, ódio, repulsa, etc. Essa interpretação é do tipo simples. A complexa se realiza, por exemplo, no caso de explicarmos a um amigo por que a obra nos emocionou. Nesse caso, a interpretação é realizada por meio da tradução de linguagem pictórica para verbal.

Eros Grau lançou mão de idêntica analogia ao estudar o fenômeno da interpretação jurídica. No seu “Ensaio e Discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”, afirmou que há dois tipos de arte: as alográficas e as autográficas. Aquelas, tais como a música, dependem da conjugação de duas pessoas: autor e executor; estas, como a pintura, realizam-se diretamente pelo autor; e conclui: “Em ambas há interpretação, mas distintas, uma da outra⁸⁸”.

Na autográfica, a interpretação implica apenas compreensão; já na alográfica, conjuga-se compreensão e reprodução. O direito não pertence ao primeiro tipo; é, pois, alográfico. O sentido do texto legislado depende do intérprete-executor.

Com efeito, se profirerimos uma ordem a um subordinado “faça isso”, ele a cumpre e depois afirma que a cumpriu justamente em razão de termos dito “faça isso”, ele a interpretou, mas de forma simples. Poderíamos então dizer que a interpretação jurídica é deste tipo e chegar à conclusão diversa da proferida por Eros Grau para afirmar que o direito é autográfico. Afinal, leis, decretos, instruções, enfim, toda sorte de diplomas normativos são editados e as pessoas os cumprem após deles tomarem conhecimento com sua imediata leitura.

Cremos, contudo, que tal cumprimento é um modo simplificado que não representa a essência do fenômeno jurídico. A interpretação jurídica é empreendida necessariamente através de um processo mais complexo, que extrapola a simples compreensão. Ele comporta uma efetiva transformação de signos em novos signos e, portanto, quadra-se no conceito amplo de tradução.

Em geral, consideramos que a tradução trata-se da tarefa de transcrever um texto de uma língua para outra. Todavia, na lição de Jakobson, esse é apenas um dos seus três tipos, chamado tradução interlingual (ou tradução propriamente dita). Há ainda a

⁸⁸ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, p. 20.

intralingual ou reformulação – na qual está inserida a interpretação jurídica – e a inter-semiótica ou transmutação.

Na transmutação, um signo de um dado sistema semiótico é vertido para outro de um sistema diverso, tais como a elaboração para teatro e cinema de obras literárias e a descrição de uma obra visual; deste, um belo exemplo é o magnífico capítulo primeiro do livro “As palavras e as coisas” de Foucault, no qual compõe em texto o quadro “As Meninas” de Velásquez⁸⁹.

Podemos numa acepção lata estipular que todo processo semiótico de transformação signica quadra-se no conceito de tradução, dentre os quais, a interpretação jurídica.

Dessarte, se a interpretação jurídica pode ser classificada como uma modalidade de tradução, podemos utilizar as várias ferramentas para este fenômeno desenvolvidas pelas Ciências da Linguagem, no caso específico, pela Semiótica. Também podemos, com os devidos cuidados, lançar mão das diversas conclusões já alcançadas por outras Teorias, mesmo diversas da Jurídica, bem como efetuar analogias.

Um exemplo interessante de analogia entre os diversos tipos de tradução – que uma vez mais nos relembra a comparação efetuada por Eros Grau entre a interpretação jurídica e a execução de uma peça musical – foi a empreendida por Umberto Eco ao perquirir o efeito de modernizar e arcaizar no processo de tradução de obras literárias:

“O problema não existe apenas com a tradução de língua para língua, mas também com as execuções musicais. Queria citar uma discussão de Marconi [...] acerca das que às vezes são chamadas execuções ‘autênticas’ de um trecho clássico. Em princípio considera-se autêntica a execução de uma pauta que reproduza não só os sons, mas também os timbres e durações como se poderiam ter ouvido na época da primeira execução. Daí as execuções filológicas da música renascentista com instrumentos da época, e o evitar que os trechos concebidos para cravo sejam executados ao piano e os de pianoforte num piano de cauda contemporâneo. No entanto parece que uma execução filológica pode não respeitar as intenções do autor (ou do texto) pelo fato de não produzir no ouvinte contemporâneo o mesmo efeito que produzia no seu coevo⁹⁰”.

Essa passagem será importante mais adiante para perscrutarmos a questão da relação para a interpretação (e, portanto, tradução) do texto legal entre o contexto de elaboração e o de aplicação. Por ora, merece destaque apenas o fato de Eco, ao discorrer

⁸⁹ Na edição consultada, são dezenove páginas, da 03 a 21.

⁹⁰ ECO, Umberto. *Dizer quase a mesma coisa: sobre a tradução*, p. 196.

sobre a Teoria da Tradução entre línguas, lançar mão de uma analogia com o processo de execução de obras musicais (repisamos: tal qual feito por Grau ao discorrer sobre a natureza da interpretação jurídica).

É necessário, porém, precaução. A transposição direta de conclusões acerca de processos de tradução distintos só se legitimaria no caso de não haver qualquer peculiaridade da interpretação jurídica em relação a uma estipulada Teoria Geral da Tradução.

Não há, porém, uma Teoria com esse grau de desenvolvimento capaz de abarcar, mediante formulações abrangentes tais, todo o conjunto de fenômenos de reformulação sógnica designado por tradução. O que encontramos foram Teorias que tratam de espécies ou gêneros de tradução, mas não de todo o seu universo de possibilidades.

Se uma classe possui uma dada característica, suas sub-classes também a possuirão. Isso autoriza o Cientista a aplicar suas conclusões acerca de uma classe às suas espécies componentes. Num exemplo, se o pesquisador conclui que os mamíferos são homeotérmicos, os homens, de igual sorte, o serão.

Para lançar mão da mesma analogia, não partiremos de uma Teoria já desenvolvida acerca de mamíferos ou de primatas para investigar as características biológicas do homem, o qual pertence a essas classes de seres. Utilizaremos, em verdade, formulações já desenvolvidas para símios, gênero próximo, mas diverso da classe dos humanos.

Assim, a despeito de estipularmos ser a tradução um grande gênero de fenômenos – dentre os quais se enquadra a interpretação jurídica – que guardam entre si características comuns, consideramos que as formulações teóricas atuais não se dirigem com precisão a todo o fenômeno, mas sim a alguns de seus gêneros particulares.

Dessarte, apesar de extremamente úteis, os estudos acerca da tradução não serão adotados diretamente como premissas. Deveremos verificar se há peculiaridades da interpretação jurídica em relação às modalidades de tradução investigadas no texto que tomaremos como base e se tais aspectos de dessemelhança são relevantes.

Uma das peculiaridades diz respeito à diversidade da função pragmática do texto de partida em relação à função do texto de chegada. Uma poesia em russo traduzida para o português apresenta a mesma função – emocionar – em ambos os textos. Já o

legislador incorpora, ao direito positivo, trechos de camadas lingüísticas que não apresentam a função prescritiva. Ademais, a Doutrina, ao interpretar, transforma um texto de linguagem prescritiva para descritiva. Esse processo de re-elaboração sónica com modificações pragmáticas não está presente na tradução tradicional, o que impõe verificarmos os seus impactos.

3.4. A REVERSIBILIDADE E O DIREITO

Uma das características determinantes do fenômeno da tradução é o da “reversibilidade”. Os processos de significação unidirecionais não são traduções nem sequer em sentido lato.

Se um livro escrito em Alemão pode ser traduzido para o Português e vice-versa, uma obra de literatura portuguesa também pode ser traduzida para a língua tedesca e ser revertida para o Português sem necessidade de conhecimento do texto original. Evidentemente, os textos não serão idênticos. Tal fato decorre da impossibilidade de perfeita correspondência entre significados (e referentes) de línguas diversas, tema sobre o qual nos debruaremos ainda neste capítulo.

Apesar das diferenças entre os textos é seguro que, se ambas as traduções (a de ida e a de volta) tiverem sido realizadas a contento, será perfeitamente identificável se tratar do “mesmo texto”. Do contrário, seria relativamente simples a criação de obras novas. Bastaria dois políglotas se ajustarem para trabalhar em conjunto; um traduzindo, o outro revertendo.

A reversibilidade, contudo, apresenta graus. Traduzir uma pintura para texto e depois vertê-lo de volta em pintura, provavelmente, redundará em duas obras pictográficas bem mais distintas entre si, que os textos do exemplo anterior. Nada obstante, certamente não estará retratada numa das telas uma paisagem da savana africana e seus animais de grande porte, como leões e búfalos, enquanto na outra um céu repleto de anjos.

Os vários tipos de tradução apresentam também graus diversos de reversibilidade, mas esta característica, mesmo esvaecida, deve necessariamente estar presente. Nesse passo, indagamos: o direito é reversível? Se for, em relação a quê?

Vamos tecer algumas conjecturas: (i) o ato de fala do legislador produz uma tradução das demais linguagens sociais, (ii) este mesmo ato de fala produz uma tradução de um outro discurso prescritivo, e (iii) a doutrina é uma tradução do direito positivo.

A primeira conjectura seguramente é falsa. Se o direito exercesse necessariamente a função de conservação das condutas sociais, talvez fosse possível promover uma reversão; e, nesse caso, o discurso prescritivo seria em algum grau uma tradução do conjunto dos demais discursos sociais. Poderíamos afirmar o mesmo se o direito possuísse apenas a função oposta, vale dizer, a de modificar as searas sociais. No entanto, o discurso jurídico-prescritivo exerce ambas as funções e nada, a priori, possibilita a aferição de quando e em que situações exerce uma e não a outra. Assim, do discurso do direito positivo não é possível reconstruir o discurso das demais searas lingüísticas sociais e vice-versa.

Quanto à segunda conjectura, poderíamos afirmar também ser falsa. Afinal, as leis são calcadas na Constituição; os decretos, nas leis; as portarias, nos decretos; e os lançamentos, nas portarias. Cada diploma normativo é formulado com base no hierarquicamente superior e não o contrário. Não se conhecem as portarias em razão dos lançamentos; nem os decretos em razão das portarias; nem as leis em razão dos decretos; e nem a Constituição em razão das leis. Não haveria, desse modo, qualquer grau de reversibilidade intra-sistêmica. Todavia, quando o Judiciário declara uma lei constitucional (ou inconstitucional) não está a proferir também uma norma e pela interpretação desta norma não é possível conhecer a Constituição?

Consideramos que sim. Desse modo, há, ainda que de forma tênue, alguma reversibilidade entre os diversos diplomas normativos, o que nos permite afirmar que o legislador ao editar uma lei realiza um ato comunicacional de tradução da Constituição. Cada patamar, na escala de positivação jurídica, traduz o texto que lhe é hierarquicamente superior e o teste de sua validade deve ser promovido por meio de um ato de reversão (de tradução oposta).

E quanto à terceira conjectura? Seria a doutrina o resultado de uma tradução do discurso prescritivo?

A resposta aparentemente é negativa, pois os dois discursos exercem funções pragmáticas diversas.

3.4.1. Funções pragmáticas diversas entre o texto de partida e o de chegada

Entendemos, contudo, que a resposta negativa é incorreta. Se fosse correta, também não poderíamos considerar como tradução a conversão para o português da Constituição Americana, pois o texto em nossa língua não terá o condão de obrigar ninguém.

Dessarte, o fato de o texto de chegada e o de partida apresentarem funções pragmáticas diversas não descaracteriza a tradução.

Podemos até afirmar que o grau de reversibilidade entre a Doutrina e o direito positivo não é muito elevado, mas não podemos negar sua existência. Ao ler a doutrina podemos inferir como deve estar redigido o diploma legal. Evidentemente, não seremos capazes de distribuir os enunciados prescritivos nos mesmos artigos, parágrafos e incisos. Provavelmente, o texto legislado estará disperso por mais de um diploma, enquanto a “lei” vertida na Doutrina estará registrada num único corpo. Nada obstante, é esperado que esse dois textos – o direito positivo e a versão do direito positivo construído a partir da doutrina – sejam, num certo grau de significação, equivalentes.

3.5. TRADUÇÃO E AS INEVITÁVEIS ALTERAÇÕES SEMÂNTICAS

Uma vez mais para elucidar o fenômeno da tradução, vamos nos valer do signo “vermelho”. Vimos, no primeiro capítulo, que, mesmo sem a certeza de possuir a mesma sensação de vermelho dos demais membros da comunidade dos falantes de português, somos todos aptos ao ato comunicacional por compartilhar o mesmo signo vermelho. Há um conceito de vermelho que é comum a todos os agentes comunicacionais, apesar de poderem não ser iguais os seus conteúdos de consciência.

No entanto, os daltônicos não compartilham a mesma realidade. São incapazes de distinguir as cores entre si. Seu mundo, sua realidade, é em tons de cinza. Não há ato comunicacional possível de levar a esses agentes daltônicos o mundo das cores.

Isso, contudo, não impede a comunicação. Para tal, contudo, devemos traduzir a linguagem das cores para a linguagem dos tons de cinza.

Vamos imaginar que possamos colocar óculos que nos faz enxergar em tons de cinza e que para cada faixa de tonalidade haja previamente uma expressão designativa, por exemplo, branco, cinza-1, cinza-2, cinza-3 ... até o preto. Assim, será suficiente

identificarmos qual o tom do objeto determinado e qualificá-lo. Nada obstante, na outra linguagem (na das cores) dois determinados objetos podem ser completamente diversos (por exemplo, azul e vermelho), mas na linguagem dos tons de cinza, absolutamente iguais. Nesse caso, a tradução produzirá uma ambigüidade. Será então necessário identificar um outro aspecto que possibilite a comunicação.

Se, dentre os objetos com a mesma tonalidade de cinza, o desejado é o maior, traduziremos “pegue o objeto vermelho” por “pegue o maior dos objetos cinza-2”. Pelo contrário, se for o menor, traduziremos por “pegue o menor dos objetos cinza-2”; se ele for o maior, mas também o único redondo, poderemos traduzir, no lugar de “pegue o maior dos objetos cinza-2”, por “pegue o objeto cinza-2 redondo”.

Ou seja, conforme o contexto, “vermelho” foi traduzido por “maior cinza-2”, “menor cinza-2” ou, de forma indiferente, “maior cinza-2” e “cinza-2 redondo”. Neste último caso, há duas traduções absolutamente corretas em função do objetivo pragmático da linguagem específica que era a de veicular uma ordem.

Nota-se com isso que traduzir não é estabelecer uma relação de correspondência palavra a palavra e nem frase a frase. Não é uma operação que redunde num único resultado correto, nem uma que dependa estritamente de aspectos semânticos.

A tradução é uma operação que pode redundar em diversos resultados igualmente legítimos, muitos dos quais aparentemente diversos do ponto de vista semântico, mas aptos a cumprir o mesmo paradigma pragmático.

Note-se, porém, que a tradução atingirá o objetivo da comunicação (apontar um determinado objeto), mas não corresponderá a qualquer identidade entre as duas realidades. A linguagem volta a ser operativa, mas nem por isso o receptor compartilhará a mesma realidade daqueles que compartilham o código das cores.

A comparação com o daltonismo, contudo, é imperfeita. Ela passa a impressão de que uma realidade é mais completa que a outra; que os falantes da linguagem das cores são aptos a compreender o mundo em tons de cinza, mas não o contrário.

Não foi esse, contudo, o nosso propósito. O objetivo foi o de destacar realidades diferentes. Para tal basta imaginarmos um mundo em cores sem tonalidades cinza e outro apenas em tons de cinza. Nesse caso, os viventes do primeiro também não compartilham a realidade dos outros.

Outra imprecisão que merece, nesse momento, reparo diz respeito a de que, no exemplo do daltonismo, a impossibilidade comunicativa decorre apenas de uma falha de percepção por motivos meramente orgânicos.

Tais percepções diversas e, portanto, compreensões dessemelhantes de mundo, podem decorrer, mesmo para cores, apenas da língua e é isso que nos interessa.

Como nos relata Nöth⁹¹, a língua dos Ndembu, uma população do Congo, só apresenta distinções lingüísticas para três cores (o branco, o preto e o vermelho). Assim, não conseguiríamos nos comunicar sob tal aspecto, mediante nossa distinção, por exemplo, entre o azul e o vermelho.

Deve-se destacar que tal limitação de linguagem não diz respeito apenas a não possuir palavras para expressar uma dada qualidade, mas sim a não perceber justamente por ausência de linguagem a distinção entre qualidades. Aliás, a diferenciação qualitativa é determinada por meio da própria língua, uma vez que não haver, por exemplo, amarelo de um lado e vermelho do outro. As cores, assim como os sons e qualquer outro conjunto de qualidades, se distribuem num espectro contínuo. Somos nós que, mediante linguagem arbitrada em função das necessidades da comunidade na qual nos inserimos, a recortamos em trechos.

É conhecido o estudo do antropólogo norte-americano Franz Boas acerca da língua dos esquimós, a qual apresenta várias palavras para representar aquilo que as línguas ocidentais denominam por “branco” ou “neve”. Em razão de sua realidade ser constituída basicamente por elementos “brancos”, é relevante distinguir tonalidades para as quais nós não detemos qualquer domínio vocabular ou extralingüístico. É importante notar que não se trata apenas de ausência de palavras, mas de absoluta não compreensão significativa daquela realidade. O mundo do ártico é muito mais “vivo” para os “olhos” esquimós, que para nós.

Como nos adverte Arthur Schopenhauer, aprender uma nova língua não corresponde somente a adquirir palavras, mas também a incorporar novos conceitos para os quais não há em nossa língua termos equivalentes, em razão das diferentes realidades.

⁹¹ NÖTH, Winfried. *Panorama da Semiótica: de Platão a Pierce*, p. 132.

Isso se evidencia no aprendizado de línguas antigas – como o latim –, cujas expressões são mais dispares das de línguas atuais, que de uma língua moderna para outra⁹².

Ainda segundo Schopenhauer⁹³, a perfeita compreensão do sentido do texto estrangeiro não é possível por meio da tradução de palavra por palavra. O mesmo princípio vale também para frases e sentenças e até para livros inteiros. Só ascendemos a um status superior de conhecimento, quando somos capazes de nos traduzimos para a outra linguagem.

3.5.1. Alterações semânticas intencionalmente empreendidas pelo discurso prescritivo

Se a tradução é um processo comunicacional caracterizado pela reversibilidade, então as alterações semânticas entre o texto de partida e o de chegada não são intencionais, mas fruto das limitações próprias da linguagem humana. Se, mesmo num processo com tais características, há modificações semânticas, o que dizer entre corpos de linguagem que mantenham relação entre si (como o direito e as demais searas lingüísticas sociais), mas não típicas de um fenômeno de tradução?

Numa comparação com o diálogo entre as línguas, o Português apresenta suas regras próprias de formação de frases, de palavras, de flexão de verbos de adjetivos, etc. No entanto, “recebe” palavras de outras línguas.

Por exemplo, o verbo “deletar” foi recebido como uma derivação do verbo inglês “to delete”. Tal verbo já é registrado pelos dicionários, como o Houaiss, que considera a sua “entrada” para o nosso idioma em 1975. Evidentemente, essa nova palavra deverá atender as regras gramaticais e, portanto, sintáticas da língua portuguesa. Ela deve se flexionar como qualquer outro verbo de terminação em “ar”. No presente do indicativo, eu deleto, tu deletas, ele deleta, nós deletamos, vós deletais, eles deletam; no pretérito perfeito, eu deletara, tu deletaras, ele deletara, e assim por diante.

⁹² SCHOPENHAUER, Arthur. *On language and words*, p. 33, “when we learn a language, our main problem lies in understanding every concept for which our own language lacks an exact equivalent – as is often the case. Thus, in learning on must map out several new spheres of concepts in one’s own mind that did not exist before. Consequently, one does not only learn words but acquires concepts. This is particularly true for the learning of classical languages, since the ways in which the ancients expressed themselves differ considerably from ours than modern languages vary from one another”.

⁹³ Ibid., p. 33-34.

Assim, quando uma palavra é incorporada por um dado idioma. Ela não modifica as regras sintáticas desse idioma. Além disso, o seu próprio conteúdo semântico é alterado.

Quando flexionamos o verbo deletar para a primeira pessoa do singular do pretérito mais que perfeito, a nova palavra “deletara” apresenta uma significação própria que não apresenta correspondência na língua inglesa.

O mesmo podemos dizer na incorporação ao discurso do direito positivo de palavras originárias de outros discursos. Em primeiro lugar, tal incorporação não altera as regras sintáticas de formação do discurso. Em segundo lugar, a sua própria significação é modificada.

Estamos convencidos de que todas as palavras incorporadas ao discurso do direito apresentam alterações semânticas, muitas das quais intencionais. Mesmo termos como “petróleo” que compõem o texto da própria Constituição (são diversas aparições; como no art. 20, §1º, no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, no art. 155, § 3º, no art. 155, § 4º, inciso I, no art. 177, inciso I, II e IV, dentre outras) não possuem o mesmo significado dos textos de química e geologia.

Se não há possibilidade de uma perfeita tradução entre línguas naturais, como poderíamos afirmar que haveria perfeita correspondência entre os discursos das outras searas sociais e o do direito apesar de este ser constituído amiúde por palavras originariamente pertencentes àqueles corpos de linguagem?

3.6. CONDIÇÕES PARA TRADUÇÃO E A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

Um processo de comunicação para se caracterizar como tradução exige três atores. Dois são essenciais para todo tipo de comunicação – o enunciador e o enunciatário –, o terceiro é específico para a tradução: o tradutor. Num certo sentido, o tradutor exerce a função de enunciatário para o enunciador e enunciador para o enunciatário. A tradução, assim, é composta por dois atos comunicacionais mais simples, mas relacionados. O segundo depende do primeiro por outras palavras, sem o primeiro não é possível o segundo.

No entanto, nem todo encadeamento comunicacional pode ser considerado como uma tradução, ainda que um ato dependa do anterior. Um empregado após ser repreendido pelo patrão, pode ofender sua esposa ao chegar em casa. O segundo ato

comunicacional foi causado pelo segundo, mas esse conjunto não pode ser considerado como um processo de tradução. O trabalhador não traduziu para sua consorte a reprimenda do empregador. Podemos constatar isso por não haver qualquer grau de reversão entre os dois atos.

A tradução, assim, exige três atores com papéis comunicacionais diversos e algum grau de reversibilidade entre os dois atos de fala de que é composta.

No ato comunicacional simples formado apenas por dois atores (um enunciador e um enunciatário) é necessário que ambos compartilhem do mesmo código (enciclopédia). Na tradução, por ser composta por dois atos mais simples, é necessário que o tradutor possua o domínio do código tanto do enunciador, quanto do enunciatário. É condição necessária que o tradutor seja poliglota; domine, ao menos, duas linguagens. Ademais, deve estar apto a verter significados de um código em outro. Não necessariamente quem domina dois códigos está qualificado a identificar signos em uma língua equivalentes ao da outra. A substituição de signos por signos equivalentes não é tarefa simples nem sequer dentro de uma mesma língua, quanto mais entre línguas diversas. É aí onde repousam os problemas no processo de tradução e, portanto, de interpretação.

É comum um estudante das primeiras lições de uma língua buscar, no afã inicial para compreender frases e textos, substituir palavra por palavra para sua língua nativa, o que em geral redundará em resultados pouco adequados. A isso se denomina tradução léxica. Ou seja, na busca de compreender o significado da frase que está num patamar de complexidade superior ao das respectivas palavras isoladamente consideradas, o iniciante substitui diretamente termos estrangeiros por outros na sua língua nativa por serem mais familiares. Um belo exemplo, encontramos na obra de Flusser,

“A frase portuguesa *Estou com medo da consulta que vou fazer ao dentista amanhã* terá a tradução aproximada significativa para o alemão como segue: *ich fuerchte mich vor der morgigen Untersuchung beim Zahnarzt*. A tradução léxica seria: *dabin mit Furcht der Anfrage was ich gehe machen dem Zahner morgen*. A tradução léxica do alemão para o português seria: *eu receio-me diante da amanhaesca perquisa perto do dentomédico*. A retradução léxica da frase portuguesa para o português seria: existência da primeira pessoa do singular presente junto com medo pertencente à consulta o que eu estou andando fazer para o dentista amanhã⁹⁴”.

⁹⁴ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, pág. 60.

E conclui com veemência: “Este tipo de tradução é grotesca⁹⁵”.

A tradução léxica é resultado da substituição apressada de partes do texto por signos mais familiares. Se o resultado da tradução lexicográfica é grotesco, o que dizer da tradução realizada por aquele que desconhece por completo a outra língua?

Tal condição, contudo, não é suficiente. Não basta conhecer duas línguas para habilitar alguém ao exercício da tradução. É necessário saber articular os vários níveis de compreensão das respectivas linguagens.

Se o processo legiferante não é um ato de fala do tipo tradução em relação às demais linguagens sociais, então seria desnecessário ao legislador dominar o código (enciclopédia) destas linguagens; o mesmo se diria em relação ao intérprete do direito positivo. Essas afirmações, contudo, são equivocadas.

Negar a correspondência semântica não implica negar relações semânticas. As relações semânticas entre discursos diversos podem ser, e geralmente são, mais complexas que a relação de equivalência.

O direito tem a finalidade de conformar os demais sub-domínios sociais e o faz, freqüentemente, por meio da incorporação de termos e expressões dessas diversas searas.

Se para ser um tradutor, é necessário ser um bom poliglota. Para ser um intérprete da linguagem do discurso do direito positivo que lança mão de palavras “importadas” de outros discursos, a necessidade de domínio das duas realidades é ainda maior.

Para alguém se habilitar a tradutor é condição necessária o domínio de duas línguas, a do texto de partida e a do de chegada. Seria, porém, essencial o pleno domínio de ambas? Em outras palavras, o nível de articulação do tradutor em ambas as línguas deve ser o mais elevado dos respectivos utentes? Um tradutor de um texto em inglês para o português deveria ser tão hábil na língua de Camões quanto na de Shakespeare?

É recorrente entre os estudiosos desse ramo da lingüística que a tradução mais adequada de uma “língua A” para uma “língua B” é aquela realizada por bilíngües, mas nativos desta e não daquela. Ou seja, é necessário um domínio mais elevado da língua para

⁹⁵ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, pág. 60.

a qual é vertido o texto, que a daquela em que se encontra originariamente escrito e que será apenas objeto de leitura para o tradutor.

Na língua original, o tradutor deve apenas ler (interpretar). Em relação à língua para a qual se pretende traduzir, o tradutor deve escrever (re-elaborar). Ambas as tarefas exigem níveis de compreensão diferentes da língua. A tarefa de escrever exige um domínio superior que a de leitura.

Muitos alunos do ensino médio são capazes de ler e entender os livros de Saramago, mas é intuitivo afirmar que dificilmente qualquer um deles está apto a produzir obras dignas de indicação ao Nobel de Literatura.

Como isso se reflete na interpretação jurídica, em especial, na produção da Doutrina? Para interpretar de forma mais adequada um texto de lei que discipline o mercado financeiro é necessário que o Jurista conheça a linguagem utilizada pelos componentes dessa específica seara social. Isso não significa que esses componentes são mais aptos que o jurista para promover a interpretação do direito posto.

A interpretação de um texto de direito positivo deve ser empreendida por Juristas, mas como conhecimentos da linguagem da Economia, da Contabilidade, das Finanças, etc. e não por Economistas, Contabilistas, Financistas com conhecimentos da linguagem jurídica.

3.7. UM CASO PARTICULAR: A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Como nos adverte Schopenhauer, “Pessoas de limitadas habilidades intelectuais não terão facilidade para dominar um idioma estrangeiro. Eles aprendem as palavras; no entanto, sempre as empregam no sentido aproximado do termo equivalente em sua língua materna, e sempre constroem expressões e sentenças com a mesma estrutura de seu próprio idioma⁹⁶” (tradução livre).

Apesar de discordarmos do tom ácido – bastante peculiar, aliás, aos textos de Schopenhauer –, o trecho elucida como a tradução pode ser imperfeita, quando executada por pessoas que não dominam a língua para a qual se pretende expressar.

⁹⁶ SCHOPENHAUER, Arthur. *On language and words*, p. 34: “People of limited intellectual abilities will not easily master a foreign language. They actually learn the words; however, they always use the word only in the sense of the approximate equivalent in the mother tongue, and they always maintain those expressions and sentences peculiar to the mother tongue”.

Esse fenômeno é idêntico à tão discutida “interpretação econômica”. Essa “interpretação” equivale a um alemão que, ao dominar apenas significados de palavras da língua portuguesa, procura se expressar e, assim, diz “a mesa redondo”, dentre incalculáveis anomalias, que nos faz perceber de imediato não se tratar de um nacional.

A “interpretação econômica” é o resultado de uma tradução do direito positivo por quem não domina com plenitude a linguagem jurídica. Não há interpretação econômica válida para o discurso do direito prescritivo, pois o signo é de discurso prescritivo e não de discurso descritivo.

Há vários exemplos que ilustram a inadequação da interpretação econômica para a edificação do significado do discurso prescritivo. A interpretação econômica, segundo a qual os preços dos variados produtos aumentam num determinado período e determinam um índice médio chamado inflação, não determina a interpretação jurídica de que a lei deve fixar este ou aquele indexador da correção monetária sob pena de inconstitucionalidade. O art. 166 do CTN determina:

“A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

De acordo com as lições de Economia, todo tributo é “pago” em parte pelo vendedor, em parte pelo comprador e a relação entre estas duas parcelas depende da elasticidade das curvas de oferta e de demanda do respectivo mercado. A transferência do ponto de vista econômico corresponde ao valor pago pelo adquirente, mas para determiná-la é necessário o conhecimento dos condicionantes específicos da oferta-procura. O direito, contudo, exige a prova jurídica. Em razão da dificuldade e até, freqüentemente, impossibilidade de realizar a reconstrução probatória do mercado a fim de se aferir qual parcela do tributo se propagou para o comprador, a significado de “transferência do encargo financeiro” não pode ser aquele construído por meio de princípios e regras da Economia.

A formação do direito positivo, como vista em tópico precedente, não é realizada por meio de um processo de tradução. Na tradução, deve estar presente a característica da reversibilidade, ainda que em grau diminuto. Não é o caso do direito positivo para as outras searas lingüísticas sociais. Como é absurdo se conceber que do direito positivo ou da Ciência do Direito se possa tirar “lições” de Economia, de igual

sorte é equivocada a posição de que a Ciência Econômica pode colaborar com a interpretação do direito positivo.

Isso fica ainda mais evidente ao verificarmos outras camadas de linguagem. O direito positivo emprega termos e expressões desenvolvidos na Medicina; apesar disso, a interpretação do direito positivo deva ser “médica”, ou seja, deva se valer dos princípios e métodos de investigação da Medicina. Seria hilário se perquirir, numa investigação jurídica, quais são os “sintomas” da lei, ou quais as reações orgânicas que ela provoca nos seus destinatários. De igual sorte, um psiquiatra não deve aplicar preceitos de Direito Penal para investigar os efeitos psiquiátricos sobre um detento.

Nada obstante, encontramos “interpretações” desta estirpe promovidas por leigos; por aqueles que não detêm a competência lingüística específica da linguagem jurídica. Karl Engisch relata uma experiência pessoal dessa natureza:

“Quando ainda era estudante, um aluno de medicina insurgiu-se na minha presença contra o facto de o § 1589 al.2 do Código Civil⁹⁷ declarar então (mas hoje já não): ‘Um filho ilegítimo e o seu pai não são parentes’. Nesta disposição via ele arbítrio de juristas, arrogante denegação dos dados biológicos e porventura ainda um falso pudor e uma moral hipócrita. Sustentava abertamente a opinião de que não era possível ao Direito atropelar desta forma os factos naturais⁹⁸”.

Vilém Flusser, alerta:

“Cada língua é um mundo diferente, cada língua é o mundo inteiro, e diferente de toda outra língua. Este paradoxo resolve-se se considerarmos que cada língua inclui em seu mundo todas as demais línguas pelo método da tradução [...] Pelo Método da tradução pode participar das diversas realidades⁹⁹”.

O direito positivo não é fruto da tradução das linguagens sociais. É uma outra língua e, portanto, um outro mundo. Nele, os demais mundos se incorporam, mas como signos jurídicos. Para o Jurista, assim, há o mercado, a contabilidade, a economia, a taxa *libor*, o valor aduaneiro, a espondiloartrose anquilosante, etc., mas todos compõem, senão outra, a própria realidade jurídica.

⁹⁷ Dispositivo similar constava originariamente no Código Civil Brasileiro de 1916: “art. 358. Os filhos incestuosos e os adúlteros não podem ser reconhecidos”.

⁹⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, p. 16-17.

⁹⁹ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*, p. 128.

PARTE II:
EXTRAFISCALIDADE E OS TRÊS PLANOS SEMIÓTICOS

CAPÍTULO IV. ANÁLISE PRAGMÁTICA

“A razão pode agir, e efetivamente age, como controle e guia da vontade e das paixões. Mas, a rigor, é a vontade que escolhe os fins. Uma consequência desse fato é que não podemos justificar cientificamente os objetivos que perseguimos nem os princípios éticos que adotamos”.

RUSSELL, Bertrand;

História do Pensamento Ocidental, p. 453.

4.1. O PRIMADO PRAGMÁTICO

Segundo Fiorin, “a Pragmática é a ciência do uso lingüístico, estuda as condições que governam a utilização da linguagem, a prática lingüística¹⁰⁰”. Nas palavras de Morris, a pragmática é a “ciência da relação dos signos com os seus intérpretes” ou também “ramo da semiótica que estuda a origem, os usos e os efeitos dos signos¹⁰¹”.

Sob um certo aspecto, pode ser considerado o primeiro dos planos semióticos. Isso, contudo, não significa anterioridade temporal, mas tem primazia sob o aspecto lingüístico. É um *prius* semiótico, pois condiciona os aspectos semânticos e sintáticos – inclusive os estritamente lógicos.

A pragmática assume um status apriorístico para a semiótica, mas não do ponto de vista ontológico. Não existe texto sem as três dimensões conjuntas e, deste modo, as condições pragmáticas, semânticas e sintáticas são simultâneas.. Em termos fenomenológicos, são concomitantes, mas epistemologicamente o pragmático é anterior. Em razão disso, decidimos abordá-lo antes dos outros dois.

4.2. AS DIMENSÕES PRAGMÁTICAS

Para uma Semiótica que abarca também os signos naturais, a Pragmática se preocupa apenas com a relação entre o signo e o seu receptor. No entanto, estamos interessados numa Semótica particular: a comunicacional, cujos signos são produzidos também por seres humanos. Dessa forma, a pragmática comunicacional tem por escopo não só a relação do receptor com o signo, mas também a do emissor e o que há de comum entre ambas que permite o estabelecimento da comunicação.

¹⁰⁰ FIORIN, José Luiz. *Pragmática*, p. 161.

¹⁰¹ *Apud* NÖTH, *A semiótica no Século XX*, p. 189.

Toda norma pressupõe um ato de comunicação e, portanto, um emissor (ou enunciador) e um receptor (ou enunciatário). No dizer de Kelsen, “Uma ordem, e principalmente uma ordem que se qualifica como norma, pressupõe dois indivíduos: um que ordena, que dá a ordem [...] e um outro, ao qual a ordem é dirigida¹⁰²” e conclui “nenhuma norma sem uma autoridade que a estabeleça, nenhuma norma sem um destinatário¹⁰³”.

As dimensões pragmáticas da comunicação, contudo, não se resumem aos seus agentes, mas também abarcam o próprio processo e o produto da comunicação, vale dizer, a enunciação e o enunciado, respectivamente.

Antes de prosseguirmos na análise de cada uma das dimensões pragmáticas da comunicação, merece ser destacada a seguinte advertência de Chomsky:

“A teoria lingüística lida fundamentalmente com um locutor-auditor ideal, inserido numa comunidade lingüística completamente homogênea, que conhece perfeitamente sua língua e a salvo dos efeitos gramaticalmente não pertinentes tais como limitações da memória, distrações, deslizes de atenção ou de interesse, ou erros na aplicação de seu conhecimento da língua durante o desempenho¹⁰⁴”.

Ora, no estudo do fenômeno jurídico, qual aspecto merece atenção: o ideal ou o real? Cremos que os dois e os efeitos da diferença entre um e outro.

No que se refere ao emissor, é sobremaneira repisada a consideração doutrinária segundo a qual o legislador comete um sem par de impropriedades e seria papel da Dogmática justamente apontar tais incorreções e o caminho para a solução. Mas e quanto à diferença entre o receptor ideal e o real. Não deveria a Teoria do Direito apontar também soluções? Pensamos que sim.

4.2.1. A enunciação

Segundo Fiorin, “enunciação é [...] ato produtor de enunciado¹⁰⁵”, o qual deixa traços no próprio enunciado: “Esse conjunto de marcas enunciativas colocado no

¹⁰² KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*, p. 37.

¹⁰³ *Ibid.*, p. 38.

¹⁰⁴ *Apud* BOURDIEU, *A economia das trocas lingüísticas*, p. 30.

¹⁰⁵ FIORIN, José Luiz. *Pragmática*, p.162.

interior do enunciado não é a enunciação propriamente dita, cujo modo de existência é ser o pressuposto lógico do enunciado, mas é a enunciação enunciada¹⁰⁶”.

Tais traços definem a enunciação enunciada¹⁰⁷, a qual é a única que compõe objeto de interesse da Ciência do Direito, pois constitui o significante do signo jurídico. Ademais, vale observar que a enunciação do signo jurídico apresenta a peculiar característica de estar disciplinada pelo próprio discurso no qual busca inserir o seu produto.

4.2.2. O enunciado

O enunciado é o resultado do processo de enunciação¹⁰⁸. São as marcas gráficas estampadas, num suporte material, e advindas do processo de enunciação.

4.2.3. O enunciador

O enunciador do direito positivo é o legislador (num sentido amplo, que abarca todos os agentes legitimados pela ordem jurídica para introduzir não só as normas gerais e abstratas, mas também as individuais e concretas), o qual, assim como a enunciação, é previsto pela própria ordem jurídica e deixa marcas no produto de sua própria enunciação. Há, assim, um legislador e um legislador-enunciado. E qual desses é do interesse da Ciência do Direito? Conjecturamos o segundo.

Há ainda uma outra dicotomia relevante: o legislador empírico e o legislador modelo, que não se confunde com o legislador empírico nem com o legislador-enunciado. O legislador modelo deve ser concebido como o enunciador-ideal; aquele cuja intenção subjetiva se identificaria com a intersubjetiva que é interna ao signo jurídico e, assim, contribuiria com o processo de interpretação promovido pelos enunciatários.

Esse legislador-modelo além de não se confundir com o legislador empírico ou histórico, nem sequer é erigido a partir dele. É, para o fenômeno jurídico, o equivalente ao autor-modelo das lições semióticas de Umberto Eco, para quem:

“O leitor empírico é apenas um agente que faz conjecturas sobre o tipo de leitor-modelo postulado pelo texto. Como a intenção do texto é basicamente a de produzir um leitor-modelo capaz de fazer conjecturas sobre ele, a iniciativa do leitor-modelo

¹⁰⁶ FIORIN, José Luiz. *Pragmática*, p.162.

¹⁰⁷ Tema que foi explorado a minúcias na destacada obra de Tarek Moyses Moussallem, “Fontes do direito tributário”.

¹⁰⁸ Também perscrutado por Moussallem, em “Fontes do direito tributário”.

consiste em imaginar um autor modelo que não é o empírico e que, no fim, coincide com a intenção do texto¹⁰⁹”.

E conclui:

“...nessa dialética entre a intenção do leitor e a intenção do texto, a intenção do autor empírico foi totalmente desconsiderada. [...] Minha idéia de interpretação textual como a descoberta da estratégia com intenção de produzir um leitor-modelo, concebido como a contra-partida ideal de um autor-modelo (que aparece apenas como uma estratégia textual), torna a idéia da intenção do autor empírico totalmente inútil. Temos que respeitar o texto, não o autor enquanto pessoa assim-e-assim¹¹⁰”.

Na mesma estratégia semiótica de interpretação, podemos afirmar que a intenção do legislador empírico não interessa para a formação da intenção jurídica e, portanto, da extrafiscalidade.

4.2.4. O enunciatário

O enunciatário – para quem é dirigido o ato de fala – é uma das dimensões comunicacionais mais relevantes. Não deve ser concebido apenas como alguém que deve interpretar a norma, mas principalmente como um elemento do fenômeno comunicacional que determina mais um aspecto a ser considerado no processo de interpretar. O enunciatário não deve interpretar o signo comunicacional como um signo qualquer, mas sim como um intencionalmente dirigido a ele.

Como observa Fiorin, “O enunciatário, como filtro e instância pressuposta no ato de enunciar, é também sujeito produtor do discurso, pois o enunciador, ao produzir um enunciado, leva em conta o enunciatário a quem ele se dirige¹¹¹”. E prossegue com um exemplo deveras elucidativo, “Não é a mesma coisa fazer um texto para crianças ou para adultos, para leigos numa dada disciplina ou para especialistas nela¹¹²”.

A pergunta imediata, e tormentosa, que nos vem é: se o enunciatário é aspecto pragmático relevante para a compreensão dessa dimensão semiótica e, portanto, da própria compreensão do discurso, quem assume tal papel no discurso do direito positivo? E qual é a relevância disso para a sua compreensão?

¹⁰⁹ ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*, p. 75.

¹¹⁰ Ibid., p. 77.

¹¹¹ FIORIN, José Luiz. *Pragmática*, p. 163.

¹¹² Ibid.

Podemos promover várias conjecturas. A mais simplista é “a sociedade como um todo”. Tal resposta, dado o seu caráter genérico, mascara as sutilezas. Claro que estamos todos envolvidos pela ordem jurídica, mas ao mesmo tempo exercemos papéis diversos. Um agente fiscal também é sujeito passivo dos tributos exigidos dos demais membros da sociedade, mas enquanto agente fiscal exerce uma atribuição diversa das outras pessoas. O mesmo se diga do juiz.

Já afirmamos precedentemente que o enunciário do direito positivo não é o jurista.

Diante de um enunciado prescritivo nacional é evidente que um brasileiro que aqui reside e pratica condutas o recebe de forma diversa que um americano que nunca colocou os pés em nosso território. O mesmo se diga em relação a um agente fiscal brasileiro e um americano. Todavia, e quanto a um Jurista brasileiro e a um americano interessado em Dogmática Brasileira, ainda que também nunca tenha posto seus pés em nosso território? Não vemos, a princípio, diferença.

Não estamos a dizer que o Jurista deva se colocar numa condição passiva, na posição de mero observador de “fatos naturais”. Não somos adeptos dessa concepção. Aliás, até mesmo os Estudiosos de Ciências Naturais, não raro, colocam-se diante da natureza, não como meros observadores, mas sim como proponentes de soluções para governar o meio natural.

Alinhamo-nos, nesse ponto, com a posição de Tércio Sampaio, segundo o qual, “a ciência dogmática cumpre as funções típicas de uma *tecnologia*. Sendo um pensamento conceitual, vinculado ao direito posto, a dogmática pode instrumentalizar-se a serviço da ação sobre a sociedade¹¹³”.

Nada obstante, a condição de Cientista impõe se colocar de fora, seja para observar o objeto, seja para propor modificações. Não há diferença em ser jurista nacional ou jurista estrangeiro com interesse no direito nacional.

No entanto, o jurista, na medida em que lê o texto e o compreende, participa, numa certa medida, do ato de comunicação. Como dizer então que ele não é também enunciário?

¹¹³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 87.

4.3. OS DOIS INTÉRPRETES: ENUNCIATÁRIO E NÃO-ENUNCIATÁRIO

A resposta está, mais uma vez, na intenção. O direito positivo não é elaborado com a finalidade de conformar a conduta de juristas. Assim, o cientista do direito deve entrar em contato com o texto normativo como não dirigido a ele. O discurso prescritivo não desempenha função pragmática em relação à comunidade científica e, assim deve ser compreendido.

Voltemos à questão: quem então é o enunciatário? Parece-nos incontestável que é o sujeito cuja conduta foi regrada; mas seria, de fato, o único?

Todo enunciatário deve se caracterizar como intérprete. Inexiste receptor não intérprete. Nesse caso, o próprio ato comunicacional se desnatura e, assim, não haverá o próprio enunciatário.

Ademais, o emissor leva em conta a competência lingüística do seu receptor. No discurso descritivo, escrever para especialistas não é o mesmo que escrever sobre o mesmo tema para um público leigo.

Dessarte, se um crítico não souber para qual destinatário um texto literário é dirigido, poderá considerar uma obra escrita para jovens como de baixa qualidade, além de chegar a conclusões diversas daquelas que obteria se conhecesse precedentemente qual o público-alvo. Deve considerar que o texto não foi escrito para ele, mas sim para outrem.

Ambos – crítico e leitor-alvo – são intérpretes, mas ocupam posições semióticas diversas.

Os possíveis intérpretes de qualquer texto devem ser segregados em dois grandes públicos: (i) aqueles para quem o emissor escreveu – os enunciatários – e (ii) aqueles para os quais o emissor não escreveu. Aos primeiros denominamos “intérprete-enunciatário”; aos segundos, “intérprete-não-enunciatário”.

As condições pragmáticas, em especial, a competência lingüística do “intérprete-enunciatário” devem ser consideradas no processo de interpretação do “intérprete-não-enunciatário”.

Os operadores do direito e aqueles cujas condutas são conformadas pela norma se quadram no primeiro grupo; já a Doutrina, no segundo. Aliás, Kelsen já apresentava distinção similar, “existem duas espécies de interpretação que devem ser distinguidas claramente uma da outra: a interpretação do Direito que não é realizada por

um órgão jurídico mas por uma pessoa privada e, especialmente, pela ciência jurídica¹¹⁴” e conclui acerca da manifestação lingüística dos órgãos judiciais e administrativos, aplicadores do direito, “através deste ato de vontade se distingue a interpretação jurídica feita pelo órgão aplicador do Direito de toda e qualquer outra interpretação, especialmente levada a cabo pela ciência jurídica¹¹⁵”.

Para Kelsen, a interpretação do direito pelos órgãos aplicadores deve ser compreendida como um ato não só de conhecimento; de razão, portanto. Trata-se fundamentalmente de um ato de vontade ao selecionar uma de várias possibilidades de sentidos.

Já os atos de interpretação das demais pessoas, em especial, do Jurista, deve ser meramente um ato de intelecção e, como tal, redundará não numa, mas em várias interpretações possíveis acerca do texto legislado. Nas suas contundentes palavras, em que critica a posição oposta:

“A teoria usual da interpretação quer fazer crer que a lei, aplicada ao caso concreto, poderia fornecer, em todas as hipóteses, apenas uma única solução correta (ajustamento), e que a ‘justeza’ (correção) jurídico-positiva desta interpretação como se se tratasse tão-somente de um ato intelectual de clarificação e de compreensão, como se o órgão aplicador do Direito apenas tivesse que pôr em ação o seu entendimento (razão), mas não a sua vontade, e como se, através de uma pura atividade de intelecção, pudesse realizar-se, entre as possibilidades que se apresentam, uma escolha que correspondesse ao Direito positivo, uma escolha correta (justa) no sentido do Direito positivo¹¹⁶”.

Devemos fazer, nesse passo, apenas uma contribuição: os sujeitos de direito, aquele que deve cumprir a norma individual e concreta, também pode ser o agente autorizado pela ordem jurídica a veiculá-la. De tal sorte, sua interpretação é da mesma natureza que a promovida pela autoridade administrativa e judicial (bem como a promovida pelo legislador ao interpretar o texto constitucional com o fito de editar os textos-suporte das regras gerais e abstratas). Trata-se de um ato de consciência permeado não só pela razão, mas especialmente pela vontade. Assim, denominaremos todos esses agentes (as autoridades judiciais, administrativas e o particular que enunciam normas individuais e concretas, bem como o legislador que introduz normas gerais e abstratas

¹¹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 388.

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 394.

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 391.

conforme competência formal e material estampada na Constituição) por “aplicadores”, os quais figuram na posição comunicacional de enunciatário.

A interpretação promovida pela Doutrina, pelo contrário, deve ser um ato exclusivo da razão. A vontade deve ser, ao máximo, afastada. Esse fenômeno pode ser assim esquematizado:

Nessa formulação, a Doutrina é elemento externo do ato de comunicação. Mas então como justificar seu papel relevante na construção do Sistema Jurídico como afirmamos anteriormente?

A resposta está no fato de o Jurista não se portar como um Biólogo escamotiado a fim de observar a vida animal sem que ele próprio seja notado. Pelo contrário, o cientista do direito também é observado pelos agentes da comunicação, os quais sofrem marcadamente sua presença. Por um lado, o aplicador interpreta a mensagem legislada freqüentemente com os olhos do observador, ou melhor, com os filtros de sua observação; por outro, também devemos contar com a possibilidade do próprio legislador elaborar o enunciado prescritivo com atenção, não só naqueles cuja conduta intenta conformar, mas também nos formuladores doutrinários. Um livro dirigido ao público infantil, por exemplo, pode ser mais bem elaborado se o autor tiver conhecimento prévio de que sua obra será submetida à crítica especializada. Podemos afirmar, porquanto, que o fenômeno semiótico da observação empreendido pela Doutrina – predominantemente descritivo – influencia o ato comunicacional legislador-aplicador – predominantemente prescritivo.

4.4. A COMPETÊNCIA LINGÜÍSTICA DO ENUNCIATÁRIO

Já foi visto anteriormente que o enunciatário de uma norma não está na condição de mero intérprete. Se formos à Paris, dominarmos o código, tanto da língua portuguesa, quanto da francesa, e pretendermos fazer um pedido a um balconista, seguramente elaboraremos a mensagem em francês em razão da competência lingüística do enunciatário.

Fenômeno idêntico ocorre dentro de cada língua. Apesar de haver um núcleo comum a todos os seus utentes, o código não deve ser concebido como único e, portanto, dominado por todos os falantes de uma mesma língua, mas sim como uma enciclopédia, a qual é formada por partições específicas dominadas por grupos sociais igualmente específicos. Assim, as competências lingüísticas são bem diversificadas entre os diversos grupos sociais, ainda que compartilhem a mesma língua. Essa variação determina a própria atividade de enunciação.

Da mesma forma como uma obra científica é mais complexa e, por isso, exige uma maior esforço de interpretação que um conto de literatura infantil, em razão da maior competência lingüística do intérprete-enunciatário; os textos legais também apresentam variações de complexidade em função da competência lingüística dos seus destinatários.

Há textos legais mais complexos e, assim, merecedores de um exame mais sofisticado que outros. Tais textos são aqueles dirigidos a conformar condutas em searas mais específicas e especializadas que as atividades cotidianas. Dessarte, é de se esperar que um texto legal relativo a Direito Penal, em especial, no que se refere a crimes passíveis de serem praticados por todos (homicídio, roubo, lesão corporal, etc) – seja de interpretação mais simples, ao menos em relação à tipificação do crime, que um diploma regulador do mercado financeiro. O que dizer então de um texto legal que trate da tributação sobre o mercado financeiro? Nesse caso, o legislador “fala” para especialistas e sua “obra” – o diploma normativo – deve ser interpretado como fruto de uma enunciação erigido por meio de um código especializado.

Se for da intenção do autor de uma obra literária que ela alcance o maior público possível, deverá compor seu texto de forma simples e o intérprete deve considerar tal simplicidade; não deve formular rebuscadas conjecturas acerca das possíveis combinações de palavras e frases. Pelo contrário, se o autor dirigir sua obra a um público

especializado, provavelmente empregará linguagem mais rebuscada, estruturas mais bem elaboradas e complexas.

De igual sorte, encontramos o mesmo fenômeno no direito positivo. Se o legislador edita uma lei que é dirigida a conformar condutas habituais, sua dicção será a mais simples possível; ao revés, se visar conformar condutas de uma seara especializada da sociedade, provavelmente lançará mão de recursos mais sofisticados de linguagem e seus intérpretes deverão estar lingüisticamente aptos nessa camada de linguagem mais rebuscada.

Tal especialização e, portanto, maior exigência de esforço interpretativo, não é própria deste ou daquele ramo jurídico, mas sim de todos. A referência a um diploma de direito penal para exemplificar um caso de dicção mais simplificada foi casual. Um texto legal que estabelece a incidência do imposto de renda sobre salários, por se dirigir a uma partição sobremaneira ampla da sociedade, provavelmente será elaborado com uma linguagem menos específica que a empregada numa lei tipificadora de crimes contra o sistema financeiro.

No direito penal, o esforço interpretativo é certamente maior em relação a crimes específicos, passíveis de serem cometidos por apenas certos grupos de pessoas. O mesmo ocorre com todos os ramos jurídicos. O direito tributário, especialmente quando envolto em funções extrafiscais, não escapa a necessidades de esforço interpretativo. A extrafiscalidade carrega um grau maior de complexidade ao discurso do direito positivo e, por isso, exige uma maior sofisticação do processo hermenêutico e uma competência lingüística mais ampla do formulador da doutrina.

4.5. A RECEPÇÃO

Os componentes da comunicação geralmente apontados pela Lingüística (enunciador, enunciação, enunciado e enunciatário) simplificam o fenômeno e, assim, desconsideram aspectos que são fundamentais para a compreensão do direito como um processo comunicacional. Como nos adverte Pierre Bourdieu,

“o produto lingüístico só se realiza completamente como mensagem se for tratado como tal, isto é, decifrado. Além do fato de que os esquemas de interpretação que os

receptores põem em ação em sua apropriação criativa do produto proposto podem ser mais ou menos distanciados daqueles que orientam a produção¹¹⁷”.

A comunicação, assim, é composta por dois processos: a enunciação e a recepção; aquela como atividade do enunciador, esta do enunciatário.

A simplificação, que decorre da supressão da recepção, é oportuna apenas quando as coordenadas contextuais das duas atividades são as mesmas. Para o direito, contudo, essa premissa é totalmente falsa. Nessa seara específica da comunicação humana, o momento da enunciação e o da recepção estão geralmente distanciados, não por minutos, mas por dias, meses, anos, décadas, quiçá séculos. E tal circunstância não pode ser desconsiderada.

Devemos então, no processo de interpretação, deslocar nossa atenção da enunciação para focá-la na recepção? Devemos, por exemplo, abandonar o contexto em que foi editada a lei para nos centrar apenas nos parâmetros contextuais de sua aplicação?

Cremos que não. Ambas as atividades (enunciação e recepção) compõem o processo comunicacional e, assim, devem ser consideradas na formação da intenção jurídica. Se fosse considerada apenas a recepção, o signo jurídico deixaria de se caracterizar como comunicacional para se verter num signo natural, com o que não concordamos. Por outro lado, a recepção e, em especial, suas coordenadas contextuais são extremamente relevantes e não podem ser desconsideradas. Ademais, a comunicação não se estabelece por meio de toda e qualquer recepção, mas apenas por aquelas que guardam relação com a intenção enunciativa. E como se estabelece essa relação, uma vez que os esquemas de enunciação e recepção podem estar distanciados por décadas?

A solução está na “contigüidade”. Nas palavras de Jakobson,

“Quer mensagens sejam trocadas ou a comunicação proceda de modo unilateral do remetente ao destinatário, é preciso que de um modo ou de outro, uma forma de contigüidade exista entre os protagonistas do ato da fala para que a transmissão da mensagem seja assegurada. A separação no espaço, e muitas vezes no tempo, de dois indivíduos, o remetente e o destinatário, é franqueada graças a uma relação interna: deve haver certa equivalência entre os símbolos utilizados pelo remetente e os que o destinatário conhece e interpreta. Sem tal equivalência, a mensagem se torna infrutífera – mesmo quando atinge o receptor, não o afeta¹¹⁸”.

¹¹⁷ BOURDIEU, Pierre. *A economia das trocas lingüísticas*, p. 24-25.

¹¹⁸ JAKOBSON, Roman. *Lingüística e Comunicação*, p. 41.

É no enlace entre enunciação e recepção, determinado pela contigüidade entre os dois processos, que se estabelece a comunicação. Desse modo, o contexto que informa a interpretação jurídica não é apenas o da enunciação, o da recepção, nem a soma dos dois, mas aquele formado pela contigüidade entre ambos e que estabelece o contexto comunicacional.

4.6. O CONTEXTO PRAGMÁTICO

No primeiro capítulo, alertamos para os diferentes significados de contexto. Nesse capítulo, interessa-nos o contexto pragmático.

Para compreendermos a importância do contexto para a comunicação e, portanto, para o direito, merecem destaque as seguintes palavras do Professor Alaôr Caffé Alves:

A base material e o significado (ato fonético, fático e rético) de uma frase constitui o que se pode chamar “**ato locucionário**”. Por exemplo, “a janela está aberta”. Todos, que possuem o código da língua portuguesa, **entendem** esta frase, visto que cada palavra e suas conexões sintáticas são conhecidas. **Entendemos o “significado” proposicional da frase. Mas o significado geral (o entendimento) dessa frase não vem ao mundo da vida comunicacional senão dentro de um contexto que lhe dá a força de compreensão da frase (o seu sentido específico).** Aqui temos a **dimensão ilocucionária** da frase. Entender o **significado** (geral) de um proferimento – que é função das condições mínimas para se ter experiência de uma língua, como a sintaxe e a semântica dessa língua – é básico para se trabalhar **pragmaticamente** com esse proferimento, para configurar-lhe o **sentido específico (a força) numa dada e determinada situação comunicacional**. Neste caso, o ato locucionário **passa a ter uma força ilocucionária**, que corresponde a um “plus” em relação à sua estrutura lingüística locucionária¹¹⁹.

Valendo-me dessa passagem, a frase “a janela está aberta” pode significar apenas a informação da causa diante da pergunta interposta por outro locutor “por que há uma corrente de ar no ambiente?”. Em outro contexto, no qual está fazendo frio no recinto, pode significar uma ordem para que outra pessoa feche a janela. Todavia, no mesmo ambiente, mas com relação hierárquica entre os interlocutores inversa (quem profere a

¹¹⁹ ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica – pensamento formal e argumentação*, p. 352-353.

frase é hierarquicamente inferior àquele que a escuta), pode significar: “posso fechar a janela?”.

Desse modo, uma mesma frase pode, conforme o contexto, apresentar variegados significados. Mudar o contexto pode redundar na alteração do significado da frase. O mesmo se diga do direito positivo; o seu significado deve ser compreendido em função do contexto, o qual não se caracteriza de forma pontual, mas sim como uma linha ininterrupta entre os processos de emissão e recepção do signo jurídico. Desse modo, não há rupturas contextuais e, portanto, de significado, mas, à medida que se distancia a recepção, mais extenso será o contexto e, portanto, diferente do anterior, o que redundará em graduais alterações do próprio significado dos textos prescritivos. Esse gradativo processo de alteração contextual nos remete necessariamente à História, como seara do conhecimento humano que estuda, não fatos isolados, mas principalmente a relação dos passados com os atuais. Como bem observa Paulo de Barros Carvalho,

“Os signos do direito surgem e vão se transformando ao sabor das circunstâncias. Os fatores pragmáticos, que intervêm na trajetória dos atos comunicativos, provocam inevitáveis modificações no campo de irradiação dos valores significativos, motivo pelo qual a historicidade é aspecto indissociável do estudo das mensagens comunicacionais¹²⁰”.

4.7. FINALIDADE E FUNÇÃO

Como já apontado no segundo capítulo, ao investigar diversos conceitos de normas indutoras (denominação adotada no lugar de extrafiscalidade) empregados por vasta doutrina, Schoueri reconhece que praticamente todos adotam a tese central de que tais regras se caracterizam em razão de sua finalidade. A divergência se daria apenas entre aqueles que adotam critérios subjetivos (a vontade do legislador) e objetivos (a vontade da lei). Para ambas posições, contudo, destaca a inadequação de se buscar o elemento teleológico de classificação e conclui:

“A identificação das normas tributárias indutoras não se satisfaz por critérios teleológicos, sejam subjetivos, sejam objetivos, sejam combinados. A vontade objetivada na lei tampouco serve de critério para sua determinação, já que este critério dependeria do conhecimento do que seria uma tributação ‘normal’, para, a partir daí, determinar-se o ‘desvio’ que caracterizaria a norma indutora. Ademais, a constatação de uma finalidade arrecadadora da norma tributária não exclui possa ela,

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 198.

simultaneamente, ter finalidade direcionadora. Daí a necessidade de um enfoque pragmático para a identificação das normas tributárias indutoras, quando se passam a considerar os efeitos da norma, a partir de suas funções eficaciais. [...] Assim é que, no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias, por meio de um corte, quando se extraem determinações individualizadas, justamente com conseqüências a elas relacionadas. Identificam-se, assim, as normas tributárias indutoras a partir de sua função¹²¹”.

É fundamental sua contribuição para o estudo da extrafiscalidade ao destacar, por meio da função, a relação da norma com o destinatário, vale dizer, o vínculo comunicacional ente enunciado e enunciatário. Nada obstante, consideramos necessário reconciliar a finalidade à função, pois a finalidade está na relação entre emissor e mensagem, ao passo que a função está na relação entre mensagem e destinatário.

Como pode uma norma possuir uma dada função, bem como qualquer outro signo, sem que o seu enunciatário tenha tal intenção? Como essa característica (a função) da norma pode ser aferida exclusivamente pela sua relação com o destinatário? Só vemos duas possibilidades.

A primeira trata-se da conjectura de a norma ser um signo natural, decorrente, assim, de um acontecimento causal e não intencional. Como exemplo, a lei da gravidade pode ser entendida como um signo de que deve ser evitado por um homem saltar de penhascos sob pena de falecer ou gravemente se ferir. Mas como defender que uma lei natural apresenta uma dada função? Teria a gravidade a função de evitar que homens pulem de penhascos? Cremos que não. Também não encontramos qualquer outra lei causal que exerça funções para o homem. Ademais, o que é evidente, mas sempre calha repisar, as normas jurídicas, como todos os demais signos comunicacionais, são intencionais e não naturais.

A segunda possibilidade diz respeito ao efeito não ser intencionado pelo enunciador. Quantas não são as vezes que dizemos algo com uma dada intenção, mas o resultado no destinatário é diverso. Buscamos elogiar, mas às vezes nossas palavras são consideradas ofensivas, dentre outros tantos exemplos.

Não cremos, contudo, que as regras jurídicas sejam produzidas sem intenção e que a sua função decorra tão-só do efeito sobre o destinatário, no caso, não intencionado.

¹²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, p. 40.

De fato, a investigação pragmática requer a análise do efeito da norma (e de qualquer signo) sobre o destinatário, mas não só. Como já explanamos anteriormente, o plano pragmático de investigação semiótica requer análise do uso do signo, investiga a relação entre o signo e seus utentes, os quais não podem ser, sem maiores cuidados, restringidos aos destinatários. A comunicação é sempre bipolar (ainda que possa ser apenas mono-direcional), exige a participação de dois agentes (que podem ser individuais ou coletivos): o enunciador e o enunciatário. A investigação da norma jurídica, por se incluir na grande classe dos signos comunicacionais, exige que se considerem, tanto o enunciador, quanto o enunciatário.

Enfim, a função é, de fato, aspecto relevante para a definição da extrafiscalidade, mas não se destaca como critério autônomo do plano intencional do fenômeno comunicacional, que é o direito.

Uma visão pragmática completa deve buscar conciliar esses dois aspectos do ato comunicacional. O direito positivo visa cumprir uma dada finalidade pretendida pelo legislador e, para tal, exerce sobre os seus destinatários uma determinada função. Há, desse modo, uma relação intrínseca entre esses dois aspectos. São faces distintas, mas de uma mesma moeda. Para atingir uma determinada finalidade, o direito deve apresentar uma certa função; por outro lado, exerce uma dada função para cumprir uma certa finalidade (uma intenção).

4.8. VALORES: A INTENCIONALIDADE JURÍDICA

A intencionalidade do signo jurídico é essencialmente teleológica. O direito é editado para cumprir uma dada finalidade, sobre a qual ainda não nos debruçamos mais detidamente. Apesar disso, podemos afirmar que a finalidade é uma determina uma preferência. Se economizamos dinheiro ao longo do ano com o escopo de viajar ao exterior em dezembro; preferimos, neste mês, passar as férias noutro país. Ademais, se preferimos a estada fora do Brasil é por que a achamos, ainda que momentaneamente, mais valiosa que a nacional.

Esse singelo exemplo, demonstra a umbilical relação entre finalidade e valor. Toda finalidade apresenta bagagem axiológica, e a extrafiscalidade, atributo tipicamente finalístico, não poderia escapar a tais considerações.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, valor

“é a não-indiferença de alguma coisa relativamente a um sujeito ou a uma consciência motivada. É uma relação entre o sujeito dotado de uma necessidade qualquer e um objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo. Valor é um vínculo que se institui entre o agente do conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas¹²²”.

E, em outra passagem assim assevera acerca do direito:

“como construção do ser humano, sempre imerso em sua circunstância (Gasset), é um produto cultural e, desse modo, portador de valores, significa dizer, carrega consigo uma porção axiológica que há de ser compreendida pelo sujeito cognoscente – o sentido normativo, indicativo dos fins (telos) que com ela se pretende alcançar¹²³”.

Por um lado, as finalidades são de cunho essencialmente axiológico; por outro, os valores apontam para os escopos das prescrições normativas.

4.8.1. As características dos valores

Os valores apresentam certas características inatas. O saudoso Professor Miguel Reale apontava a implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, objetividade, historicidade e inexauribilidade¹²⁴. Paulo de Barros Carvalho, além destes, indica a atributividade¹²⁵.

Ambos, ainda, apontam a polaridade (bipolaridade na lição de Paulo de Barros Carvalho) e a graduação hierárquica (Paulo de Barros Carvalho é mais específico ao afirmar que esta característica corresponde à “tendência de graduação hierárquica”); atributos aos quais dedicaremos maior atenção, pois são os que determinam a função interna e, portanto, sintática das normas de cunho extrafiscal.

Conforme a resposta do ordenamento (mais precisamente de suas normas) às condutas juridicamente moduladas, o intérprete identifica a polaridade do valor e a sua posição hierárquica dentre aqueles de igual polaridade. Por meio da análise das respostas compreendidas pela ordem jurídica, podemos segregar os valores positivos dos negativos, identificar a sua distribuição hierárquica e, portanto, a intencionalidade jurídica.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 175.

¹²³ *Ibid.*, p. 253.

¹²⁴ REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*, pág. 145.

¹²⁵ *Ibid.*, p. 179.

Onde houver normas, há valores¹²⁶. Aquelas, que modulam condutas obrigatórias e permitidas, apontam para valores positivos; as que prescrevem condutas proibidas destacam os valores negativos. Assim assevera Paulo de Barros Carvalho:

“Os modais ‘obrigatório’ e ‘permitido’ trazem a marca de uma valor positivo, porque revelam que a sociedade aprova o comportamento prescrito, ou mesmo o tem por necessário para o convívio social. Caso o functor escolhido seja o ‘proibido’, fica nítida a desaprovação social da conduta, manifestando-se inequívoco valor negativo¹²⁷”.

Mas devemos ir além. Pela simples circunstância de uma conduta ser modulada como obrigatória, podemos afirmar que o valor por ela abarcada é hierarquicamente superior àquele, também positivo, mas relativo a uma conduta tão-somente permitida.

Nada obstante, os três tipos de modulações não são as únicas características que devem ser empregadas com estratégias de interpretação para a compreensão da polaridade e hierarquia entre os valores. Para cada uma das condutas reguladas, a ordem jurídica estabelece conseqüências, as quais, conforme sua característica e intensidade, revela a distribuição hierárquica dos valores.

4.9. AS IDEOLOGIAS COMO CORPOS DE VALORES

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “as ideologias constituem prismas, critérios de avaliação de valores”, e logo a seguir complementa: “A ideologia vai se formando com a consolidação de valores em posições de preeminência, de tal modo que definida a composição desse bloco axiológico, passa ele a submeter outros valores que pretendam ingressar no sistema de estimativas do indivíduo, selecionando-os em função de sua compatibilidade com aquela camada que fundamenta a estrutura¹²⁸”.

Em passagem anterior, afirmamos que o significado das partes de um texto determina o sentido do próprio texto, o qual, por seu turno, também influencia na formação significativa das suas partes constituintes num processo dialético de construção de sentido. As partes determinam o todo e são também por ele determinadas. Essa relação bidirecional está presente em todos os sistemas, não só nos lingüísticos. A ação gravitacional de cada

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 256: “...o direito e, mais particularmente as normas jurídicas, estão sempre impregnadas de valor”.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 174-175.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 176.

hidrogênio origina, a partir de certo número de átomos, a formação de uma estrela, a qual determina a fusão dos mesmos átomos de hidrogênio em hélio. Noutro exemplo, dessa vez de nossa própria Constituição, o art. 149, § 2º, inciso II, estipula que as contribuições sociais não incidirão sobre receitas de exportação. Já o art. 195 discrimina contribuições à seguridade social (contribuições sociais, portanto) sobre receita e sobre o lucro. Desse modo, esses dispositivos isoladamente considerados nos levaria a interpretar que apenas a contribuição, cuja base de cálculo é a receita, não poderia incidir sobre aquela decorrente de exportações, ao passo que a contribuição sobre o lucro poderia adotar como base inclusive o lucro advindo de receitas de exportação. Nada obstante, a Carta Constitucional está repleta de dispositivos que desoneram as exportações, o que nos permite afirmar a presença de um escopo jurídico dirigido a estimular as vendas ao exterior por meio da supressão de tributos. Essa finalidade, construída por meio dos diversos dispositivos, determina a interpretação, em contrapartida, de cada um deles; o que nos permite afirmar que a imunidade das receitas de exportação abarca também o lucro delas advindo.

Os valores e as ideologias apresentam a mesma relação parte-todo. O conjunto dos valores forma as ideologias; as quais, por seu turno, determinam a própria construção significativa dos valores.

O estudo da extrafiscalidade, assim, exige não apenas a investigação dos valores, mas principalmente das ideologias que estão encampadas na ordem jurídica nacional.

4.9.1. A ideologia liberal

É incontestável que a Constituição Federal de 1988 assumiu um forte compromisso liberal. O momento histórico, em que foi erigida, exigiu a edificação de um aparato jurídico contra o jugo de um Estado autoritário, o qual estava juridicamente consolidado em razão das modificações normativas implementadas, em especial, a revogação da Constituição Democrática de 1946 e a edição dos atos de exceção. O artigo 5º da atual Carta Constitucional estabelece um grande número de direitos e garantias contra a intervenção do Estado nos domínios das liberdades individuais; direitos e garantias que não podem ser reduzidos sequer por emenda constitucional.

Esse modelo de Estado está firmemente erigido, não só no artigo 5º, mas num sem número de outros dispositivos. A liberdade é concebida como um prisma de valores,

cujos múltiplos lados são firmemente estatuídos como direitos e preservados por inúmeras garantias.

Dentre as faces protegidas, está o direito à propriedade e ao desempenho de toda sorte de atividades econômicas. Não por acaso, o Sistema Tributário Nacional é constituído por enunciados prescritivos permeados por essa ideologia: a legalidade tributária que apresenta contornos extremamente rígidos; a anterioridade e a noventena; o primado do não-confisco; a taxativa discriminação dos impostos, dentre outros tantos.

Como assenta José Afonso da Silva, “O Estado Liberal firmou a restrição dos fins estatais, consagrando uma declaração dos direitos do homem, como *estatuto negativo*, com a finalidade de proteger o indivíduo contra a usurpação e os abusos do Estado¹²⁹”. O destaque original do texto merece toda atenção. A ideologia liberal é juridicamente conformada por normas de proibição. Em razão disso, o Regime Jurídico Tributário é concebido como um conjunto de enunciados garantistas, que protegem os agentes privados do Poder para criar tributos e, portanto, limitar o direito individual à propriedade e a livre organização produtiva.

4.9.2. A ideologia social

Todavia, não foi apenas com o modelo liberal que a atual Constituição se comprometeu. Nosso País é um dos mais iníquos do mundo. Nossa distribuição de renda rivaliza com os países mais desiguais do planeta. Já fomos o segundo pior dentre todos. Uma parte significativa de nossa população não tinha (e muitos ainda não têm) direito sequer a um singelo prato de comida todos os dias; o que dizer então de saúde e educação?

Em razão disso, outro compromisso foi estabelecido: o social. Já no artigo 6º está estampado: “São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

Esse modelo exige direitos de outra ordem. Ao revés de proibir que o Estado atue, são lhe impostas obrigações de ação.

Celso Antônio Bandeira de Mello, em paralelo à intervenção do Estado no domínio econômico, registra também em sua clássica obra “Curso de Direito

¹²⁹ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 135.

Administrativo”, a intervenção no domínio social, a qual “tanto se faz pela prestação dos serviços públicos desta natureza (educação, saúde, previdência e assistência social) como pelo fomento da atividade privada mediante trespasse a particulares de recursos a serem aplicados em fins sociais¹³⁰”.

Entendemos que não há óbices – pelo contrário – ao emprego de regras tributárias com a mesma finalidade.

4.9.3. A ordem liberal-social

A ideologia liberal clássica de mundo caracteriza-se como uma visão otimista, segundo a qual há uma lei causal tendente a harmonizar os interesses entre os particulares de tal forma a possibilitar a todos obterem para si o máximo de suas potencialidades se operarem livremente. O Estado, ao interferir nessa liberdade, agiria como um agente de conturbação; do ponto de vista econômico, desviaria recursos dos reais produtores para quem não contribuiu na sua obtenção, o que conduziria ao desestímulo produtivo de ambos os grupos e, conseqüentemente, prejuízo de todos.

O modelo liberal clássico, portanto, não foi idealizado em antagonismo à necessidade de se prover a todos direitos mínimos ao desenvolvimento da personalidade humana. Assume, porém, a premissa de que tal provimento só é possível através do respeito absoluto à liberdade, inclusive e principalmente, à liberdade econômica – à livre iniciativa.

Nada obstante, a história comprovou que não só o Estado tem o poder para atuar como agente opressor; outras tantas formas de organizações sociais não-estatais podem desempenhar com a mesma “eficiência” esse papel, dentre estas estão as corporações de capital.

Os defensores incondicionais do Capitalismo rejeitam veementemente essa posição. Afirmam ser melhor promover níveis de prosperidade, mesmo desiguais, a se tolerar a igualdade na miséria gerada por um sistema inclinado ao Socialismo. Nas palavras de Dworkin,

“Muitos economistas acreditam que reduzir a desigualdade econômica por meio da redistribuição é prejudicial à economia geral e, a longo prazo, fracassará por si só. Os programas de assistência social, dizem eles, são inflacionários, e o sistema tributário

¹³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p. 792-3.

necessário para reduzir o estímulo e, portanto, a produção. A economia, afirma-se, só pode ser reestimulada pela redução de impostos e pela adoção de outros programas que, a curto prazo, irão gerar elevado desemprego e prejudicar especialmente os que já estão na posição mais baixa da economia. Mas esse prejuízo será apenas temporário, pois uma economia mais dinâmica irá gerar prosperidade, o que, no fim, oferecerá mais empregos e mais dinheiro para os deficientes e outros realmente necessitados¹³¹”.

Em contra tal posição Dworkin assevera essas contundentes palavras:

“embora isso seja muitas vezes sugerido na descuidada retórica da discussão dos benefícios sociais, é, absurdo. É muito improvável que pessoas destinadas há muitos anos, sem receber nenhum novo treinamento eficaz, recobrem seus prejuízos mais tarde, particularmente se forem considerados os danos psicológicos. Crianças que não tiveram alimentação adequada nem chances efetivas de uma educação superior sofrerão prejuízo permanente, mesmo que a economia siga o caminho mais otimista de recuperação. Parte daqueles a quem são negados empregos e assistência social agora, particularmente os idosos, não viverão o suficiente para compartilhar essa recuperação, por mais generalizada que ela venha a ser¹³²”.

Como alternativa ao modelo capitalista-liberal, há quem propugne o Socialismo como o único sistema de produção capaz de distribuir de forma justa a riqueza produzida pela sociedade. O Capitalismo, sob a justificativa de ser o melhor sistema econômico para geração de riqueza, promoveria, em verdade, a concentração da renda nas mãos de poucos. Seria, sob essa ótica, não apenas um modo de produção, mas um instrumento de dominação.

Em verdade, os defensores de cada uma dessas ideologias (o Liberalismo Clássico, em que se esteia um Capitalismo imaturo, e o Socialismo) parecem acertar mais ao criticar a outra do que ao se defenderem contra suas próprias fragilidades.

Seguramente, a Constituição Federal não adota o modelo socialista¹³³, uma vez que o direito à propriedade é basilar. Nosso modelo, contudo, não é de cunho liberal clássico. Em que ideologia, então, se esteou a nossa Constituição? Numa ordem liberal-social de cunho intervencionista moderado.

¹³¹ DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*, p. 311-312.

¹³² Ibid, p. 312.

¹³³ Como observa GRAU, *O direito posto e o direito pressuposto*, p. 55: “no socialismo, o indivíduo tem acesso à produção já não mais mediante a entrega do seu trabalho, em sua expressão monetária, através do intercâmbio, porém em razão do caráter coletivo da produção – e do trabalho”.

4.9.4. O Estado interventor comedido

Enquanto o ideário liberal apresenta como foco o indivíduo, o social centraliza-se na coletividade. O primeiro é composto por valores e ditames de simples formulação e compreensão, ao passo que o segundo exige maiores esforços de elaboração, pois não pode prescindir também do indivíduo.

Até o mundo natural nos traz exemplo da complexidade da empreitada coletiva. Depois que a Terra se resfriou, foram quinhentos milhões de anos para surgirem as primeiras formas de vida, no caso, unicelular. Foi necessário mais o dobro desse tempo (um bilhão de anos) para se desenvolverem os primeiros seres pluricelulares. Ou seja, mesmo no mundo natural, é mais fácil viver que conviver.

O mesmo se passa na seara jurídica. O liberalismo focaliza o viver, ao passo que a ideologia social centraliza-se no conviver e, assim como o meio natural, estipular as formas de convivência é sobremaneira mais complexo e, portanto, sujeito a críticas e controvérsias, pois não há como conviver sem viver; não há como atender aos primados sociais, sem respeitar os pessoais; não há implemento coletivo, sem realização individual. O equilíbrio está na ação social para a obtenção de objetivos individuais e mitigação com prudência da esfera pessoal para cumprimento de ações coletivas.

É com esse condão que surge o Estado interventor. Num primeiro e prolongado período histórico, o Estado é constituído como uma grande organização social, que interfere na órbita individual, mas em benefício de poucos; num segundo e breve movimento de antítese, repudia-se a atuação do Estado. As ações particulares livres, sem a intervenção estatal, seriam capazes de assegurar o máximo de satisfação para todos na medida de suas capacidades. Num terceiro, verifica-se que as ações individuais não coordenadas são auto-destrutivas. Nesse momento exige-se a ação do Estado, mas apenas na medida necessária para dotar-lhes de organicidade. É esse o modelo ideológico adotado pela Constituição Nacional. Por um lado, assegura a liberdade, inclusive a econômica; por outro, promove uma mitigação parcimoniosa desta mesma liberdade a fim de garantir a convivência social mais equilibrada. Conforme assevera o constitucionalista José Afonso da Silva, “As constituições contemporâneas constituem documentos jurídicos de *compromisso* entre o liberalismo capitalista e o intervencionismo”¹³⁴ (destaque original), o

¹³⁴ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 135.

que também foi observado por tributaristas nacionais de elevada envergadura, como o saudoso professor Ruy Barbosa Nogueira,

“Um dos fatos mais evidentes ocorridos na vida das nações, nesta metade do século, é sem dúvida a transformação das funções e deveres do Estado. Assistimos a uma crescente e constante intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares, principalmente na esfera econômica [...] O Estado liberal do século passado, da premissa do *laissez-faire, laissez-passer*, foi substituído pelo Estado intervencionista, o Estado providência¹³⁵”.

4.9.5. As duas finalidades interventivas

A própria história comprovou que o modelo liberal clássico não é capaz de entregar a parcela significativa da população, direitos mínimos para o desenvolvimento de uma vida condigna à condição humana. Para suprir essa lacuna, é implantado o Estado Social, da Justiça ou do Bem-Estar.

Para cumprir esse intento, é necessário que o Estado se municie de recursos, os quais estão em mãos particulares. Nesse instante, mitiga a liberdade (o direito à propriedade) e retira o que é de um para entregar a outro. Há, desse modo, uma finalidade interventiva de cunho social. Nada obstante, não é a única.

O Liberalismo exacerbado não só é incapaz de prover o grosso da população de direitos mínimos indispensáveis, mas também corrói suas próprias bases, em especial, as econômicas capitalistas. Outrora, concebia-se que os agentes econômicos livres, submetidos às leis causais da oferta e procura, promoveriam da forma mais eficiente possível a alocação de recursos e, com isso, produziriam mais e melhor em prol de todos. Hoje, contudo, foi constatado que o mercado totalmente desregulado é incapaz de manter seus próprios pilares, isto é, a liberdade caracterizada na seara econômica pela livre concorrência.

Há, assim, a necessidade do Estado garantir o próprio modo de produção capitalista através, uma vez mais, de ações interventivas. Essa intervenção é de cunho econômico. Como observou Bobbio, “nas sociedades industriais modernas, à medida que o

¹³⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, p. 184.

processo de industrialização avança, as tarefas do Estado aumentam em vez de diminuir¹³⁶.

A nossa Constituição adota esse modelo intervencionista de duplo espoco. Nela, está contido um enorme repertório de normas dirigidas não só à atuação do Estado para atender reclamos sociais, mas também para sustentar as próprias bases econômicas capitalistas. A seguir alguns exemplos:: Art. 3º, inciso IV (“promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”); art. 23, inciso VIII (“fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar”), inciso IX (“promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico”), X (“combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos”); art. 32, VIII (““promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano”); art. 43, § 3º (“a União incentivará a recuperação de terras áridas”), art. 78 (“O Presidente e o Vice-Presidente da República ... prestando o compromisso de ...promover o bem geral do povo brasileiro”); art. 151, inciso I (É vedado à União ...instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ... admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País); art. 161, inciso II (“Cabe à lei complementar ... estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159 ... objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios”); art. 172 (“A lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros”), art. 174 (“Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento”), art. 179 (“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações”); art. 180 (“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico”); art. 192 (“O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade”); art. 196 (“A saúde é direito de todos e dever do Estado,

¹³⁶ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*, p. 5.

garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”); art. 205 (“A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade”); art. 214, inciso V (“A lei estabelecerá o plano nacional de educação ... visando ... à integração das ações do Poder Público que conduzam à ...promoção humanística, científica e tecnológica do País”); art. 215, § 3º, inciso II (“A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, ... visando ... à integração das ações do poder público que conduzem à ...produção, promoção e difusão de bens culturais); art. 217 (“É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais”); art. 218 (“O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas”); art. 219 (“O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”).

4.9.6. Liberdade, intervenção e tributação

Não há dúvidas acerca do compromisso constitucional com o amplo direito à liberdade, inclusive a econômica. Por outro lado, essa liberdade é comedidamente mitigada por meio de ações de intervenção em prol da ideologia social e da própria manutenção do modelo liberal-capitalista. Nesse passo, compete-nos indagar qual dessas propostas informa a seara tributária.

É evidente que o modelo constitucional está repleto de regras que visam proteger os agentes privados do poder estatal de criar tributos. O tributo macula a liberdade econômica concebida de forma absoluta. Numa concepção liberal extremada, não deveria haver tributo. O tributo prejudica a livre iniciativa, a liberdade concorrencial, desestimula a produção, etc. Uma vez que isso não é possível mesmo para os mais radicais defensores do modelo liberal-capitalista (a ausência total de tributação só é concebível na ausência total de Estado, ou seja, na formulação de cunho anarquista), no mais alto patamar da ordem jurídica devem estar consagradas regras garantidoras de que o Estado empregará o Poder de Tributar com extrema moderação. Como observa Alberto Xavier,

“num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau

possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica¹³⁷”.

Se, por um lado, não é possível eliminar a tributação sobre as atividades econômicas, pois ao Estado são necessários recursos para cumprir seus demais compromissos, em especial, com o modelo assistencial; por outro, são estatuídas regras que limitam ao máximo a intervenção do Estado por meio da sanha arrecadadora. Assim, o Regime Jurídico Tributário, no patamar das regras constitucionais, seria constituído por regras e princípios de cunho estritamente liberal, ao passo que os escopos intervenionistas seriam atendidos por meio das regras relativas ao gasto.

Desse modo, os valores e ideologias relativos à liberdade econômica, de um lado, e à intervenção, de outro, estariam segregados a momentos distintos da atividade financeira do Estado. Para dar compatibilidade e coerência à ordem constitucional como um todo, os primados da ordem econômica liberal influenciariam apenas a atividade relativa à obtenção de receitas e, assim, as regras tributárias, ao passo que os ditames sociais e regulatórios apenas induziriam a atividade relativa à despesa. Os ditames liberal-econômicos conduziram a um Sistema Constitucional Tributário edificado com o único fito de maximizar a produção capitalista, enquanto os valores sociais e os intervencionistas reguladores conduziram as políticas ligadas ao gasto.

A nossa Constituição, contudo, não estabelece corte tão preciso. Da mesma forma como há preponderância, mas não exclusividade, do compromisso interventor nas regras relativas ao gasto (parte do gasto público é empregado para a manutenção de um aparato estatal capaz de reprimir as condutas individuais desviantes do modelo liberal), o Regime Jurídico Tributário não deve ser concebido como um feixe de normas e princípios dirigidos exclusivamente a impedir que o Estado, através do seu poder de tributar, intervenha na liberdade de ação dos agentes privados. Como ensina Ricardo Lobo Torres,

“as relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômico e tributário¹³⁸”.

E a seguir conclui: “A intervenção indireta do Estado sobre a economia, através de tributos ou outros ingressos, é um assunto de rara complexidade”. Ou seja, o

¹³⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 50.

¹³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*, p. 630.

destacado professor identifica o papel que podem (e, freqüentemente, devem) desempenhar as regras tributárias na regulação do próprio modelo capitalista com a finalidade de manutenção de suas bases, o que caracteriza a tributação como um fenômeno em nada singelo.

Sua complexidade, contudo, é ainda maior, pois as regras tributárias podem desempenhar a função de dirigir comportamentos que diretamente atendam aos cânones da ordem social. O Estado Assistencial pode desempenhar seu intento por meio de dois tipos de políticas: (i) diretamente fazer e (ii) incentivar a fazer. Nesta, a função extrafiscal da tributação pode também estar presente.

4.9.7. Produto e modo de produção

No grande intento de compatibilizar o compromisso liberal com o social no que se refere à seara econômica, as regras constitucionais podem ser segregadas da função da conhecida dicotomia processo-produto.

O Liberalismo foi adotado como a política organizadora da ordem econômica, mas com maior intensidade em relação ao modo de produção em si. A Constituição impõe ao legislador que prestigie o mercado, a sociedade civil e os agentes privados em relação à decisão de quem deve produzir e por que processo. No entanto, não podemos afirmar o mesmo em relação ao que deve ser produzido; neste caso, a decisão pelos agentes econômicos é sobremaneira mitigada.

O Liberalismo Clássico peca ao atribuir ao mercado todo o âmbito de decisão processo-produto. Numa situação hipotética, em que metade da população fosse composta de ricos e outra metade de paupérrimos, o mercado produziria bens básicos (alimentos e remédios, por exemplo) suficientes apenas para a parte favorecida; os demais meios sociais de produção seriam empregados para saciar as demais demandas daquela camada social abastada.

Em razão da conhecida Teoria dos rendimentos decrescentes de produção, numa sociedade em que todos os recursos sociais empregados para a produção apenas de alimentos – por exemplo, feijão –, os meios desviados para produzir um canhão reduzirão pouco a produção de feijão. Todavia, para cada canhão produzido maior seria a redução da produção de feijão. Se para fabricar o primeiro canhão fossem sacrificadas dez sacas de feijão, para fabricar o segundo seriam sacrificadas quinze; para o terceiro, vinte; e assim

por diante. Numa posição situação oposta, em que só fossem fabricados canhões, deixar de fabricar um para produzir feijão resultaria numa imensa quantidade desta leguminosa; já deixar de fabricar dois aumentaria bastante a produção de feijão, mas não na mesma quantidade anterior, e assim por diante. Assim, haveria um ponto ideal em que os meios sociais de produção seriam mais bem empregados com uma produção máxima intermediária entre canhões e feijões.

Haveria, assim, para cada sociedade, um ponto em que a produção total de utilidades atingiria seu cume; e só o modelo liberal permitiria atingi-lo. Todavia, essa formulação não responde à seguinte indagação: como comparar canhões com feijões? Para um famélico, mas vale um quilo de feijão ou dois mil canhões?

Como afirmar que uma sociedade que produz dez canhões e cem toneladas de feijão é mais eficiente que uma produtora com os mesmos meios sociais de nove canhões e cento e dez toneladas de feijão ou de que outra produtora de onze canhões e noventa toneladas de feijão?

Bens que atendem a necessidades diversas só podem ser comparados quando reduzidos a uma mesma unidade de medida, isto é, moeda. A comparação entre canhão e feijão só é possível, nesse modelo, quando lhes são atribuídos preços. Sem a redução monetária de tudo, não há como estabelecer o suposto ponto de produtividade máxima. Mas como são estabelecidos os preços? No modelo liberal, pelo mercado.

O mercado, por seu turno, é composto pelos interesses individuais que formam as forças da demanda e da oferta, as quais definem pelo equilíbrio o preço de cada bem. Todavia, não só a oferta, mas também a demanda é formada por aqueles que detêm o poder econômico. Então, a sociedade produz aquilo e na quantidade desejada por quem tiver dinheiro para pagar, o que não significa maior eficiência produtiva em relação a uma outra organização produtiva.

Num exemplo atual, adotando-se o Planeta como um único mercado, o insumo milho é desviado para a produção de combustível em detrimento da produção de alimentos (tão necessários a bilhões de famintos), por meio da forte demanda Americana por energia. Os americanos, uma vez saciados do ponto de vista alimentar, impulsionam o preço do milho para empregá-lo em outras necessidades menos essenciais.

No modelo liberal clássico, a decisão do que e quanto produzir é fundamentalmente tomada em razão da demanda, que não é sinônimo de necessidade

social. A demanda é dimensionada na proporção do poder econômico de quem quer consumir e não na medida da efetiva necessidade do bem para a sobrevivência digna do homem. Evidentemente, podemos afirmar que esse modelo de produção fere os ditames democráticos de forma similar ao voto censitário.

Por outro lado, a visão liberal é a mais eficiente em relação ao modo de produzir e quem deve produzir. Nisso pecou a doutrina marxista. Deixar nas mãos do Estado quem deve produzir, de que modo, leva à ineficiência produtiva sem ganhos no processo decisório a favor da sociedade.

4.10. DE VOLTA A FINALIDADE E FUNÇÃO

Agora, já estamos em condições de discorrer acerca da finalidade do modelo jurídico brasileiro e quais funções deve exercer para que possa efetivamente atingir o seu escopo.

No modelo liberal clássico, a finalidade do Estado e, portanto, da ordem jurídica, era apenas a de garantir a paz entre os agentes privados de forma a tutelar, contra condutas desviantes, a realização máxima de sua liberdade. Para atingir esse fim, exercia a função protetiva-repressora. Protegia a liberdade dos indivíduos ao punir aqueles que atentassem contra essa mesma liberdade.

Nos estados modernos, dentre os quais se insere o Brasileiro, ao lado dessa finalidade (que não deixa de estar firmemente presente), surgem outras de cunho interventivo, tanto para regular a atividade econômica, quanto para implementar políticas de cunho social. Assim, além da função repressora surge a promocional como constatado por Bobbio,

“Nas constituições liberais clássicas, a principal função do Estado parece ser a de tutelar (ou garantir). Nas constituições pós-liberais, ao lado da função de tutela ou garantia, aparece, cada vez com maior frequência, a função de promover¹³⁹”.

4.10.1. Função extrafiscal e disfunção fiscal

Ao darmos uma ordem a um filho para que vá ao seu quarto e faça a lição de casa, pretendemos (temos a finalidade), através deste ato de fala, que ele assim se comporte, com isso, tenha um melhor desempenho escolar, etc. Por outro lado, a ordem

¹³⁹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*, p. 13.

cumpra a função de levá-lo a se comportar conforme o nosso intento. Finalidade e função, repisamos, são aspectos interligados do mesmo ato comunicacional; um relativo ao emissor, outro ao receptor.

Nada obstante, outros resultados poderiam advir do nosso ato de fala. Conforme a seleção dos vocábulos ou o tom de voz empregado, nosso filho poderia ficar magoado, com isso, não se concentrar nos estudos, etc. Esses resultados não pretendidos pelo emissor caracterizam, não uma função da comunicação, mas uma disfunção.

Essa mesma dicotomia apresenta-se no ato comunicacional do direito. A imposição de uma regra pode levar a vários resultados; uns juridicamente pretendidos, outros não. Na imposição tributária o mesmo pode ocorrer: o tributo conduzir a determinados resultados pretendidos e a outros não pretendidos. Sob esse ponto de vista, precisas são as palavras de Geraldo Ataliba,

Não é possível engendrar um imposto cuja **aplicação** não altere ou modifique, de algum modo, a situação econômica geral e a individual dos envolvidos direta ou indiretamente nos fatos imponíveis. Do recolhimento de imposto sempre resultam modificações nas posições relativas dos atingidos. A neutralidade dos impostos foi postulação teórica que a realidade jamais confirmou: seja a neutralidade dos sistemas, seja a de impostos isoladamente considerados (destaque original)¹⁴⁰.

Desse modo, toda imposição tributária induz comportamentos inter-humanos, o que não legitima dizer que, em toda e qualquer ocorrência, há o desempenho de função extrafiscal pela norma tributária. Esta estará presente apenas no caso de ser a contrapartida de uma finalidade jurídica extrafiscal.

Desse modo, podemos segregar os efeitos indutores das regras tributárias em dois tipos: (i) concretizadores de uma *função extrafiscal*, no caso da norma ter sido enunciada com uma finalidade; e (ii) os resultantes de uma *disfunção fiscal*, na hipótese contrária, vale dizer, de não haver uma finalidade jurídica que legitime o efeito produzido.

Os tributos cumulativos, por exemplo, desestimulam a organização dos agentes econômicos em longas cadeias produtivas, bem como a produção de bens de alto valor agregado que necessariamente exigem a organização produtiva em extensas cadeias. A tributação que adota como base de incidência a folha de salários privilegia métodos produtivos intensivos em capital em detrimento dos intensivos em trabalho. Evidentemente, à luz de todo o sistema constitucional, que prestigia o desenvolvimento

¹⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. *IPTU – progressividade*, p. 75.

econômico e a busca do pleno emprego, nenhum desses efeitos pode ser considerado advindo de uma função desempenhada pela regra tributária. Em verdade, nesses casos, a Constituição, em prestígio à necessidade de arrecadação do Estado, admite um certo grau de disfunção, como o pai que, para levar o filho aos estudos, assume o risco de ele se magoar com sua ordem.

Desse modo, a disfunção em razão da finalidade fiscal não conduz necessariamente à invalidade da norma. A imunidade dos templos de qualquer culto, por exemplo, está edificada originariamente na Carta Constitucional de 1988. Sua função é a de preservar todas as manifestações religiosas de qualquer pretensão estatal de inibi-las por meio de imposições tributárias. Nada obstante, essa imunidade pode conduzir a disfunções, como o domínio dos meios de comunicação por igrejas, que se favorecem da estrutura jurídica para concorrer deslealmente com os agentes submetidos a toda ordem de imposições tributárias. Nem por isso, poderíamos afirmar que a própria imunidade é inconstitucional.

CAPÍTULO V. ANÁLISE SEMÂNTICA

“Recobremos a lembrança de que as expressões lingüísticas conservam sempre um mínimo de vaguidade em sua integralidade compositiva, inafastável por maior que seja o esforço de argumentação para efeito de convencimento. Não há como escapar dessa porção movediça que se aloja nos termos e nos enunciados proposicionais, alimentando, incessantemente, os estudos semânticos. Admitir esse traço, porém, longe de trazer a insegurança que desde logo imaginamos, significa reconhecer que há uma matéria-prima própria para o discurso persuasivo, tecendo a linguagem jurídica que antecede a decisão normativa”.

Paulo de Barros Carvalho;
Direito tributário, linguagem e método, pág. 216.

5.1. A SEMÂNTICA

Para Alf Ross, os “problemas semânticos da interpretação, em sentido estrito, são aqueles que se referem ao significado das palavras individuais ou das frases¹⁴¹”. Preferimos, contudo, a definição do próprio elaborador dos três planos de investigação, para quem a Semântica é “ramo da semiótica que estuda a significação dos signos¹⁴²”.

As questões de âmbito semântico não se restringem à significação de meras palavras ou simples frases, mas a todo e qualquer texto, independentemente da sua extensão e complexidade.

A soma dos significantes de cada frase resulta no significante do texto. Quem consegue ler todos as frases de um texto, evidentemente, também lê o próprio texto. Nada obstante, o mesmo não ocorre no vértice do significado. Aquele que consegue interpretar cada frase, não conseguirá necessariamente edificar o significado global. O significado de um texto depende do significado de suas partes, mas não corresponde a uma mera justaposição.

De igual sorte, o significado das partes (palavras e frases) sofre influência do próprio texto no qual estão inseridas. Há, assim, em todo texto, uma relação dialética de significação parte-todo; e há várias propostas para solucionar essa questão.

¹⁴¹ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*, p. 164.

¹⁴² *Apud* NÖTH, *A semiótica no Século XX*, p. 189.

Para o estruturalismo de Saussure, o significado de uma palavra não pode ser um atributo da própria palavra. Conforme lição de Nöth, o

“significado é o valor de um conceito dentro do sistema semiótico como um todo. Estes valores semânticos formam uma rede de relações estruturais, nas quais não os conceitos semânticos em si, mas somente as diferenças ou oposições entre eles são relevantes semioticamente¹⁴³”.

Com isso Saussure descarta o objeto, uma vez que o significado do signo não mais depende dele, mas apenas das relações com outros signos com os quais constitui todo um sistema. Apesar de valiosa a posição estruturalista ao destacar que o significado depende das relações entre os diversos elementos de um texto, com ela não podemos concordar integralmente, pois há necessariamente algo em cada palavra que lhe possibilita formar frases e não se confunde com o seu significado nem com sua relação com a frase. No belo trecho de Octavio Paz,

“Perder nosso nome é como perder nossa sombra; ser somente nosso nome é ser reduzido à sombra. A ausência de qualquer correlação entre coisas e seus nomes é sem dúvida intolerável: tanto os significados se evaporam, quanto as coisas se esvaecem. Um mundo apenas de significados é tão inóspito quanto um mundo de coisas sem significado – sem nomes¹⁴⁴” (tradução livre).

5.1.1 A coerência como critério de significação

Um outro critério para a edificação do significado de um texto e de suas partes é a coerência interna. Eco, valendo-se das próprias lições de Santo Agostinho, em “*De doctrina christiana*”, afirma

“...qualquer interpretação feita de uma certa parte de um texto poderá ser aceita se for confirmada por outra parte do mesmo texto, e deverá ser rejeitada se a contradizer. Nesse sentido, a coerência interna do texto domina os impulsos do leitor, de outro modo incontroláveis¹⁴⁵”.

Por esse critério, combinações incoerentes são descartadas e permanecem as coerentes. Por exemplo, a palavra “manga” tem o significado de “uma espécie de fruta”, mas também de “uma parte da camisa”. Assim, se dissermos “manga doce” certamente

¹⁴³ NÖTH, Winfried. *A semiótica no Século XX*, p. 33.

¹⁴⁴ PAZ, Octavio. *Translation: Literature and Letters*, p. 157: “To lose our name is like losing our shadow; to be only our name is to be reduced to a shadow. The absence of any correlation between things and their names is doubly intolerable; either the meanings evaporate or the things vanish. A world of pure meanings is as inhospitable as a world of things without meaning – without names”.

¹⁴⁵ ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*, p. 76.

referimo-nos à fruta, uma vez não ser coerente que uma peça da vestimenta tenha a qualidade “doce”. Por outro lado, na expressão “manga rosa”, o processo combinatório não afasta qualquer das hipóteses de significado. Pode se tratar de “fruta rosa” ou da “peça de vestuário rosa”. Há, na situação, uma ambigüidade só solucionável pela combinação de novos trechos do texto.

Apesar de relevante por se constituir um critério necessário para a edificação de significados, a coerência não é suficiente senão para pequenos conjuntos de palavras, como no exemplo anterior.

De um texto, podem ser edificados um sem número de significados coerentes e, nem por isso, podemos afirmar que todos apresentam o mesmo status.

5.1.2. O modelo gerativo

Para Greimas, a Semiótica não é uma Teoria do Signo, mas sim da significação que depende de uma investigação em patamares textuais superiores e inferiores ao próprio signo. Evidentemente, o conceito do lingüista lituano não é por nós compartilhado. Nada obstante, sua contribuição para a compreensão do sentido de textos complexos é fundamental: a construção de sentido mediante um processo de elaboração de unidades maiores de significação a partir de unidades menores, chamada “percurso gerativo de sentido”.

Paulo de Barros Carvalho desenvolveu modelo equivalente para a interpretação jurídica. Seus quatro subsistemas – “conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão”, “conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos”, “domínio articulado de significações normativas” e “forma superior do sistema normativo¹⁴⁶”, correspondem a camadas de significação construídas sobre unidades menores num processo de interpretação tal qual o “percurso gerativo” de Greimas. Nas palavras do destacado Professor:

“Observa-se a existência dos quatro planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4, partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1), que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 111.

das formações normativas (S3), e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA)¹⁴⁷”.

É relevante se destacar que o TE (texto em sentido estrito) corresponde ao significante, o qual é idêntico para todos os patamares de significação como já havíamos apontado anteriormente.

5.1.3. O modelo dialético

Já havíamos anteriormente afirmado que sistemas complexos são determinados por suas unidades constitutivas, mas também as determinam. As partes agem sobre o todo, mas o todo também age sobre as partes. Átomos de hidrogênio foram estrelas e estrelas os fundem para formação de hélio.

O processo de formação de sentido caracteriza-se como um passo dentro de uma cadeia infinita de semiose. Ainda que se mantenha inalterado o plano S1 (não há edição de novos diplomas normativos), os planos S2, S3 e S4 não permanecem imutáveis. O S4, constituído a partir do S2 e S3 iniciais, determina a formação de novos S2 e S3, os quais constituirão um próximo S4 e assim numa sucessão ininterrupta de construção de significados. É a odisséia interpretativa do ordenamento ao sistema, mas sem uma Ilha de Ítaca.

5.2. SEMÂNTICA E INTERTEXTUALIDADE

Para haver texto, necessariamente deve haver contexto. É obrigatório o processo de significação extrapolar as fronteiras do texto para encontrar o que não é o texto; com o texto, porém, jamais perde contato. Deve ser sempre mantida uma linha de Ariadne. Não basta matar o Minotauro, há que regressar do labirinto; mas, assim como Perseu não deixa as obras mitológicas para ingressar na História, o intérprete jamais penetrará em páginas diversas de seu tempo. Como afirma Paulo de Barros Carvalho:

“Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão. Na visão hermenêutica adotada, a interpretação exige uma pré-compreensão que a antecede e a torna possível¹⁴⁸”.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 133.

¹⁴⁸ Ibid.

O mesmo autor aponta dois axiomas relativos a todo processo de interpretação: a intertextualidade e a inesgotabilidade. Este corresponde ao ininterrupto e infinito processo de semiose de Peirce em direção ao interpretante final. Já a intertextualidade

“é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos e extra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações¹⁴⁹”.

Podemos falar acerca do contexto em que foi escrita uma obra literária sem tê-lo vivido. A intertextualidade, assim, configura o contexto sob o aspecto semântico. Como explanado no primeiro capítulo, o contexto pragmático pode ser vertido também em texto.

Mas que importância tem o contexto para a interpretação do direito positivo? Que relação há entre o sentido de palavras empregadas em um específico diploma normativo e outros textos?

Paulo de Barros Carvalho ao estudar a intertextualidade no direito afirma que tal predicado

“se apresenta em dois níveis bem característicos: (i) o estritamente jurídico, que se estabelece entre os vários ramos do ordenamento (intertextualidade, interna ou intrajurídica); e (ii) o chamado jurídico em acepção lata, abrangendo todos os setores que têm o direito como objeto, mas o consideram sob ângulo externo, vale dizer, em relação com outras propostas cognoscitivas, assim como a Sociologia do Direito, a História do Direito, a Antropologia Cultural do Direito, etc¹⁵⁰”.

Nosso conceito de intertextualidade intra-sistêmica do direito corresponde ao primeiro nível apresentado pelo destacado Professor. Todavia, entendemos que o direito se comunica com um sem número de “textos” e não só com aqueles de patamar científico que recortam seu objeto de estudo do fenômeno jurídico.

Se há comunicação com a Sociologia e com a História do Direito, por que não haveria também relações contextuais com outros campos da Sociologia e da História? Se há comunicação com essas ciências, não haveria com outras, tais como a Engenharia, a Medicina, a Economia, etc? Mais: seria tal comunicação restrita aos domínios científicos? E quanto à Religião, à Moral, etc?

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 193.

¹⁵⁰ Ibid., p. 195.

Nessas hipóteses, freqüentemente os liames se tornam mais tênues, mas não há como lhes negar existência. Podemos ainda constatar que setores específicos do conhecimento jurídico se aproximam bastante de certos nichos lingüísticos, os quais, numa visão meramente panorâmica da ordem jurídica, não guardariam vizinhança alguma do direito; tais como a Biologia que, por intermédio da Ecologia – seu ramo especializado –, estabelece robustos laços intertextuais com o Direito Ambiental.

No entanto, para não nos perdermos num certo niilismo de, ao tentar entender tudo, nada compreender, dois aspectos devem ser considerados. Primeiro, apesar de haver seguramente conexões entre as mais diversas searas lingüísticas de uma sociedade, a sua grande maioria, de tão tênues, tornam-se irrelevantes para o processo de interpretação do direito. Há de se estabelecer um preciso corte para se demarcar as relações que merecem atenção. E segundo, ao considerarmos a relação entre duas esferas lingüísticas, não devemos tomar uma pela outra. Considerar a relação da Moral com o Direito, não implica tomar a Moral pelo Direito.

5.2.1. A intertextualidade intra-sistêmica

A intertextualidade intra-sistêmica nos conduz a indagar quais fatores são relevantes para um texto normativo influir na significação de outro. A hierarquia de seus enunciadores? O sentido da palavra no texto constitucional determina o sentido no texto da lei? Mas e o contrário? O aspecto temporal da enunciação é relevante? O sentido da palavra no texto constitucional pode ser edificado a partir do sentido constante de uma lei anterior?

Acreditamos não haver uma regra ou critério absoluto que possa ser adotado de forma mecanicista para definir as relações intertextuais entre os diversos diplomas normativos. Aliás, palavras contidas num mesmo diploma podem apresentar significações diversas, apesar de possuírem idênticas coordenadas temporais e hierárquicas. Um exemplo contundente é o da palavra “lei”. No artigo 5º, inciso II, da Constituição, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, bem como no art. 150, inciso I, que veda às Pessoas Políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, dúvidas não há de que “lei” deve ser adotada segundo a

significação de “lei ordinária e lei complementar¹⁵¹”. Já no inciso XIII, art. 5º (“é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”), o significado é de “lei ordinária”, ao passo que no parágrafo 4º, art. 195 (“A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”), seu significado é de “lei complementar”, uma vez que deve ser interpretada à luz justamente do contexto definido pelo art. 154, inciso I (“A União poderá instituir: I - mediante lei complementar...”).

Se uma mesma palavra, num mesmo diploma, apresenta três significações diversas, o que dizer daquelas presentes em diplomas diversos?

O significado de uma palavra em um diploma legal deve ser edificado a partir da significação da mesma palavra no patamar constitucional em razão do critério hierárquico, mas os dois significados não são idênticos. Renda no texto supremo apresenta significação diversa de renda no texto da lei complementar e esses dois não diferentes de “renda” no plano da lei ordinária, que cria o imposto. Há, desse modo, pelo menos três significados de “renda” no direito positivo.

A criação normativa se dá justamente por meio dessa modificação do significado no curso da cadeia de positivação, o que será mais minuciosamente abordado ainda neste capítulo.

Ademais, o significado da Constituição, de suas palavras e dispositivos, não pode ser construído apenas com base na leitura do Texto Supremo. Do contrário, tanto um recém alfabetizado e um doutor em Direito Constitucional teriam a mesma compreensão.

5.2.2. *A intertextualidade intersistêmica*

Há duas intertextualidades intersistêmicas: (i) aquela que se dá entre as várias searas estritas do saber e (ii) a que alcança todos os campos lingüísticos do domínio social. À primeira, podemos chamar de intertextualidade intersistêmica em sentido estrito ou interdisciplinaridade; à segunda, de intertextualidade em sentido amplo. Em relação à primeira, observa Paulo de Barros Carvalho,

“Sem disciplinas, é claro, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros

¹⁵¹ Em verdade, não são poucos os que defendem que também pode ser adotada com o significado de “medidas provisórias”, dentre outros diplomas. No entanto, como isso não é de todo pacífico e não contribui para a nossa exemplificação, decidimos adotar o núcleo de significação incontroverso.

setores do conhecimento, buscando a indispensável complementaridade. O paradoxo é inevitável: o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último faz retornar ao primeiro¹⁵²”.

É sob o aspecto semântico que o direito se “comunica” com os demais setores da tecitura social: as finanças públicas, a economia, a contabilidade, etc.

O direito positivo “fala” (no sentido de prescrever) sobre outras linguagens sociais. Assim, não há como conhecer na plenitude um determinado ramo jurídico sem que se domine com desenvoltura as linguagens sobre as quais ele pretende intervir.

Isso não significa que os princípios das Ciências não jurídicas devam ser acatados pela Ciência Jurídica, mas sim que a construção de sentido da linguagem prescritiva que incide sobre uma determinada seara de convivência humana não é completa sem o conhecimento da linguagem social sobre a qual ela se refere.

Na função extrafiscal, muitos são os sub-domínios lingüísticos sobre o qual o Direito Tributário fala: o “mercado financeiro”, o “comércio exterior”, o “meio ambiente”, etc. Por isso, tal investigação é das mais complexas.

Um dos sub-domínios mais relevantes para o estudo da extrafiscalidade é o da eEconomia. Por meio do direito positivo, o legislador busca promover políticas econômicas, seja para fomentar o desenvolvimento nacional, seja para promover ações de relevância social. Assim, sem compreender corretamente os mecanismos econômicos, o intérprete não será suficientemente hábil para aplicar a norma. Sua interpretação será superficial.

Um exemplo: Vamos supor que uma portaria do Ministério da Saúde institua a obrigação de, nossos rótulos de produtos perecíveis, serem grafadas a data de fabricação e a validade. Ademais, fixe para cada tipo de produto o seu respectivo prazo de validade (dez dias para uns, vinte dias para outros e, assim, sucessivamente). Ora, é evidente que tais prazos estão estabelecidos em dias contínuos e não úteis. É do senso comum que os produtos continuam a se degradar independentemente de o dia ser útil ou não. Não é necessário um conhecimento científico mais rebuscado para isso. Assim, qualquer pessoa estaria apta a compreender que o significado de “dias” é “dias contínuos”.

O direito, contudo, não disciplina apenas fatos sociais de compreensão generalizada. Seu alcance não encontra limites e fere, não raro, searas das mais

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, pág. 197.

particulares. Pois bem, há um sem número de proposições que, a despeito de não serem do domínio da população em geral, são consagradas nos seus ramos científicos específicos; e são empregadas pelo legislador para formular os textos legais. Dessa forma, é necessário que o intérprete delas conheça, sob pena de interpretar incorretamente o direito positivo. O intérprete deve possuir, no mínimo, a mesma competência lingüística (o código como enciclopédia) do enunciatário-modelo. Isso não significa que deva promover métodos de aproximação da linguagem prescritiva próprios de outros domínios do conhecimento humano.

Ao abordar o problema da autonomia do Direito Financeiro, Ricardo Lobo Torres afirma que

“a tese mais coerente é a da interdisciplinariedade, em que a Ciência do Direito Financeiro aparece em permanente diálogo com as outras disciplinas jurídicas e extrajurídicas, mercê do coeficiente de normatividade que a todas informa: tanto o Direito Financeiro quanto as ciências próximas (Economia, Finanças e Política) apresentam um núcleo comum de normatividade, ou seja, contêm elementos para a programação da vida social e para o estabelecimento de regras do dever-ser, o que se traduz em interdisciplinariedade¹⁵³”.

Em razão disso afirma que “A Ciência do Direito Financeiro é pluralista. Abre-se para o pluralismo metodológico, apoiando-se em vários métodos¹⁵⁴”; e mais, “...o direito tributário deve se abrir também para as ciências extrajudiciais, especialmente, a Economia e as Finanças¹⁵⁵”.

Há nessa posição uma confusão entre abertura semântica e definição de método científico. Como afirma Paulo de Barros Carvalho em suas lições presenciais: “para cada Ciência um e somente um método”. O Estudo do Direito é o Estudo da sua linguagem. Este é o nosso paradigma metodológico.

5.3. LIMITES DA POTENCIALIDADE SEMÂNTICA DO DIREITO

A língua é sempre capaz de exprimir o que desejar o enunciatador? Sobre essa questão se debruçaram filósofos e lingüísticas da mais alta estatura.

¹⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 14-15.

¹⁵⁴ *Ibid.*, p. 14.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 19.

Para Searle, sim. E chama tal característica da língua é chamado pelo Filósofo como “princípio da expressabilidade”, “segundo o qual tudo o que se quer dizer pode ser dito¹⁵⁶”. Para Searle,

“...muitas vezes, nós não temos capacidade para dizer exatamente o que queremos, ainda que nós gostássemos de fazê-lo, porque não conhecemos suficientemente bem a língua (se nós estivéssemos a falar espanhol, por exemplo), ou, pior, porque a língua pode não conter palavras ou construções para dizer o que queremos dizer. Mas, mesmo nestes casos em que é, de facto impossível dizer exactamente o que queremos dizer, é possível, em princípio, tornarmo-nos aptos a dizer exactamente o que queremos. Podemos em princípio, se não de facto, aumentar o nosso conhecimento da língua; mais radicalmente ainda, se a língua ou as línguas existentes não forem adequadas para as nossas finalidades, ou simplesmente não dispuserem dos meios que nos não necessários para dizer o que queremos dizer, podemos, ao menos em princípio, enriquecer esta língua introduzindo-lhe novos termos ou novas construções. Toda língua nos fornece um conjunto finito de palavras para dizermos o que queremos dizer. Mas se uma dada língua ou mesmo toda língua, qualquer que ela seja, opõe ao exprimível um limite superior, se há pensamentos que ela não pode expressar, isto é um fato contingente e não uma verdade necessária¹⁵⁷”.

Já Umberto Eco ocupa a posição oposta, segundo a qual “não é verdade que toda a linguagem possa exprimir tudo¹⁵⁸” e, valendo-se de um exemplo de Quine, afirma “que numa língua da selva não se pode traduzir a asserção *neutrinos lack mass*”.

Diante dessa questão geral, devemos especificá-la: a linguagem do discurso do direito positivo é apta a prescrever tudo que assim desejar o legislador?

Sim, independentemente de adotarmos a posição de Searle ou de Eco. O direito positivo sempre se dirige a searas sociais já imersas em um universo lingüístico. Dessarte, pode lançar mão dos próprios termos inéditos para o produto legislado, mas pertencente à língua. Se o legislador, por exemplo, pretende regular a internet, poderá se valer de palavras como “web” ou “site”.

5.4. AS SUPOSTAS FALHAS SEMÂNTICAS

O sentido preciso de uma palavra, de uma expressão, de uma frase e até mesmo de todo um texto, pode ser comprometido por fenômenos conhecidos como vaguidade e ambigüidade.

¹⁵⁶ SEARLE, John R. *Os actos de fala*, p. 30.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 30-31.

¹⁵⁸ ECO, Umberto. *Dizer quase a mesma coisa: sobre a tradução*, p. 166.

Searly e Warat distinguem imprecisões (vaguidade) de ambigüidade. Consideramos, porém, na esteira das lições de Alaró, que um conceito é impreciso por duas razões: vaguidade e ambigüidade.

O direito como um corpo de linguagem não escapa à manifestação desses fenômenos. Como já afirmou Grau, “se torna indispensável à consciência, também, de que o direito porta em si a ambigüidade¹⁵⁹”.

Apesar de ambas se caracterizarem como problemas semânticos que comprometem a identificação precisa de sentido, apresentam naturezas diversas.

A ambigüidade está relacionada a um problema designativo, isto é, há dúvida acerca de qual conjunto de objetos o signo se refere.

Na ambigüidade, há mais de um conjunto de propriedades designativas aplicável. Por exemplo, no comando: “filho vá lá em casa e pegue uma manga”, haverá ambigüidade e o receptor ficará numa condição de indecidibilidade, no caso de quem ordenar ser uma costureira e também haver frutas na geladeira. Nessa hipótese, não há no texto, nem no contexto, elementos que possibilitem ao receptor determinar o conjunto de propriedades designativas adotado pelo emissor.

5.4.1. Ambigüidade: fenômeno não-intencional

Eco¹⁶⁰, ao estudar a interpretação de obras literárias com o fito de traduzi-las, afirma que pode haver quatro tipos de ambigüidade.

A primeira se dá quando uma palavra empregada apresenta dois significados diversos, mas à luz do contexto, só um dos sentidos se legitima. A segunda ocorre quando o autor efetivamente cometeu um equívoco. A terceira é uma espécie de nuance da primeira. Há o equívoco do autor, mas seu erro, ao revés de comprometer a estética da obra, a enriquece. Por fim, a quarta diz respeito ao caso de o autor querer permanecer ambíguo.

No direito, há apenas o primeiro e segundo tipos. Na verdade, o primeiro tipo é de falsa ou aparente ambigüidade, uma vez que o contexto permite a elucidação do significado do termo. O terceiro tipo não ocorre, por uma questão de premissa. Em

¹⁵⁹ GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*, p. 113.

¹⁶⁰ ECO, Umberto. *Dizer quase a mesma coisa: sobre a tradução*, p. 114-115.

nenhuma hipótese, a ambigüidade cumpre ou potencializa a função pragmática do texto normativo de dirigir as condutas intersubjetivas; em outras palavras, o texto normativo não deve ser ambíguo. A quarta, apesar de possível do ponto de vista da produção do direito, uma vez que nada é capaz de impedir que o legislador produza um texto normativo intencionalmente ambíguo, não penetra o jurídico. O intérprete não deve perquirir acerca dessa intenção, justamente pela premissa de que o direito positivo não deve ser permeado por ambigüidades. Se o legislador quis ser ambíguo, esse querer permanece subjetivo e perece nas coordenadas espaço-temporais do processo legislativo sem penetrar no produto legislativo. Essa ambigüidade deve sempre ser considerada, do ponto de vista jurídico, como do tipo dois, isto é, resultado de um equívoco; e só pode ser saneada por meio de um “corte de decisão”; vale dizer, diante de mais de uma possibilidade interpretativa, o aplicador legitimado pelo próprio ordenamento, decide qual aplicar. Por outro lado, a Doutrina deve apresentar as possibilidades legítimas de interpretação. Não compete nesse caso ao jurista “decidir” do ponto de vista interno ao sistema, isto é, como se aplicador fosse.

A ambigüidade em outras searas lingüísticas, especialmente, na literatura pode ser concebida como recurso estilístico, como manifestação intencional do autor. No direito positivo, contudo, tal idéia não pode ser concebida. Trata-se essencialmente de falha legislativa – cuja eventual intencionalidade pré-jurídica deve ser desprezada – e não como técnica de produção legiferante.

5.4.2. Vaguidade como fenômeno intencional

O mesmo, contudo, não podemos afirmar em relação à vaguidade, a qual está relacionada a um problema denotativo, isto é, dúvida acerca dos limites do conjunto a que se refere o conceito. Há vaguidade sempre que não houver certeza sobre a aplicação de um conceito a um determinado caso.

Se partirmos ao meio uma nota de R\$ 10,00 e tentamos com uma das metades promover sua circulação, certamente ninguém a receberia como uma cédula monetária. No entanto, se recortamos um pequenino pedaço de uma de suas pontas, ou uma fina tira de um dos seus lados, dificilmente alguém deixará de recebê-la como moeda. Aliás, se retiramos, numa dessas mutilações, 0,1 % de sua substância, ela não é recebida como algo que represente o valor de R\$ 9,99; ou são R\$ 10,00 ou não é nada. Ao prosseguir na experiência, retirando mais um diminuto pedaço ou tira, mais uma vez continuamos a

circular a cédula. No entanto, se seguimos continuamente, atingiremos um ponto em que alguém não mais a recebe, enquanto a maioria sim; e se prosseguirmos ainda mais, atingiremos um outro ponto no qual, em apenas uma de várias tentativas, conseguiremos passar a nota; talvez com 90% ou até menos de 80% por cento da sua constituição original. Enfim, há uma gama de “notas”, mesmo desprovidas de sua absoluta integralidade, que são consideradas como tal por todos; há uma outra gama de notas, as quais, em razão do montante de sua mutilação, é desconsiderada por todos como uma nota; e há ainda um espectro de cédulas consideradas por alguns como dinheiro; mas por outros, não. Em síntese, há uma área de certeza positiva (todos afirmam se tratar de uma nota), uma área de certeza negativa (todos afirmam não se tratar de uma nota), e uma terceira área (alguns afirmam se tratar de uma nota e os outros não). É nesta terceira área que repousa a vaguidade do conceito da expressão “nota de R\$ 10,00”.

Retomando o exemplo anterior das “mangas”, se a costureira houvesse ordenado ao filho para trazer todas as mangas maduras, não haveria ambigüidade. O menino certamente saberia que sua mãe referia-se a frutas e não a partes de uma vestimenta. Ao se deparar com a cesta de frutas na geladeira, certamente pegaria algumas delas por apresentarem uma tonalidade rosácea vibrante e descartaria outras por serem de um verde cintilante; no entanto, teria dificuldades de atribuir ou deixar de atribuir a qualidade de “madura” àquelas cuja tonalidade ficasse a meio caminho entre uma cor e outra. Haveria, nesse caso, indecidibilidade por vaguidade. Se a costureira mandasse um segundo, terceiro e quarto filho para a missão, seguramente todos trariam algumas das mangas, enquanto outras não; mas certas frutas seriam trazidas por só alguns dos filhos. Estas estariam no campo de vaguidade do conceito “maduro”.

O sentido de maduro, no exemplo, é conferido pela tonalidade da fruta. Mangas rosas são maduras; mangas verdes, não. Tal sentido apresenta vaguidade em relação aos frutos, cuja tonalidade medeia o verde para o rosa. Esse conceito pode se tornar mais preciso, se for estabelecido que sempre que houver dúvida acerca da tonalidade do fruto, devem ser considerados maduros os macios. Nesse caso, muito provavelmente, será menor o número de frutos trazidos por só alguns dos filhos. Aliás, vale destacar que, se o conceito for corretamente aplicado, esse número não deve aumentar. Isso se dá em razão de que o conceito se tornar mais preciso. Ainda assim, pode haver frutos com tonalidade intermediária entre o verde e o rosa, bem como densidade duvidosa entre o duro e o macio. Dessarte, por maiores os esforços elucidativos, o texto, seja ele qual for (exceto os formais

e os denotativos, a respeito dos quais trataremos posteriormente), sempre guardará um quê de vaguidade.

Em verdade, todas as palavras são vagas em alguma medida. A vaguidade é inerente à linguagem. Ela pode ser reduzida, mas nunca eliminada por completo.

Assim, o discurso jurídico não escapa a essas questões. A Constituição, por exemplo, estatui a imunidade dos livros. Pois bem, certamente um corpo de 600 (seiscentas) páginas unidas e concatenadas forma um livro. Na posição oposta, a reunião de apenas duas folhas não seria intitulada por ninguém como um folheto, quanto mais como livro. Mas a partir de quantas páginas uma reunião de folhas passa a ser um livro? Três, quatro, dez, vinte, quarenta, cem, ou duzentas?

Um dos princípios basilares do direito tributário, que consagra o direito individual à propriedade privada, é o do não-confisco. Nos impostos sobre o patrimônio, não há dúvidas de que uma alíquota anual de 50% (cinquenta por cento) o macula, enquanto uma de 0,1% não. No entanto, a partir de que patamar uma alíquota passa a ser confiscatória? Provavelmente alguns diriam 2%; outros, 5%; e uns terceiros, 10%. Não haverá mais consenso. Essa é a área de vaguidade do conceito; aquela em que não mais é possível estabelecer consenso. Nessa área, a solução passa por um corte de decisão e não mais de interpretação. Assim como o menino deverá decidir sobre quais frutas deverá levar para a mãe, o aplicador (e o legislador infraconstitucional) deverá decidir qual posição adotar acerca dos limites conceituais de livro e do não-confisco.

Apesar disso, a vaguidade, ao contrário da ambigüidade, não pode ser vista exclusivamente como uma falha do legislador, ou como uma característica inconveniente da linguagem; pelo contrário, ela é da essência do próprio direito. O direito não apresenta vaguidade, porque tal característica, assim como a ambigüidade, não poderia ser de todo evitada. Ele é vago geralmente porque assim deve ser.

Kelsen também examinou esse problema da vaguidade ao se referir à “relativa indeterminação do ato de aplicação do direito¹⁶¹”. Para esse autor, a vaguidade pode ser tanto não-intencional – “...a indeterminação do ato jurídico pode também ser consequência não intencional da própria constituição da norma jurídica que deve ser aplicada pelo ato em

¹⁶¹ KELSSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 388-390.

questão¹⁶² –, quanto intencional – “a indeterminação pode mesmo ser intencional, quer dizer, estar na intenção do órgão que estabeleceu a norma a aplicar¹⁶³”.

Queremos, porém, deixar claro que a vaguidade intencional, numa ordem jurídica como a nossa, em que a função de produção normativa está distribuída por vários órgãos, deve ser concebida como essencial a cada emanção legislativa e não só uma possibilidade.

Se o enunciador do direito positivo fosse único e, com isso, o poder jurídico estivesse concentrado em uma só fonte, seja ela um órgão uni ou pluripessoal, a vaguidade poderia ser concebida apenas como uma falha ou como uma característica ingente, mas indesejável, da linguagem, da qual apenas se poderia escapar. Se aquele que edita as normas gerais e abstratas também as executasse e aplicasse, não haveria razão para ser vago. Deveria, ao máximo, elaborar seu discurso da forma mais precisa possível.

No Estado Moderno, contudo, em que o Poder é repartido em favor da própria sociedade; onde há uma multiplicidade de fontes, mesmo hierarquicamente escalonadas, o texto normativo deve ser concebido como intencionalmente vago.

Vale destacar que, assim como Kelsen¹⁶⁴, preferimos a denominação repartição ou divisão de poderes à separação. Em nosso País, constituído juridicamente como um Estado Democrático de Direito, o poder é distribuído entre diversos órgãos com o fito de evitar a sua concentração e os desmandos seguramente decorrentes. Cada instância estatal, contudo, não deve operar isoladamente, como poderia sugerir o termo “separação”.

Se o texto normativo originário (o qual pode ser denominado de constituição) fosse absolutamente preciso, se para cada situação concreta houvesse a certeza de como deveriam as partes se comportar em razão da interpretação de preceitos superiores, não haveria razão para serem estabelecidos os diversos Poderes. Legislativo para quê? Bastariam órgãos de aplicação: o Executivo ou o Executivo mais o Judiciário.

¹⁶² KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 389.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*, p. 152: “a expressão ‘divisão dos poderes’ traduz melhor que a de separação, isto é, a idéia da repartição do poder entre diferentes órgãos, não tanto para isolá-los reciprocamente quanto para permitir um controle recíproco de uns sobre os outros. E isso não apenas para impedir a concentração de um poder excessivo nas mãos de um só órgão – como concentração que seria perigosa para a democracia –, mas também para garantir a regularidade do funcionamento dos diferentes órgãos”.

Segundo o próprio Kelsen, a diferença entre a função legislativa e a jurisdicional corresponde em que esta estabelece as normas individuais, ao passo que aquela cria as normas gerais¹⁶⁵. E quanto ao Executivo? Sob uma ótica pura, lhe competiria os atos materiais de execução. Nada obstante, o Executivo exerce com bastante intensidade ambas as funções legislativas e jurisdicionais. Na seara tributária, por exemplo, exerce atividade legislativa ao editar decretos, portarias, instruções, enfim, toda sorte de diplomas de caráter conotativo, dotado de generalidade e abstração; e exerce com profusão ainda maior atos jurisdicionais ao constituir autos de infração, conceder e denegar toda sorte de relações jurídicas; tais com as extintivas (compensações, remissões, anistias, etc), as suspensivas (parcelamentos, moratórias, recebimento de recursos administrativos, etc), os benefícios fiscais (isenções, créditos presumidos, ressarcimentos, etc) e a repetição do indébito; isto é, normas individuais e concretas de caráter denotativo.

Evidentemente, o Executivo no exercício de tais funções (e também em relação à tarefa de promover a execução física) subordina-se ao Legislativo e ao Judiciário. Os atos normativos do executivo são sempre hierarquicamente inferiores aos diplomas normativos editados pelo Legislativo. De igual sorte, a decisão judicial sempre suplanta o lançamento, o indeferimento da restituição, a imposição de penalidade administrativa, etc.

Isso, contudo, não significa que parcela do Poder não seja exercida pelo Executivo; pelo contrário, como veremos na seqüência.

As relações hierárquicas entre fontes produtoras do discurso prescritivo jamais estabelecem uma determinação absoluta de conteúdo entre os diplomas normativos produzidos. Como afirma Kelsen,

“A relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica, como a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regula – como já se mostrou – o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior [...]; ela determina não só o processo em que a norma inferior ou o ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar. Esta determinação nunca é, porém completa. A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o ato através do qual é aplicada¹⁶⁶”.

¹⁶⁵ KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*, p. 151.

¹⁶⁶ Id. *Teoria Pura do Direito*, p. 388.

Numa ordem onde há várias fontes produtoras, é absolutamente essencial que o texto que atribui poder seja vago. É por meio da elucidação da vaguidade que as várias fontes exercem o poder que lhe foi conferido.

Para ficarmos com um único exemplo, não se extrai da Constituição ao atribuir o poder à União para criar o imposto sobre a renda, que ao fazê-lo quanto às pessoas jurídicas, do lucro deverão ser deduzidos ou não e em qual percentual a provisão para devedores duvidosos. É de uma evidência cristalina que o conceito constitucional de renda é vago.

Dizer, contudo, que um conceito é vago; que num determinado texto há vaguidade; não implica dizer que não há conceito, nem que o texto é destituído de sentido; pelo contrário.

A vaguidade só é passível de ser eliminada nos textos formais (Lógica e Matemática) e nos denotativos. É, por isso, que a vaguidade do direito só é eliminada ao final da cadeia de posituação; na emissão da norma individual e concreta. Para sermos mais exatos, nem sequer as decisões judiciais declaratórias eliminam por completo a vaguidade. Só as constitutivas expurgam (ou devem expurgar) a vaguidade.

O exercício do poder se esgota com a eliminação das vaguidades, as quais só são expungidas mediante enunciados denotativos. Em outros termos, o exercício do poder só se esgota ao se proferir enunciados denotativos em razão da eliminação total das vaguidades.

O processo de posituação corresponde a uma marcha elucidadora de vaguidade e, com isso, exercício do poder. No dizer de Kelsen,

“Como a Constituição regula, no essencial, a elaboração das leis, a legislação é, com respeito a ela, aplicação do direito. Com relação ao decreto e a outros atos subordinados à lei, ela é, ao contrário, criação do direito; o decreto é, também, aplicação do direito com respeito à sentença e ao ato administrativo que o aplicam. Estes, por sua vez, são aplicação do direito, se olharmos para cima, e criação do direito, se olharmos para baixo, isto é, no que concerne aos atos pelos quais são executados¹⁶⁷”.

Assim, a lei aplica a Constituição ao reproduzir seus lindes de certeza positiva e negativa, mas não deve se resumir a isso, pois do contrário não teria finalidade alguma. Deve caminhar no sentido de reduzir (mas nunca eliminar) seu alo de vaguidade. Ao fazê-

¹⁶⁷ KELSEN, Hans. *Jurisdição Constitucional*, p. 125.

lo, cria o direito em relação aos atos subordinados, como o decreto. Este, por outro passo, tem uma região de certeza sobremaneira maior que a conferida ao legislador pela Constituição; mas tal região não esgota por completo o campo de significação. Cada ato conotativo inferior tem o papel de reduzir a vaguidade do anterior, criando o direito. Nos degraus inferiores, os textos necessariamente são mais extensos, mais minuciosos e cada vez mais aplicam o direito das camadas acima e menos o cria para as camadas abaixo. Nada obstante, por mais extensos que sejam, jamais eliminarão por completo a vaguidade, que é inerente aos textos de caráter conotativo.

Em síntese, a eliminação da vaguidade é um processo de criação do direito consagrado num Estado Democrático de Direito, no qual o Poder é distribuído por órgãos subordinados.

O Poder só se esgota na edição de regras individuais e concretas, dado o seu caráter denotativo. Nesse passo, divirjo de Kelsen, segundo o qual está sempre presente a possibilidade de várias interpretações na própria fase de execução física independentemente da natureza da sentença.

Isso não significa que o Poder sempre se esgota toda vez que forem proferidos enunciados denotativos – pois outros podem ser proferidos em substituição aos anteriores – , mas sim que o Poder não é capaz de se esgotar com a emissão de atos conotativos por mais minuciosos que possam ser.

Assim, o Executivo ao enunciar atos gerais e abstratos o faz subordinado à lei, uma vez que não pode extravasar suas fronteiras de segura significação afirmativa e negativa. Todavia, também exerce o poder na medida em que cria o direito ao reduzir a vaguidade legal.

No que se refere ao papel jurisdicional do Executivo, também não podemos negar o exercício do poder. Apesar de seus atos denotativos poderem sempre ser substituídos por aqueles editados pelo Judiciário e, portanto, colocam-se num patamar hierárquico inferior, o direito, freqüentemente, não atingiria a concreção sem o ato de linguagem do Executivo. Para tal, basta pensarmos no lançamento tributário. Ainda que o Judiciário, pela sentença, possa substituir o lançamento; não pode constituir ele mesmo o crédito tributário, a relação jurídica-tributária; ou seja, a incidência normativa, a efetivação das camadas normativas superiores necessariamente passa por um ato de linguagem do

Executivo. Assim, evidencia-se o exercício do Poder também na enunciação de atos individuais e concretos.

Se o agente fiscal, ao tomar contato com os diplomas veiculadores de normas gerais e concretas, elimina a ambigüidade para concluir que a situação fática deve se enquadrar do lado negativo, da não incidência, terá exercido um poder de forma definitiva, ao menos para aquele período concreto. De igual sorte, se lança, mas seu ato é substituído por uma decisão de órgão administrativo que o revoga, estaremos diante do esgotamento do exercício do poder estatal sem a possibilidade sequer de participação do Judiciário.

5.4.3. *Extrafiscalidade e vaguidade*

Ao discorrer acerca do histórico embate entre a ideologia liberal e a intervencionista ou socialista que repercutiu nas constituições contemporâneas, José Afonso da Silva Prossegue, assevera que a nossa Diploma Suprema “não raro, foi minuciosa e, no seu compromisso com as conquistas liberais e com um plano de evolução política de conteúdo social, o enunciado de suas normas assumiu, muitas vezes, grande imprecisão, comprometendo sua eficácia e aplicabilidade imediata, para requerer providências ulteriores para incidir concretamente¹⁶⁸”.

A imprecisão constitucional acima dita visa justamente atribuir ao legislador competência para editar normas adequadas ao estágio de desenvolvimento econômico-social as normas mais adequadas a cumprir os fins constitucionais. A extrafiscalidade, como emprego intencional do tributo para dirigir condutas sociais, repousa justamente nesta vaguidade. Do texto constitucional, não se obtém direta e precisamente a conformação de condutas humanas por meio de tributos. Tal atribuição é conferida ao legislador por meio da imprecisão da dicção constitucional.

5.4.4. *Vaguidade ingente e estrita legalidade*

Se a vaguidade é característica intrínseca da linguagem, pelo menos da conotativa, como se compatibiliza tal afirmação com o Primado da Estrita Legalidade, segundo o qual os critérios essenciais da norma de incidência devem ser veiculados por enunciados lingüísticos do legislador?

¹⁶⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 137.

Segundo o princípio da estrita legalidade, todos os critérios essenciais para a criação de um tributo devem ser introduzidos mediante texto legal. A lei não pode delegar tal função a enunciações de fontes de hierarquia inferior, como atos do Executivo.

São critérios essenciais: (i) o material, que corresponde a um verbo mais complemento, (ii) o espacial, concebido como o local da ação do verbo, (iii) o temporal, que corresponde ao momento (a data) da ação do verbo, (iv) o pessoal, que corresponde ao sujeito ativo e ao passivo, e (v) o quantitativo, que corresponde à base de cálculo e à alíquota.

Nada obstante, quase todos esses critérios são veiculados por meio de enunciados de natureza conotativa. No imposto sobre a renda, o aspecto material é “auferir renda” e, por mais especificado que seja na lei ordinária, tal como o lucro comercial ajustado por adições (adições estas como a reversão de provisões para devedores duvidosos, excesso de remuneração de administradores, etc), exclusões (tais como dividendos recebidos, depreciação acelerada incentivada, etc) e compensações; por mais enunciados pormenorizados que possam ser veiculados, são sempre conotativos.

O aspecto temporal do imposto de renda também apresenta-se conotativamente. Trata-se do momento em que a renda é disponibilizada, mas que momento é exatamente esse? No caso de rendimento auferido no exterior, há uma enorme controvérsia acerca da sua caracterização. É apenas na data em que os lucros foram efetivamente entregues à sociedade nacional que participa do capital de uma controlada ou coligada estrangeira, ou também pode ser considerada a data em que aliena a participação? Utilizar a participação para integralizar o capital de outra sociedade caracteriza uma ação que define tal critério temporal?

No IPTU, o aspecto espacial é a zona urbana do município, mas qual é exatamente a demarcação geográfica dessa zona. Isso não é fixado pela própria lei criadora do imposto, mas em atos legislativos outros.

Podemos dizer o mesmo do sujeito passivo – contribuintes e responsáveis – elemento componente do critério pessoal, bem como da base de cálculo que compõe o critério quantitativo.

O artigo 34 do CTN estipula que o contribuinte do IPTU “é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. Então o locatário pode ser eleito pela lei municipal como contribuinte? Segundo o STJ, não; pois

na posse que enseja a hipótese de incidência deve haver *animus domini*, qualidade não atribuível ao locatário.

Já o artigo 47, inciso II, alínea “a”, da mesma codificação, define a base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados como o “valor da operação”. Pois bem, nesse caso os descontos devem ser deduzidos? A lei nº 7.798/89 estabelece que não. No entanto, o STJ decidiu que os descontos incondicionais, vale dizer, os concedidos independentemente de evento futuro e incerto, tais como descontos por pagamento à vista ou por aquisição de grande quantidade, devem ser considerados na definição de “valor da operação” e, portanto, podem ser deduzidos. Nada obstante, os descontos condicionais, como os concedidos pela antecipação do pagamento a prazo, não reduzem a base de cálculo por não estarem abarcados pela definição do CTN.

Assim, só o sujeito ativo e a alíquota não se apresentam com natureza conotativa. Os enunciados veiculadores do sujeito ativo são denotativos; apontam precisamente para uma pessoa; em geral de forma implícita, que corresponde à própria entidade política detentora da competência tributária para criar o tributo, mas também de forma explícita no caso de delegação da capacidade tributária ativa para tal ou qual pessoa jurídica de direito público, como uma autarquia.

Podemos fazer a mesma afirmação em relação à alíquota. Esta é veiculada por enunciados cuja proposição apresenta-se sob a compostura formal; é uma expressão matemática; por isso não conotativa. Não por acaso, Karl Engisch, ao tratar dos conceitos jurídicos indeterminados, afirma:

Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo o caso devemos considerar como tais os conceitos numéricos¹⁶⁹.

Dessarte, o sujeito ativo e a alíquota são os únicos critérios essenciais da regra-matriz de incidência tributária aptos a serem introduzidos por enunciados destituídos de vaguidade. Todos os demais são postos como enunciados conotativos e, como tais, apresentam de forma inerente vaguidade.

Tal vaguidade, contudo, deve ser reconhecida como intencional? Como uma inerente distribuição de parcela do poder que não deve ser exercida na integralidade pelo Legislativo?

¹⁶⁹ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, p. 208.

Em recente e profunda obra sobre as normas tributárias no campo econômico, Schoueri milita a tese de uma certa mitigação da rigidez da legalidade tributária para adequá-la às funções indutoras. Nas suas palavras,

Cláusulas gerais e conceitos indeterminados são freqüentes na legislação brasileira, especialmente em matéria de normas tributárias indutoras. A admissão de tal fenômeno permite a conciliação entre o veículo tributário, sujeito ao princípio da legalidade próprio do *pouvoir financier* e as normas indutoras, de resto adequadas à flexibilidade da legalidade do *pouvoir législatif*.

Ocorrendo a intervenção sobre o Domínio Econômico por meio de normas tributárias indutoras, não deixa o legislador de se submeter às amarras do Direito Tributário, dentre as quais se destaca o princípio da legalidade. Conquanto a lei não se apresente como instrumento rígido, impermeável à realidade social, diante do emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, aquela não fica dispensada¹⁷⁰.

Só admite, porém, essa flexibilidade ao antecedente da norma, pois a reprova em relação ao conseqüente, em especial, no que se refere ao critério quantitativo:

Conquanto o emprego dos conceitos indeterminados possa resolver, em parte, a necessidade de versatilidade, própria das normas de intervenção sobre o Domínio Econômico, não se revelam eles instrumentos próprios quando se ingressa na própria quantificação do tributo¹⁷¹.

Não concordamos, contudo, com esse entendimento, pois legitimaria, por exemplo, a instituição de regras de tributação diferenciadas e mais onerosas para produtos que causem impacto ambiental, deixando a cargo do Executivo estabelecer quais seriam estes produtos. Note-se, nesse caso, que a indeterminação é claramente intencional, o que viola flagrantemente os contornos constitucionais da legalidade na seara tributária.

A vaguidade inerente de toda e qualquer linguagem conotativa não pode ser eliminada por completo pelo legislador, seja na enunciação dos critérios do antecedente, seja na dos critérios do conseqüente. Isso não significa, contudo, a legitimação para se valer intencionalmente de palavras e expressões com halos de indeterminação mais amplos, ainda que para possibilitar a adaptação da norma tributária às mudanças econômico-sociais a fim de dar cumprimento às suas funções extrafiscais.

Direcionar o modelo econômico e atender a reclamos sociais são objetivos que podem ser atendidos por inúmeros instrumentos normativos – a maioria dos quais com regimes jurídicos sobremaneira flexíveis para o Poder Executivo. Se o legislador adotar as

¹⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 321.

¹⁷¹ Ibid., p. 261.

normas tributárias para perseguir tais intentos, deve respeitar a moldura constitucional de seu regime, especialmente, a rigidez de sua elaboração.

Essa rigidez, contudo, não elimina por completo a vaguidade não-intencional, a qual não deve ser considerada como uma falha legislativa, e sim como uma característica da linguagem que deve ser reduzida, mas não passível de ser totalmente eliminada.

Um projetista de chassis automobilísticos jamais conseguirá evitar o efeito do atrito do ar – o arrasto que prejudica a velocidade final do veículo e que de forma indesejada aumenta o consumo de combustível. Mesmo o melhor dos engenheiros da formula 1 não é capaz de construir um carro de corrida com tal característica, pois o atrito é inerente a todos os processos mecânicos reais. Deve, contudo, se esforçar ao máximo para reduzi-lo.

De igual sorte, como o atrito é uma característica física indesejável no projeto automobilístico, a vaguidade é, no caso da enunciação da regra matriz de incidência, uma característica semântica inerente indesejável da linguagem conotativa. O legislador deve assim se esforçar para ser o mais preciso possível, reduzindo ao máximo a vaguidade.

O atrito, contudo, em outras aplicações, é característica física desejável, da qual o engenheiro lança mão para produzir sistemas mais eficientes do que aqueles que seriam passíveis de se construir caso não houvesse atrito. Se não existisse atmosfera em nosso planeta, ainda assim seria possível construir aeronaves para ir de um ponto ao outro da superfície sem tocar o solo, mas seus motores deveriam ser mais potentes que os das nossas aeronaves comerciais, as quais usam o atrito como meio de sustentação. É por isso que os aviões possuem asas. Ou seja, o atrito é uma característica física inerente a todo e qualquer processo mecânico, mas numa aplicação é positivo; noutra, negativo.

Podemos dizer o mesmo da vaguidade. Na edificação de normas gerais e abstratas, deve ser concebida como uma característica inerente da linguagem que contribui com a intenção jurídica de distribuição do poder entre diversos órgãos.

Já na edificação da regra-matriz de incidência, tal característica assume aspecto negativo – indesejado – o qual não pode ser de todo afastado, mas apenas minimizado.

Assim, compete ao legislador a árdua tarefa de minimizar a ingente vaguidade de todo e qualquer enunciado conotativo ao introduzir na ordem jurídica a regra-matriz de incidência com o fito de atender a estrita legalidade. Todavia, como o produto legislado

ainda guardará resquícios de vaguidade, como deve se comportar os demais aplicadores do direito?

Discordamos da posição de Alberto Xavier que, ao discorrer acerca da legalidade tributária, afirma:

“...no Direito Tributário o princípio da reserva absoluta substituiu para além da crise do iluminismo e, em geral, de todas as concepções que viram na aplicação da lei um mero mecanismo automático de subsunção lógico-dedutiva¹⁷²”.

Ou seja, para o destacado autor, a aplicação da regra de incidência consubstancia-se num resultado inequívoco, completamente pré-determinado. Respeitamos suas considerações, mas do ponto de vista político, uma vez que, numa ótica estritamente científica, não há como enunciados de caráter conotativo determinar com garantia absoluta de certeza a sua aplicação.

Kelsen já denunciava a Doutrina que assim concebia a interpretação jurídica:

“A idéia de que é possível, através de uma interpretação simplesmente cognoscitiva, obter Direito novo, é o fundamento da chamada jurisprudência dos conceitos, que é repudiada pela Teoria Pura do Direito [...] A interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica. Como conhecimento do seu objeto, ela não pode tomar qualquer decisão entre as possibilidades por si mesma reveladas, mas tem de deixar tal decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é competente para aplicar o Direito. Um advogado que, no interesse do seu constituinte, propõe ao tribunal apenas uma das várias interpretações possíveis de norma jurídica a aplicar a certo caso, e um escritor que, num comentário, elege uma interpretação determinada, de entre as várias interpretações possíveis, como a única ‘acertada’, não realizam uma função jurídico-científica mas uma função jurídico-política (de política jurídica). Eles procuram exercer influência sobre a criação do Direito. Isto não lhes pode, evidentemente, ser proibido. Mas não o podem fazer em nome da ciência jurídica, como freqüentemente fazem. A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação ‘correta’. Isto é uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para consolidar o ideal de segurança jurídica [...] 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

¹⁷² XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 41.

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 político¹⁷³.

Trabalhamos até aqui com a afirmação de que todos os enunciados conotativos apresentam três regiões: (i) a de certeza positiva, (ii) a de certeza negativa e a (iii) intermediária, ou halo de incerteza¹⁷⁴, as quais são demarcadas por fronteiras. Essas linhas divisórias, contudo, também não são precisas. A região de significação sobre a qual os enunciados conotativos buscam demarcação apresenta-se como um todo contínuo, cujos lindes demarcatórios são incertos.

Vamos imaginar os conceitos de azul e verde; depois, uma folha de papel cuja extremidade direita é azul e a esquerda é verde e entre as duas, gradualmente e de forma contínua, as tonalidades caminham do verde para o azul, da esquerda para a direita. Poderemos afirmar então que uma extremidade é verde, a outra é azul e que, no meio, há incerteza sobre a aplicação dos conceitos de verde e do azul.

Seguramente essa inferência é possível de ser realizada, mas como dizer a partir de qual ponto passa-se da área de certeza de aplicação do conceito de azul para a de incerteza entre o azul e o verde?

Cada pessoa que se debruçar sobre a folha apontará, provavelmente, pontos diferentes para demarcar as fronteiras em que acaba a certeza e se inicia a incerteza.

Em verdade, as regiões precisamente demarcadas de zonas de incerteza e de certeza só podem ser estabelecidas do ponto de vista individual. Podemos afirmar que para determinado caso, a aplicação do conceito é segura, é certa. No entanto, quantas vezes não nos surpreendemos com a dúvida suscitada por outras pessoas acerca da nossa certeza?

O campo de certeza coletiva, que exigiria o absoluto consenso de todos os indivíduos de uma dada coletividade, é sempre menor que o da certeza subjetiva; conseqüentemente, o halo de incerteza intersubjetivo é sobremaneira maior os individualmente considerados.

¹⁷³ Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 395-396.

¹⁷⁴ De forma similar a Karl Engisch, *Introdução ao pensamento jurídico*, p. 209: “podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo* conceitual e um *halo* conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito”.

Para enunciados jurídicos conotativos, tal incerteza é ainda maior, uma vez que outros princípios ou valores – além da certeza, no caso específico, da segurança jurídica – influenciam a tarefa de interpretação.

Retomando o exemplo do Princípio da Vedação ao Confisco, poderíamos afirmar que uma alíquota de 50% para impostos sobre o patrimônio é confiscatória, enquanto uma de 0,1% não o é. Todavia, a partir de qual percentual uma alíquota deixa de ser não-confiscatória para confiscatória?

Se afirmamos 10%, então 9,9% não é. Todavia, alguém ainda poderia afirmar que não atenderia o primado da razoabilidade ou da isonomia que uma diferença tão diminuta como 0,1% possa estabelecer a constitucionalidade da exação. Assim, para atender a tal primado, diríamos que a fronteira confiscatória deve ser marcada no percentual de 9,9%, mas aí qual seria a afirmação acerca da alíquota de 9,8%? Enfim, toda fronteira demarcatória entre supostas regiões de certeza e de incerteza é ela própria uma linha de incerteza. Assim, o ato de sua fixação não é um ato de mera intelecção, mas sim de decisão. E toda vez tomada, pode ser questionada sob a alegação de que o ponto imediatamente sucessivo poderia pertencer ao quadrante da incerteza, e, assim, levado às últimas conseqüências, poderíamos afirmar que há alguma incerteza acerca do percentual de 0,1% se também confiscatório, o que implicaria a não tributação de toda e qualquer situação por esgotar o conceito, por esvaziar de sentido o enunciado conotativo componente da regra de incidência.

Poder-se-ia ainda alegar que o exemplo acima não é adequado, pois se refere a um princípio, o qual não tem a força prescritiva de uma norma estrita. Seria próprio dos princípios a vaguidade e não das normas na sua formulação lógica de um antecedente deonticamente vinculado a um conseqüente.

Pois bem, vamos a outro exemplo. Uma lei concede isenção para deficientes físicos. Assim, seriam contribuintes os não-deficientes. Ora, em termos de restrição motora, qual percentual deve ser considerado pelas autoridades aplicadoras para definir a característica da deficiência? 90%, 50% ou 10%? Certamente se for fixada como deficiência física uma restrição de 50%, aqueles que tiverem limitações motoras de 49% alegariam violação da isonomia ao serem considerados contribuintes por diferença tão ínfima. Mas se levarmos ao limite tais considerações comparativas, só os recordistas

mundiais de uma dada modalidade atlética serão considerados não deficientes, uma vez que todos os demais apresentam desempenho motor inferior.

Haverá sempre a necessidade de se estabelecer um corte arbitrário do que é considerado abarcado pelo enunciado conotativo do que não deve ser abarcado; e qualquer tentativa de se afirmar que a incerteza deve sempre ser afastada de forma absoluta redundará no esvaziamento completo da significação do enunciado conotativo e, assim, a desconstituição da regra-matriz de incidência.

A certeza não pode ser estabelecida por meio de uma atividade cognoscitiva. Sua natureza é meramente operativa. Cada um de nós, diante de um enunciado conotativo, está apto a asseverar em que ponto termina a certeza de sua aplicação e começa a incerteza. Mas certamente tal ponto não será o mesmo para todas as pessoas. Tal demarcação entre o certo e o inseguro, é incerto para uma dada coletividade. Ainda que adotássemos como zona de certeza, a interseção entre as diversas áreas de certeza individuais, tal área freqüentemente se alterará conforme a coletividade investigada, ou até mesmo, para uma mesma coletividade com o fluir do tempo. É, por isso, que as votações em tribunais não são, na sua maioria, por unanimidade; há divergência entre turmas e câmaras; e até alterações jurisprudenciais ainda que sem a modificação da composição dos colegiados .

Seguramente, tais incertezas são, até certo ponto, indesejáveis. Como idealmente a certeza não pode ser alcançada em razão de limitações de âmbito semântico, o direito estabelece mecanismos operativos que visam estabelecer uma certeza possível. Uma vez que cada indivíduo possui a sua própria concepção acerca da aplicação segura de cada enunciado conotativo, concepção esta freqüentemente diversa dos demais componentes do grupo social, assume-se como região de certeza social aquela estabelecida por certos agentes autorizados pela própria ordem jurídica; e, no caso de decisão coletiva, adota-se a posição da maioria.

Isso, porém, não garante a certeza absoluta, a perfeita segurança jurídica do ponto de vista ideal, mas é o mais próximo que podemos dela chegar.

Então o Legislativo, ao veicular enunciados relativos a critérios componentes da regra matriz de incidência, não esgota as possibilidades significativas de incidência.

Como então deve ser compreendida a legalidade estrita? Como um processo de clarificação legislativa, que não é esgotado, mas que deve ser maximizado.

O poder de imposição tributária não é exercido ao final e ao cabo pelo Executivo ao emitir enunciados denotativos (o auto de infração, por exemplo), mas sim pelo Judiciário, quando provocado.

A estrita legalidade implica o controle absoluto, sem exceção pelo Judiciário. Não há qualquer parcela significativa que dele possa ser excluída. É por isso que a atividade do lançamento é vinculada e, no próprio conceito de tributo, está estampado que se trata de prestação “cobrada mediante atividade administrativa **plenamente** vinculada” (grifos nossos). O “plenamente” reforça essa idéia.

Na atuação oposta o mesmo não se processa. Na decisão final de não incidência, é o Executivo quem completa a norma tributária. É ele o Poder que afirma não haver incidência, posição a qual não é passível de controle pelo Poder Judiciário.

Na interpretação que redundaria numa cadeia de incidência, a estrita legalidade não se dá porque o Legislativo esgota a incidência, mas sim por que a compostura significativa da incidência é ao final controlada pelo Judiciário. Já a não-incidência implica um juízo de legalidade, o qual é levado a cabo pelo próprio Executivo, sem controle final do Judiciário.

Poderíamos ainda sustentar que, apesar da interpretação não ser capaz de precisar as fronteiras conceituais das áreas de certeza e incerteza, há seguramente hipóteses que se quadram na zona de incerteza, sobre as quais, em razão da estrita legalidade, não deveria caminhar o marcha da incidência tributária. Nesses casos, sem esvaziar por completo a significação dos enunciados conotativos da regra-matriz de incidência, deveria o Judiciário decidir pela interpretação que implicasse o menor conteúdo significativo e, assim, a mais restrita incidência. A sentença seria o resultado de uma mera atividade intelectual, uma simples constatação racional das únicas hipóteses certamente incluídas na zona de certeza.

Ora, como já dito anteriormente, se a fronteira da zona de certeza é incerta, a própria região de certeza é incerta. Evidentemente, essa afirmação redundaria numa contradição, que se resolve da seguinte forma. Não há zonas de certeza e incerteza, mas sim graus de certeza, ou melhor, de verossimilhança. A certeza absoluta que um dado elemento quadra-se num certo conceito é impossível. Evidentemente, tal exigência equivaleria à verdade apodíctica – exclusiva da linguagem formalizada. Seria levar a

certeza jurídica ao extremo do grau de verdade formal, que esgotaria o próprio conteúdo do conceito.

Desse modo, a decisão judicial acerca da aplicação ou não de um conceito jurídico não se trata de um ato de simples intelecção capaz de conduzir a uma única interpretação determinável por todas as pessoas dotadas do conhecimento jurídico necessário para proferi-la.

O resultado de interpretação não pode ser equiparado à solução de uma formulação algébrica. Dois matemáticos, ao lançarem mão dos seus conhecimentos específicos chegarão ao mesmo resultado formal. Dois juízes, ao contrário, por mais capacitados que possam ser, freqüentemente não chegarão à mesma solução para o mesmo caso concreto em face da mesma ordem jurídica, ainda que se estipule deverem decidir, em caso de dúvida, pela não incidência.

Assim, a estrita legalidade não é princípio apto a estipular com precisão as decisões judiciais. Não é primado que possibilite antever sentenças. Não é preceito que esgote por completo o caráter volitivo das emanações jurisdicionais.

Ademais, a legalidade tributária, apesar de indubitavelmente se constituir num dos pilares do sistema tributário nacional, não é o único. Capacidade contributiva e isonomia tributária são, dentre tantos outros esteios, igualmente relevantes para a interpretação do direito positivo tributário.

CAPÍTULO VI. ANÁLISE SINTÁTICA

“O castigo de um crime, como seja uma multa, não é o mesmo que um imposto sobre uma atividade, ainda que ambos envolvam diretivas a funcionários para infligir idêntica perda de dinheiro. O que diferencia estas idéias, é que a primeira envolve, ao contrário da segunda, um delito ou uma falta de cumprimento de um dever sob a forma de violação de uma regra estabelecida para orientar a conduta dos cidadãos comuns. É verdade que uma tal distinção geralmente nítida pode, em certas circunstâncias, surgir ofuscada. Há impostos que podem ser criados sem objetivos de receita, mas para desencorajar as atividades sobre as quais incidem, embora a lei não dê qualquer indicação expressa de que estas devam ser abandonadas”.

HART, Herbert L. A.; *O Conceito de Direito*.

6.1. SINTÁTICA

É importante destacar que a Sintática não estuda a relação propriamente dita entre signos, mas apenas entre seus significantes. Aquela é sobremaneira mais complexa e abarca os três planos de investigação semiótica.

As regras de combinação entre significantes não apresentam relação necessária entre seus significados. Ao dizer “cobra macho”, cometemos um erro sintático (o correto é “cobra macha”), uma vez que o adjetivo deve se flexionar em função do gênero do significante, que é feminino, e não em função do gênero do significado.

Afirmamos anteriormente que há uma prioridade hermenêutica entre os planos semióticos de investigação e a Sintática está em último lugar entre os três. No exemplo anterior, só podemos identificar a relação entre os significantes (cobra e macha) após compreender os seus respectivos significados (em razão do significado de “cobra”, sabemos se tratar de um substantivo; de igual sorte, sabemos que “macha” é um adjetivo). Desse modo, poderíamos então afirmar que, se os aspectos semânticos são condição para aferição dos sintáticos; estes não condicionam, em contrapartida, os semânticos (e os pragmáticos)?

Condicionam também, pois a semiose é um processo ininterrupto. Cada etapa, que é constituída pelos três patamares semióticos, condiciona a posterior. Ademais, a construção da significação de textos complexos exige um escala gerativa de significados

(de unidades menores para maiores de significação) e, em cada degrau, estão presentes os três níveis de aspectos. Por exemplo, para estabelecer as relações sintáticas entre frases, é necessário previamente conhecer seu significado, o qual é construído levando-se em conta as relações sintáticas entre as palavras.

Os sinais de pontuação certamente correspondem aos registros gráficos que mais bem destacam a relevância da sintaxe para formação de significação e, portanto, para a comunicação humana. Se escrevemos:

“Dôo o imóvel ao meu irmão não dôo à minha irmã jamais dôo aos pobres”.

Não há condições de responder qual a significação desse conjunto de palavras. Todavia, se estabelecemos a seguinte pontuação:

Dôo o imóvel ao meu irmão. Não dôo à minha irmã. Jamais dôo aos pobres.

Podemos afirmar que o beneficiário da doação é o irmão e não a irmã. Ademais, ela é pessoa de poucos recursos e o doador não contempla pessoas com tal qualificação. O doador revela, assim, uma certa natureza mesquinha, ao contemplar favores apenas a pessoas igualmente abonadas.

Por outro lado, a pontuação pode ser diferente:

Dôo o imóvel ao meu irmão? Não! Dôo à minha irmã. Jamais dôo aos pobres.

Nesse caso, é a irmã a beneficiária, mas o caráter interesseiro do doador continua patente.

Todavia, e se a pontuação fosse a seguinte?

Dôo o imóvel ao meu irmão? Não! Dôo à minha irmã? Jamais! Dôo aos pobres.

Desta vez, não só o donatário é alterado, como o caráter sovina do doador se esvaece.

Assim, os registros gráficos, que representam relações de natureza sintática, são determinantes para a significação do conjunto frasal.

6.2. ORDEM: UMA CATEGORIA SINTÁTICA

Nada obstante, as relações sintáticas podem ser representadas não só por registros gráficos específicos, mas também e principalmente por meio da ordem em que são dispostas as expressões.

A mera inversão da ordem entre duas palavras pode redundar em significativas alterações semânticas do conjunto. Uma “família grande” corresponde a “pai e mãe com vultosa prole” ou a um “vasto grupo de pessoas que guardam entre si relação de parentesco”; “grande”, sito após o substantivo “família”, assume significação relativa à quantidade; por outro lado, uma “grande família” pode ser representada por apenas um casal e seu único filho, mas certamente com estreitos laços de mútuo afeto, vale dizer, o mesmo adjetivo assume, neste caso, feições qualitativas.

A ordem corresponde a uma categoria sintática, mas com implicações semânticas e pragmáticas nas camadas e etapas subsequentes de significação.

Pelo lado do enunciador, se deseja proferir uma dada mensagem com uma certa significação, deve dispor os signos lingüísticos numa certa ordem. Pelo lado do enunciatário, a ordem confere à mensagem uma certa significação e não outras que poderiam ser obtidas a partir dos mesmos registros dispostos de forma diferente, assim como possibilita inferir a intenção enunciativa de cunho pragmático.

O mesmo deve ser dito do discurso do legislador. Um enunciado prescritivo em que se veicula um percentual de alíquota será relativo à regra-matriz de incidência do tributo disciplinado pelo diploma. Se uma lei trata exclusivamente de imposto sobre a renda; evidentemente um artigo que introduza um percentual deverá ser interpretado como uma alíquota deste imposto. Por outro lado, num diploma que disciplina mais de um tributo, a alíquota veiculada num sub-dispositivo (um parágrafo, por exemplo) deverá ser interpretada como relativa ao tributo regrado pelo respectivo artigo. Em suma, a ordem é de caráter tipicamente sintático e, como tal, determina a própria interpretação.

6.3. SINTAXE: O PRIUS FORMULADOR

Afirmamos haver uma seqüência prioritária entre os três planos semióticos. Em primeiro lugar, o pragmático; depois, o semântico; por fim, o sintático.

A frase “Brasília é a Capital do Brasil” apresentará sentidos diversos e estruturas sintáticas diferentes, conforme tenha sido observada num livro de geografia ou na Constituição Federal.

Reiteramos não haver uma sucessão cronológica dos três planos, mas apenas uma prioridade cognoscitiva.

O sentido “pragmática → semântica → sintática”, contudo, só é prioritário para o receptor da mensagem; no plano da interpretação, portanto. No pólo do emissor, a sequência muda de sentido para “sintática → semântica → pragmática”. Para o enunciador cumprir a função pragmática pretendida (informar, prescrever, indagar, etc) deve formular enunciados com sentido, os quais devem ser formados segundo regras sintáticas. Frases formuladas sem atender os critérios sintáticos de formação – tais como “vivida a é ser vida por bela” no lugar de “a vida é bela por ser vivida” – não apresentam sentido, não possuem qualquer valor semântico.

Ademais, frases há que respeitam as diretrizes sintáticas, mas não apresentam sentido ou seu sentido não guarda relação com o propósito pragmático. A frase acima “a vida é bela por ser vivida” ainda que apresente algum sentido, não está apta em termos semânticos a cumprir a função proposta para um texto legal.

Em resumo, o intérprete decodifica a mensagem, em cada etapa de construção de sentido, partindo do plano pragmático, passando pelo semântico, até atingir o sintático. O enunciador percorre caminho inverso. Há uma relação dialética comunicacional entre os três planos semióticos, pois.

Assim, podemos afirmar não haver precedência em sentido hierárquico entre os três planos. Eles são mutuamente dependentes. A prioridade depende do momento do processo de semiose, o que não redundaria, portanto, num descrédito da análise sintática ao tratarmos dela após a pragmática e a semântica.

6.4. REGRAS DE PRODUÇÃO: SEU CARÁTER SINTÁTICO

A pertinência de uma norma ao sistema é característica tipicamente pragmática, como a existência de um dado enunciado numa obra de ciência natural. Todavia, a pertinência jurídica, ou validade, é aspecto mais complexo que a existência proposicional num corpo de linguagem descritiva. A validade compreende uma complexidade sintática.

As normas só são consideradas como tais, uma vez enunciadas por uma certa pessoa mediante um determinado procedimento; ambos aspectos que devem ser verificados pragmaticamente, tal como se uma dada frase descritiva está ou não contida num livro de ciência. Todavia, a pessoa apta a enunciar a norma, não é uma qualquer, mas sim aquela prescrita pelo próprio ordenamento.

Em trabalhos científicos, o enunciador (o cientista) é ator externo ao sistema. É ele quem cria o próprio sistema. Na produção normativa, pelo contrário, o enunciador é ator interno, deve ter sido constituído pelo próprio ordenamento normativo.

O mesmo se diga da forma de produção. Não é necessário que um trabalho científico seja produzido desta ou daquela forma; que seja publicado neste ou naquele periódico científico. Todavia, para um enunciado ser considerado de direito positivo, não basta a enunciação de um agente competente; é necessário também que tal enunciação seja realizada segundo um procedimento também regrado pelo próprio ordenamento.

Tais características, regras que regulam a produção de outras regras apresentam um carácter nitidamente sintático, como comenta Vilanova sobre a obra de Kelsen,

Quando kelsen observa que o sistema jurídico tem a particularidade de regular a sua própria criação, podemos traduzi-lo em termo de sintaxe: o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, as normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas forma do sistema. Estão no interior dele¹⁷⁵.

6.5. A LÓGICA É EXPRESSÃO PREDOMINANTEMENTE SINTÁTICA

A Lógica está na linguagem e não no Mundo. Há relações sintáticas necessárias e relações sintáticas não necessárias. A Lógica estuda as primeiras. Assim, a Lógica apresenta preocupações eminentemente sintáticas. Isso, contudo, não implica desconsiderar por completo, na investigação lógico-formal, aspectos de cunho semântico e pragmático.

A Lógica por ser linguagem apresenta, como toda e qualquer linguagem, aspectos sintáticos, pragmáticos e semânticos. Sua investigação focaliza as relações formais da estrutura da língua. Tais relações são estampadas mediante o processo de formalização, o qual é realizado por meio da abstração de um certo conjunto de elementos materiais.

Esse processo, contudo, não esvazia a significação totalmente. As formas lógicas não são totalmente ocas de significado. Traços de significação permanecem

¹⁷⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 154.

presentes, impregnam-se, mesmo após o processo de formalização da linguagem-objeto. Com precisão assevera Alaôr Caffê Alves:

Observe-se, entretanto, que apesar da formalização, através das variáveis, **temos sempre os lugares preenchidos por alguma diferença material (o signo materialmente considerado), Istoé, por algum mínimo de conteúdo, representado por traços simbólicos distinguíveis, que nos permitem diferenciar uma variável de outra na mesma inferência**¹⁷⁶ (destaques originais).

Tal abstração, contudo, quanto mais abrangente, quanto mais amplo for seu alcance, menor será a sua significação. Quanto mais unívoco e abrangente for o conhecimento, menor o seu conteúdo. Nas palavras de Vilém Flusser, “O simbologismo lógico vale provavelmente para todas as línguas flexionais, porém ganhou esta vastidão pelo preço da perda do significado”¹⁷⁷.

As formulações lógicas pertencem à categoria kantiana dos “juízos a priori”. Tais juízos não dependem da experiência. Ao afirmar que cavalos são maiores que cães e estes maiores que ratos, estaremos seguros, em termos lógicos, independentemente de qualquer conhecimento acerca de qualquer destes animais, que cavalos são maiores que ratos. Em verdade, nossa afirmação decorre da forma lógica de que “se $A > B$ e $B > C$, então $A > C$ ”. O dado empírico acerca dos valores de A, B e C é irrelevante para a validade da formulação. Jamais encontraremos exemplos de valores de A, B e C, que não satisfaçam à formulação; ela, portanto, é “a priori” da experiência sensível.

O fato de as formulações lógicas pertencerem à categoria dos juízos a priori e estarem contidas no plano sintático pode nos levar a falsa conclusão de que a Lógica e, assim, a Sintática, é prioritária; se sobressai ou determina os demais planos semióticos de investigação, o que contradiria nossa afirmação anterior de que a Pragmática se coloca como um *prius* semiótico de interpretação, bem como a Semântica em relação à Sintática.

As variáveis lógicas¹⁷⁸, por exemplo, tem significado, ou seja, podem ser analisadas sob o prisma semântico. Na verdade, os símbolos lógicos são categorias semânticas.

Na formulação lógica de uma relação jurídica, em primeiro lugar, partimos de um texto prescritivo em razão da sua função pragmática; a partir daí, especulamos sobre as

¹⁷⁶ ALVES, Alaôr Caffê. *Lógica – pensamento formal e argumentação*, p. 139.

¹⁷⁷ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*, p. 61.

¹⁷⁸ Os demais símbolos lógicos também apresentam significação e, portanto, são passíveis de investigação semântica. As variáveis foram adotadas apenas porque ilustram com maior clareza esse aspecto semiótico.

categorias semânticas envolvidas; no caso, os sujeitos de direito ou, mais especificamente, o sujeito ativo e o sujeito passivo. Só então construímos a fórmula “ $S_1 \text{ r } S_2$ ”.

Mesmo na formulação de Lógica Alética vista anteriormente – “se $A > B$ e $B > C$, então $A > C$ ” – as variáveis A, B e C são categorias semânticas. Apesar de sobremaneira genéricas, não perdem sua referência semântica. No caso, formalizam a categoria semântica de “todas as coisas”.

A análise sintática, assim, depende de uma investigação prévia (o que não significa exaustiva) do ponto de vista pragmático e semântico. Tal ordem – repisamos – não implica qualquer hierarquia de importância. Para uma correta interpretação do texto, todos os planos semióticos são relevantes.

6.6. A LÓGICA JURÍDICA

A Lógica aplicada ao Estudo do Direito teve enorme avanço a partir da verificação da diferença entre metalinguagem e linguagem-objeto, como já afirmamos em nossa dissertação de mestrado:

A aplicação da Lógica ao Estudo do Direito ganhou impulso e consistência a partir do momento em que se distinguiram com clareza os dois planos de linguagem: a linguagem-objeto do direito positivo e a metalinguagem da Ciência do Direito. Naquela estão presentes as normas, nesta as proposições sobre normas. Como nos aponta Eugenio Bulygin, em estudo preliminar de “Normas jurídicas y analisis logico”, página 11, a distinção ainda não era clara para Kelsen em sua primeira edição do “Teoria Pura do Direito” de 1934, nem para G. H. von Wright no “Lógica Deontica” de 1951, e nem tampouco para Ulrich Klug em “Juristische Logik” também de 1951¹⁷⁹.

O direito positivo, isto é, o discurso do legislador (em sentido lato como agente autorizado pela própria ordem jurídica a emanar enunciados prescritivos) compõe o objeto acerca do qual o Jurista discorre. Dessarte, os enunciados lingüísticos do Jurista não têm o mesmo propósito de prescrever condutas, como a do legislador, mas sim o de afirmar a significação dos enunciados lingüísticos inseridos na específica camada comunicativa do direito posto.

¹⁷⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *A estrutura lógico-formal da sanção pecuniária no direito tributário*, p. 49.

Em suma, cada discurso – o do legislador e o do jurista – cumpre função pragmática diversa do outro e, como tal, apresenta estrutura formal diferente, logo também se submete a Lógicas diversas.

A função pragmática da Ciência do Direito é a de descrever. Por meio de sua linguagem, o jurista visa à enunciação de proposições que informem o conteúdo de significação das regras jurídicas, o qual não deve ser identificado com as próprias regras, pois estas apresentam função pragmática diversa. Enquanto o Jurista informa, o Legislador prescreve.

Dessarte, a função pragmática da linguagem do Jurista é a mesma de qualquer cientista, ao passo que função pragmática do discurso do legislador é idêntica, nesta acepção sintética, a da Religião, da Moral e das regras de convivência social; aquela afirma o que é, estas o que deve ser.

Assim, a linguagem da Ciência Jurídica se submete à Lógica Alética, à Lógica que estuda as condições de validade formal dos discursos para apresentarem enunciados verdadeiros.

Se afirmo que (i) “o cavalo é maior que o cão”, (ii) “o cão é maior que o gato” e (iii) “o cavalo é maior que o gato”, a Lógica me permite predizer que os três enunciados são aptos a apresentar, num mesmo discurso sob as mesmas condições contextuais, conteúdos de significação verdadeiros.

6.6.1. Condições formais e verificação empírica

Isso, contudo, não implica afirmar que os enunciados são, de fato, verdadeiros. Só a investigação empírica é capaz de estabelecer tal valor. Numa dada situação, posso estar a me referir a um filhote de pônei e a um galgo adulto de tal forma que o cavalo, ao revés do senso comum, é menor que o cão. Essa verificação empírica, contudo, não retira a validade da enunciação lógica, cuja fórmula pode ser assim apresentada: “Se $A > B$, $B > C$, então $A > C$ ”.

A Lógica Alética só permite afirmar se, do ponto de vista formal, as proposições estão aptas a receber conteúdos verdadeiros, mas não garante que tais conteúdos sejam, de fato, verdadeiros. Se dissermos (i) “a casa azul está à direita da amarela”, (ii) “a casa amarela está à direita da vermelha”, (iii) “a casa vermelha está à direita da casa azul” e (iv) “todas estão dispostas numa rua reta”; necessariamente pelo

menos uma das proposições será falsa independentemente da verificação empírica. Ou a proposição (iii) é falsa e a casa vermelha está à esquerda da casa azul ou é falsa a proposição (iv), porque as casas estão dispostas em círculo, dentre outras possibilidades.

6.6.2. O contexto como pressuposto para a investigação lógica

As formulações lógicas, porém, pressupõem sempre a manutenção do contexto. Se afirmamos que (i) “o cão é maior que o gato”, (ii) “o gato é maior que o rato”, mas (iii) “o cão é menor que o rato”, a Lógica nos permite afirmar que pelo menos um dos enunciados é necessariamente falso, independentemente da verificação empírica. Todavia, todos poderiam ser verdadeiros, se o terceiro houvesse sido verificado numa data em que o cão era um filhote recém-nascido realmente menor que o rato já adulto. Neste caso, contudo, o momento do enunciado (iii) é diverso das coordenadas temporais dos enunciados (i) e (ii).

As formulações lógicas, portanto, só permitem verificar a adequação das proposições descritivas se tais proposições se refiram a um mesmo contexto.

Assim, duas proposições da Ciência do Direito contraditórias podem ser verdadeiras se fizerem referência a contextos diversos. As proposições descritivas (i) “a norma que permite portar arma de fogo é válida” e (ii) “a norma que permite portar arma de fogo é inválida” não podem ser, num mesmo contexto, verdadeiras. Todavia, podem ser ambas verdadeiras se houver, ao menos uma modificação de coordenada contextual. Por exemplo, uma modificação temporal: (i) “a norma que permite portar arma de fogo é válida” em 2000 e (ii) “a norma que permite portar arma de fogo é inválida” em 2008; ou uma alteração espacial: (i) “a norma que permite portar arma de fogo é válida nos Estados Unidos da América” e (ii) “a norma que permite portar arma de fogo é inválida no Brasil”.

As formulações lógicas pressupõem a manutenção das coordenadas contextuais; do contrário são inúteis, ou melhor, sua aplicação a proposições enunciadas em contextos diversos redundaria em erro, exceto se as próprias coordenadas contextuais forem moldadas como variáveis lógicas (o tempo, o espaço, etc); este caso, contudo, extrapola as pretensões deste trabalho. Nesse passo, é importante destacar que as proposições devem todas pertencer a um mesmo contexto para ser válido aplicar formulações lógicas.

6.6.3. Direito: dois planos de linguagem, duas Lógicas

Reiteramos: a Lógica aplicada ao estudo das condições formais do discurso da Ciência do Direito é a Alética. Ela visa formalizar proposições que podem apresentar o valor verdadeiro ou falso e está apta a afirmar quais estruturas são formalmente condizentes ao preenchimento com conteúdos de significação verdadeiros.

Podemos, assim, constatar que a Lógica Alética é igualmente útil para a Ciência do Direito, quanto para qualquer outra Ciência. Suas formulações são de idêntica compostura.

No caso das Ciências Naturais – Física, Química, Biologia, etc – os Estudos de Lógica se restringem à investigação da estrutura formal do próprio discurso científico, pois é o único nível discursivo de interesse. No entanto, a Ciência Jurídica expõe sobre um objeto, ele próprio, constituído por linguagem – o direito positivo. Linguagem esta empregada com uma função pragmática diversa, a prescritiva.

Dessarte, cabe a seguinte indagação: não seria possível a proposta de uma Lógica dirigida ao estudo das estruturas formais dos próprios enunciados prescritivos? Cremos que sim.

Num exemplo, se a função pragmática do direito positivo é a de conformar condutas humanas, mais especificamente, a de prescrever como os homens devem agir em relação a outros homens – e não isoladamente considerados, como em parte nas regras da moral e da religião –, deve estabelecer modalizações intersubjetivas. O dever não é concebido, em termos lógicos, como de alguém, mas sim de alguém em face de outrem. O outrem é aspecto necessário. Assim, todas as formulações lógicas relativas a normas jurídicas devem apresentar não apenas uma variável pessoal, mas sim duas e necessariamente distintas entre si: um S' e um S'' . Tal estrutura não é da Ciência do Direito, mas sim do próprio direito positivo. Sem enunciados prescritivos que apresentem essa forma, o direito positivo não está apto a cumprir sua função pragmática: a de conformar condutas intersubjetivas.

O exemplo, acima, contudo, apresenta apenas um dos aspectos da multiplicidade lógico-estrutural do discurso prescritivo, que pode ser investigada mediante um paralelo com as formulações já sobremaneira desenvolvidas na Lógica Alética.

Os discursos, que visam descrever, devem ser constituídos por enunciados que apresentem uma dada forma, sem a qual, não estão aptos, ou sua aptidão é reduzida,

para cumprir a função pragmática declarativa. Se um dado discurso apresenta enunciados tais, segundo um mesmo contexto, que apresentam a forma “ $A > B$ ”, “ $B > C$ ” e “ $C > A$ ”, necessariamente um de seus enunciados será falso e, assim, não cumprirá sua função pragmática de descrever, mais precisamente, informar um conteúdo de significações verdadeiras.

6.6.4. Valor semântico e conformação lógica

O conteúdo verdadeiro (ou falso) é um valor de natureza semântica. A função pragmática, assim, estipula o valor semântico, o qual exige uma dada formulação sintática (e, mais especificamente, lógica) para ser verificado.

Um enunciado “a casa” não é, do ponto de vista sintático, completo para receber o valor semântico verdadeiro ou falso. Já o enunciado “a casa é minha” é sintaticamente completo. Está apto a cumprir a função pragmática de descrever e a receber os valores semânticos verdadeiro ou falso (verdadeiro se a casa realmente for minha; falso se não for).

As linguagens descritiva e prescritiva divergem entre si em razão de suas distintas funções, aspecto caracteristicamente pragmático. A descritiva, em razão de sua função pragmática, impõe específicos valores semânticos (verdadeiro ou falso) a todos os seus enunciados de significação completa.

Assim, para prosseguirmos na investigação dos aspectos lógicos da linguagem prescritiva, mister se faz perquirirmos se há também específicos valores semânticos que possam ser atribuídos aos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; e quais são, caso existam.

A Lógica Jurídica se desenvolveu no sentido de formalizar os enunciados prescritivos em razão do valor validade (e não validade ou invalidade).

Validade, aqui, corresponde a um valor relacional entre o enunciado e o sistema, no caso, uma relação de pertinência. Se pertence ao sistema, é válido; se não pertence, é inválido. Validade, pois, equivale à existência; se existe para um dado sistema lingüístico. Uma norma é válida se existe numa determinada ordem jurídica; por outras palavras, se guarda relação de pertinência com esta ordem.

Não descartamos a possibilidade de construir uma Lógica com tais premissas e nem desdenhamos das enormes contribuições que uma investigação dessa natureza é capaz de realizar. Contudo, cremos ser de extrema relevância a investigação dos aspectos semióticos destas formulações lógicas.

Na Lógica Alética, formalizam-se discursos com a intenção de estarem aptos para serem constituídos por enunciados verdadeiros, vale dizer, para serem preenchidos com conteúdos de significação dotados de um dado valor de natureza semântica.

Já a validade dos enunciados do direito positivo corresponde ao valor que se atribui a existência ou não existência de uma relação de pertinência do enunciado com um dado discurso. Tal valor, assim, não apresenta natureza semântica, mas sim fundamentalmente pragmática.

Para analisar um dado enunciado, sua coerência com um certo texto, devemos, em primeiro lugar, verificar se ele de fato está contido no corpo de linguagem. Assim, por exemplo, só podemos investigar um enunciado de Biologia se antes verificamos que está escrito num livro desta Ciência. Tal verificação tem natureza tipicamente pragmática.

O mesmo procedimento deve ser adotado na investigação dos enunciados prescritivos; primeiramente, deve ser verificado se o enunciado é válido, ou seja, se pertence à ordem jurídica. A validade de um enunciado prescritivo é valor relacional equivalente do ponto de vista semiótico, em razão de sua natureza pragmática, à existência de enunciados descritivos.

A verificação da existência de enunciados descritivos, contudo, é sobremaneira simples; basta abrir o livro e constatar se o enunciado está lá escrito. Neste trabalho, fizemos citações de diversos autores e indicamos a respectiva fonte. Assim, qualquer leitor pode entrar em contato com a obra, abrir na página indicada e verificar se a citação realmente pertence ao trabalho indicado.

No direito positivo, contudo, a qualidade da validade de enunciados é mais complexa. Exige que o enunciado tenha sido proferido não só por uma dada pessoa, mas também mediante um certo procedimento. A pessoa deve ser aquela autorizada pelo próprio ordenamento, pelo mesmo corpo de linguagem, no qual pretende incluir mais enunciados. Tal pessoa, ademais, deve apresentar qualificação objetiva. Não são autorizados a enunciar decretos esta ou aquela pessoa singular, mas sim os chefes do poder

executivo, ou seja, aqueles qualificados como tal. Além disso, devem seguir o rito também previsto pela ordem. Um enunciado lingüístico proferido pelo Chefe do Executivo não será considerado incluído na ordem como Decreto, se proferido num pedaço de papel deixado em sua mesa, ou mesmo afixado na porta de seu gabinete. Está previsto no ordenamento, dentre outras exigências, que seja publicado em jornal oficial de circulação pública.

Pois bem, uma vez que a qualificação da pessoa autorizada a introduzir enunciados, bem como o procedimento para assim proceder, são estabelecidos por enunciados pertencentes à própria ordem jurídica, podemos dizer que a validade, a qualificação relacional de um enunciado prescritivo com o corpo de linguagem do direito positivo, apresenta diversos aspectos tipicamente sintáticos. A validade jurídica é sobremaneira mais complexa que a existência alética. Esta não exige relações sintáticas para um novo enunciado pertencer a um dado corpo de linguagem – a relação é meramente pragmática; já aquela, a par de guardar prioritariamente a natureza pragmática, exige relações de cunho sintático.

De toda sorte, a validade dos enunciados normativos não é valor similar à verdade dos enunciados prescritivos. A validade, assim como a existência, corresponde à condição semiótica para análise dos enunciados. Se um enunciado descritivo não pertence a um dado texto científico, a sua análise pára imediatamente. Se ao discorrer sobre Física Quântica desenvolvida por Max Planck e Niels Bohr, afirmamos algo que é contestado e comprovado não ter sido proferido pelos referidos físicos, a discussão se encerra. Não haverá verificação da coerência com os demais enunciados da Teoria.

O mesmo deve ser dito dos enunciados prescritivos. Se não foram proferidos pela autoridade competente e pelo procedimento previsto, não é válida e, assim, não cabe mais qualquer perquirição acerca de quaisquer outros aspectos.

Em suma, um determinado enunciado descritivo só pode ser assim qualificado se pertence a um dado corpo de linguagem com função descritiva e, só a partir de então, pode ser verificada a sua condição de verdade, sua qualificação semântica. De igual sorte, um enunciado prescritivo só pode ser considerado como tal, se for válido, se pertencer a uma dada ordem em razão de ser produzido por uma certa autoridade segundo um preciso procedimento, ambos previstos pela própria ordem.

A partir da existência de um enunciado descritivo, analisa-se o seu valor de verdade, cuja natureza é semântica e suas relações lógicas com os demais enunciados, em

razão deste valor, é de cunho sintático. As formulações da Lógica Alética são estatuídas para serem preenchidas por enunciados que guardem um certo valor semântico (verdadeiro ou falso). Em verdade, a Lógica Alética é construída em face destas premissas de âmbito pragmático e semântico. Vale dizer, a Lógica Alética é constituída por formalizações relativas a um texto de cunho pragmático descritivo, cujos enunciados apresentam valores semânticos verdadeiro ou falso. Dito com outras palavras, se um texto possui a função pragmática de descrever, seus enunciados devem ser verdadeiros (apesar de poderem ser falsos), qualidade de cunho semântico e, como tais, guardam relações entre si de cunho sintático, parte das quais são analisadas pela Lógica. A forma lógica, assim, pressupõe tais aspectos pragmáticos (ter finalidade informativa) e semânticos (possuírem significado verdadeiro ou falso).

Como o texto do direito prescritivo apresenta aspectos semióticos outros, a Lógica que formaliza suas proposições deve ser diversa da Alética. No entanto, a Lógica Jurídica tem sido desenvolvida com o fito de investigar as relações sintáticas do discurso do direito positivo sob o enfoque da validade, isto é, do equivalente semiótico da existência e não da verdade.

De certo, o estudo das relações lógicas relativas a tal valor merece atenção. Todavia, a Lógica Jurídica, cujas formulações são dirigidas à investigação da forma estrutural das relações entre normas segundo o paradigma da validade, não guarda correspondência com a Lógica Alética.

Dessarte, os enormes desenvolvimentos da Lógica Alética que, evidentemente, são empregados para investigar a Ciência do Direito, não podem ser adotados, sem enormes esforços adaptativos, à investigação das formas lógicas do direito positivo; em realidade, são freqüentemente descartados.

Num exemplo simples, o princípio da não contradição é inaplicável à Lógica Jurídica que formaliza o direito positivo no plano da validade. Duas normas podem possuir conteúdo contraditório (permitir matar e proibir matar, por exemplo) e, ainda assim, serem ambas, num mesmo contexto, válidas.

Estipulamos, como conjectura¹⁸⁰, que para haver correspondência entre as formulações da Lógica Alética e da Lógica Jurídica é necessário que suas premissas, a par

¹⁸⁰ Trata-se de uma conjectura em razão de não termos demonstrado o que afirmamos e nem nos valem de uma demonstração elaborada em outro estudo científico. Nada obstante, todas as nossas observações são congruentes à conjectura formulada.

de distintas, tenham natureza semiótica equivalente. Por isso nos empenhamos em encontrar o valor semântico que devem possuir os enunciados prescritivos para cumprirem a função pragmática do discurso a qual pertencem, vale dizer, a função de conformar condutas intersubjetivas.

Uma vez que os enunciados da Lógica Alética são estatuídos pela formalização de enunciados descritivos, cujo conteúdo de significação deve atender ao par semântico verdadeiro/falso, a Lógica Jurídica equivalente deve também ser edificada por formulações decorrentes de enunciados prescritivos que devam possuir também pares de cunho semântico. Mas quais? A quais critérios semânticos devem atender os enunciados do direito positivo?

Para cumprir a sua função pragmática, os enunciados descritivos devem ser verdadeiros; não é suficiente que existam, que estejam contidos num texto informativo. De igual sorte, um enunciado prescritivo para cumprir sua função pragmática – conformar condutas – não é suficiente que sejam válidos, que tenham relação de pertinência com a ordem jurídica, é necessário que sejam eficazes.

6.6.5. Eficácia: condicionante semântico para o desempenho pragmático da linguagem prescritiva

Um enunciado prescritivo que obrigue uma conduta impossível (é obrigatório ir à Lua todos os sábados) ou que proíba uma conduta necessária (é proibido respirar todos os domingos), apesar de válido, não será eficaz e, assim, não estará apto a cumprir a função pragmática do texto – conformar condutas. Tais enunciados, em razão de aspectos semânticos, não estão aptos a cumprir a função pragmática do corpo de linguagem a qual pertencem. Como assevera Alaôr Caffé Alves:

...uma norma jurídica somente pode ter sentido ou significado se for possível de ser cumprida ou descumprida, o que equivale a considerá-la segundo o critério de adequação de sua produção ou de sua aplicação dentro de um determinado contexto¹⁸¹.

E prossegue logo a seguir:

Há certas situações em que a impossibilidade normativa se apresenta por limitações objetivas que não podem ser alteradas, como, por exemplo, a promessa de pagamento de uma certa importância àquele que comprovar ter ficado sem respirar por um dia¹⁸².

¹⁸¹ ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica – pensamento formal e argumentação*, p. 194-195.

¹⁸² Ibid.

Na primeira passagem, destaca-se o aspecto pragmático da norma, qual seja, a sua relação de pertinência e, portanto, existência para um dado corpo de linguagem prescritiva; na segunda, se atende a critérios de natureza tipicamente semântica.

Assim, um enunciado com o fito de cumprir uma dada função pragmática deve, em primeiro lugar, pertencer ao corpo de linguagem que apresente a suposta função, bem como deve ser apto segundo características semânticas mínimas. Na linguagem descritiva, por exemplo, as asserções metafísicas não apresentam condições semânticas aptas a lhes conferir qualquer valor veritativo (verdadeiro ou falso), assim não estão aptas a cumprir a função pragmática.

Os enunciados metafísicos estão para linguagem informativa, como os enunciados prescritivos que modulam comportamentos necessários e impossíveis.

6.6.6. Tipologia dos condicionantes lógicos

Tais condições pragmáticas e semânticas, contudo, não pertencem ao objeto da Lógica, pelo menos não da Lógica Formal. Esta se preocupa com as condições sintáticas (necessárias) de um dado discurso.

As condições podem ser classificadas em dois grandes grupos: (i) condições de edificação de enunciados e (ii) condições relacionais entre os enunciados.

Na seara tributária, valiosa lição nos traz Paulo de Barros Carvalho acerca dos critérios mínimos estruturais da regra-matriz de incidência; critérios sem os quais é impossível, do ponto de vista lógico, a conformação de condutas nesta seara específica do direito.

O destacado professor assinala cinco critérios: (i) material, (ii) espacial, (iii) temporal, (iv) pessoal e (v) quantitativo, os quais se desdobram em sub-critérios (o critério pessoal é formado pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, por exemplo). Esses critérios são ditos essenciais ou eidéticos, uma vez que a ausência de qualquer um deles na sua compleição completa impõe afirmar a inexistência de norma instituidora do tributo. Em outras palavras, é suficiente a ausência de qualquer dos aspectos para o intérprete asseverar que não há enunciado lingüístico prescritivo completo apto a desempenhar a função pragmática prescritiva de conformar condutas específicas de os particulares levarem dinheiro aos cofres do Estado.

Dessarte, por exemplo, a “mera” ausência de alíquota – componente do critério quantitativo da norma – desnatura por completo a mensagem legislativa. Uma lei com o propósito de criar um determinado tributo não cumpre seu designo se – a par de estabelecer a base de cálculo, o sujeito passivo e os demais critérios necessários para a configuração normativa – deixa de fixar a alíquota.

Enquanto outro diploma legal não introduzir o percentual quantificador, a mensagem legislativa original permanecerá como um “nada”, como um punhado de registros gráficos destituídos de aptidão sintática para receber sentido prescritivo completo. Norma não poderá ser erigida e, assim, não cabe nem sequer afirmar que a mensagem do legislador é juridicamente ineficaz, pois mensagem, neste sentido, não há.

Da mesma sorte que uma frase, num texto de Química, formada apenas por “as moléculas” não é verdadeira nem falsa; um texto legal destituído dos enunciados lingüísticos mínimos para a edificação de norma, também não pode ser eficaz ou ineficaz. Para o discurso prescritivo ser considerado eficaz, ou seu valor oposto (ineficaz), é necessário atender às regras sintáticas de formação de enunciados completos.

6.6.7. Relações lógicas entre enunciados semanticamente completos

Há ainda outros aspectos sintáticos relacionais que devem ser investigados, os quais não impedem completamente a possibilidade de eficácia da norma, mas restringe a do ordenamento como um todo.

Podemos afirmar com certeza apodictica que um texto descritivo, formado pelas proposições:

I: “A está contido em B”;

II: “B possui a predicação C”; e

III: “A não possui a predicação C”.

Não possui as condições para ser totalmente verdadeiro. Por exemplo, um texto de Biologia que afirme “os morcegos são (estão contidos na classe) mamíferos”, “os mamíferos são (possuem a predicação) homeotérmicos¹⁸³” e “os morcegos são pecilotérmicos¹⁸⁴”, seguramente apresenta alguma informação incorreta. Pelo menos uma

¹⁸³ Mantém a temperatura do corpo constante independentemente de variações ambientais.

¹⁸⁴ A temperatura corporal se altera em razão de variações ambientais.

das três proposições apresenta um conteúdo falso independentemente de verificações empíricas. Essa conclusão não decorre da estrutura formal interna do enunciado, mas sim da sua relação com os demais pertencentes ao mesmo texto.

Devemos observar que a verificação lógica relacional entre os enunciados não permite afirmar que o texto descritivo só traz informações incorretas. No exemplo anterior, parte delas (até duas) pode ser verdadeira.

Assim, a estrutura sintática interna dos enunciados descritivos permite-nos avaliar a sua aptidão formal para receber conteúdos de significação verdadeiros (ou falsos), enquanto a estrutura relacional entre os enunciados nos possibilita afirmar se o próprio texto está apto a ser preenchido completamente com conteúdos de significação verdadeiros (apesar de empiricamente poderem ser falsos).

A mesma avaliação pode ser realizada em relação ao texto prescritivo. A análise de suas frases permite-nos avaliar a sua aptidão formal para a edificação de enunciados prescritivos completos – as normas –, ao passo que a análise relacional das normas nos permite afirmar se estão formalmente aptas a efetivamente conformar condutas humanas. Uma ordem jurídica formada apenas por duas normas “é permitido matar” e “é proibido matar” não cumpre efetivamente sua função pragmática de conformar as condutas inter-humanas.

O direito é erigido para ser eficaz, para efetivamente conformar as condutas inter-humanas. Assim, reputamos essencial na análise sintática, em especial, na Lógica, focarmos o valor semântico da eficácia.

6.6.8. Eficácia e o sentido do ajuste

Em “Expressão e significado”, John Searle elenca uma extensa taxonomia dos atos de fala segundo a sua força ilocucionária ao eleger diversos critérios classificatórios. Dentre eles, está a “direção do ajuste entre as palavras e o mundo”. Segundo suas próprias palavras:

Algumas elocuições têm, como parte de seu propósito ilocucionário, fazer as palavras (mais precisamente, seu conteúdo proposicional) corresponder ao mundo; outros, fazer

o mundo corresponder às palavras. As asserções estão na primeira categoria, as promessas e os pedidos, na segunda¹⁸⁵.

De igual sorte, o discurso do Jurista pertence à primeira categoria de atos ilocucionários, ao passo que o discurso do legislador pertence à segunda.

Para os enunciados descritivos cumprirem sua função pragmática de informar é necessário que se ajustem à realidade. O ajuste se dá do texto para o mundo. Já, em relação ao discurso prescritivo, o ajuste é promovido do mundo para o texto.

Para cumprir a função pragmática descritiva, a letra deve se ajustar ao mundo; no prescritivo, o mundo deve se ajustar à letra.

Essa classificação é relevante porque identifica uma precisa distinção pragmática entre o discurso das Ciências – dentre as quais a da Ciência do Direito – e o discurso do direito positivo. Mas por que razão trazer esse assunto neste ponto, em especial, num capítulo dedicado ao estudo do plano sintático, ao revés de tratá-lo naquele dedicado à investigação pragmática?

A razão está na circunstância de essa classificação, além de revelar uma importante distinção pragmática entre as duas camadas lingüísticas, possibilitar também a identificação de uma característica sintática essencial do direito.

O direito positivo pertence àquela categoria de atos ilocucionários cujo ajuste, para atender à finalidade pragmática, deve ser empreendido da realidade para o texto. Sob esse prisma, o discurso do legislador apresenta-se idêntico não só à moral, às regras de conduta social e às da religião, mas também às promessas, aos juramentos e aos pedidos. Todavia, o direito diferencia-se de todos os demais por não aguardar que o mundo se conforme às suas predições. Na lição de Paulo de Barros Carvalho:

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, quer garantir, efetivamente, o cumprimento das suas normas, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prescrição jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever¹⁸⁶.

Os pedidos terão atingido sua finalidade pragmática se o receptor agir em conformidade com a proposição lingüística; a promessa, por outro lado, atingirá a sua

¹⁸⁵ SEARLE, John R. *Expressão e significado*, p. 4.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 756.

função se o próprio enunciador realizar aquilo que comunicou. Num caso, o mundo deve se alterar como ação do receptor; noutra, como ação do emissor; mas em ambos, o ajuste é sempre do mundo ao ato de fala e o mesmo se passa com o direito.

Mas e se o mundo não se ajusta?

Se o emissor de uma promessa não a cumpre, não ocorre o ajuste e a função pragmática do ato de fala se desnatura; o mesmo ocorre se o receptor de um pedido não o atende. A relação mundo-linguagem se esgota sem que a função pragmática tenha sido cumprida.

Isso, contudo, não se passa em geral com os discursos prescritivos, dentre os quais, encontra-se o direito.

Como regra, os discursos prescritivos são formados também por enunciações relativas a conseqüências para o caso de o mundo não de ajustar às suas predições (uma exceção é a Moral). A religião impõe aos seus seguidores apresentar uma determinada conduta, cujo descumprimento (falta de ajuste mundo-texto) acarretará, por exemplo, o não acesso ao Paraíso. Esta conseqüência é também um ato de fala pertencente ao próprio corpo de linguagem prescritiva. De igual sorte, as regras do trato social estabelecem conseqüências para o caso de ausência de ajuste. Se alguém não cumprimenta os membros do seu condomínio, deixará de ser convidado para comemorações, por exemplo.

As linguagens prescritivas buscam alterar o mundo com mais intensidade que outros tipos de linguagens como os pedidos e as promessas. Dessarte, não são formadas por enunciados isolados, mas sim por uma cadeia de proposições aptas a cumprir ou a reforçar a finalidade pragmática de alterar o mundo.

Dentro desse tipo de atos ilocucionários, o direito guarda ainda mais particularidades em relação à direção do ajuste. Na Moral, não há conseqüências para a falta de ajuste; na religião, o mundo é “alterado” por uma entidade não-humana (Deuses, anjos, santos, etc), que impedirá, por exemplo, o acesso ao Paraíso; já, nas regras de trato social, a conseqüência de nova alteração é empreendida por ação humana.

São estas – as regras do trato social – que mais se assemelham ao direito positivo sob o aspecto do ajuste; afinal, em ambas as camadas lingüísticas, o não-ajuste é previsto em outros enunciados que determinam novos ajustes. Nada obstante, só o direito determina um ajuste empreendido por outrem equivalente àquele que deveria ter sido promovido pelo destinatário original da norma.

Se as regras do trato social determinam que ao final do ano se dê uma prenda em dinheiro aos funcionários do condomínio e alguém não a cumpre, haverá consequências, tais como o porteiro deixar de cumprimentar o morador “infrator”, não lhe prestar favores, etc, mas ninguém poderá tomar o valor do patrimônio do condômino. Se, por outro lado, o direito impõe a um contribuinte que pague um tributo e ele descumpra esta norma, haverá a consequência de um agente autorizado (no caso, do Judiciário) lhe tomar coercitivamente patrimônio equivalente.

Se a linguagem humana fosse dotada de uma “força mágica” de diretamente modificar a realidade ou de conformar as condutas de outros seres humanos como comandos cibernéticos dirigidos a autômatos, não teriam qualquer função enunciados prescritores de consequências para o caso de descumprimento.

O direito é sempre um fenômeno lingüístico que se estabelece entre seres humanos e não entre aparatos eletromecânicos, organismos naturais ou entidades sobrenaturais e nem mesmo entre qualquer destes entes e o homem. No pólo emissor e no receptor estão sempre presentes seres humanos. Dessa forma, é um fenômeno semiótico intencional. Está sempre presente a tentativa de uma consciência tentar persuadir outra consciência humana e, assim, indiretamente influir nas suas condutas.

Não há, porém, certeza do resultado. O dizer não muda necessariamente o ser. Mas o direito não se conforma com tal limitação da linguagem e, assim, estipula novas determinações, que ao final são dirigidas a outras pessoas da comunidade: as sanções dotadas de caráter coativo. Impõe uma consequência desagradável para aqueles que não se comportarem conforme suas estipulações e essas consequências devem ser tais que possam ser cumpridas por outros membros da sociedade. Assim, torna mais provável o ajuste mundo na direção da linguagem.

Mas seria essa a única consequência capaz de reforçar a direção do ajuste? Seriam as consequências desagradáveis dirigidas para aqueles que praticam condutas proibidas as únicas enunciações prescritivas aptas a reforçar o ajuste mundo-linguagem?

Pensamos que não. Há outros expedientes; todos, num sentido lato, englobados pelo conceito de sanção.

Sanções, assim, são todas as estratégias normativas adotados pelo legislador para reforçar o ajuste do mundo, especificamente, das condutas humanas, às suas determinações intencionais. Tais regras, contudo, devem guardar certas características

essenciais internas e relacionais com os demais enunciados do direito positivo; características estas decorrentes da forma como a eficácia é reforçada. Podemos, assim, estipular uma Lógica das Sanções, dentro da qual inserem-se, como será discutido adiante, as regras tributárias dotadas de finalidade extrafiscal.

6.7. A LÓGICA DAS SANÇÕES

Como nos adverte Bobbio,

“En la literatura filosófica y sociológica el término ‘sanción’ se usa en sentido amplio para incluir en él no sólo las consecuencias desagradables de la inobservancia de las normas, sino también las consecuencias agradables de la observancia, distinguiéndose en el genus sanción las dos species de las sanciones positivas y de las sanciones negativas. Es un hecho, sin embargo, que el término ‘sanción’ en el lenguaje jurídico, si se usa sin más precisiones, denota exclusivamente a las sanciones negativas¹⁸⁷”.

Essa constatação do saudoso Jurista Italiano vale também para a Doutrina pátria. Villanova, por exemplo, afirmava: “O que destaca a sanção jurídica é [...] a possibilidade do uso da *coação organizada* (através de órgão jurisdicional) para fazer valer as obrigações principais e as obrigações secundárias¹⁸⁸”. A mesma concepção encontramos na lição de Paulo de Barros Carvalho, pois, a par de identificar mais de um sentido para o termo, todos estão ligados à idéia de pena e ilícito; nas suas palavras:

“‘Sanção’ pode experimentar mutações semânticas que variam conforme o momento da seqüência prescritiva (direito positivo) ou expositiva (Ciência do Direito). Tanto é ‘sanção’ a penalidade aplicada ao infrator quanto a relação jurídica que a veicula, tratando-se de norma individual e concreta. Também é ‘sanção’ o conseqüente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito. E participa do mesmo nome, ainda, o ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de certas leis. Sobremais, recebe o nome de sanção também a percentagem a ser aplicada na base de cálculo da multa¹⁸⁹”.

Esse conceito de sanção tradicionalmente adotado pela Doutrina Pátria decorre das lições de Hans Kelsen, para quem o direito diferencia-se de todas as demais ordens sociais em razão do caráter coativo das sanções negativas. Esse aspecto é o considerado na Teoria Pura do Direito como o essencial para a própria definição de ordem jurídica. A passagem abaixo é bastante característica da lição do ilustre pensador:

¹⁸⁷ BOBBIO, Norberto. *Contribucion a la teoria del derecho*, p. 372.

¹⁸⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*, p. 175-176.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 758.

“É digno de nota o fato de que entre duas sanções aqui apresentadas como típicas – a ameaça de desvantagem em caso de desobediência (punição, no sentido mais amplo do termo) e a promessa de vantagem no caso de obediência (a recompensa) –, a primeira desempenha um papel muito mais importante que o da segunda na realidade social¹⁹⁰”.

Na acepção tradicional, sanções são regras que apresentam as seguintes características: (i) são conseqüências consideradas desagradáveis para o destinatário; (ii) decorrem de um ato ilícito, vale dizer, de uma conduta proibida; e (iii) podem ser coativamente impostas.

A primeira característica tem natureza pragmática e não lógica. Desagradável é tudo aquilo que os indivíduos de uma dada comunidade buscam evitar. Não há, assim, uma estipulação absoluta de desagradável. Não é possível afirmar de forma categórica que uma dada conseqüência é desagradável para todas as pessoas, mas apenas para a maioria de uma dada comunidade. Até a morte pode não ser considerada uma conseqüência desagradável de forma absoluta. Do contrário, não haveria suicidas. Deve a sanção contemplar conseqüências, as quais a maioria das pessoas evitaria: a morte, a dor, o sofrimento moral, a supressão de bens e direitos, etc.

A segunda característica decorre de uma relação de natureza lógica. Se o ordenamento pune, por exemplo, a conduta de matar um ser humano, não é necessário estipular que tal conduta é proibida. A norma implícita “é proibido matar” pode perfeitamente ser identificada a partir da regra punitiva. Há, desse modo, uma relação lógica entre conseqüências consideradas em termos pragmáticos desagradáveis e condutas semanticamente moduladas como ilícitas.

Assim, o direito visa ao ajuste mundo-linguagem não apenas por intermédio da prescrição de condutas desejáveis – aquelas por ele moduladas como lícitas –, mas também ao imputar para as condutas opostas (as ilícitas), uma conseqüência desagradável. E, nesse passo, destaca-se a terceira característica: a coatividade das sanções.

De nada serviriam para reforçar o ajuste sanções não passíveis de exigência coativa. A conseqüência desagradável deve ser, pela sua própria natureza, apta a imposição por outrem, isto é, deve ser possível a pessoa diversa daquela para a qual foi estipulada a conduta inicial aplicar fisicamente a resposta sancionatória.

Por esse motivo, a pena alternativa de prestação de serviços não corresponde a uma sanção típica, uma vez não ser passível de imposição coativa. As únicas com tal

¹⁹⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 25.

característica são as privativas de direitos, como a multa e o confisco que privam o infrator de patrimônio; a prisão que lhe retira a liberdade; a repreensão que macula sua honra e imagem públicas; a chibata que lacera o corpo; e todas as formas de supressão da vida (força, guilhotina, cadeira elétrica, inoculação, fuzilamento, etc). Evidentemente, os ordenamentos modernos, pelo menos no mundo ocidental, não mais permitem imposições sancionatórias que atinjam a incolumidade física, exceto, em algumas raras hipóteses, a própria pena capital. Essas sanções, contudo, foram, ao longo de séculos, o principal expediente sancionador empregado para reforçar a eficácia das mais diversas ordens jurídicas e, ainda hoje, são adotadas por países cuja cultura não absorveu as evoluções do processo civilizador ocidental.

As sanções privativas de direitos apresentam a característica comum de serem passíveis de execução por pessoa diversa do infrator. Em verdade, apesar de, em tese, todas poderem ser executadas pela própria pessoa apenada (o infrator pode se desfazer de seus bens, confessar em público sua culpa, auto-flagelar-se, e até suprimir sua própria vida), como tal comportamento não é provável, a decisão de sancionar uma conduta ilícita é, em geral, imediatamente acompanhada da execução. Prescreve-se para o infrator a sanção e, a um só tempo, também o dever de um agente estatal executá-la sem a oportunidade para cumprimento espontâneo.

A sanção pecuniária – a multa –, porém, é freqüentemente estipulada de forma diversa. Em geral, é estabelecida pela autoridade competente para ser cumprida pela própria pessoa punida. Isso, contudo, não lhe retira a aptidão para exigência coativa. No caso de não cumprimento, nova norma é expedida com o fito de outra pessoa tomar coercitivamente o direito patrimonial do infrator.

Daí a necessidade de o ordenamento apresentar inicialmente já um mínimo de eficácia, sem a qual não se instaura como ordem jurídica. É essencial que os agentes, para os quais são dirigidas as normas finais da cadeia de posituação, cumpram espontaneamente as regras de coação, isto é, as normas que determinam a imposição física de sanções sobre outrem. Deve, assim, haver um mínimo de ajuste do mundo na direção do discurso prescritivo. Não há recurso lingüístico capaz de conformar condutas humanas sem que certas consciências se conformem espontaneamente ao discurso prescritivo e exerçam de forma organizada força superior às demais presentes na sociedade. Essa circunstância pragmática nem sequer pôde ser deixada de lado por Kelsen, cuja Teoria seguiu rigorosa

linha de investigação do direito sob o prisma interno e, assim, analisou primordialmente os aspectos puramente formais da ordem jurídica; conforme suas próprias palavras:

“apesar de validade e eficácia serem dois conceitos inteiramente diversos, existe, contudo, uma relação muito importante entre os dois. Uma norma é considerada válida apenas com a condição de pertencer a um sistema de normas, a uma ordem que, no todo, é eficaz. Assim, a eficácia é uma condição de validade; uma condição, não a razão da validade. Uma norma não é válida porque é eficaz; ela é válida se a ordem à qual pertence é, como um todo, eficaz¹⁹¹”.

Fixada essa premissa pragmática essencial para própria existência da ordem jurídica, a eficácia, o ajuste conduta-norma, é um atributo semântico da ordem jurídica pragmaticamente objetivado por seu enunciador (o legislador), mas não apenas pela conformação direta das condutas desejadas, mas principalmente pela punição das condutas desviantes através de consequências desagradáveis passíveis de serem coativamente exercidas por agentes autorizados.

As sanções, na estrutura inicialmente formulada por Kelsen, exercem indiretamente a função de reforçar o cumprimento das condutas obrigatórias ao desestimular a prática das proibidas.

Nada obstante, outro dos maiores Juristas do Século XX (falecido no início do novo milênio), seguidor do próprio Kelsen, deu um passo fundamental ao estudo das sanções. Bobbio identificou o fato de que as condutas podem ser estimuladas diretamente mediante a imputação de algo positivo, o que denominou por “sanções premiais”.

Cremos que as sanções pela prática de atos ilícitos mais as chamadas sanções premiais não esgotam o universo lógico das sanções. Assim, é necessário esclarecer o que significa espaço lógico.

6.7.1. O espaço lógico das sanções

O direito positivo é enunciado para conformar condutas, ou seja, para ser eficaz. As sanções são normas, cuja finalidade é a de garantir ou reforçar a eficácia de outras normas. São regras estabelecidas com o escopo de aumentar a possibilidade de ajuste mundo-linguagem.

¹⁹¹ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 58.

Do ponto de vista lógico, as condutas obrigatórias devem ser estimuladas e as proibidas desestimuladas. Em verdade, o direito, para se constituir como tal, não apenas desestimula as proibidas, elas são coibidas. A coibição se processa por meio de outras normas – as coercitivas –, as quais substituem a conduta e a vontade do sujeito originário por conduta e vontade de outras pessoas – os agentes públicos.

A princípio, não há que se falar da necessidade de estímulo ou de desestímulo das permitidas, uma vez que praticada ou não, o direito é eficaz. O grau de eficácia do direito não se altera diante da prática ou omissão de condutas permitidas.

No entanto, o legislador pode optar por estimular ou desestimular condutas permitidas, sem que isso altere a sua modalização deontica. A permitida não se torna obrigatória por ter sido estimulada por outra norma e nem sua oposta transforma-se em proibida.

Há assim a possibilidade de conseqüências positivas serem estabelecidas com o fito de se estimular diretamente condutas obrigatórias e permitidas, bem como conseqüências negativas serem instituídas com a finalidade de inibir condutas obrigatórias e permitidas. Assim, o espaço lógico relacional entre conseqüências e condutas pode ser representado pelo seguinte quadro:

		Condutas		
		Proibidas	Obrigatórias	Permitidas
Sanções	Positivas	0	X	X
	Negativas	X	0	X

Os “X” representam os espaços lógicos para a instituição de sanções. Não faz sentido estabelecer normas que prescrevam conseqüências positivas uma vez praticada uma conduta proibida; de igual sorte, não faz sentido deontico instituir uma conseqüência negativa no caso de prática de uma conduta obrigatória.

6.7.2. O reforço direto e indireto do ajuste e os pares deônticos

Fixado o espaço lógico do estabelecimento de sanções, da instituição de regras que visam reforçar a possibilidade do ajuste conduta-direito e, portanto, a eficácia da ordem jurídica, devemos analisar de que forma tal reforço é realizado.

Sempre que uma conduta for modulada como obrigatória, a conduta oposta estará necessariamente (por decorrência lógica) modulada como proibida. Se é obrigatório pagar pedágio ao utilizar uma via, necessariamente é proibido deixar de pagar na mesma hipótese; se é proibido fumar num certo estabelecimento, é por decorrência lógica obrigatório não fumar. Em face desta característica relacional de natureza lógica dos pares deônticos obrigatório-proibido, as sanções (positivas e negativas) podem ser adotadas tanto para reforço direto como indireto.

Uma sanção positiva reforça diretamente a obrigação e indiretamente a proibição. Um prêmio instituído para aqueles que não fumarem ao permanecer num estabelecimento, reforça diretamente a imposição de não fumar e, por via indireta, a proibição de fumar. Por outro lado, uma sanção negativa reforça diretamente a proibição e indiretamente a imposição. Uma pena é dirigida diretamente para evitar a prática de uma conduta proibida; assim é adotada também para indiretamente alcançar o intento de reforçar a prática da conduta oposta, que é obrigatória.

Assim, o par deôntico obrigatório-proibido, em razão da sua relação necessária, possibilita o reforço do ajuste tanto por meio de sanções negativas, quanto positivas. As negativas são dirigidas diretamente às condutas proibidas e, por via de consequência, indiretamente às obrigatórias; as positivas são vinculadas diretamente às condutas prescritas como obrigatórias e, assim, indiretamente às proibidas.

Outra característica relevante do par deôntico obrigatório-proibido diz respeito à determinação dos comportamentos desejados e indesejados pelo legislador. Aqueles obrigatórios são desejados, ao passo que os proibidos são indesejados. Kelsen, ao estipular a primazia das sanções (negativas) sobre as normas de conduta, afirmava serem aquelas regras determinadoras das condutas desejadas pelo legislador: “As sanções são estabelecidas pela ordem jurídica com o fim de ocasionar certa conduta humana que o legislador considera desejável¹⁹²”. De toda sorte, independentemente de qual norma é primária, se a de conduta ou a sancionatória, tanto a sanção negativa quanto as regras que

¹⁹² KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 71.

estipulam condutas obrigatórias e proibidas apontam com precisão o comportamento desejado e o indesejado. Nessa modulação prescritiva, para cada comportamento desejado, o seu oposto é indesejado e vice-versa. Uma regra que prescreve um comportamento como obrigatório significa que a referida conduta é desejada pelo legislador (modelo), ao passo que a conduta oposta é proibida e, pois, indesejada. Se o legislador (modelo) opta por proibir uma dada conduta, o resultado é absolutamente o mesmo; apenas as formas no plano da expressão são diversas.

No entanto, o binômio permitido-permitido não permite tal afirmação. Sempre que o legislador (modelo) prescreve como permitida uma conduta, a sua oposta também o é. Se é permitido fumar, é também necessariamente permitido não fumar. Assim, não podemos, a princípio, afirmar que qualquer das condutas é indesejada. No entanto, as condutas, apesar de desejadas, podem guardar graus diversos de intencionalidade, ou seja, podemos afirmar que há condutas mais ou menos desejáveis entre si e, na impossibilidade de ambas serem praticadas simultaneamente, pode o legislador optar pela estimulação de uma em detrimento da oposta.

Enquanto o par deontico obrigatório-permitido, por si só, independentemente das sanções que lhe são acopladas, permite identificar com precisão quais condutas são desejadas e quais não o são; o par permitido-permitido não possibilita firmar qual das condutas é a preferida pelo legislador (modelo), e, portanto, da sociedade a quem representa; isso só é possível pela verificação das sanções a elas acopladas. Dessarte, para sermos mais precisos em relação ao par obrigatório-proibido, é necessário asseverar que a mera imposição de regra sancionatória negativa não é suficiente para afirmar que o comportamento em relação ao qual ela está acoplada é indesejado e, conseqüentemente, proibido, porque há sanções negativas aplicadas a comportamentos permitidos.

Assim, no caso do par obrigatório-proibido, não são as regras sancionatórias (positivas e nem negativas) que apontam a direção do ajuste e, assim, as condutas desejadas e indesejadas. Tais comportamentos são indicados pelas próprias regras impositivas, vale dizer, as que modulam as condutas como obrigatórias ou proibidas. Uma vez estabelecido expressamente um comportamento como obrigatório, por necessidade lógica (no plano da eficácia, repisamos) o comportamento oposto deve ser proibido; de igual sorte, prescrita uma conduta como proibida, a não-conduta implicitamente é obrigatória. Pelas mesmas razões lógicas, a fim de reforçar a eficácia de tais prescrições, sanções negativas só devem ser imputadas ao comportamento proibido (e não ao

obrigatório), enquanto sanções positivas devem ser imputadas ao comportamento obrigatório (e não ao proibido). Todavia, as regras sancionatórias, nesse caso, não determinam a própria direção do ajuste; elas apenas o reforçam. As positivas estimulam diretamente os comportamentos obrigatórios e, conseqüentemente, desestimulam indiretamente os proibidos; já as sanções negativas desestimulam diretamente os proibidos e, indiretamente, estimulam os obrigatórios.

No caso de normas de permissão, não há que se cogitar, a princípio, acerca de direção de ajuste. Se uma conduta é permitida, a sua oposta também o é e, assim, em qualquer caso, o ordenamento é eficaz.

Nada obstante, também as regras de permissão podem ser acopladas normas de sanção, vale dizer, regras que estimulem a sua prática ou omissão. Nesse caso, a direção do ajuste é estabelecida pelas regras sancionatórias e não pelas normas de comportamento. São as sanções deonticamente vinculadas a regras de permissão que estipulam a direção de ajuste intentado pelo legislador.

As regras de permissão, a princípio, indicam uma posição de indiferença do legislador; o que necessariamente não pode ser dito em relação às normas que obrigam e proíbem. Em relação ao binômio obrigatório-proibido, o legislador toma posição sobre o comportamento regrado, independentemente das sanções imputadas; ao passo que no tocante ao par permitido-permitido o possível interesse jurídico pela prática de uma conduta em detrimento da oposta só pode ser estabelecida e, portanto, posteriormente aferida, pela imputação de sanções (positivas ou negativas).

6.7.3. O positivo e o negativo

O comportamento obrigatório abriga um valor positivo – o ordenamento prescreve tal conduta como positivamente valiosa –, ao passo que a proibição abarca um desvalor ou um valor negativo. Sob esse aspecto, as normas que estabelecem obrigações podem ser consideradas positivas; enquanto aquelas que estatuem proibições podem ser concebidas como negativas.

Tal aceção de positivo e negativo, contudo, não apresenta o mesmo significado ao qualificarmos as sanções positivas e as negativas. Na lição de Bobbio,

“...conviene no confundir, desde um punto de vista analítico, la distinción entre normas positivas y normas negativas sanciones positivas y sanciones negativas. En

términos de uso más común, una cosa es la distinción entre mandatos y prohibiciones y otra la distinción entre premios y castigos. Las dos distinciones no se superponen. Aunque de hecho las normas negativas vienen habitualmente reforzadas por sanciones negativas, mientras que las sanciones positivas vienen previstas y aplicadas fundamentalmente para reforzar normas positivas, no hay ninguna incompatibilidad entre, por un lado normas positivas y sanciones negativas y, por otro lado, normas negativas y sanciones positivas. En un sistema jurídico muchas de las normas reforzadas por sanciones negativas son normas positivas (mandatos de da aou de hacer). Las técnicas de alentamiento del Estado asistencial contemporáneo se aplican también, aunque más raramente, a normas negativas. En otras palabras, se puede desalentar a hacer como se puede alentar a no haver. De hecho, portanto, se pueden dar cuatro situaciones distintas: a) mandatos reforçados por premios; b) mandatos reforçados por castigos; c) prohibiciones reforzadas por premios; d) prohibiciones reforzadas por castigos¹⁹³”.

Assim, regras positivas (que estipulam permissões e obrigações e, portanto, abrigam valores positivos) podem ser reforçadas tanto por sanções positivas (prêmios) como negativas (penas). A mesma sorte de reforço (sanções negativas e positivas) pode ser igualmente dirigido às normas negativas (estipuladoras de proibições e, assim, de valores negativos).

6.7.4. Sanções e os vários graus hierárquicos do positivo

Apesar de regras positivas (obrigações e permissões) e negativas (proibições) poderem ser reforçadas tanto por sanções negativas quanto positivas, podemos afirmar, a princípio, que as direções de reforço são distintas. As regras positivas são reforçadas diretamente por sanções positivas e indiretamente pelas negativas (ao estimularem diretamente a abstenção da conduta oposta). Ao revés, as regras negativas são diretamente reforçadas por sanções negativas e indiretamente pelas positivas.

Tal afirmação, contudo, só é perfeitamente válida para o par obrigatório-proibido. O direito, contudo, não só impõe e coíbe condutas, ele também estimula e tolera as moduladas pelo terceiro functor deôntico: a permissão.

O direito ao modalizar condutas como permitidas não as coloca no mesmo patamar intencional. Como já asseverado no tema sobre pragmática, onde houver direito, haverá valores; e é próprio dos valores sua distribuição hierárquica.

¹⁹³ BOBBIO, Norberto. *Contribucion a la Teoria del Derecho*, p. 370-371.

Dessa sorte, o direito não pode ser reduzido a uma camada lingüística intencionalmente bi-polar, no qual, de um lado, estão as condutas obrigatórias com seus valores positivos e, de outro, as proibidas com seus valores negativos. Essa concepção do direito leva à incorreta redução das sanções jurídicas a um só tipo: as negativas decorrentes de condutas proibidas.

As condutas obrigatórias e as permitidas comportam valores de polaridade positiva, mas que devem se distribuir segundo uma dada ordem de prevalência.

Aqueles abarcados por condutas obrigatórias são os que se encontram nos patamares superiores em relação aos abarcados por condutas permitidas. Todavia, há também distribuição hierárquica interna entre esses dois grupos de regras, especialmente, as de permissão.

Serem duas condutas permitidas não significa que o legislador e a sociedade as consideram igualmente valiosas. Como as regras guardam valores e estes se distribuem hierarquicamente, condutas igualmente permitidas podem ser mais desejadas que outras e tal relação pode redundar em conseqüências jurídicas. Enquanto algumas são fomentadas, outras são meramente toleradas e umas terceiras são até desestimuladas; apesar de todas serem permitidas.

O grau hierárquico valorativo e, portanto, a intencionalidade legal, revelá-se por meio do grau de intensidade das regras sancionatórias. Há, desse modo, uma relação lógica entre regras sancionatórias e a intencionalidade jurídica que se manifesta por meio de valores.

Sempre que o legislador prescrever uma reação mais positiva em relação à prática de uma conduta permitida, terá estabelecido uma posição hierárquica superior do ponto de vista valorativo em relação a outra conduta igualmente permitida, mas cuja prática é sancionada com uma reação menos positiva.

O direito não se porta indiferente em relação às condutas por ele permitidas. Pelo contrário, como elas guardam valores positivos, mas hierarquicamente distintos, é inato do discurso prescritivo estabelecer sanções com graus diversos de intensidade, o que permite ao Jurista identificar o patamar hierárquico de cada valor tutelado. Ademais, como é própria da axiologia a historicidade, o que implica dizer que a distribuição hierárquica dos valores não é temporalmente imutável, toda vez que o legislador altera a intensidade de uma resposta sancionatória, terá modificado a hierárquica entre os valores jurídicos.

Há uma relação lógica entre intensidade sancionatória e distribuição hierárquica de valores e, por meio dessa relação, o intérprete é capaz de identificar a intencionalidade do legislador impregnada no produto legislativo.

6.8. EXTRAFISCALIDADE: O TRIBUTO COMO SANÇÃO

Há dois tipos de sanção isoladamente considerados: (i) as positivas que estimulam a prática de condutas em relação às quais estão deonticamente acopladas e (ii) as negativas, as quais são imputadas pela prática de comportamentos que o legislador intenta desestimular.

Ao agregarmos mais um critério classificatório, desta vez relacional entre as regras impositivas e as sancionatórias, são quatro os tipos: (i) sanções positivas vinculadas a condutas obrigatórias, (ii) sanções positivas vinculadas a condutas permitidas, (iii) sanções negativas vinculadas a condutas proibidas e, por fim, (iv) sanções negativas vinculadas a condutas permitidas. Como vimos em tópico próprio, não é concebível, segundo uma aferição lógica no plano da eficácia, sanções positivas acopladas a condutas proibidas, nem sanções negativas vinculadas a condutas obrigatórias.

Se as sanções são expedientes normativos dirigidos a reforçar o ajuste condutas-direito, e a extrafiscalidade é definida como o emprego do tributo com essa mesma finalidade, o tributo ao exercer função extrafiscal caracteriza-se tipicamente como uma regra sancionatória, a qual pode apresentar um caráter positivo (ao estimular) ou negativo (ao desestimular).

6.8.1. Extrafiscalidade como sanção negativa

Para aventarmos a possibilidade do tributo exercer a função de sanção negativa, devemos, desde logo, enfrentar e resolver o aparente conflito com a expressa definição de tributo estampada no art. 3º do CTN, segundo o qual “é toda prestação (...) que não constitua sanção de ato ilícito”.

A solução é afastar as regras tributárias da possibilidade (por um imperativo deôntico e não lógico) de exercer a função de um dos tipos de sanção. O tributo pode exercer a função sancionatória, exceto a relativa à sanção negativa pela prática de conduta proibida. A regra tributária pode premiar condutas obrigatórias e permitidas, bem como

igualmente desestimular comportamentos permitidos, mas não os proibidos. O tributo só pode ser empregado com função extrafiscal negativa para desestimular condutas permitidas, jamais as proibidas.

Isso, contudo, significaria que tributos não podem ser exigidos de condutas ilícitas? Em princípio, não; pois seu antecedente deve ser sempre configurado como uma hipótese lícita¹⁹⁴; permitida ou obrigatória, portanto. Nada obstante, os fatos-em-si ou eventos podem ser recortados pela linguagem de infinitas formas e, assim, contemplarem incontáveis fatos lingüísticos. Cada evento pode configurar inúmeros fatos. Um mesmo acontecimento do mundo será para o Economista, um fato econômico; para o Psicólogo, um fato psicológico; e para o Jurista, um fato jurídico. A supressão de patrimônio de um ser humano por outro pode ser considerado um fato econômico, merecedor de investigação das causas econômicas que levaram alguém a subtrair bens alheios; um fato psicológico apto à análise dos aspectos subjetivos que levam alguns, sob mesmas condições, a praticarem essa conduta, enquanto outros não; e um fato jurídico que caracteriza um crime e impõe uma sanção.

Ao intelecto humano não é possível dominar os fatos-em-si em sua integralidade. O Homem se apercebe de apenas alguns aspectos, considerados relevantes, dos acontecimentos-em-si e a linguagem edifica para a sua consciência tais acontecimentos em fatos. Os acontecimentos-em-si permanecem lá no mundo, intocáveis.

O direito, como linguagem prescritiva, também constitui fatos lingüísticos, ora como classes de fatos (as hipóteses conotativamente configuradas no antecedente das regras gerais e abstratas), ora como fatos-espécime (os fatos jurídicos denotativamente prescritos como antecedentes das normas individuais e concretas). Como toda linguagem – inclusive, evidentemente, a prescritiva – apenas seleciona aspectos dos eventos a fim de constituir fatos, um mesmo evento pode ser, e freqüentemente é, relatado como mais de um fato, não só em searas lingüísticas diversas (por exemplo, um mesmo evento relatado como fato econômico, psicológico e jurídico), mas também pelo mesmo corpo de linguagem. O direito positivo apresenta marcadamente essa característica.

¹⁹⁴ No mesmo sentido, MORAES em *Interpretação no direito tributário*, p. 335: “Na interpretação das leis tributárias, devemos ter em mente, o legislador não pode, como elemento constitutivo da hipótese de incidência, tomar a atividade ilícita. Não seria norma tributária.[...] O aplicador da lei, ao ver que os pressupostos da hipótese de incidência se concretizaram, lançará o tributo, sem indagar da licitude ou ilicitude do ato. Pouco importando a nulidade ou não do ato tributado”.

As normas gerais e abstratas, em seu antecedente, albergam classes de fatos jurídicos definidas de forma conotativa; são as hipóteses. Tais hipóteses são configuradas por meio de determinadas características e a imputação de licitude ou ilicitude é promovida em relação a estas características. Assim, um mesmo evento pode ser relatado como fatos jurídicos diversos, os quais podem ser, sem contradição, lícitos e ilícitos. Um evento – um fato-em-si – de alguém entregar a outrem um pacote de cocaína e receber em troca dinheiro, pode ser relatado como um fato jurídico ilícito ao apresentar todas as características configuradoras da hipótese delitiva do crime de tráfico de entorpecente. Todavia, aquele que recebeu o dinheiro teve o seu patrimônio aumentado. Dessa forma, esse mesmo evento pode ser relatado também como fato imponível de auferir renda por possuir todas as características configuradoras da hipótese de incidência tributária e, portanto, a ele ser imputada a consequência de pagar o respectivo imposto.

As hipóteses lícitas não podem ser, ao mesmo tempo, ilícitas; o mesmo se diga dos fatos jurídicos. Isso não significa, contudo, que um mesmo evento só possa ser relatado como fato lícito ou ilícito. Pode, em verdade, ser relatado como ambos, os quais se subsumem às regras gerais e abstratas compostas pelas respectivas hipóteses lícitas e ilícitas e, assim, desencadeiam as consequências de ambos os tipos normativos.

A hipótese de um juiz na ativa exercer a atividade advocatícia é ilícita e configura o antecedente de diversas regras sancionatórias negativas. Já a hipótese de alguém prestar serviços é lícita e compõe a regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. O evento de Pedro, recentemente empossado como juiz de direito, exercer posteriormente à nomeação no cargo uma atividade de advogado, pode ser relatado como um ato ilícito e desencadear todas as sanções previstas, mas não dispensará a consequência tributária, uma vez que o mesmo evento pode também ser relatado como um fato jurídico tributário que se subsume à hipótese de incidência.

Não pode, contudo, o antecedente da regra-matriz de incidência do ISS ser composto pela hipótese “prestação de serviço por juízes de direito”, especialmente para agravar a exigência, pois tal hipótese é ilícita.

A hipótese de incidência tributária deve apresentar critérios essenciais sem os quais a própria regra-matriz se desnatura. Todavia, podem ser adotados pela lei inúmeros critérios (não eidéticos) de forma a diferenciar a tributação entre diversas condutas. A hipótese de incidência do IPI adota como critério material “industrializar produtos”. Tal expressão seria suficiente para configurar, junto com os demais critérios, a regra-matriz

desse imposto e desencadear infundáveis cadeias de positivação até a exigência concreta do imposto. No entanto, em razão da função extrafiscal desse tributo caracterizada pela seletividade, devem ser agregados mais critérios à hipótese. Para estabelecer a seletividade e, portanto, a extrafiscalidade, é necessário complementar o aspecto material com qualificações mais específicas (“industrializar alimentos”, “industrializar eletrodomésticos”, “industrializar cigarros de tabaco”, etc).

Assim, para estabelecer regras de incidência tributária, que exerçam a função extrafiscal (o papel de sanção) é necessário ampliar a qualificação da hipótese de incidência. Nada obstante, tal ampliação não pode redundar na configuração de hipóteses ilícitas. Qualquer tipo de manipulação de entorpecentes é qualificada por normas do ordenamento pátrio como fatos jurídicos ilícitos (ressalvadas algumas específicas exceções), assim não pode ser estabelecida uma hipótese de incidência de IPI que se caracterize como “industrializar cigarros de maconha” e a ela vincular um critério quantitativo mais oneroso. Neste caso, a própria hipótese é ilícita e o tributo exerceria a função de sanção negativa para coibir atividade proibida. Isso não ocorre no caso de se exigir imposto sobre a renda, ainda que, concretamente, a atividade mediante a qual foi obtida a renda seja ilícita. Nesse caso, o imposto não exerce qualquer função sancionatória.

6.8.2. Extrafiscalidade como sanção positiva

Se a imposição tributária é sempre uma desvantagem, como afirmar que regras tributárias podem exercer a função de sanção positiva?

Com efeito, se consideramos uma situação não regradada, as normas tributárias só são aptas a impor ônus, desvantagens, quase castigos. Nesse passo vale destacar uma classificação formulada por Bobbio e que é aplicável tanto a sanções negativas, quanto a positivas. Nas palavras do saudoso jurista italiano,

“Así como el mal del castigo puede consistir tanto en la atribución de una desventaja como en la privación de una ventaja, el bien del premio puede consistir tanto en la atribución de una ventaja como en la privación de una desventaja. Desde este punto de vista tanto las sanciones negativas como las positivas pueden ser *atributivas* o *privativas*¹⁹⁵” (destaques originais).

¹⁹⁵ BOBBIO, Norberto. *Contribucion a la Teoria del Derecho*, p. 384.

A extrafiscalidade de desestímulo se caracteriza como uma sanção negativa atributiva, enquanto a extrafiscalidade de estímulo se perfaz como sanção positiva de privação.

Não há regras tributárias que exerçam a função de sanção negativa privativa, nem de sanção positiva atributiva.

O subsídio é um típico instituto que assume o caráter de sanção positiva atributiva, mas pertence à seara do Direito Financeiro. Nem a concessão de crédito presumido pode ser caracterizada como tal, uma vez que apenas promove a redução do tributo que deveria ser pago. Caso ultrapasse tal valor, por definição, assume a natureza própria das regras financeiras e não tributárias.

6.9. O TEMPO CARACTERIZADOR DA EXTRAFISCALIDADE

O tempo é aspecto essencial para caracterizar a natureza dos enunciados lingüísticos segundo a função pragmática. É aspecto de natureza lógica decorrente da função pragmática própria do enunciado.

A sinalização do trânsito pode apresentar caráter meramente informativo; pode se caracterizar como um simples enunciado alético; por exemplo, uma placa que sinalize “dobre à esquerda no quilômetro x para entrar no Município tal” apresenta o caráter informativo, mais especificamente de um “aviso”. Mas e se, por equívoco, tiver sido posicionada após a entrada, de tal forma que o condutor só possa vê-la logo depois de passar o referido quilômetro? Como a comunicação só se estabelece para o destinatário após o momento em que ele poderia ter adotado o caminho desejado, perde a sinalização o caráter de “aviso”, para assumir a natureza de “notícia”. Ambos, “aviso” e “notícia” são enunciados descritivos, mas se distinguem em razão do aspecto temporal da comunicação em relação ao comportamento descrito.

O mesmo se diga das placas de caráter normativo, tais como “proibido ultrapassar”, “trafegue abaixo de tal velocidade”, etc. Caso sejam posicionadas após o trecho em relação ao qual pretendia a autoridade conformar as condutas automobilísticas, perdem totalmente essa aptidão; deixam de ser eficazes.

O tempo é, assim, aspecto essencial para a caracterização dos enunciados lingüísticos e das normas como tal. O mesmo deve se creditar àquelas que cumprem função extrafiscal, como já observou SCHOUERI, “Tendo elas a função de modificar

comportamentos do contribuinte, não podem elas atingir situações sobre as quais o contribuinte já não tem mais qualquer controle ou influência¹⁹⁶”.

Se a extrafiscalidade é o emprego de tributo com a função de sanção e as sanções são normas destinadas ao estímulo e desestímulo de condutas (o estímulo de uma conduta implica necessariamente o desestímulo da conduta oposta); então, devem ser validas antes da ocorrência do comportamento.

É dito que as sanções negativas não podem ser aplicadas em relação a fatos pretéritos, porque assim se feriria o primado da irretroatividade. A não retroatividade de sanções negativas decorreria, dessarte, de uma vedação própria do nosso ordenamento; sua natureza seria deôntica. No exemplo anterior, a autoridade de trânsito não poderia aplicar a multa pelo descumprimento da sinalização em razão de o motorista só ter tomado dela conhecimento após a prática do comportamento.

Em verdade, a não retroatividade de sanções negativas tem contornos mais estritos; pois sua impossibilidade é de natureza lógica.

Não queremos dizer que a Lógica impede a retroatividade da imposição de conseqüências negativas a comportamentos passados. Evidentemente, nenhuma formulação lógica impede tal imposição. Note-se que, por razões lógicas, é impossível existir um cavalo maior que um cão maior que um gato que seja menor que o próprio gato; mas não é impossível que a autoridade de trânsito aplique a multa, mesmo tendo sido a placa posicionada de forma equivocada. Em suma, não há impossibilidade lógica da aplicação retroativa de conseqüências negativas; o que, de fato, impede a retroatividade de tais conseqüências é uma determinação de caráter deôntico.

Como podemos, então, afirmar que a retroatividade de sanções negativas decorre de impossibilidade lógica e não deôntica?

As sanções foram definidas como enunciados aptos a estimular ou desestimar condutas; assim, independentemente de serem negativas ou positivas; necessariamente devem ser anteriores ao comportamento que se deseja conformar. Enunciados negativos podem ser vinculados a comportamentos pretéritos, mas não se caracterizam como sanções em razão da premissa pragmática concebida.

¹⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 271.

Isso fica claro justamente ao analisarmos as sanções de caráter positivo. O ditame, de natureza deôntica, da irretroatividade não abarca sanções positivas. Uma lei publicada após uma guerra pode premiar combatentes por atos de bravura. Esses prêmios, contudo, não apresentam a natureza de sanção, pois não foram instituídos com o fito de estimular a prática de tais atos.

Para uma regra ser caracterizada como sancionatória, diante da premissa pragmática adotada, é necessário ser pretérita em relação às condutas para as quais pretende vincular conseqüências. A extrafiscalidade, por corresponder à função sancionatória de regras de natureza tributária, deve atender à mesma premissa.

6.10. ENUNCIADOS DE BLOQUEIO À FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Se, por um lado, as regras tributárias podem ser empregadas com a finalidade de promover ou desestimular comportamentos; por outro, deve-se conjecturar a presença de regras no ordenamento que proíbam o estabelecimento de regra tributária com essa finalidade. A tais regras, denominaremos “enunciados de bloqueio”.

Os enunciados de bloqueio, os quais podem se configurar como princípios ou regras no sentido específico do termo (conjugação de um antecedente e um conseqüente), são emanações lingüísticas prescritivas dirigidas para impedir que a regra tributária seja empregada com o fito de influir no comportamento, seja veiculada com função extrafiscal.

Tais enunciados se quadram na categoria das normas de estrutura. Todavia, devem se localizar em patamares superiores do ordenamento: na Constituição, bem como na Lei Complementar que estabeleça regras gerais.

As regras de bloqueio podem ser amplas ou parciais. As amplas impedem que o tributo seja empregado em ambos os sentidos: estimular e desestimular comportamentos; ao passo que as parciais visam impedir a extrafiscalidade num só dos sentidos. Assim, podem ser parciais de bloqueio ao estímulo ou de bloqueio ao desestímulo.

De fato, encontramos no ordenamento pátrio exemplos de cada um desses tipos possíveis de regras de bloqueio.

A não-cumulatividade caracteriza-se como um princípio de bloqueio ao emprego de regras de tributação com finalidade extrafiscal em ambas as direções. O manejo, por exemplo, das regras de apropriação e transferência de créditos do IPI não pode

resultar no desestímulo de um modo de produção ou produto em detrimento dos demais, nem o contrário, vale dizer, estimular uma determinada organização produtiva ou a produção de determinados bens. A não-cumulatividade, como será minuciado no capítulo nono, visa garantir a neutralidade da tributação, valor componente do ideário liberal¹⁹⁷.

Como regras de bloqueio ao estímulo, o § 2º, do art. 173, da Constituição Federal, proíbe a concessão de incentivos para empresas públicas e sociedades de economia mista em detrimento do setor privado. Por outro lado, a imunidade dos templos de qualquer culto tem a finalidade de impedir que o Estado tribute uma religião com a finalidade de a desestimular em relação às demais religiões.

6.11. EXTRAFISCALIDADE RETRIBUTIVA E REPARADORA

Um meio sobremaneira eficaz de se produzir conhecimento novo é o de verificar se descobertas relativas a um outro ramo ou instituto podem também ser aplicadas a outro objeto de estudo. O mesmo procedimento pode ser adotado em relação às sanções.

Indiscutivelmente, as sanções negativas a condutas proibidas são as que possuem a Teoria mais desenvolvida. Adotar essa Teoria como ponto de partida para estudar os demais tipos de sanção e, como isso, a extrafiscalidade (o emprego do tributo na função sancionatória) requer apreciação acurada, mas que deve ser empenhada, pois seus resultados podem ser surpreendentes.

Um exemplo de destaque foi adotado por Marrati Ma Gandhi. O famoso líder indiano pregava a resistência pacífica. Após uma guerra entre castas, um popular entrou em seu recinto, desesperado, com total desesperança, e lhe indagou o que poderia fazer; como poderia viver em paz, após ter tido seu único filho assassinado e, como vingança, ter matado uma criança de igual idade da casta rival. O popular não buscava, realmente, uma solução, pois certamente achava não haver uma. Buscou confrontar irracionalmente seu maior ícone – Gandhi. Nesse momento, o Líder Indiano disse-lhe que deveria encontrar criança da casta rival, órfã da mesma batalha, e acolhê-la como se fosse seu próprio filho, mas o criasse segundo a cultura dos seus pais falecidos. Nesse exato instante, o popular se ajoelhou, agradeceu, e se retirou com o espírito pacificado. Belo exemplo de sanção positiva análoga à pena de talião; o princípio inaugurado por escrito no Código de

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, p. 633, “A expansão do Estado Econômico leva à superação da tese da neutralidade tributária, tão defendida no liberalismo”.

Hamurabi – olho por olho, dente por dente – empregado, não para punir, para sangrar, para ferir, mas para apaziguar, para remir, para curar.

Gandi, usou um princípio relativo a penas, mas com um propósito diverso.

Em seara, desta vez jurídica, Bobbio aventou a possibilidade de as sanções premiais também poderem apresentar funções equivalentes às das sanções negativas:

“[...] las sanciones negativas se distinguen habitualmente en medidas retributivas o penas propiamente dichas y en medidas reparadoras, como el resarcimiento del daño: las primeras afectan a la acción no conforme en sí misma y las segundas tratan de poner remedio a las consecuencias de la acción no conforme. Esta distinción puede ser también aplicada a las sanciones positivas. Hay sanciones positivas, como los premios, que tienen función exclusivamente retributiva: son una reacción favorable a un comportamiento ventajoso para la sociedad. Pero puede haber también sanciones positivas que tienden a compensar al agente de los esfuerzos y trabajos hechos o de los gastos sufridos para procurar una ventaja a la sociedad; estas sanciones tienen valor no de mero reconocimiento sino (también) de compensación. Se pueden llamar, mejor que premios, indemnizaciones¹⁹⁸”.

Uma vez concebida a extrafiscalidade como o emprego de tributo na função de sanção e acolhida a proposta realizada pelo saudoso jurista italiano em classificar as sanções premiais também entre retributivas e reparadoras, cumpre verificar a extrafiscalidade com a função retributiva e com a função reparadora.

Essa investigação não deve ser realizada, contudo, apenas de forma especulativa. Só faz sentido diferenciar institutos jurídicos sob qualquer aspecto se houver distinção entre seus regimes jurídicos.

A diferenciação entre sanções negativas retributivas e reparadoras é sobremaneira importante, porque seus regimes são distintos. Num exemplo, as sanções reparadoras são passíveis de transmissão a terceiros, ao passo que as retributivas não podem¹⁹⁹, como assinala Regis de Oliveira: “Transmitem-se apenas as sanções reparatórias. Já as punitivas, como objetivam apenas castigar o infrator, para que não torne a descumprir o comando normativo, aplicam-se apenas ao próprio infrator...”²⁰⁰.

Assim, não basta cogitar a existência de extrafiscalidade retributiva e reparadora. É necessário também verificar se as duas são legitimadas pela nossa ordem

¹⁹⁸ BOBBIO, Norberto. *Contribucion a la teoria del derecho*, p. 385.

¹⁹⁹ Numa investigação mais acurada, constatamos a possibilidade de transmissão na sucessão empresarial (Mendes. *A estrutura lógico-formal da sanção pecuniária no direito tributário*, p. 206-208).

²⁰⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Infrações e sanções administrativas*, p. 15.

jurídica, localizar exemplos, e, principalmente, apontar as distinções (se houver) entre seus regimes jurídicos.

A principal distinção entre seus regimes jurídicos diz respeito à possibilidade de revogação. As reparadoras não podem ser revogadas, uma vez que o particular tenha incorrido em gastos decorrentes do estímulo da norma. Um exemplo é o drawback-suspensão. A norma que cria tal incentivo, caso revogada no ínterim entre a importação com a suspensão de tributos aduaneiros e a exportação dos bens confeccionados com tais insumos, não pode impedir que tal benefício se consolide como uma isenção.

Essa posição fundamenta o que dispõe o art. 178 do CTN: “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”.

6.12. RELAÇÕES LÓGICAS ENTRE FINALIDADE FISCAL E EXTRAFISCAL

Por razões lógicas, na medida que se ampliam os fins extrafiscais de uma exação, são reduzidos os fins fiscais e vice-versa. Se um comportamento é indesejado, o meio extrafiscal para inibi-lo é o aumento do ônus fiscal. Todavia, tal aumento não implicara em intenção de incrementar a arrecadação justamente por que se intenta a redução da prática da conduta. Por outro lado, se a finalidade é a do incentivo de uma prática, o meio extrafiscal é o da desoneração.

Essa relação entre finalidades fiscais e extrafiscais fica evidente nas hipóteses-limite. O mecanismo mais eficiente para incentivar uma determinada atividade por meio de norma tributária é desonerá-la totalmente do ônus fiscal através de isenções. Evidentemente, nesse caso, a arrecadação será nula e, conseqüentemente, a finalidade fiscal também. Não existe, a princípio, exemplo de regra tributária no extremo oposto, ou seja, no qual a máxima finalidade extrafiscal de desestimular implique nenhuma finalidade fiscal, uma vez que o tributo não pode exercer (por definição legal) a função de sanção negativa vinculada a condutas proibidas. São as multas que se situam nessa posição, mas valem para demonstrar a formulação lógica. Se o intento jurídico for o de impedir totalmente as práticas de uma determinada conduta, ela será modulada como proibida e lhe será imputada uma multa. Se concretamente fosse cumprido o intento jurídico, nenhuma conduta será praticada e não haveria incidência de multas. Logo, o escopo jurídico jamais poderá ser arrecadador.

Em suma, quão mais intensas as finalidades extrafiscais independentemente da direção (estimular ou desestimular), menores as finalidades fiscais.

Um exemplo típico é o do imposto de exportação. Exceto em raras situações, é intensamente desejável estimular as exportações; desta forma, esse imposto simplesmente não é instituído. Por ser um tributo tipicamente extrafiscal, a sua função fiscal fica sobremaneira esvaecida.

Outro exemplo diz respeito ao ITR. A Emenda Constitucional nº 42/03 atribuiu a faculdade aos Municípios de assumirem as funções de arrecadar e fiscalizar esse imposto e, com isso, ficarem como receita própria a totalidade dos valores arrecadados. Todavia, manteve a competência tributária privativa da União. Ora, se todos os Municípios exercessem a faculdade concedida, nenhum valor se constituiria como receita da União. Para ela, nesse limite, o tributo não teria qualquer finalidade fiscal. Para que então manter com a União o poder legiferante? Para que o ITR cumpra a sua função extrafiscal de forma uniforme em todo o Território Nacional de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

6.13. RELAÇÕES SINTÁTICAS ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS

Princípios são preceitos irradiadores de valor; seu propósito é o de imantar grandes blocos de regras, atraí-los numa certa direção. São os enunciados típicos para se introduzirem no direito positivo os valores considerados relevantes pelo legislador; no zênite de nosso ordenamento, pelo próprio constituinte. Como bem observa Paulo de Barros Carvalho,

“os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença²⁰¹”.

Não seria, assim, próprio dos princípios governar situações específicas; não lhes competiria disciplinar diretamente a conduta social. Tal papel seria ínsito às regras, isto é, às normas em seu sentido estrito. Haveria, dessa sorte, segundo destacados juristas – dentre eles, Eros Grau – uma distinção lógica entre esses dois tipos de enunciados

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 257.

prescritivos. Enquanto as regras seriam aplicadas ou não aplicadas, num modelo tudo-ou-nada; aplicar princípios importa fazê-lo em doses: maiores num caso, menores noutros²⁰².

Para Grau,

“Há, em primeiro lugar, uma distinção lógica apartando os princípios das regras jurídicas [...] As regras jurídicas são aplicáveis por completo ou não são, de modo, aplicáveis. Trata-se de um tudo ou nada. [...] Já os princípios jurídicos atuam de modo diverso: mesmo aqueles que mais se assemelham às regras não se aplicam automática e necessariamente quando as condições previstas como suficientes para sua aplicação se manifestam²⁰³”.

Essa definição inspira-se na concepção pontiana de que a incidência é fenômeno que se processa inapelavelmente, como se fosse um raio provindo dos céus, onde pairam as nuvens normativas, e atingissem a terra, plano das realizações humanas.

Não compartilhamos, contudo, dessa visão. Para nós, na linha da Teoria desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, a incidência é uma marcha de positivação em que a intervenção humana na produção de cada um dos seus passos é ingente. Assim, a diferença que Grau faz entre princípios e regras não nos atende. Apesar disso, é indicativa.

Os princípios, por si só, não possibilitam a realização da marcha de positivação. Só as regras apresentam essa atribuição. Aí está a marca lógica deôntica essencial entre regras e princípios.

Os princípios imprimem direção à interpretação das regras jurídicas, mas também são edificados por meio dessas mesmas regras. Verificamos, no capítulo relativo à investigação semântica que, a significação é edificada num processo de cunho dialético: partes menores de significação determinam a interpretação do todo, mas a significação do todo também determina a interpretação das partes.

Princípios expressos determinam a formulação e a interpretação das regras, mas as próprias regras determinam a interpretação destes princípios. Num processo ainda mais complexo, as regras se constituem do material lingüístico para a formulação dos princípios implícitos; e estes retornam para fixar a direção interpretativa das próprias regras que o constituíram.

²⁰² Mesmo entendimento apresenta SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 11: “na hipótese de se entrecruzarem vários princípios, sua resolução se pondera a partir do peso relativo de cada um deles, o que, naturalmente, não se dá de modo exato. Esta dimensão não está presente nas regras, seno necessário, na hipótese de confronto de regras, determinar qual delas prevalece e se aplica, no lugar de outra, que fica afastada”.

²⁰³ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, p. 97-98.

As regras jurídicas são o ponto de partida para, num processo indutivo, serem edificados os princípios implícitos do ordenamento.

A partir de sub-conjuntos de significantes prescritivos, há várias possibilidades de edificação de regras jurídicas; cada qual apontada numa direção. Abaixo, segue um esquema com cinco sub-grupos em relação aos quais foram edificadas três normas distintas:

Observadas isoladamente, não há como o intérprete estabelecer qual das três regras (dos três significados) deve prevalecer.

Todavia, só um significado de cada sub-grupo de significantes apresenta algo em comum (um ponto de convergência) com significados dos demais sub-grupos.

Esse ponto de convergência é o princípio recém erigido, o qual determina a interpretação (a regra jurídica) que deve prevalecer para cada sub-grupo de significantes:

Esse processo de interpretação é similar àquele que o Físico realiza para determinar a lei que governa fenômenos naturais. A queda de uma maçã, a rotação da Lua ao redor da Terra e o movimento de planetas em torno do Sol, cada qual com suas particularidades, poderiam ser interpretados isoladamente de diversas formas. As formulações de Kepler eram válidas para interpretar o movimento dos planetas, mas não para explicar a queda de uma maçã. Foi Newton quem identificou o princípio único (a lei da gravitação universal) que determina cada um desses fenômenos aparentemente distintos.

Nesse caso, podemos dizer que as leis de Kepler estavam erradas? E as do próprio Newton depois da Relatividade de Einstein? Não houve erros, mas apenas uma sucessão de interpretações, cada qual mais desenvolvida que a anterior. E sempre será possível a elaboração de mais uma a partir da atual. O mesmo pode ser dito em relação à interpretação jurídica. Aquela que edifica princípios implícitos capazes de unificar sistematicamente conjuntos maiores de normas é mais desenvolvida e supera a anterior.

O Físico, contudo, não se indaga com qual intenção foi “formulada” a lei natural. A maçã cai por quê? Os planetas giram ao redor do Sol com qual finalidade? São perguntas que não fazem sentido, pois estes fenômenos são signos naturais, destituídos, pois, de intencionalidade. Já a interpretação jurídica deve sempre se focar no escopo do discurso prescritivo, uma vez corresponder a um signo convencional e, porquanto, intencional.

6.13.1. O lugar sintático das regras e dos princípios

Por razões de natureza sintática decorrentes de suas características semânticas diversas, os princípios devem se situar em patamares lingüísticos hierarquicamente mais elevados que as regras no sentido estrito. No ordenamento pátrio, aqueles devem partilhar o patamar hierárquico do texto constitucional, enquanto as regras a seara das manifestações legislativas.

Num processo de semiose, a lei é o significante de um signo mais desenvolvido que a Constituição e as regras também são mais desenvolvidas que os princípios. Na semiose jurídica, necessariamente um signo mais desenvolvido deve ser de hierarquia inferior ao de menor desenvolvimento semântico.

6.13.2. O consenso principiológico e a dissensão normativa

Ao afirmar que devemos cuidar bem de nossos filhos, que uma boa morada deve sempre ter temperatura amena e que a leitura enobrece o homem, dificilmente alguém irá se opor a tais colocações.

No entanto, ao dizer que é conveniente obrigar nossos filhos a estudar 4 (quatro) horas por dia, mesmo durante as férias, que um ambiente a 10° Celsius é aconchegante e que ler folhetins eróticos de banca de jornal aumenta nosso arcabouço cultural, provavelmente vamos ser contraditados pelo menos quanto a uma dessas posições pela maioria das pessoas.

Podemos reparar que os dois parágrafos anteriores trazem três afirmativas sobre idênticos assuntos. Por que razão então o primeiro grupo é mais consensual que o segundo? Seriam as primeiras colocações mais razoáveis que as segundas?

Cremos que não.

O primeiro grupo de colocações é mais consensual apenas por ser mais vago que o segundo. Assim, em razão de sua maior vagueza, cada um dos participantes do processo comunicativo pode enquadrar suas expectativas.

É consenso que devemos tratar bem nossos filhos, mas uns podem considerar que assim procedem se os deixam livres para agir com bem entenderem, ao passo que outros considerarão que devem atuar com mais firmeza na condução das ações de seus rebentos.

Em todas as searas sociais e, portanto, lingüísticas, essa questão está presente. No plano internacional, atualmente, não há dissenso relevante que o aquecimento global é um grave risco para toda a humanidade – para povos ricos e pobres, para nações desenvolvidas, emergentes ou subdesenvolvidos – e que medidas devem ser adotadas para restringir esse efeito decorrente das emissões de carbono pela queima de combustíveis fósseis. Mas, quais medidas? Em que prazo? Por quem? Toda e qualquer resposta a essas indagações decorrentes de uma posição consensual não será nada consensual por um só motivo: são específicas, guardam menor grau de vagueza.

O mesmo se diga dos enunciados jurídicos. Quão mais vagos, mais consensuais o são; à medida que se tornam específicos, aumenta o dissenso.

Os princípios são os enunciados normativos que atingem o maior grau de vagueza. É, por isso, que não há grandes divergências acerca de colocações sobre este ou aquele princípio. E o discurso doutrinário a eles relativos alcança o mais alto grau de aceitação e, num certo aspecto, popularidade.

O mesmo não se diga acerca da edificação das unidades normativas aptas para conformar as condutas intersubjetivas. Quantas não são as discussões se tal ou qual regra pode, de fato, ser edificada a partir do texto legislado; se um dado fato se subsume à norma; etc.

À medida que a cadeia de positivação marcha das camadas mais altas do ordenamento (mais vagas, portanto) para os níveis hierárquicos inferiores (mais específicos, pois), maiores são as controvérsias, as discordâncias, os dissensos judiciais e doutrinários.

Os princípios são preceitos normativos mais vagos, mais consensuais e, assim devem se localizar nos patamares superiores da ordem jurídica. As regras, mesmo as gerais e abstratas, são, por seu turno, preceitos mais específicos, menos consensuais e devem se localizar nos níveis inferiores do ordenamento.

É interessante notar que raramente os princípios são revogados; o mesmo não se diga das regras jurídicas. Numa mesma ordem jurídica, geralmente há acréscimos de princípios e não revogações, como a inclusão do Primado da Eficiência no art. 37 da Constituição Federal pela EC nº 19/98.

O ordenamento se consubstancia como uma estrutura em que texto é edificado sobre texto. A visão piramidal tem a finalidade de ilustrar a relação hierárquica entre as regras que o compõem. Nada obstante, também pode ser representado por uma estrutura submetida a forças que tendem a modificá-lo, como a gravidade ao agir sobre uma construção, de tal forma que as regras sustentadoras devem se situar na base e possuir uma substância mais sólida e firme. Tais normas devem assumir um caráter mais consensual e, para isso, são mais vagas.

6.14. ESTRUTURA SINTÁTICA DA NORMA EXTRAFISCAL

Todo tributo pode ser adotado com finalidades diversas daquela de levar dinheiro aos cofres públicos. Assim, consideramos não haver qualquer aspecto essencial do ponto de vista sintático que possa ser atribuído às normas tributárias extrafiscais.

A finalidade não altera a homogeneidade sintática interna da norma. A extrafiscalidade é aspecto inter-normativo (entre normas) e não intra-normativo.

PARTE III:
EXTRAFISCALIDADE E REGIME JURÍDICO

CAPÍTULO VII: REGIME CONSTITUCIONAL DA EXTRAFISCALIDADE

“A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação ‘correta’”.

KELSEN, Hans; *Teoria Pura do Direito*, p. 396.

Como já estipulamos no primeiro capítulo, a semiose é sem fim. Estão sempre presentes novas possibilidades de interpretação do texto do direito positivo. Esse atributo da semiose é designado por Paulo de Barros Carvalho como “axioma da inesgotabilidade de sentido²⁰⁴”.

Todavia, tal processo não se consubstancia num eterno reiniciar.

Em geral, cada re-interpretação está esteada não só no texto de base – nas dicções legislativas – mas também e, em especial, está atrelada às interpretações que lhe precederam, ainda que para contestá-las.

Dessa sorte, ao investigarmos o regime jurídico tributário e os aspectos extrafiscais de sua configuração não pretendemos exaurir o tema por ser uma tarefa cognoscitiva impossível.

Ademais, nos dedicaremos precipuamente à investigação do regime no nível das disposições constitucionais. Mesmo a análise da extrafiscalidade no nível das formulações infraconstitucionais, empreendida nos capítulos seguintes ao atual, será, preferencialmente, exemplificativa e esteada no plano das normas localizadas no ápice de nossa ordem jurídica. Essa decisão metodológica decorre da própria extensão do tema, que nos obriga a realizar um preciso corte no enorme feixe de disposições legais veiculadoras de mensagens extrafiscais. Optamos, assim, por tratar daquelas disposições dotadas de maior estabilidade temporal e, principalmente, superioridade hierárquica, o que as coloca num patamar de maior relevância.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 193-194.

7.1. REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Devemos atentar para o alerta de Paulo de Barros Carvalho:

“Considerando a extrafiscalidade no uso de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim entendidos tanto os dispositivos expressos quanto os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu emprego²⁰⁵”.

Côncios do alerta²⁰⁶, não podemos, contudo, deixar de apontar algumas outras sutilezas acerca da extrafiscalidade e sua relação com o regime jurídico-tributário.

Em primeiro lugar, pretensões extrafiscais podem advir não só do legislador, mas também diretamente do próprio Constituinte. Assim o faz direta e expressamente ao determinar às Pessoas Políticas que dispensem às empresas de menor porte tratamento tributário simplificado e favorecido (art. 179, CF). Aliás, ainda sob a égide da Constituição anterior, Fábio Fanucchi já alertava do *status* constitucional da extrafiscalidade: “Há, inclusive, manifestações de extrafiscalidade na própria Constituição brasileira e relativas a determinados impostos (...) podendo-se dizer, então, que existem tributos extrafiscais já por origem constitucional²⁰⁷”. Em segundo lugar, ao estatuir os valores superiores a serem perseguidos pelo legislador, impõe, mesmo de forma implícita, que as exações tributárias, criadas com o fito de diretamente influir nas condutas sociais, estimulem aquelas que mais se adequem aos valores proclamados e desestimulem às opostas.

Dessarte, as finalidades extrafiscais, de fato, longe de possuírem a aptidão para caracterizarem um regime jurídico tributário especial, estipulam o próprio desenho do regime tributário geral, vale dizer, daquilo que o próprio Constituinte designou por “Sistema Tributário Nacional”.

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 241.

²⁰⁶ A mesma advertência é feita por TORRES, Ricardo Lobo em *Tratado de direito tributário brasileiro*, v. II, tomo II, p. 635-636.

²⁰⁷ FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 56.

O Sistema Constitucional Tributário não só está repleto, mas principalmente sortido de regras enunciadas com nítida pretensão extrafiscal. As regras constitucionais de natureza extrafiscal além de abundantes, são sobremaneira variegadas, tanto em relação à sua natureza sintática, quanto no tocante à sua específica finalidade: normas que autorizam a edição de outras normas com o intento extrafiscal; normas que determinam e até normas que proíbem. Ademais, as finalidades são as mais diversas: de natureza setorial e regional; normas que podem ser adotadas por todos os Entes Federados ou por apenas um deles; etc.

7.2. OS ESCOPOS CONSTITUCIONAIS

Conforme leciona José Afonso da Silva²⁰⁸, a Constituição Brasileira adota o modelo dirigente. É sobremaneira minuciosa ao conduzir o Legislativo e os demais Poderes a adotar medidas conforme finalidades estatuídas. Tece não só escopos, mas também diretrizes, limites, condições e até, não raro, os meios a serem adotados para a consecução dos fins pretendidos.

Tantos pormenores no patamar superior da ordem jurídico-nacional decorrem do momento histórico em que se situou o constituinte para edificar um ordenamento jurídico capaz de atender, a um só turno, o clamor por novas e vastas conquistas sociais, sem deixar de firmemente garantir direitos individuais próprios da concepção político-liberal.

É no equilíbrio entre o modelo liberal-clássico, que conclama a presença mínima estatal a fim de possibilitar a realização máxima da personalidade humana por meio de sua liberdade de escolha e de ação, e o social-intervencionista, segundo o qual o Estado é a única organização social capaz de saciar as necessidades básicas daqueles incapazes de se auto-prover, bem como de conter as forças destrutivas internas do modo produtivo capitalista, que se assentam os ditames de nossa Constituição; e para se manter equidistante entre ideologias aparentemente antagônicas, necessariamente precisa ser minuciosa.

O compromisso entre duas concepções ideológicas, supostamente irreconciliáveis, impôs ao constituinte um enorme esforço enunciativo. Exigiu a adoção de uma moldura constitucional dirigente; repleta, assim, de ditames que governam a atuação dos Poderes Públicos, pormenor a pormenor.

²⁰⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 135-166.

O Capitalismo é o modelo jurídico-econômico contemplado pela Constituição e, assim, bens produtivos e modo de produção devem essencialmente ficar sob domínio privado. Essa opção se esteia na premissa de a liberdade econômica viabilizar a ação da lei causal da competição, que estimula agentes privados a produzir mais, melhor e com menos recursos materiais e humanos, o que conduz ao contínuo incremento quantitativo e qualitativo das utilidades disponíveis para toda sociedade.

Essa visão sobremaneira otimista acerca do liberalismo econômico foi rechaçada pela História, apesar de retornar periodicamente como doutrina dominante por meio de contornos teóricos mais rebuscados, como no atual Neoliberalismo, cuja apregoada desregulamentação financeira levou quase à desintegração do sistema financeiro mundial neste ano de 2008.

Além do Capitalismo, nos moldes do Liberalismo Clássico, não promover a alocação econômica da forma mais condizente com os anseios do grosso das nações e suas populações, a concepção da liberdade exacerbada, a total ausência de regulação das forças produtivas, resultam, não raro, na própria destruição das bases capitalistas. A experiência humana comprovou que o Estado não é a única forma de organização social repressora; os próprios detentores privados do capital sem os controles adequados reprimem o desenvolvimento alheio e destroem, de tempos em tempos, a si mesmos.

O Capitalismo, numa moldura jurídica liberal clássica, pode ser comparado a um alazão selvagem, dotado de tamanha força motora, que num irrefreado impulso a galope pode não só esmagar criaturas menores, mas até mesmo fraturar suas próprias pernas. Deve, portanto, ser guiado à “rédea-curta”, sob pena de derrubar e ferir de morte seu próprio condutor – o Estado.

Dessa forma, o modelo constitucional brasileiro compromete-se, a par de configurar-se economicamente capitalista, com o determinante papel regulamentar tendo por escopo mitigar as fraquezas desse modelo, em especial, pela manutenção de suas bases, isto é, a liberdade concorrencial e a re-alocação produtiva; ademais, apresenta destacada inspiração social. Busca prover a população dos meios mínimos necessários para uma vida digna. Elege igualmente o compromisso de dotar a população em geral de inúmeros direitos considerados, ao lado da liberdade, essenciais: a saúde, a educação, a cultura, etc.

O equilíbrio entre esses dois modelos – o Capitalista-liberal e o Intervencionista-social – informa toda a ordem jurídico-constitucional e, portanto, seus

setores, como o Sistema Tributário Nacional. Ao lado de enunciados constitucionais típicos do primeiro modelo, como os princípios da legalidade tributária, da anterioridade, do não-confisco, as imunidades dos templos de qualquer culto e dos partidos políticos, a vedação a concessão de incentivos fiscais a empresas públicas e sociedades de economia mista em detrimento do setor privado, há um sem número de outros que buscam, mediante regras tributárias, cumprir as funções regulatórias e assistenciais, tais como a seletividade do IPI, a diferenciação das alíquotas do ITR em razão da produtividade da terra, a progressividade no tempo do IPTU, as exceções aos princípios da estrita legalidade na fixação das alíquotas dos impostos regulatórios (II, IE, IPI e IOF), dentre tantos outros.

7.3. A EXTRAFISCALIDADE CONSTITUCIONAL

O emprego do tributo com o fito de influir nas condutas sociais é atividade legiferante não só autorizada pela Constituição Federal – ora implícita, ora explicitamente –, como também, em algumas hipóteses, obrigatória.

A maioria das disposições constitucionais franqueia ao legislador o poder para estatuir exações tributárias com finalidades extrafiscais. O artigo 151, inciso I, por exemplo, traz uma hipótese explícita ao proibir a União de “*instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País*”, vale dizer, com a exceção ao princípio da uniformidade geográfica, permite expressamente à União fomentar, por meio de desonerações tributárias, o desenvolvimento social e econômico de rincões menos favorecidos do País.

Encontramos outras autorizações explícitas para adoção da extrafiscalidade na seletividade do ICMS (art. 155, § 2º, III), na possibilidade de diferenciação de alíquotas do IPTU em razão da localização e do uso do imóvel (art. 156, §1º, II), e do IPVA em função do tipo e utilização do veículo (art. 155, §6º, II), dentre outras.

No mesmo sentido, mas implicitamente, o art. 152, permite à União diferenciar produtos e serviços em razão da sua origem e destino, uma vez que só proíbe Estados, Distrito Federal e Municípios de “*estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*”. Assim, por

exemplo, pode a União, por meio do imposto de importação, impor uma tributação mais onerosa no ingresso de produtos chineses em relação ao ingresso de produtos argentinos. De igual forma, pode onerar a importação e a exportação de serviços de forma diferenciada em razão o Estado de origem e de destino mediante a imposição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

A extrafiscalidade constitucional não se esgota nas disposições que autorizam o legislador a empregar tributos com fins outros que não meramente fiscais. Várias são as imposições. Além da regra prevista no art. 179 que determina às Pessoas Políticas dispensar tratamento tributário favorecido e diferenciados às empresas de menor porte, outras tantas estabelecem o dever para o legislador edificar exações tributárias que atendam a intuitos de natureza extrafiscal, tais como a seletividade do IPI (art. 153, §3º, I) e a fixação das alíquotas do ITR de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, §4º, I).

Em suma, o Sistema Tributário Nacional é repleto de normas permeadas por intensos pressupostos extrafiscais. Essa intencionalidade é originária e, assim, não pode ser considerada como atributo estranho do Regime Jurídico Tributário. As determinações extrafiscais são preceitos conformadores e essenciais para a correta compreensão do Regime Jurídico Tributário.

7.4. REGRAS MODULADORAS DA EXTRAFISCALIDADE

As regras constitucionais podem ser segregadas em três tipos de em razão da modulação deôntica: (i) regras que autorizam o emprego do tributo com finalidade extrafiscal, (ii) regras que determinam esse emprego e (iii) regras que proíbem. Como os tributos podem ser empregados (a) para estimular, (b) para desestimular, e (c) com ambas finalidades; teoricamente, pode haver nove tipos de regras constitucionais. Cumpre-nos verificar se há exemplos de cada um desses tipos.

7.4.1. Regras autorizadoras

Há diversas regras dirigidas especificamente com a finalidade de autorizar as pessoas políticas a empregar tributos de sua competência com o escopo de conformar condutas humanas: umas para desestimular, algumas para estimular, outras em ambos os sentidos sancionatórios.

O art. 155, § 2º, inciso III, autoriza ao legislador adotar o critério da seletividade para fixar as alíquotas do ICMS, o qual pode ser adotado tanto para estimular a produção e o comércio de determinados bens, quanto para desestimular.

A União pode estabelecer incentivos regionais (art. 43, § 2º, inciso III). Destaque-se que essa autorização é apenas para o estabelecimento de extrafiscalidade positiva. Não pode ser estabelecida uma tributação maior para a região mais desenvolvida do País.

Já o artigo 182, § 4º, inciso II, faculta ao Poder Público municipal estabelecer o IPTU progressivo no tempo do proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, nos termos do plano diretor. Evidentemente, há uma faculdade de emprego negativo de tributo.

7.4.2. Regras impositivas

São aquelas que determinam o emprego do tributo com finalidade extrafiscal. Também podem ser segregadas em três tipos, os quais também são representados em nossa Carta Suprema.

Se por um lado, o art. 163, § 4º, inciso I, impõe que o imposto territorial rural tenha suas alíquotas estabelecidas “de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”, o que implica um reforço negativo; por outro, o art. 179 determina que as Pessoas Políticas estabeleçam um tratamento tributário diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte “visando a incentivá-las”.

Por último, o art. 153, § 3º, inciso I, determina a adoção da seletividade para a instituição do IPI, o que impõe extrafiscalidade positiva para certas situações e negativas para outras.

7.4.3. Regras bloqueadoras

As imunidades são, em geral, regras que impedem as Pessoas Políticas de empregar tributos com finalidade extrafiscal. Não faz sentido afirmar que um estado laico ao imunizar os templos de qualquer culto, o faz com a finalidade de fomentar a religiosidade de seus cidadãos. Parece-nos evidente que a sua finalidade é a de impedir a instituição de impostos que se destinem a desestimular uma religião em detrimento de outra. Esse caso é de bloqueio da extrafiscalidade negativa.

O art. 173, § 2º, ao estipular que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado” determina um bloqueio do uso da extrafiscalidade positiva em favor de entidades estatais que atuem no domínio econômico.

Por fim, a não-cumulatividade dirigida como um critério obrigatório para a instituição do IPI e do ICMS, impõe que estes impostos sejam neutros no que diz respeito ao modo produtivo. Impede, assim, o estímulo e o desestímulo.

7.5. EXTRAFISCALIDADE E REGRAS DE EXIGÊNCIA FORMAL

As regras analisadas no tópico precedente foram classificadas em razão do conteúdo. São regras de estrutura que determinam o tipo de conteúdo das regras de condutas veiculadoras em função de finalidades extrafiscais. Todavia, há ainda um tipo de regras que determinam a forma em razão do conteúdo de natureza extrafiscal.

Na Constituição Federal, há três regras com essa característica. Duas são relativas ao ICMS e ao ISS. O art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” atribui à lei complementar, relativamente ao imposto estadual, a função de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Similarmente, o art. 156, § 3º, inciso III, relativamente ao imposto municipal, também atribui competência à lei complementar para “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Essas duas regras impõem exigência formal para a concessão de favores desses dois impostos com a finalidade de evitar o emprego de regras tributárias para atrair investimentos a um Estado ou Município em detrimento dos demais e, com isso, se implante no País a denominada “Guerra Fiscal”.

O outro dispositivo o art. 150, § 6º, segundo o qual,

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Esse recurso visa garantir que a intenção jurídica seja mais fiel intenção subjetiva dos legisladores.

7.6. PRECEITOS LIMITANTES E ESCOPOS EXTRAFISCAIS

Como já estipulamos anteriormente, a extrafiscalidade não deve ser interpretada como uma “carta em branco” ao legislador, como um atributo, de tal forma vago, que possibilite a legitimação de toda e qualquer sorte de medida legal e, especialmente, infra-legislativa.

O legislador encontra na Constituição Federal demarcações, em geral, minuciosas para o exercício do Poder de Tributar, as quais não podem ser maculadas, nem mesmo mitigadas em razão de finalidades extrafiscais.

Nada obstante, as próprias finalidades extrafiscais conformam o regime jurídico tributário e, portanto, os preceitos que o compõem. Dessa forma, é necessário investigarmos a relação entre os ditames constitucionais tradicionalmente apontados pela Doutrina e os escopos extrafiscais.

Há três tipos de relações: (i) imposição de limites à extrafiscalidade; (ii) a função extrafiscal colabora para demarcar as fronteiras dos preceitos constitucionais, e (iii) o escopo extrafiscal impõe limites não apresentados pela Doutrina tradicional.

Com o fito de investigarmos os dois primeiros tipos de relação, valiosa é a classificação dos princípios empreendida por Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual os princípios podem ser segregados em dois tipos em razão do seu grau de objetividade em (i) princípios como limites objetivos e (ii) aqueles veiculadores de valores. Os primeiros não poderiam ser afetados em razão de escopos extrafiscais; são exemplos: a legalidade tributária; a anterioridade e a noventena. Já os segundos seriam conformados pelos próprios escopos extrafiscais; são exemplos: a capacidade contributiva e o não-confisco. O renomado autor, porém, adverte:

“Apesar a aparente simplicidade operativa, o critério que anima essa classificação procura transmitir uma objetividade que os valores não têm nem podem ter. A natureza eminentemente subjetiva desses núcleos significativos jamais poderá ser aprisionada, como se fora mero fato cosmológico insularmente levado à análise²⁰⁹”.

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 260.

Essa mesma advertência também vale acerca das relações entre os princípios tradicionalmente consagrados e os escopos extrafiscais. Mesmo aqueles que se apresentam como limites objetivos sofrem, na interpretação de seus lindes demarcatórios, a influência dos valores cunhados pela extrafiscalidade.

7.7. PRINCÍPIOS DEMARCATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE

Respeitado o alerta de que não há preceito constitucional cujo significado pudesse estar imune a sofrer influência de escopos extrafiscais; há princípios que, de tão precisos, demarcam com intensidade as possibilidades de emprego do tributo com o escopo sancionatório, como a Legalidade Tributária, a Irretroatividade, a Anterioridade e a Noventena.

7.7.1. A Legalidade tributária

Diversos são os princípios demarcadores da moldura constitucional do Sistema Constitucional Tributário, mas a Legalidade Tributária é um dos seus pilares mais relevantes.

É cediço que nossa ordem jurídica está esteada no Primado da Legalidade, o qual foi estampado pelo Constituinte num dos primeiros dispositivos da Carta Suprema, mais especificamente, no art. 5º, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em relação às regras disciplinadoras de condutas tributárias, a Constituição foi ainda mais específica ao prescrever no art. 150, inciso I, que os Entes Políticos estão proibidos de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Esse dispositivo não é uma mera lembrança para aqueles que devam interpretar o direito positivo no que se refere à criação e aumento de tributos, que devem se ater ao primado da legalidade dirigido à ordem jurídica como um todo. Não se trata de um simples reforço com finalidade apenas de âmbito pragmático. Suas diretrizes são mais rígidas que as passíveis de inferência a partir tão-somente da dicção do preceito geral. Na seara tributária, a legalidade deve ser interpretada como um ditame sobremaneira rígido para a Administração Pública. Em poucas palavras, podemos afirmar que o tributo não deve ser criado apenas em virtude de lei, mas sim na própria lei. Todos os seus critérios

essenciais – tudo aquilo que for indispensável para edificar a mensagem prescritiva completa – devem ser veiculados por meio de instrumentos dotados de hierarquia legal. A lei não pode delegar essa função (a fixação de alíquotas, por exemplo) a um diploma a ela inferior, como um decreto, uma instrução ministerial, etc.

A rigidez dessas estipulações não pode ser maleada sob qualquer preceito de natureza extrafiscal, salvo se a própria Constituição excepcionar o referido princípio, como no caso da fixação de alíquotas de quatro impostos federais pelo Executivo, que serão analisados em tópico próprio.

Dessa sorte, não pode uma lei estipular uma alíquota maior para os produtos que produzam impacto ambiental, atribuindo ao Executivo a competência para estipular quais produtos causam tal efeito malévolo. Nesse aspecto, a Legalidade Tributária atinge um patamar ainda mais rígido que a Legalidade Penal. Tipificado o crime de tráfico de entorpecentes, pode uma autoridade administrativa estipular em cada momento, qual substância deva assim ser qualificada e o seu comércio se submeter às consequências criminais. Não podem, porém, autoridades administrativas fixar o conteúdo das normas impositivas tributárias sob qualquer justificativa extrafiscal, por mais valiosa que possa ser. Tal atribuição é da lei. Normas penais em branco podem ser estatuídas; normas tributárias, não.

7.7.2. A Irretroatividade

É preceito ainda mais rígido que a estrita legalidade. Na precisa lição de Paulo de Barros Carvalho, “Lei retroativa é aquela que rege fato ocorrido antes de sua vigência²¹⁰”. Ora, se a extrafiscalidade é o emprego do tributo com a finalidade de influir no comportamento, não há como escopos de natureza extrafiscal determinarem qualquer tipo de mitigação ao preceito constitucional da irretroatividade.

A Irretroatividade, a Estrita Legalidade, a Anterioridade e a Noventena, são primados sobremaneira relevantes de compostura do Sistema Tributário Nacional. No entanto, os três últimos submetem-se a algumas exceções, enquanto a Irretroatividade, não. Tais exceções decorrem do caráter extrafiscal de alguns impostos.

Ou seja, entendeu o Constituinte só ser justificável excepcionar primados tão relevantes em razão de escopos extrafiscais considerados ainda mais valiosos. Por meio de

²¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*; p. 292.

mitigações ou exceções ao Primado da Irretroatividade, contudo, não é possível atender finalidades extrafiscais (só fiscais poderiam ser atendidos). Em razão disso, esse princípio não é enfraquecido por qualquer exceção.

7.7.3. *A Anterioridade e a Noventena*

Conforme a dicção constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

A alínea “b” corresponde ao significante do Princípio da Anterioridade, já a alínea “c” ao da Noventena. Este, porém, só foi dirigido aos tributos em geral pela Emenda Constitucional nº 42/03. Antes, a Noventena era princípio específico relativo às contribuições a seguridade social (Art. 195, § 6º, da CF).

Conforme lição de Carrazza, “por traz do princípio da anterioridade está o princípio da segurança jurídica²¹¹”. É um princípio com firmes esteios na ideologia liberal e primordial para as bases capitalistas. Um dos aspectos econômicos que inibem o investimento produtivo é o risco. A insegurança jurídica, sob o cunho econômico, um dos elementos que afetam essa variável. Em razão disso, as ordens jurídicas capitalistas devem ser informadas por princípios que prestigiem o valor da segurança.

A Anterioridade é um princípio que visa garantir a estabilidade e, em especial, a previsibilidade das relações econômicas no que toca a exigência tributária.

Esse valor, contudo, era frequentemente afetado sempre que uma lei, editada no final do ano, criava ou aumentava um tributo. O Primado da Anterioridade era

²¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 169.

objetivamente atendido, mas o valor por ele protegido era maculado. Em razão disso, a Noventena foi dirigida também aos tributos em geral.

A Anterioridade, porém, também é excepcionada por alguns tributos; dentre os quais, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras; os mesmos que excepcionam em parte o primado da Estrita Legalidade. As razões destas exceções são as mesmas, vale dizer, extrafiscais.

Assim, seria de se prever que os mesmo impostos não atendessem a Noventena. De fato, três deles também não precisam respeitar o referido princípio. Nada obstante e de forma totalmente incoerente o imposto sobre produtos industrializados não está abrigado por qualquer ressalva. Deve, pois, atender o referido preceito. Por outro lado, o imposto sobre a renda, que se submete ao Preceito da Anterioridade, foi ressalvado da Noventena. Tais exceções não guardam qualquer coerência com a ordem constitucional, a qual, apesar de compromissada com o modelo liberal, mitiga sua moldura sempre que for mais valiosos escopos de cunho interventivo regulatório ou social, o que não se caracteriza nas exceções prescritas na Emenda nº 42/03.

7.8. PRINCÍPIOS DEMARCADOS PELA EXTRAFISCALIDADE

Além dos princípios de demarcação objetiva de limites, há os que estatuem valores e cujas fronteiras são significativamente largas; dentre os quais, a Isonomia, a Capacidade Contributiva e o Não-confisco.

7.8.1. A Isonomia

Humberto Ávila, ao promover um profundo estudo acerca da Igualdade Tributária, assevera que os tributos instituídos em razão de fins extrafiscais afastam-se, numa certa medida, do primado da isonomia. Nesse caso, o controle deve ser empreendido por meio do Preceito da Proporcionalidade, o qual se caracteriza como “a medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais²¹²”. Discordamos, contudo, dessa posição. Como nos lembra Tilbery,

²¹² ÁVILA, Humberto. Igualdade tributária, p. 182.

“Na idade média, amplos privilégios fiscais eram concedidos, ao clero e às classes nobres, no estado feudal, sendo que a concessão de favores a esses grupos estava em perfeita harmonia com a estrutura social e econômica, como também com a mentalidade vigente naquela época. A revolução francesa, pondo fim às prerrogativas de classes, trouxe o princípio da generalidade dos impostos. No moderno Estado de Direito não há mais lugar para favores fiscais, que um ditador poderia conceder aos seus amigos e partidários²¹³”.

E mais adiante conclui: “As isenções fiscais, quando instituídas por interesse coletivo, não violam o princípio constitucional da isonomia. Exige-se somente, que a discriminação tenha uma justificativa real²¹⁴”.

No mesmo sentido as palavras de Paulo de Barros Carvalho,

“O intuito é garantir a tributação justa (sobrevalor). Isso não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas e jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias²¹⁵”.

Assim, a Isonomia é igualmente atendida ainda que haja diferenciação tributária, desde que tal diferenciação seja justificável e as principais são as de cunho extrafiscal que persiga valores também consagrados pela Carta Constitucional, independentemente da coloração ideológica, tais como o desenvolvimento econômico (liberal-capitalista), a educação, a saúde, o meio ambiente, etc. Dessa forma, a isonomia é sobremaneira maleável e permite o manejo das normas tributárias de forma que se amoldem aos vários escopos constitucionais.

Nesse ponto, merece destaque decisão do STF que analisou a constitucionalidade da lei paulista nº 9.085/85, a qual concedia incentivos fiscais para empresas que possuíssem pelo menos 30% de seus empregados com idade superior a 40 (quarenta) anos. Apesar de ter declarado inconstitucional a lei em relação ao ICMS por descumprimento do requisito da deliberação entre os Entes Federativos (conforme determina o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal), a composição plenária de nossa mais alta corte, por unanimidade, assim aduziu: “Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para

²¹³ TILBERY, Henry. *Base econômica e efeito das isenções*, p. 17.

²¹⁴ *Ibid.*, p. 19.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 266.

estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia (STF, Tribunal Pleno, unanimidade, ADI 1276/SP, agosto/2002)” e, assim, manteve os incentivos relativos ao IPVA.

7.8.2. Capacidade contributiva

Segundo Paulo de Barros Carvalho,

“mesmo se a atual Constituição nada previsse expressamente sobre o princípio da capacidade contributiva, tal como o fez a Constituição de 1967, este persistiria no direito brasileiro como formulação implícita nas dobras do primado da igualdade²¹⁶”.

Em sentido similar, Carrazza afirma,

“O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a capacidade contributiva das pessoas (físicas e jurídicas). A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa²¹⁷”.

Indiscutivelmente, há uma intrínseca relação entre isonomia e capacidade contributiva. No entanto, cremos que os conteúdos de significação dos dois princípios são diferentes e, assim, complementam-se. Aliás, não só são diferentes, como não apresentam sequer relação do tipo gênero-espécie. A capacidade contributiva²¹⁸ não se caracteriza como a isonomia projetada no sub-domínio das regras tributárias.

Exigir de duas pessoas paupérrimas entregar ao Estado seus únicos bens pode ser considerado, num certo sentido, tratamento igualitário. Afinal, sujeitos em situações idênticas foram tratados da mesma forma.

A nossa sociedade, contudo, não é igualitária do ponto de vista econômico; pelo contrário. O Brasil está entre os países com pior distribuição de riqueza. Dessa forma,

²¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 302.

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 77.

²¹⁸ São precisas sobre o tema as palavras de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 291: “A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação”. Também vale referência a observação de ATALIBA, Geraldo. *IPTU – progressividade*, p. 77: “Não estando presentes, destarte, intuítos extrafiscais, o fato imponível revela capacidade contributiva”.

o Constituinte expressamente consagrou a igualdade por meio do tratamento diferenciador em função da riqueza.

Quão maior a riqueza, quão mais intenso o aspecto econômico do antecedente normativo de uma regra tributária, maior deve ser o valor a ser recolhido ao Estado. Nas precisas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

“Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio²¹⁹”.

A capacidade contributiva é assim um critério material fundamental que determina a igualdade por meio do tratamento desigual dos desiguais na medida de suas desigualdades.

Um tributo – em especial, um imposto –, que não guarde relação com a capacidade contributiva, com o conteúdo econômico dos antecedentes normativos tributários estará inquinado de inconstitucionalidade.

Nada obstante, apesar de a capacidade contributiva ser critério discriminador essencial para o cumprimento do primado da igualdade, não pode ser considerado o único²²⁰.

Outros tantos critérios discriminadores, muitos dos quais de escopo extrafiscal, podem (ou mesmo devem) ser adotados sem que se fira a Capacidade Contributiva e a própria Isonomia. Tais critérios estabelecem tratamentos diferenciados em razão de desigualdades outras, que não apenas a de conteúdo econômico.

A capacidade contributiva assim impõe ao legislador que prescreva como antecedente das normas tributárias, signos representativos de expressão econômica²²¹, e que o seu conseqüente guarde relação com essa dimensão. Isso, contudo não impede que o próprio índice relacional possa variar segundo critérios de escopo extrafiscal.

²¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 307.

²²⁰ Em sentido oposto, XAVIER, Alberto. *IOC – Princípio da Legalidade – Discriminação Arbitrária*, p. 68: “A particularidade do princípio da igualdade em matéria tributária reside em que a própria Constituição estabeleceu que o único fator de discriminações legítimas reside na capacidade contributiva”.

²²¹ Nesse sentido, as palavras de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 197: “o fato gerador de qualquer tributo deve ter um conteúdo econômico”.

Dessa sorte, dois fatos idênticos, sob o aspecto extrafiscal, não devem ensejar o mesmo ônus tributário, se suas dimensões econômicas forem diversas. Por outro lado, dois fatos idênticos sob o aspecto econômico não necessariamente deverão sofrer a mesma tributação, se apresentarem distinções relevantes de âmbito extrafiscal.

Em razão disso, discordamos da posição de Sacha Calmon Navarro Coelho²²², o qual, valendo-se das lições de Fonrouge, entende que a função extrafiscal é incompatível com a capacidade contributiva e cita como exemplos a concessão de incentivos fiscais para fomentar determinadas atividades econômicas a grupos empresariais de comprovada capacidade econômica e a necessária exacerbação da tributação para tornar proibitivas certas situações.

7.8.3. O Não-confisco

Para Carrazza²²³ o Princípio da vedação ao confisco é derivado do Primado da Capacidade Contributiva, com o que concordamos plenamente. No entanto, da mesma forma como não se pode confundir a Isonomia com a Capacidade Contributiva, este primado não é sinônimo de Não-confisco.

A Capacidade Contributiva se caracteriza como um critério essencial de discriminação entre sujeitos e define uma dimensão que obrigatoriamente deve ser adotada para quantificar a imposição tributária. Já o Primado do Não-confisco impõe um limite²²⁴.

Tributar toda a riqueza de duas pessoas atende, de um certo modo, a Isonomia, pois o tratamento terá sido igualitário. Também respeita a capacidade contributiva, uma vez que sujeitos com riquezas diversas serão tributados na mesma “proporção”. Nada obstante, ferirá vigorosamente a Vedação ao Confisco.

Desse nodo, Isonomia, Capacidade Contributiva e Não-confisco são preceitos relacionados e se complementam, mas não possuem a mesma significação.

Uma disposição legal pode atentar contra um preceito, mas não necessariamente contra os outros. Um dispositivo legal que conceda uma isenção de taxas

²²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 83-84.

²²³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 86, “Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade [...] deriva do princípio da capacidade contributiva” (destaques originais).

²²⁴ No mesmo sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 301: “O princípio da proibição de efeito de confisco exterioriza a necessidade de um limite máximo para pretensão tributária”.

para membros do Ministério Público, inclusive aposentados, viola indiscutivelmente o Preceito da Isonomia, mas não há dúvidas de que não macula o Não-confisco.

O Primado do Não-confisco estabelece um limite acima do qual a regra tributária não pode transferir o patrimônio do particular para o Fisco.

Essa fronteira, contudo, não foi estabelecida na Constituição por meio de um enunciado formal (um percentual, por exemplo) capaz de estabelecer uma certeza apodíctica; pelo contrário, o preceito é sobremaneira vago, o que nos autoriza afirmar que os escopos extrafiscais são sobremaneira relevantes para definir seus lindes.

Os valores, que informam as regras tributárias com intuito sancionatório, compõem um relevante material persuasivo para ora distender, ora para conter as fronteiras da tributação confiscatória.

7.9. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nas precisas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos²²⁵”.

E como observa Carrazza, “as pessoas políticas, sendo simples delegatárias, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema²²⁶”.

Numa certa medida, a competência tributária, em razão de seu caráter taxativo, consubstancia ditames limitadores dos escopos extrafiscais ainda mais rigorosos que os próprios princípios.

Se a Pessoa Política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) for dotada de competência legiferante para regular uma determinada seara da convivência social, mas é destituída de competência tributária específica para criar tributo que onere a sua específica dimensão econômica, não terá como se valer de instrumentos tributários extrafiscais.

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 235.

²²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 434.

Só restará à entidade, tornar a conduta proibida e assim acoplar uma exação de natureza jurídica diversa do tributo: a multa.

A instituição de multas, assim, é mais ampla que as de tributos. Para todas as condutas ilícitas podem ser estabelecidas sanções pecuniárias. Já as condutas moduladas como lícitas só podem ser desestimuladas por exações, se a entidade política detiver expressamente a competência tributária para criá-las.

7.9.1. Competência condicionada a fins extrafiscais

Se, por um lado, a competência estipula precisos limites a atuação extrafiscal; por outro, há várias hipóteses de condicionamento do exercício do Poder de Tributar ao cumprimento de escopos não-fiscais.

Se o imposto sobre produtos industrializados for estabelecido com alíquotas uniformes para todos os produtos, seguramente sua lei instituidora será inconstitucional por ferir o critério da seletividade, de cunho extrafiscal. Sorte diferente não terá o imposto territorial rural, se forem estabelecidas alíquotas que não se diferenciam em razão do grau de produtividade do imóvel rural.

Desse modo, podemos afirmar com segurança que os escopos extrafiscais, ao revés de se configurarem como uma exceção, vale dizer, como algo colateral à moldura constitucional de competências; constituem o seu próprio núcleo constitutivo.

7.10. EXTRAFISCALIDADE E COMPETÊNCIAS REGULATÓRIAS

Para um ente político empregar um determinado tributo com finalidade extrafiscal é condição necessária que a Constituição lhe outorgue a respectiva competência legiferante para criá-lo, mas não é suficiente. É necessário também que a Carta Suprema lhe atribua a competência para agir sobre a específica seara de convivência coletiva.

Já de longa data, a Doutrina Nacional aponta a relação entre o uso extrafiscal da competência tributária e as competências regulatórias, conforme podemos verificar na Tese de Livre Docência de Antônio Roberto Sampaio Dória²²⁷ de 1964, bem como no

²²⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 255, “Cabendo à União, e supletivamente aos Estados, legislar sobre a produção e o consumo, estão os Municípios absolutamente inibidos de regular, através de tributações onerosas ou destrutivas, a produção

Curso de Direito Tributário do saudoso professor Ruy Barbosa Nogueira²²⁸. Recentemente, SCHOUERI dedica todo um capítulo para analisar o tema em sua obra “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”.

Muitas são os domínios de interesse sobre os quais podem agir todos os Estes Políticos. Uma dessas áreas é o meio-ambiente em razão de pertencer à competência comum, conforme art. 23, inciso VI, da Constituição Federal. Assim, a União, bem como :Estados, Distrito Federal e Municípios podem estabelecer tributos de sua competência moldados de forma a estimular a preservação de um meio-ambiente equilibrado. Assim, tributos de todas as espécies, das mais variadas esferas de competência, podem ser moldados com base nesse escopo.

No entanto, conforme reza no artigo 22, inciso IV, da Constituição Federal, é privativo da União legislar sobre energia, vale dizer, a política energética é da competência exclusiva da União. Desse modo, entendemos que seria inconstitucional se os Estados instituíssem alíquotas do ICMS diferenciadas para a energia elétrica em razão de sua fonte produtora, como por exemplo, uma alíquota maior para a produzida por hidrelétricas, uma intermediária para as Centrais nucleares e uma maior para as termoeletricas. Nada obstante, a União poderia estabelecer uma contribuição de intervenção no domínio econômico com essa característica.

7.11. AS IMUNIDADES

Conforme concisa lição de Carrazza, “as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas²²⁹”. Já nas precisas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a imunidade corresponde

“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das

de bebidas alcoólicas, tabaco, narcóticos, ou qualquer outra utilidade, cujo consumo se reputa menos aconselhável à saúde pública”.

²²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, pág. 185: “O imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado. É também, conforme o caso e o poder tributante, utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades. É o fenômeno que hoje se agiganta com a natureza extrafiscal do imposto. Mas esse conceito moderno de finanças públicas que tem no imposto seu mais eficaz instrumento de atuação poderá e deverá ser aplicado indistintamente por todas as categorias de Governo da Federação e em relação a quaisquer impostos? Em um Estado federativo como o nosso competirá aos entes menores, Estados-Membros e Municípios, a tarefa de regular e controlar a economia nacional? Parece evidente que essa função é meramente supletiva e limitada a aspectos regionais ou locais e em harmonização coadjuvante”.

²²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 623.

peessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas²³⁰».

As imunidades são assim regras de competência, mas sob o aspecto negativo. Desse modo, como a competência tributária corresponde ao próprio limite para a instituição de tributos com finalidade extrafiscal, as imunidades devem ser concebidas como regras de bloqueio à extrafiscalidade. Ditam um proibido empregar o tributo com essa ou aquela finalidade, uma vez que o próprio tributo não poderá ser estabelecido.

As imunidades dos templos de qualquer culto, por exemplo, tornam as Pessoas Políticas incompetentes para criarem impostos sobre renda, serviços e patrimônio dessas entidades e, porquanto, para empregarem essas exações com o escopo de privilegiar uma religião em detrimento de outra. O Estado Brasileiro é laico como podemos aperceber da leitura do art. 19, inciso I:

“Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”.

Dessarte, não visa desestimular, como fazia o Soviético, nem tampouco estimular. Apenas protege, sem qualquer inclinação de fomento negativo ou positivo, como também podemos percebemos pela dicção do art. 5º, inciso VI: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”. Assim, a imunidade tem a finalidade justamente oposta à extrafiscalidade. Ela visa manter a tributação, mediante seu absoluto bloqueio, de forma neutra entre as mais diversas manifestações de cunho religioso.

Nada obstante, é evidentemente o caráter extrafiscal de certas imunidades, vale dizer, sua finalidade jurídica de fomentar determinadas atividades.

Apesar das imunidades corresponderem a significantes que colaboram negativamente com outros significantes para formar o signo da regra de competência, são também passíveis de significação própria, mediante a qual podem ser aferidas marcas de cunho extrafiscal.

Exemplo típico diz respeito à imunidade das instituições de assistência social relativamente às contribuições da seguridade social prevista no art. 195, § 7º.

²³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 341.

Assim, em termos extrafiscais, há dois tipos de imunidades: (i) as de fomento positivo e (ii) as de bloqueio; e, nisso, se diferenciam das isenções, que serão analisadas no próximo capítulo, pois não há isenções bloqueadoras, são todas de indução positiva.

7.12. BITRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

A bitributação corresponde à incidência de dois tributos criados por Pessoas Políticas diversas sobre um mesmo fato jurídico e, assim, se diferencia do “bis in idem”, cujo ente instituidor de ambas exações é único. A Doutrina é, em geral, relativamente tolerante com este último, mas severamente restritiva acerca da constitucionalidade do primeiro. Paulsen, valendo-se em parte das lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, assim assevera,

“não se pode confundir o *bis in idem* com a bitributação. Fala-se naquele quando se verifica ‘a exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias’; fala-se neste quando há dois entes federados tributando a mesma causa jurídica e contribuinte. A bitributação, pois, envolve, normalmente, um conflito de competências. Salvo hipóteses excepcionais admitidas pela própria Constituição (e.g., art. 155, § 3º), a bitributação é vedada, não tendo lugar no nosso sistema tributário em função, principalmente, de que a competência relativa a impostos é distribuída de forma privativa a cada Poder tributante²³¹”.

O dispositivo citado por Paulsen apresenta a seguinte redação:

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Não consideramos, contudo, essencial que a autorização constitucional para a bitributação dependa necessariamente de dispositivo único e expresso. Tal permissivo pode decorrer de escopos extrafiscais erigidos pelo intérprete a partir da coleção e conjugação de um enorme conjunto de enunciados.

O princípio da não-bitributação só encontrava amparo expresso na Constituição de 1934, art. 11²³². Desde então, nenhuma das Cartas Supremas, inclusive a

²³¹ PAUSEN, Leandro. *Direito tributário*, p. 359.

²³² “Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou

atual de 1988, o repudia expressamente. Apesar disso, é reconhecido pela Doutrina²³³ como um relevante ditame implícito, com o que concordamos. Ademais, consideramos que esse primado informa tanto a atividade do legislador, quanto a do aplicador.

Os enunciados de discriminação de competência – próprios da Carta Constitucional –, os definidores de aspectos essenciais de impostos (fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes) – próprios da lei complementar da União –, e finalmente, os enunciados instituidores dos tributos – próprios das leis ordinárias das Entidades Tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), apresentam todos natureza conotativa.

Em cada um desses patamares normativos, o legislador busca minudenciar, isto é, precisar a linguagem do patamar superior; e, no exercício dessa função, deve seguir o princípio de que tributos, em especial, os impostos, das mais diversas Entidades Tributantes, devem incidir sobre fatos sociais diversos. A lei complementar exerce tipicamente essa função conforme dicção do art. 146, inciso I (“Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”); mas não só esse diploma; a lei ordinária que cria e as normas individuais e concretas editadas pela própria Administração Pública e pelo Poder Judiciário devem atender tal preceito.

Em razão da própria natureza conotativa das regras gerais e abstratas, por mais minuciosos que possam ser seus enunciados, haverá sempre possibilidade de conflitos. Só a enunciação denotativa, vale dizer, a veiculação de regras individuais e concretas, é capaz de dar cabo a entrechoques normativos.

Se dissermos para alguém comparecer a uma certa festa, não haverá conflito; ela saberá exatamente aonde deverá ir. Por outro lado, se estatuirmos que as pessoas devem comparecer às comemorações natalinas com suas famílias, os solteiros só terão uma festa para ir; enquanto os casados entrarão em conflito, pois terão que comparecer a casa de seus pais, bem como a dos parentes de seu cônjuge; só uma decisão, isto é, uma enunciação denotativa dará fim ao embate: “vou a uma festa e não a outra”.

O mesmo fenômeno ocorre com as normas de competência, com as de definição, bem como com as regras matrizes de incidência. O caminho da positivação

mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência”.

²³³ Vide BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*, p. 239.

configura-se como um processo de enunciação tendente a reduzir a vaguidade do patamar imediatamente superior. Com isso, em razão do ditame da não-bitributação, deve minimizar os conflitos, isto é, a incidência de mais de uma regra impositiva tributária sobre o mesmo fato social. As leis complementares de definições do ISS e do ICMS, por exemplo, expressamente dirimiram a competência para instituir esses impostos sobre o arrendamento mercantil de forma a evitar a dupla-incidência. Conforme o item 15.09 da lista de serviços constante da Lei Complementar nº 116/03, pode ser instituído o imposto municipal; ao passo que o art. 3º, inciso VII, da Lei Complementar 87/96 afasta essas operações do alcance do imposto estadual. Nada obstante, em um sem número de outras situações, só a última enunciação (a edição da norma individual e concreta) é capaz de eliminar por completo a bitributação. Assim, é essencial que o primado da não-bitributação seja considerado também pelo aplicador.

A não-bitributação, contudo, além de não se configurar como um princípio expreso, também não pode ser considerado absoluto. Pelo contrário, a Constituição está repleta de dispositivos indicativos da constitucionalidade da incidência de múltiplos tributos, mesmo impostos, sobre os mesmos fatos sociais. Para ficarmos, por enquanto, com um único exemplo, o inciso IX, § 2º, art. 155, ao estatuir que o ICMS “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”, seguramente prescreve, ainda que de forma implícita, uma autorização constitucional para a dupla-incidência do imposto federal e do estadual.

A bitributação, assim, encontra amparo constitucional sempre que estiverem presentes razões de cunho extrafiscal. São exemplos típicos a bitributação entre o IPI e o ICMS; e a múltipla incidência do imposto de importação com os demais tributos que recaem sobre as operações internas, como o IPI e o ICMS²³⁴.

²³⁴ No mesmo sentido, LOPES FILHO, Osiris A. *Impostos intervenientes no comércio exterior*, p. 147: “Com relação ao IPI é de se lembrar que nas importações ele incide, que é um caso de ‘bis in idem’. Sob o fenômeno econômico da importação incide o imposto de importação e incide o IPI, ainda que o IPI, no caso, seria apenas um imposto compensatório para igualar a carga tributária incidente sobre o produto nacional”. Em sentido oposto, MELLO, José Eduardo Soares de Mello. *ICMS e IPI na importação – questões polêmicas*, p. 177: “não há embasamento jurídico na exigência de IPI, na importação de produtos, pela absoluta impossibilidade de realizar-se sua materialidade no território nacional”.

CAPÍTULO VIII- INSTRUMENTOS EXTRAFISCAIS INFRACONSTITUCIONAIS

“Uma interpretação é, por natureza, o relato de um propósito; ela propõe uma forma de ver o que é interpretado – uma prática social ou uma tradição, tanto quanto um texto ou uma pintura – como se este fosse o produto de uma decisão de perseguir um conjunto de temas, visões ou objetivos, uma direção em vez de outra”.

DWORKIN, Ronald; *O império do direito*, pág. 71.

8.1. CRITÉRIOS JURÍDICOS DE AFERIÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE

Evidentemente, esse tema já poderia ter sido tratado no capítulo precedente. Nada obstante, deixamos de fazê-lo em razão de haver critérios de aferição típicos da seara das normas de incidência tributária.

Todo critério jurídico deve sempre tomar por base o próprio texto do direito positivo. A premissa de partida então é o suporte de significação expedido pela autoridade competente mediante o procedimento normativamente estabelecido. Nada obstante, nunca se pode falar de texto sem contexto. Nesse caso, porém, não há algo externo ao texto por si-só, mas sim com ele relacionado. Mesmo critérios, que adotam aspectos marcadamente contextuais, não consideram isoladamente elementos externos ao texto, no caso, ao direito positivo, mas sim em relação ao direito posto pelo legislador.

Há assim, critérios intra-textuais e inter-textuais, mas nenhum extra-textual. Os critérios jurídicos devem ser todos aqueles que consideram o discurso do direito positivo, bem como suas relações contextuais, mas nunca algo sem conexão com os enunciados prescritivos. Não interessa a intenção do legislador (mesmo unipessoal) se não foi veiculada em palavras mediante o procedimento previsto pela própria ordem jurídica.

Dentre os diversos critérios de aferição, três se destacam: (i) as palavras de significação intencional, (ii) a relação geral-especial e (iii) o emprego de critérios não eidéticos na configuração da regra matriz de incidência tributária.

8.1.1. O uso de palavras de significado intencional

Esse é o de aferição mais simples. Ocorre quando próprio direito positivo adota termos, cuja própria significação indica a intenção do enunciador, no caso, do legislador, de encorajar ou desencorajar condutas. São próprias das regras constitucionais atributivas de competência. São comuns tanto a extrafiscalidade estimuladora, quanto a desencorajadora. Podem ser empregados tanto verbos, quanto adjetivos. O art. 179, por exemplo, prescreve uma regra programática encorajadora ao estatuir que devem ser estabelecidos regimes jurídicos favoráveis para as microempresas e empresas de pequeno porte; ao passo que o art. 153, § 4º, traz uma regra que determina o desencorajamento ao estabelecer que o ITR deve ser instituído com a finalidade de “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

8.1.2. Extrafiscalidade por especialidade

Uma outra forma de aferição da intenção extrafiscal diz respeito à relação entre normas gerais e especiais.

Diversos tributos são estabelecidos por normas gerais, ao passo que normas especiais determinam fórmulas extrafiscais de tributação para incentivar, quando reduzem a exigência tributária, bem como desestimular, quando a amplificam. Assim, se sobre a renda for estatuída uma alíquota geral (por exemplo de 20%), sempre que uma norma especial aumenta ou reduz o percentual para uma hipótese específica, provavelmente estaremos diante de uma norma estabelecida com finalidade extrafiscal, encorajadora se a alíquota for menor ou desencorajadora se for maior. O mesmo pode ocorrer com a definição da base de cálculo. Desse modo, qualquer regra especial relativa ao critério quantitativo da regra de incidência poderá possuir escopo extrafiscal, cuja direção é aferida pelo aumento ou redução do valor em relação à regra geral. Assim, não só as regras de mutilação completa, como a de isenção ou de alíquota zero (fizemos esse destaque para aqueles que consideram a isenção e alíquota zero, institutos diferentes, com o que, contudo, não concordamos) apresentam finalidade extrafiscal, mas sim todas aquelas que alteram o critério quantitativo em relação ao estabelecido pela norma geral.

A princípio, poderíamos afirmar que esse critério não é aplicável à análise do IPI, uma vez que este imposto não apresenta uma alíquota estabelecida por norma geral.

É evidente que o IPI ao ser instituído por meio de alíquotas diversas, apresenta finalidade extrafiscal, até em razão da própria regra constitucional de estrutura a qual determina a sua seletividade em razão da essencialidade. O conjunto de alíquotas é extrafiscal, mas uma dada alíquota apresenta uma direção positiva ou negativa? Nesse caso, não há um nível jurídico que possa ser definido como o normal ou o geral. A extrafiscalidade é, assim, puramente relacional. O estímulo ou desestímulo não deve ser aferido isoladamente, mas sim em comparação com as condutas similares. Se uma alíquota para eletrodomésticos é superior que a para alimentos significa que a produção de eletrodomésticos é menos preferível que a de alimentos e, portanto, em relação aos gêneros alimentícios, é desencorajada; já em relação a bebidas alcoólicas, como a alíquota destes produtos é maior, a fabricação dos eletrodomésticos é incentivada.

8.1.3. Extrafiscalidade em razão de critérios não-eidéticos da regra de incidência

O caráter extrafiscal da lei instituidora do IPI é mais bem aferida por meio da presença de critérios não-essenciais na regra de incidência. Evidentemente, a regra de estrutura que outorga competência à União para instituir esse imposto apresenta nítido caráter extrafiscal em razão da simples significação do critério da seletividade em função da essencialidade. O primeiro critério (emprego de palavras com significado intencional) é o adequado para se aferir a extrafiscalidade que compõe o próprio conteúdo da regra de competência. Devemos, assim, aferir se efetivamente a lei editada com base nessa competência atende ao preceito constitucional.

Na configuração da regra de incidência tributária, a introdução de critérios não-essenciais é um indicativo da função extrafiscal do tributo.

Trata-se, contudo, apenas de um indício, de um ponto de partida para verificação do intuito extrafiscal e não de uma garantia de sua presença jurídica. Há diferenciações por razões fiscais, bem como tributos, cuja regra-matriz básica, por si só, indica o fito extrafiscal.

Na tributação do imposto de renda pessoa jurídica pelo regime do lucro presumido, há percentuais diversos, conforme a atividade econômica, para a quantificação da base de cálculo (do lucro presumido) a partir da receita. No entanto, tal diversidade jurídica busca uma relação com a margem presumível de lucro que é sobremaneira

diferente de atividade para atividade. O intuito da diferenciação, a princípio, não é extrafiscal, mas sim fiscal.

Por outro lado, ainda que o imposto sobre importações abarcasse toda a sorte de ingresso de bens e vinculasse o mesmo critério quantitativo (alíquota e base de cálculo), este tributo não perderia o caráter extrafiscal, pois ele mesmo é diferenciador entre as operações internas e as internacionais.

8.2. OS INSTRUMENTOS EXTRAFISCAIS

Toda redução de obrigação tributária resulta, numa certa medida, um incentivo para a prática da conduta especificamente regradada em relação às demais que se submetem à disciplina geral. Paulo de Barros Carvalho, ao conceituar extrafiscalidade, assim se expressa:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de “extrafiscalidade”²³⁵.

Há, porém, expedientes empregados com o fito de tornar a conduta menos confortável ou mais gravosa. As regras tributárias se prestam também a desestimular os comportamentos que guardam valores, ainda que positivos, concorrentes com outros de posição hierárquica superior. Há valores mais “valiosos” que outros e, desta forma, podem ser desestimulados para que outros superiores prosperem mais intensamente. A tributação mais elevada do fumo representa claro exemplo disso. Fumar não é proibido em razão do valor liberdade individual atribuído a essa conduta. Nada obstante, com o fito de se conferir maior realização ao valor “saúde”, a prática de fumar é desestimulada. Tal emprego do tributo também se quadra no conceito de extrafiscalidade, mas sob o aspecto negativo.

A redução e o aumento da imposição tributária são expedientes, que estão à disposição do legislador para, respectivamente, fomentar ou estimular atividades. Mas seriam os únicos?

²³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 240.

Na seara tributária, as obrigações são de dois tipos: (i) a principal, na qual se enquadra o tributo e (ii) a acessória – numa designação mais precisa: dever formal ou instrumental. Aquela se caracteriza como um dever de dar dinheiro; esta como um dever de fazer ou deixar de fazer no interesse da administração tributária.

Assim, o manejo da intensidade (pecuniária e instrumental) dessas obrigações (não só das principais, mas também das formais) possibilita o incentivo ou o desestímulo da classe de condutas que são selecionadas pelo legislador para compor os antecedentes normativos.

Tanto a redução da alíquota de um tributo pode representar um estímulo, quanto a eliminação do preenchimento de livros fiscais e da apresentação de complexas declarações.

Dessa sorte, as regras tributárias apresentam um amplo espectro de possibilidades para incentivar e desestimular as condutas coletivas, e podem ser classificadas em dois tipos: (i) instrumentos pecuniários e (ii) instrumentos formais. No primeiro tipo, enquadrámos as regras impositivas de obrigações principais; no segundo, as normas estipuladoras de deveres instrumentais. E ambos podem ser ainda segregados em positivos e negativos.

Necessariamente as regras relativas a obrigações principais fomentam ou desestimulam por meio de critérios quantitativos de cunho pecuniário, que resultam num maior ou menor valor a pagar, ou mesmo a integral supressão. Mesmo uma isenção de carácter subjetivo (por exemplo, uma isenção de contribuições federais para entidades de educação), consubstancia uma regra de cunho extrafiscal pecuniária. Sob esse ponto de vista extrafiscal, a redução da alíquota dirigida a uma determinada classe de pessoas equivale a uma isenção; só há diferença na intensidade do estímulo; nada mais.

Na mesma medida, o incremento de deveres formais, bem como o aumento de complexidade, têm o condão de desestimular condutas; ao passo que sua redução e simplificação resultam em fomento. Resta-nos verificar, contudo, se tais expedientes podem ser adotados pelo legislador com o fito de atender a escopos extrafiscais.

8.2.1. Instrumentos pecuniários

Como vimos, a extrafiscalidade poderá se manifestar por meio de regras de incremento, bem como da redução da tributação sobre uma determinada situação em relação à imposição tributária de cunho geral.

Há, contudo, tributos (como o IPI) cujas obrigações são estipuladas por meio de regras específicas que não guardam relação de especialidade com uma norma geral. Nesse caso, a direção da indução é sempre relativa às demais condutas; mas, nem por isso, pode ser desconsiderada. Se a alíquota do IPI para eletrodomésticos é maior que a relativa a alimentos e menor que a dirigida a bebidas alcoólicas; em relação às bebidas alcoólicas, a tributação fomenta a produção de eletrodomésticos; em relação a alimentos, desestimula. Dessa forma, a alteração de alíquota de um produto permite-nos inferir a modificação do interesse jurídico na sua fabricação em relação ao conjunto dos demais bens, cujas regras-matrizes de incidência não sofreram alteração. Não é, assim, essencial haver uma relação gênero-espécie ou geral-especial entre normas de incidência tributária para constataremos escopos extrafiscais. É necessário, porém, diferenciação quantitativa pecuniária do dever, para mais ou para menos, em relação a outras condutas comparáveis num dado sistema de referência (produção de alimentos em relação à fabricação de produtos supérfluos; importação versus produção nacional; investimentos em processos mecanizados em oposição a atividades intensivas em mão-de-obra, etc).

Nesse passo, cumpre-nos indagar de que forma podem ser introduzidas essas diferenciações pecuniárias.

Paulo de Barros Carvalho, ao considerar no modelo jurídico-nacional ser inconstitucional a adoção de tributos fixos²³⁶, assevera ser da essência da regra de incidência a configuração do critério quantitativo em dois fatores: a base de cálculo e a alíquota; o primeiro de intrínseca relação com o aspecto material da hipótese e, portanto, apto a aferir a intensidade factual; o segundo para, em correspondência à dimensão da base de cálculo, resultar numa dívida em expressão numérica. Se a base é definida em termos monetários, a alíquota será necessariamente uma fração, um número, um enunciado formal (nem denotativo, nem conotativo, portanto). Por outro lado, se a base estiver expressa em outra unidade (quilos de açúcar, metros de tecido, etc), impõe-se que a alíquota corresponda a um valor por unidade da base de cálculo.

²³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 357.

A base de cálculo é essencial em razão de, em conjunto com a hipótese de incidência, ter sido constitucionalmente eleita para a distribuição da competência tributária entre as diversas pessoas políticas; e a alíquota é o fator necessário para, por meio da base, determine-se o montante da dívida. Podemos afirmar, portanto, que ambas decorrem do modelo constitucional de discriminação de competências e, assim, qualquer manejo pecuniário deve passar necessariamente pelos enunciados desses fatores. Um desestímulo deverá ser empreendido pelo aumento da base, da alíquota ou de ambos; um fomento, pela redução, isolada ou em conjunto, de qualquer destes dois fatores.

Logo de início podemos perceber que o incremento da base de cálculo está submetido a limites relativos à própria competência tributária. A base só pode incorporar valores e quantias que guardem relação com a competência material constitucionalmente atribuída à pessoa política. Dessa sorte, não poderia uma lei federal, por exemplo, determinar que os investimentos de uma empresa nacional, em país com o qual o Brasil tenha rompido relações diplomáticas, devam ser acrescidos à base de cálculo do imposto de renda, uma vez que tais valores não se quadram no conceito de renda. Também não poderia impedir a dedução de gastos com atividades que pretende desestimular, o que de igual sorte desvirtuaria o núcleo conceitual de lucro e, portanto, de renda.

Um exemplo concreto de ampliação de base de cálculo de imposto com finalidades extrafiscais foi a proibição de se deduzir da base de cálculo do IPI os descontos incondicionalmente concedidos, conforme estabelecido pela Lei nº 7.798/89, art. 15. A finalidade dessa vedação foi a de inibir, ao aumentar o imposto a ser pago, que os produtores trabalhassem com tabelas de preços a níveis mais elevados que os praticados pelo mercado e manejassem o valor da operação por meio de descontos, o que permitiria burlar eventual congelamento de preços, nos moldes daquele, ainda recente, tabelamento estabelecido pelo art. 35 do DL nº 2.284/86, que configurou uma das principais medidas do chamado “plano cruzado”.

Inúmeros foram os pronunciamentos do STJ para afastar essa disposição por considerar que ela viola a definição da base de cálculo estampada no art. 47 do CTN. Abaixo, transcrevo um acórdão recente:

TRIBUTÁRIO - IPI - DESCONTOS INCONDICIONAIS - BASE DE CÁLCULO -
EXCLUSÃO - CTN, ART. 47 - PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS -
PRECEDENTES.

- Fere o princípio da hierarquia das leis a disposição de lei ordinária que amplia o conceito de "valor da operação" disciplinado por Lei Complementar (CTN).
 - A base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI é o valor da operação, definido no momento em que esta se concretiza.
 - Os descontos incondicionalmente concedidos não integram a base de cálculo do IPI porque não fazem parte do "valor da operação" da qual decorre a saída da mercadoria.
- (STJ, Segunda Turma, unanimidade, REsp 318639/RJ, set/2005)

É bem verdade que a Corte Superior não considerou o escopo extrafiscal da medida tal qual afirmamos. No entanto, estamos seguros para sustentar que mesmo claros escopos extrafiscais não validariam a ampliação da base de cálculo para além das fronteiras conceituais demarcadas pela Constituição ou, no caso de impostos, por lei complementar de definições.

O contrário, porém, é permitido – pelo menos sob o ângulo de análise da competência tributária. Medidas que reduzam a base de cálculo podem, por exemplo, ser consideradas inconstitucionais por violar o Primado da Isonomia, mas não por macularem o poder legiferante constitucionalmente conferido às pessoas políticas para criar tributo. Aliás, essa é uma medida sobremaneira comum de fomento. O DL nº 1.096/70, por exemplo, com a finalidade de incentivar mineradoras, permitia a dedução da base de cálculo do imposto de renda das empresas de mineração, cota de exaustão de recursos minerais equivalente a vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida. É importante notar que não se tratava de mera antecipação de despesas, uma vez que o total desses valores poderia suplantiar o próprio custo de aquisição da jazida. Por outro lado, se o intento fosse desestimular essa atividade, não poderia o legislador proibir a dedução como despesa das quotas normais de exaustão, pois violaria o conceito de renda para agravar a situação do contribuinte.

Uma outra forma teórica de manejar a tributação é fazê-lo diretamente. Em tese, o valor do tributo que deverá ser pago pode ser incrementado ou reduzido de certas quantias, sem qualquer modificação de sua base de cálculo e alíquota. Cumpri-nos, contudo, averiguar a constitucionalidade deste expediente.

As conclusões acerca desse expediente são similares ao manejo da base de cálculo. Da mesma forma que a base não pode ser aumentada por quantidades sem relação com a hipótese de incidência constitucionalmente discriminada, o resultado da aplicação da

alíquota pela base de cálculo, isto é, o tributo, também não pode ser acrescido de qualquer quantia que não se submeta ao crivo da díade base-hipótese. De igual sorte, tanto a redução da base de cálculo, quanto do tributo, não ferem as regras constitucionais de discriminação de competência (apesar de poderem violar a Isonomia).

A redução do critério quantitativo como um todo é empreendida por meio de deduções diretas do montante apurado do tributo. Um típico exemplo pode ser encontrado no art. 12, da Lei nº 9.250/95, o qual autoriza às pessoas físicas deduzirem do imposto de renda devido contribuições feitas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, contribuições em favor de projetos culturais, e investimentos em atividades audiovisuais.

Por outro lado, não consideramos a concessão de créditos como medida de caráter tributário, exceto se os valores concedidos não forem passíveis de ressarcimento pelo Poder Público no caso de superarem o montante da dívida tributária. Quando reembolsáveis, assumem o caráter de subsídio. Equivalem ao Estado entregar recursos financeiros provindos de suas receitas às empresas; as quais não estão obrigadas a empregá-los exclusivamente, mas apenas preferencialmente, na quitação de suas dívidas tributárias.

Uma outra forma de redução do tributo é a fracionária, isto é, dispensar uma determinada fração ou parcela percentual do tributo em razão da realização de alguma conduta que se pretende estimular.

Poderíamos, porém, afirmar que essa medida equivale à própria redução da alíquota. Ora, reduzir em 50% o imposto sobre a renda devido por empresas exportadoras não equivaleria a reduzir a alíquota, por exemplo, de 20% para 10%?

De fato, no plano proposicional, as medidas são idênticas. Todavia, no plano da expressão, a redução de alíquota poderia ser medida – apesar de não inviável – desnecessariamente trabalhosa quando em comparação com a diminuição percentual direta do tributo.

Por exemplo, o art. 5º da Lei 10.182/01 reduziu, em quarenta por cento, o imposto de importação de partes e peças destinadas à produção de ônibus, caminhões, tratores, dentre outros veículos. Medida legislativa equivalente poderia ter sido empreendida por meio da fixação de alíquotas diferenciadas para cada tipo de peça destinada à fabricação dos mesmos veículos. Um dispositivo, que fixasse em 10% a

alíquota para parafusos, viria acompanhado de um outro que estabeleceria o percentual de 6% no caso da destinação incentivada e assim por diante em relação a cada possível componente. Evidentemente, seria uma estratégia legiferante muito pouco sagaz..

Podemos, assim, afirmar que há três tipos de medidas legislativas capazes de imprimir escopos extrafiscais por meio da quantificação pecuniária: modificações (i) da alíquota, (ii) da base de cálculo, ou (iii) diretamente do próprio tributo. O aumento da base de cálculo pode ser admitido, tendo-se o cuidado de não ultrapassar a atribuição de competência. Já o aumento direto do tributo jamais poderá ser considerado compatível com o nosso Sistema Tributário Constitucional. Há, desse modo, limites mais severos para a extrafiscalidade desestimuladora.

Havíamos afirmado anteriormente que a supressão total, vale dizer, a isenção, corresponde também a um meio quantitativo apto a impingir marcas extrafiscais. Do ponto de vista de influir nas condutas coletivas, reduzir uma alíquota só difere em intensidade (e não em qualidade) de uma regra de isenção. Nada obstante, a natureza jurídica da isenção foi (e ainda é) tema de intensos debates doutrinários, diferentemente da regra que meramente reduz a alíquota a um patamar não nulo. Em razão disso, apesar de mais adiante dedicarmos um tópico específico para o estudo da isenção, verificaremos aqui uma de suas mais importantes Teorias com o propósito de aprofundarmos o estudo dos instrumentos pecuniários em geral.

Para Paulo de Barros Carvalho, a isenção pertence à classe das regras de estrutura, a qual introduz alterações na norma de incidência tributária. A isenção se consubstancia, assim, como uma mutilação parcial de qualquer dos critérios essenciais da regra-matriz. Com isso, pode ser implementada de oito formas diversas. Nas palavras do destacado Professor:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo conseqüente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o

critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota²³⁷.

Apesar da potência dessa formulação ao penetrar em minúcias analíticas a regra isencional, cremos ser ainda necessário tecer mais algumas considerações com o fito de encampar numa mesma Teoria todas as regras que imprimem escopos extrafiscais por meio de variações de cunho pecuniário.

Entendemos, mesmo no caso de isenções, que sempre deve haver uma relação entre os critérios quantitativos e os demais referidos pela lei. Por exemplo, uma isenção não pode ser concedida pela mutilação da alíquota sem que a lei expresse a qual alíquota se refere. Se o legislador simplesmente reduzir a alíquota a zero, sem mais nada prescrever, terá revogado o tributo e não concedido uma isenção. É necessário que reduza a alíquota para determinados sujeitos ou para determinadas hipóteses. No caso do IPVA, por exemplo, pode ser reduzida a alíquota a zero para deficientes físicos, para veículos a álcool, etc; mas nunca uma anulação sem qualquer referência; porque, neste caso, o imposto terá sido revogado.

De igual sorte, a mutilação dos demais critérios sempre está referida ao critério quantitativo. Na isenção, isso está acobertado pela própria “força semântica” do instituto, a qual impõe a supressão total do quantum que seria devido.

Assim como na Teoria Matemática houve ao longo de séculos uma enorme dificuldade para se lidar com o conceito de número zero ou para a Física (na verdade, os primórdios da Filosofia) conceber o vazio²³⁸, a Teoria do Direito Tributário ainda sofre para definir isenção. O zero é um número natural, como o um, o dois, etc; o vazio é espaço ainda que destituído de matéria e energia; de igual sorte, a isenção é norma, mesmo destituída de conteúdo obrigacional. Para o Sistema Matemático, o zero não equivale a uma ausência numérica; para o universo físico, o vazio não equivale a uma ausência de espaço, vale dizer, de uma grandeza física; de igual sorte, a isenção não equivale a uma ausência de norma e possui a mesma natureza de toda norma tributária permeada por conteúdo obrigacional. Ao revés de apresentar natureza distinta das demais normas de

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 521.

²³⁸ Aristóteles, por exemplo, julgava não haver vazio, conforme RUSSELL, Bertrand. *História do pensamento ocidental*, p. 125.

conteúdo, a isenção é uma exigência para o fechamento do sistema jurídico-tributário no que se refere à fenomenologia da incidência.

Suponhamos uma lei que cria o IPVA para os veículos em geral; estabelece sua hipótese de incidência, contribuinte, base de cálculo e alíquota. A seguir, vamos supor três formas de incentivar a aquisição de veículos a álcool, seja por meio de um dispositivo da própria lei, seja pela edição de outra lei: (i) concessão de isenção; (ii) redução da alíquota a um patamar não-nulo; (iii) redução da alíquota a um patamar nulo. Ora, em todos os casos, estamos apenas diante de uma regra especial em relação à geral, que visa incentivar a aquisição de um determinado tipo de veículo. Os mecanismos lingüísticos diversos empregados para alcançar o mesmo fim não implicam alteração de regime jurídico, uma vez que se diferenciam apenas de intensidade e não de qualidade. O nulo causou diversas controvérsias até que fosse considerado um número como o um e o dois; o vazio também para ser considerado uma realidade física palpável. Hoje, a isenção e a alíquota zero causam a mesma espécie de perplexidade, mas não diferem em nada da mera redução de alíquota para uma sub-classe de ocorrências que se pretende estimular em relação às demais abarcadas pela regra geral de criação do tributo.

De volta ao exemplo do IPVA, se uma nova lei aumentar a alíquota dos veículos a álcool, não resta dúvida que deverá atender ao Primado da Anterioridade, pois, conforme dicção do art. 150, inciso III, alínea “b”, as Pessoas Políticas estão proibidas de “cobrar tributos [...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou **aumentou**” (nosso destaque). E, se a lei, ao revés de aumentar a alíquota para um patamar maior que aquela prevista em norma especial, simplesmente revogasse a disposição específica? Nesse caso, aplicar-se-ia a regra geral, o que redundaria para os veículos a álcool num aumento de alíquota e, portanto, num aumento de tributo, que também deve se submeter ao ditame da Anterioridade. Ora, por que razão deveria ser diferente em relação à revogação de isenção?

Nada obstante, o STF, de longa data, como podemos aferir pela redação da Súmula nº 615 – “o princípio constitucional da anualidade (par-29 do art-153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM” –, vem decidindo em contrário, como se a isenção tivesse o condão de deixar a tributação apenas em suspensão; pairada no ar.

Em síntese, toda e qualquer modificação nos critérios quantitativos com fins extrafiscais – seja pela alíquota, seja pela base de cálculo, seja diretamente atuando sobre o produto dos dois fatores, inclusive para aniquilar integralmente o quantum, o que é

chamado de isenção – sempre deve se reportar a uma classe especial de um dos demais critérios essenciais de regra de incidência.

O manejo do critério quantitativo indica a direção extrafiscal – reduções incentivam; aumentos desestimulam –, ao passo que a referência aos demais critérios indica o que se pretende fomentar ou inibir.

Todos os incentivos (inclusive as isenções) e os desestímulos se prendem a essa lógica. Assim, podem ser classificados conforme os critérios. Em relação ao aspecto quantitativo, podem ser: i) pela manipulação da base de cálculo, ii) pela manipulação da alíquota, ou iii) pela manipulação do próprio tributo, isto é, do resultado da operação “base de cálculo versus alíquota”.

Cada um desses critérios pode ser acoplado aos demais: i) verbo do critério material, ii) complemento do critério material, iii) critério espacial, iv) critério temporal, v) critério pessoal em relação ao sujeito passivo (a mutilação do sujeito ativo implicaria a revogação do próprio tributo, exceto que se referisse a outro critério; esse caso, porém, pode ser reduzido ao outro critério).

Desse modo, pode haver 15 (quinze) tipos de instrumentos extrafiscais (três vezes cinco). Se desmembrarmos os positivos dos negativos, os tipos são multiplicados por dois e passam a ser de 30 (trinta).

Muitos apresentam denominações específicas consagradas como, por exemplo, reduções do critério quantitativo relacionado ao critério espacial são chamadas de “incentivos regionais”. A princípio, aumentos em razão do critério espacial devem ser repudiados. Deveriam pertencer apenas ao espaço-lógico de possibilidades e não ao plano empírico dos enunciados prescritivos. No entanto, com claro escopo extrafiscal, o art. 156, § 1º, inciso II, autoriza a diferenciação de alíquotas do IPTU, em razão da localização do imóvel, o que autoriza evidentemente tanto redução, quanto aumento.

Consideramos que essa classificação é um potente instrumento para aferição da multiplicidade dos instrumentos extrafiscais, bem como suas específicas peculiaridades de regime jurídico. Nada obstante, não nos embrenharemos em tal empreitada por extrapolar sobremaneira o escopo desta monografia.

8.2.2. Instrumentos formais

O direito tributário positivo é composto por um conjunto de regras impositivas, as quais não se limitam ao estabelecimento do dever de dar dinheiro. Há ainda os deveres de cunho formal ou instrumental, como preencher declarações, livros e documentos, submeter-se a regimes especiais de fiscalização, dentre outros.

É evidente que o incremento de deveres, mesmo destituídos de cunho patrimonial, desestimula o agente para a realização de atividades. O contrário também é verdadeiro, isto é, a redução de deveres tem o condão de aumentar o número de pessoas dispostas a adotar uma determinada prática. Assim, por exemplo, a mera exigência de visto (especialmente, se for necessária a apresentação de muitos documentos e a espera em longas filas de atendimento) tem o condão de reduzir o número de pessoas interessadas em viajar para o país que impõe essa obrigação. Provavelmente, após a introdução da medida, muitos alterarão seus projetos para passear em outras localidades. No plano do comércio internacional, o desestímulo às importações pode ser obtido não só por meio de elevação tarifária, mas também pela imposição de exigências administrativas, dentre as quais, as fito-sanitárias.

Nada obstante, os deveres instrumentais raramente têm sido citados como instrumentos capazes de atender escopos extrafiscais. Geralmente, são considerados como deveres impostos aos particulares com a finalidade de dotar a Fazenda Pública de instrumentos mais eficientes para o desempenho de suas atividades de fiscalizar e arrecadar. Desse modo, uma redução quantitativa (a supressão da obrigação do preenchimento de um livro, por exemplo) ou qualitativa (a simplificação de uma declaração) deveria ser dirigida apenas a pessoas, cujo interesse fiscal fosse menor.

Todavia, não entendemos assim. A redução de deveres instrumentais pode possuir nítido caráter extrafiscal. Um exemplo contundente é o artigo 26 da Lei Complementar nº 123/06, que estipula deveres formais simplificados para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo simples nacional e, principalmente, seu parágrafo 4º, que proíbe “o estabelecimento de regras unilaterais pelas unidades políticas partícipes do sistema”.

Em detrimento de maiores controles formais, o que conduz ao incremento das dificuldades e, portanto, dos gastos da Fazenda Pública na gestão administrativo-tributária, privilegia-se a simplificação instrumental que leva, em contrapartida, à redução de gastos

para o particular gerir sua atividade. Nesse caso, contudo, não poderíamos falar em violação ou mesmo mitigação do Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular, pois os escopos extrafiscais que conduzem a essa simplificação devem apresentar nítido caráter coletivo. Não é privilegiar poucos em detrimento de muitos, mais sim incentivar muitos em benefício de todos.

Mas e quanto ao incremento de deveres instrumentais com o fito de se atender a escopos de desestímulo?

Numa resposta apressada, poderíamos asseverar como legítimas medidas dessa ordem. Afinal, produtores de cerveja submetem-se a controles de vazão; e, a fabricantes de cigarros, são impostos rígidos regimes de comercialização de seus produtos, com precisas especificações de tamanho, quantidade por embalagem, bem como aplicação de selos fiscais. E não são justamente esses os produtos que mais intensamente devem ser desestimulados?

Numa escala de essencialidade, devem ser privilegiados os bens necessários à sobrevivência humana, como remédios e alimentos; em posição intermediária, vem os bens não essenciais, mas úteis, como eletrodomésticos; depois os supérfluos, como jóias e perfumes; por fim, os nocivos, apesar de permitidos, como bebidas e tabaco. Nada mais razoável, portanto, do que impor deveres instrumentais mais severos aos produtores destes últimos bens.

Essa conclusão, porém, é enganosa. Não há a menor razoabilidade em se estabelecer deveres instrumentais com a finalidade de tornar mais árdua e difícil uma atividade lícita; fere o princípio da livre iniciativa estampado no art. 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

Isso, porém, não significa que os deveres instrumentais específicos e mais rígidos para os fabricantes de bebidas e cigarros, anteriormente citados, ferem a razoabilidade. Tais deveres devem guardar relação com a obrigação principal e se esta é quantitativamente mais elevada que as devidas pelas empresas em geral, legitima-se a imposição de deveres formais até espartanos. Em outras palavras, a tributação mais elevada para determinadas atividades produz a disfunção de estimular o agente privado a evadir, o que legitima a imposição de maiores e mais rigorosos controles.

8.2.3. O manejo do prazo de pagamento

Deixamos para um tópico específico a análise das regras de fixação de prazo de pagamento com a finalidade de indagar: qual a sua natureza? Mais: em razão dessa natureza, elas poderiam ser empregadas com intuitos extrafiscais?

Como nos referimos ao prazo para recolher tributos, não há dúvidas de que esse lapso temporal diz respeito à obrigação principal. Nada obstante, Paulo de Barros Carvalho não considera esse fator como essencial para o estabelecimento da regra de criação do tributo e, portanto, para desencadear a incidência²³⁹. De fato, uma vez fixado o aspecto temporal do antecedente normativo de imposição tributária, o prazo para pagamento se configura apenas como uma dilação não necessária para a satisfação da obrigação.

Apesar disso, não podemos negar a importância de regras de estipulação de prazos para a liquidação da dívida no direito tributário positivo nacional. Nenhuma limitação lógica ou prescritiva impede, por exemplo, que um Município, ao estabelecer a data da hipótese de incidência do IPTU, fixe para este mesmo dia o termo para pagamento; mas, em geral, o momento do recolhimento não coincide com o aspecto temporal da regra de incidência e, neste caso, necessariamente é sempre posterior.

Na órbita das relações econômicas, ampliar prazo para pagar equipara-se, numa certa medida, à concessão de crédito, ou seja, a empréstimo. Se a expansão do crédito para determinadas atividades (como consumo das famílias e investimento das empresas) as estimula mesmo com o ônus da remuneração do capital, isto é, a imposição de juros; o que dizer da mera ampliação de prazos para pagar sem qualquer contrapartida pecuniária? Evidentemente, a ampliação do prazo de pagamento de tributos produz o efeito de fomentar a atividade que sofre a sua incidência; ao passo que a redução desestimula.

Tamanha é a importância das regras de fixação de prazo, que destacados juristas asseveram que tais prescrições estão abarcadas pelo próprio Princípio da Legalidade Tributária. Geraldo Ataliba e Lima Gonçalves, ao estudarem o tema, assim expuseram, “É matéria legal, porque diz respeito à quantificação da obrigação tributária do

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 259.

cidadão diante do Estado. E isto se demonstra pela constatação de que o prazo, no clima inflacionário, altera substancialmente o quantum²⁴⁰”.

Não comungamos em parte com a opinião exposta, ou seja, de que o prazo é matéria reservada à lei, uma vez que não se configura como critério essencial da incidência. Nada obstante, concordamos com o ponto, segundo o qual o manejo do tempo do pagamento produz efeitos quantitativos – apesar de não nominais – na dívida tributária, e mesmo em ambientes inflacionários mínimos; deste modo, é capaz de desempenhar funções encorajadoras e desestimulantes, respectivamente, no caso de aumento e redução.

Como não se trata de matéria reservada à lei, o prazo de pagamento é o único instrumento de cunho pecuniário apto a ser manejado pelo Executivo quanto a todo e qualquer tributo (exceto, em razão do Princípio da Supremacia Legal, se a lei diretamente o estabelecer) com propósitos extrafiscais. Uma vez que a Legalidade no âmbito da regulação econômica não se assenta em critérios tão estritos²⁴¹, não há óbices para o Executivo fixar prazos de recolhimento mais longos para atividades que busca estimular e mais curtos para aquelas que intenta desencorajar.

8.2.4. Sanções tributárias e extrafiscalidade

Merece também análise apartada a possibilidade das sanções serem graduadas em razão de escopos extrafiscais. Com o fito de estimular uma dada atividade (a comercialização de alimentos, por exemplo), poderia a multa pela omissão do recolhimento de tributos ser gravada com um percentual menor que aquele destinado às atividades em geral? Na outra direção, com o fito de desestimular, poderia ser estabelecido um patamar sancionatório mais elevado?

Ao desenvolvermos investigação específica acerca das sanções pecuniárias no direito tributário²⁴², estipulamos que o conseqüente destas regras deve ser dimensionado, no caso do antecedente ilícito abarcar o descumprimento de obrigação principal, em função de dois fatores: base de cálculo e percentual. A base deve corresponder ao conteúdo

²⁴⁰ ATALIBA, Geraldo & Gonçalves, J. A. Lima. *Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos*, p. 27.

²⁴¹ Conforme SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 240: “o princípio da legalidade, tal como entendido em matéria de Direito Econômico, exige que a atuação estatal tenha base em lei; não se exige desta, entretanto, que discipline em minúcias o ato de intervenção, cabendo-lhe, apenas, estabelecer as metas e limites à autoridade delegada”.

²⁴² Vide MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *A estrutura lógico-formal da sanção pecuniária no direito tributário*.

pecuniário do ato delitivo, ou seja, ao valor do tributo omitido. Desse modo, todas as sanções (moratórias e punitivas; qualificadas objetiva ou subjetivamente) devem apresentar a mesma base. Elas se diferem apenas em relação ao percentual, cujo patamar deve se ajustar às diferentes finalidades das sanções, que, em síntese, podem ser agrupadas em reparar e punir, nas quais não se enquadram finalidades de encorajamento nem desestímulo. Em razão disso, a Lei Complementar nº 123/06, que estabelece um regime jurídico tributário favorecido para as empresas de menor porte, apesar de ter reduzido significativamente diversas imposições tributárias, bem como ter limitado e simplificado deveres instrumentais, manteve os mesmos patamares sancionatórios destinados às empresas em geral, conforme disposto em seu artigo 35:

Art. 35. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

8.3. A ISENÇÃO

O instituto da isenção exige análise específica e sobremaneira acurada, pois muitos foram – e ainda são – os embates doutrinários acerca da sua natureza jurídica e, conseqüentemente, do seu regime jurídico.

Nesse passo, merece destaque a lição de Paulo de Barros Carvalho que faz, em seu Curso de Direito Tributário²⁴³, um histórico daquelas Teorias que gozaram de maior aceitação em nosso País: (i) a isenção como dispensa do pagamento do tributo; (ii) como favor legal; (iii) como hipótese de não-incidência legalmente qualificada; e (iv) como fato impeditivo da norma de instituição do tributo.

Contra a primeira Teoria tece o seguinte:

“é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjurisdicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa qualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade,

²⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 518-21.

uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa”.

Em posição crítica à segunda afirma:

“A isenção como favor legal é outro disparate que deve ser evitado. [...] A decretação de isenções é ditada, primordialmente, pelo interesse público. Se acarretam vantagens ou benefícios aos súditos do Estado, é algo que não interfere na estrutura ou nos efeitos do instituto”.

Em relação à terceira, assim se opõe:

“Quando assevera *que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir*, outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior. Inverte, como se vê, a dinâmica de juridicização o evento que, ao invés de sofrer primeiramente o impacto da regra de tributação, como queria a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva. No curso do mesmo raciocínio, não entendemos que o conceito de isenção como *hipótese de não-incidência legalmente qualificada* seja a mais adequada para exprimir o fenômeno de que tratamos. Padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa idéia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo”. (destaques originais)

Por fim, contesta a quarta posição com a seguinte passagem:

A teoria do *fato impeditivo*, de outra parte, desperta algumas observações que a tornam insatisfatória. A premissa de que o antecedente da regra isencional é mais complexo que o suposto da norma de incidência tributária não se verifica. Até, pelo contrário, as hipóteses dos preceitos de isenção apresentam âmbito mais restrito, alcançando apenas certas pessoas, situações ou coisas que estão genericamente previstas no descritor da norma que decreta o tributo. Além disso, é portadora de séria impropriedade terminológica, na medida em que define uma entidade normativa pela alusão a um fato, misturando o plano da linguagem prescritiva do direito com a realidade social que ela visa a disciplinar. As normas jurídicas descrevem fatos e prescrevem a conduta de seres humanos, como linguagem transmissora de ordens. E as isenções, antes de tudo, são proposições normativas do direito posto, assumindo, nessa condição, a arquitetura lógica que lhes é peculiar.

Por derradeiro, para Paulo de Barros Carvalho,

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta²⁴⁴.

Assim, Para Paulo de Barros Carvalho, em apertada síntese, as isenções são regras de estrutura que mutilam, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária.

As lições do renomado Professor são sobremaneira valiosas e, por isso, mereceram destaque especial. Nada obstante, cremos ser relevante tecer algumas considerações.

O fenômeno da isenção deve ser analisado do ponto de vista dinâmico (em relação à marcha de incidência), mas também estático, vale dizer, como deve ser empreendida a interpretação das normas gerais e abstratas a partir do contato com os registros gráficos do direito posto.

De fato, uma vez edificado o plano das normas gerais e abstratas, não há que se falar em cronologia da incidência. Não há duas positivações do plano abstrato ao concreto: (i) uma da regra de incidência, (ii) outra da regra de isenção. Assim, não há qualquer cronologia identificável entre elas.

Nada obstante, há prioridades lógicas de construção de significação das regras gerais e abstratas.

Se nossa língua fosse dotada de palavras designativas de cada conjunto possível de objetos (conjectura teórica, mas de realização empírica impossível, pois o número de palavras deveria ser infinito), não haveria razões sintáticas para isenções. Se o legislador pretende instituir o imposto sobre produtos industrializados para automóveis movidos por qualquer tipo de combustível, exceto álcool, como fazer, senão mediante a instituição do tributo sobre automóveis e isenção para os movidos a álcool.

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 521.

Por ausência de uma palavra designativa dos veículos “não a álcool”, não é possível, por limitações da linguagem, a criação dum tributo com tais características, senão mediante a enunciação de uma isenção.

Talvez se poderia dizer que não seria “natural” haver uma palavra específica para designar os veículos movidos por combustíveis diversos do álcool. Não seria “natural” uma palavra para designar um conjunto de elementos que não apresente uma dada qualidade. O “natural” seriam as palavras que predicam a existência de qualidades.

A linguagem, contudo, não é constituída por palavras que apresentem uma relação natural com o mundo. Sua relação é arbitrária. Nada impede uma palavra com tais características.

Vamos a um exemplo. Dentre o universo das pessoas, podemos classificá-las em brasileiros e não brasileiros – de igual sorte classificamos os veículos em “a álcool” e “não a álcool” –, mas para os não brasileiros, há uma palavra designativa: estrangeiro.

Assim, uma taxa pode ser criada de duas formas sintáticas diversas: (i) “fica instituída a taxa tal sobre residentes estrangeiros” ou (ii) “fica instituída a taxa tal sobre residentes, mas são isentos os brasileiros”.

Há alguma diferença entre as duas formas? Não seriam apenas sentenças diversas, mas que significam proposições idênticas? Não seriam signos com dois vértices (significado e referente) idênticos, mas com significantes diversos?

Assim, da mesma forma como a imunidade “exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas²⁴⁵”, a isenção também colabora, de uma forma também especial, na construção do significado das regras de incidência e, portanto, da moldura do campo de incidência.

Repetimos: se a língua fosse dotada de palavras designativas de qualquer classe de objetos, não haveria necessidade de regras de isenção. Ao legislador bastaria a edição de regras-matrizes de incidência para alcançar as desejadas classes de situações e pessoas.

As isenções se resumiriam a mero recurso lingüístico, empregado na criação de tributos, apto a contornar as limitações da própria linguagem. Dessa sorte, as isenções

²⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 205.

seriam dotadas de significação, mas apenas nas camadas inferiores do processo gerativo de sentido.

Nada obstante, no capítulo cinco, discutimos a potencialidade semântica do direito. Acerca da linguagem em geral, há duas posições antagônicas. A primeira afirma que a linguagem sempre pode exprimir algo que intenta seu utente (Searle); a segunda, afirma o contrário, vale dizer, há situações não passíveis de ser expressas em uma dada linguagem (Eco). Independentemente da posição adota, concluímos que o direito, ao se dirigir a searas sociais já imersas em linguagem, jamais é limitado. O direito, assim, só regula aquilo que é considerado valioso pela sociedade e, assim, já versado em linguagem.

Se nossa língua atribui uma palavra específica para designar os não-brasileiros (estrangeiros), é porque provavelmente o aspecto de não ser brasileiro é, de alguma forma, relevante. Se, por outro lado, não possui um termo para designar os veículos não movidos a álcool é porque tal característica não apresenta valor social.

Desse modo, a necessidade lingüística para edificar uma regra de incidência por meio de isenções, mais que uma limitação de cunho semiótico, denota uma opção social no uso e construção de sua própria linguagem, na qual estão contextualmente imersos o enunciador (legislador) e o destinatário do direito positivo.

A isenção, desse modo, implica uma opção intencional de não tributação, a qual representa um forte indicador jurídico (e não extra-jurídico) de escopos extrafiscais.

8.3.1. Isenção e imunidade

Outro debate relevante no cenário jurídico nacional é a diferença entre isenção e imunidade. Paulo de Barros Carvalho, contudo, critica esse debate por considerar os institutos sobremaneira distintos e, apenas de forma muito oblíqua, poderiam ser comparados. Nas suas palavras,

São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contato. Poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das normas das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária²⁴⁶.

²⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 205.

Concordamos plenamente com a lição. Nem sequer em relação à função extrafiscal o instituto da isenção equipara-se ao da imunidade. Enquanto as regras de imunidade podem cumprir duas funções – a de bloqueio e a de fomento positivo –, as de isenção só podem exercer a função de estímulo, jamais a de bloqueio.

8.3.2. Isenção e não-incidência

Para Carrazza,

“isenção não se confunde com a não-incidência. [...] enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar²⁴⁷”.

De fato, a distinção é relevante. Como a extrafiscalidade, do ponto de vista jurídico, decorre das marcas de intencionalidade assentadas no discurso prescritivo, a isenção consubstancia-se num relevante indicativo teleológico; ao passo que a ausência de lei, não.

Uma lei que cria o imposto sobre produtos industrializados e deixa de selecionar, dentre as hipóteses definidas no Código Tributário Nacional, a arrematação, não indica que haja um escopo para fomentar esse tipo de atividade. Por outro lado, essa mesma lei ao isentar a fabricação de produtos farmacêuticos, apresenta claros indicativos do intuito incentivador.

O silêncio legislativo representa, geralmente, apenas a falta de iniciativa (de vontade, portanto) para a execução do ato de fala ou a ausência de condições momentâneas para a sua produção.

8.3.3. Isenção e alíquota zero

Também merece análise a suposta distinção entre isenção e alíquota zero. O saudoso Professor Ruy Barbosa Nogueira afirmava

“para a ocorrência do fato gerador é imprescindível que prévia e abstratamente a lei tenha descrito todos os aspectos do fato gerador (objetivo, subjetivo, temporal, quantitativos: alíquota e base de cálculo). Enquanto reduzida a zero a alíquota, não

²⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 781-82.

existirá tributação, por falta de um dos elementos do fato gerador. O efeito da alíquota zero ao suspender a tributação assemelha-se ao da isenção. Entretanto, enquanto a isenção suspende todos os elementos do fato gerador, a alíquota zero apenas nulifica um dos elementos do fato gerador²⁴⁸.

Todavia, não podemos acatar essa distinção. Afinal, alíquota não compõe o fato gerador (nem a hipótese de incidência). O mais relevante, porém, é destacar que a isenção não “suspende” todos os critérios da norma de incidência. Se assim o fizesse, teria o condão de revogá-la. Desse modo, alíquota zero nada mais é que isenção e, portanto, passível de portar os mesmos escopos extrafiscais e de persegui-los com idêntica intensidade.

8.4. EXTRAFISCALIDADE E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em face de cristalina dicção constitucional, não resta qualquer dúvida de que todo e qualquer tributo pode ser empregado com finalidade extrafiscal, conforme dispositivos abaixo reproduzidos:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Apesar desse comando Constitucional de evidente intencionalidade extrafiscal ser expressamente dirigido aos tributos federais e com um preciso intento (a promoção do equilíbrio regional), aponta nitidamente que toda e qualquer espécie tributária pode ser utilizada com finalidades outras que não a de levar recursos aos cofres públicos. Tal característica não é reservada para esta ou aquela espécie, mas sim atinente a todas.

Nesse passo, contudo, é necessário discorrermos acerca das espécies tributárias. Com esse fito, devemos fixar qual (ou quais) critério deve ser adotado para

²⁴⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, p. 167-68.

efetuarmos precisos cortes na classe das exações que se quadram no conceito de tributo e, como isso, segregá-la em sub-classes.

As classificações não são verdadeiras ou falsas, válidas ou inválidas. O ato de classificar é uma atividade lingüística que visa contribuir de forma mais ou menos útil com o específico intento pragmático da linguagem. O legislador classifica com o fito de prescrever condutas de forma mais eficiente. O Jurista classifica com a finalidade de melhor descrever o direito positivo. Nada obstante, quando o jurista fala acerca da classificação adotada pelo legislador não executa um ato de classificar. Ele enuncia uma proposição descritiva completa e, como tal, passível de aferição veritativa; apta, pois, de ser verdadeira ou falsa.

O legislador seleciona um conjunto de normas a partir de características consideradas relevantes e nomeia a classe. A partir desse nome acopla toda a classe aos demais enunciados do ordenamento com o fito de estabelecer seu regime jurídico. Ao jurista compete reconstruir essas vinculações. Especificamente quanto às espécies tributárias, duas Teorias se destacam: a Tricotômica e a Quinquipartite. A primeira afirma que o único critério relevante é o fato gerador (confirmado pela base de cálculo). A natureza do aspecto material do antecedente da norma tributária (confirmado pelo aspecto quantitativo, especificamente, pela base de cálculo) é o único critério relevante. Essa Teoria, portanto, adota assim uma avaliação intra-normativa. Basta analisar estritamente a norma que impõe o dever de pagar um tributo para se aferir com precisão qual o seu regime jurídico.

Já a Teoria Quinquipartite faz parte do conjunto de todas as demais Teorias que consideram também relevantes critérios inter-normativos. Para se identificar o regime jurídico a que se deve submeter uma norma de imposição tributária, não bastaria verificar os seus componentes constitutivos, mas também certas relações com outras normas do sistema. A Teoria das Cinco Espécies considera relevante a relação com regras de destinação dos recursos arrecadados.

Essa distinção entre as Teorias é fundamental para a interpretação de diversos enunciados constitucionais. A Doutrina que adota a Teoria Tricotômica afirma que as imunidades dirigidas a impostos impedem também as contribuições à seguridade, cuja hipótese de incidência se caracterize como a descrição de uma conduta do próprio contribuinte; ao passo que os adeptos da Teoria das Cinco Espécies afirmam que tais contribuições não se incluem na classe dos impostos e, assim, caracterizam-se como uma

espécie autônoma, em razão da destinação constitucional dos recursos arrecadados em razão da sua exigência. Dessa forma, podem ser exigidas em relação aos fatos, pessoas e bens protegidos por regras imunizantes de impostos.

Adotamos a Teoria das Cinco Espécies por considerá-la a mais adequada à análise do fenômeno extrafiscal.

8.4.1. Impostos

Em relação à definição das espécies tributárias, não podemos deixar de considerar a competência estatuída na Constituição (art. 146, III, a) para a Lei Complementar de estabelecer a “definição de tributos e de suas espécies” e é o Código Tributário Nacional que define, em seu art. 16, o que deve ser compreendido como imposto: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, ou seja, é o tributo, cujo fato gerador é praticado pelo próprio particular.

Em retorno ao plano superior das normas constitucionais, pode ser verificado que os impostos estão precisamente discriminados. A Constituição atribui aos Entes Políticos precisas competências para criar impostos sobre hipóteses determinadas. Ademais, todas guardam entre si um fator em comum, representam dimensões econômicas relevantes. Não há impostos que possam ser instituídos sobre fatos sociais, cujo aspecto econômico não seja relevante.

Mesmo os impostos residuais, em razão do necessário respeito ao primado da capacidade contributiva estampado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal²⁴⁹, devem apresentar essa característica.

Dessarte, podemos afirmar com segurança que os impostos, justamente por onerar fatos sociais de relevante aspecto econômico, prestam-se por excelência a finalidades extrafiscais²⁵⁰. Em realidade, para cada um dos grandes grupos de atividades econômicas, há discriminação ordinária (não residual) de impostos. O ICMS, de competência estadual, alcança a mercancia; mas além deste imposto, sobre bens elaborados de maior valor agregado, há a sobreposição do IPI de competência federal. Sobre os

²⁴⁹ “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”

²⁵⁰ Com o mesmo entendimento: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 168.

serviços em geral pode incidir o ISSQN de competência Municipal. Sobre operações de comércio exterior, há a incidência do imposto de importação no ingresso ao País de produtos estrangeiros e o imposto de exportação na saída de bens nacionais; dentre outros exemplos.

A discriminação constitucional de competências para a criação de impostos não indica fatos sociais relevantes economicamente apenas em razão de serem estes os mais adequados para se obter os recursos necessários para a gestão pública. Parece-nos evidente que este aspecto está presente, ou seja, a Constituição distribui às Pessoas Políticas os fatos sociais economicamente relevantes sobre os quais podem instituir impostos e, assim, atender às suas finalidades fiscais de obtenção de recursos. Todavia, também presente está a função extrafiscal de tais exações. É da competência da União legislar privativamente sobre comércio exterior (art. 22, inciso VIII), logo é desta mesma Pessoa Política a competência para instituir impostos sobre estas condutas, isto é, o imposto de importação e o de exportação. Também é privativo da União legislar sobre direito agrário (art. 22, inciso I), bem como “desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social” (art. 184), logo o imposto territorial rural é de sua competência tributária. Aliás, a Emenda Constitucional 42/03 atribuiu aos Municípios a faculdade de assumirem as funções de arrecadar e fiscalizar o referido imposto e assumirem integralmente a arrecadação, mas sem macular em nada a competência legislativa federal. Por outro lado, como a política de desenvolvimento urbano é de competência municipal (art. 182), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana também o é. Não podemos deixar de constatar ser igualmente da União a competência administrativa para “fiscalizar as operações de natureza financeira” (art. 21, inciso VIII), bem como a legislativa para disciplinar o sistema financeiro nacional mediante lei complementar, conforme disposição do art. 192: “O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares”. Logo, também é da União a competência tributária para estabelecer o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Seria muita coincidência que as Entidades Políticas a quem a Constituição Federal atribui competência para regradar determinadas áreas serem as mesmas a quem também atribui competência tributária para instituir impostos sobre os respectivos fatos

econômicos. Há uma nítida intenção constitucional para que tais impostos sirvam também de expedientes capazes de direcionar as condutas. Aliás, a Doutrina pátria já de longa data constata a relação entre competência tributária e competência regulatória, especialmente quanto aos impostos. Ruy Barbosa Nogueira assim afirmou: “quando o legislador constituinte desejou proceder à reforma agrária deu à União, como um dos instrumentos efetivos para implantá-la e regulá-la, competência para legislar sobre o imposto territorial rural, competência essa que se conserva até hoje no § 4º, do art. 153 da Constituição vigente²⁵¹”.

Isso reforça nossa convicção anteriormente posta de que as Pessoas Políticas não podem manejar seus tributos para influir na prática de condutas que não se incluam na sua competência regulatória.

Um tema que também merece investigação é o da possibilidade de lei complementar que define fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes poder possuir escopo extrafiscal. Os impostos são os únicos tributos para os quais a Constituição exige complementação em relação a esses critérios, conforme art. 146, inciso III, alínea “a”. Poderia, assim, a União se valer desta competência legiferante para imprimir traços de extrafiscalidade aos impostos estaduais e municipais?

Temos a convicção de que não. Apesar da Constituição Federal só proibir expressamente a concessão de isenções (conforme art. 151, inciso III), o Ditame da Autonomia das Pessoas Políticas informa todo o nosso modelo constitucional e impede a União de interferir, salvo expressas exceções, nas competências legiferantes dos demais Entes Tributantes. A proibição decorre de sua própria concepção federativa e somente está explicitada em relação a isenções para se evidenciar não mais ser autorizado à União conceder tal benefício, conforme rezava o § 2º, art. 19, da Constituição anterior: “a União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”.

Com efeito, pelas nossas pesquisas, o legislador complementar tem respeitado esse limite. Não encontramos nas leis complementares 87/96 e 116/03, as quais estabelecem as regras gerais, respectivamente, do ICMS e do ISS, em especial, a definição de seus contribuintes, hipóteses de incidência e bases de cálculo, qualquer dispositivo que possa ser interpretado como limitador do espectro constitucional de competências

²⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, p. 187.

tributárias atribuídas aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Como exceção, ambas leis concedem isenções para as exportações de bens e serviços, mas essa hipótese tem amparo constitucional expresso (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”; e art. 156, § 3º, inciso II)..

8.4.2. *Taxas*

Enquanto os impostos assim se qualificam pelo fato gerador ser praticado pelo particular. As taxas, pelo contrário, são os tributos exigidos em razão de um fato praticado pela Administração Pública.

No entanto, não é todo e qualquer fato jurídico praticado por entes estatais que legitimam juridicamente a imposição de taxas. Segundo o art. 145, inciso II, da Constituição Federal, todas as Pessoas Políticas podem instituir “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Dessarte, só há competência constitucional para se instituir dois tipos de taxa: (i) a de serviço e (ii) a de polícia ou fiscalização.

Apesar da destinação dos valores arrecadados com as taxas não se caracterizar como critério jurídico apto a qualificar esta espécie e, portanto, a definir o seu regime jurídico, é nítido que prepondera o caráter fiscal de sua instituição. Nada obstante, isso não significa que tais tributos não possam ser utilizados como fins sancionatórios, especialmente, positivos.

O artigo 73, inciso I, da Lei Complementar nº 123/06, a qual disciplina o Simples Nacional, estabeleceu redução dos emolumentos (os quais possuem a natureza jurídica de taxa) no protesto de títulos, quando o devedor for microempresa ou empresa de pequeno porte. Como será discutido no próximo capítulo, as simplificações e reduções quantitativas da tributação para as empresas de menor porte econômico apresentam claros escopos extrafiscais, tanto econômicos como sociais.

Seguramente, a mais rica discussão acerca da relação entre essa espécie tributária e extrafiscalidade, diz respeito à taxa de polícia.

Essa taxa decorre de uma específica atuação do Estado, qual seja, a de limitar, disciplinar e fiscalizar atividades do particular. Afinal, se essa exação está vinculada justamente ao Poder que a Administração Pública detém para restringir a liberdade de conduta, aparenta que possui nítida função extrafiscal.

Regis de Oliveira, porém, discorda dessa tese e, ao analisar algumas hipóteses, conclui: “Daí, difícil falar-se em extrafiscalidade na exigência do tributo denominado taxa²⁵²”. Schoueri²⁵³, por outro lado, admite escopos extrafiscais na instituição de taxas sem qualquer ressalva entre as decorrentes de prestação de serviço público e as de polícia.

Cremos, contudo, que a principal função da taxa de fiscalização seja fiscal. Ela retribui o Estado pelo gasto (o que não implica vinculação direta entre gasto e receita) empreendido para desenvolver uma atividade de fiscalização de uma atividade do particular, a qual, sem controle, poderia acarretar danos para os particulares. É o caso da pesca, uma vez desregulada e não fiscalizada, redundaria em redução ou mesmo exaustão total dos estoques de pescado; e de bases, lanchonetes e restaurantes, cuja atividade poderia causar danos à saúde popular; dentre muitas outras.

A taxa de polícia para se obter a licença de pesca não visa restringir o acesso a tal atividade tornando-a mais onerosa. Todavia, ainda sim, pode estar presente a finalidade extrafiscal ao se exonerar da exação pescadores artesanais, por exemplo.

8.4.3. Contribuição de Melhoria

É provavelmente a espécie tributária que guarda o maior equilíbrio entre as razões fiscais e extrafiscais. Se, por um lado, essa espécie é criada com a finalidade de reduzir a especulação imobiliária calcada em expectativas de obras públicas; por outro lado, o valor a ser obtido dos particulares não deve superar os gastos empreendidos pelo Poder Público para a realização da obra.

Tal disposição não é de cunho constitucional expreso, mas está prescrita no Código Tributário Nacional (art. 81). Para aqueles que se posicionam segundo o entendimento dicotômico das funções da lei complementar em matéria tributária, tais disposições extrapolariam o poder legiferante complementar conferido pela Carta Constitucional. No entanto, adotamos a tese da tricotomia, o que, aliás, mais se coaduna com a firme posição adotada pelo STF nos seus últimos julgados, em especial na edição da Súmula Vinculante nº 8.

²⁵² OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Taxas de polícia*, pág. 70-71.

²⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 181.

8.4.4. Empréstimo compulsório

Seu objetivo é precipuamente fiscal por expressa disposição constitucional. É a despesa (ou expectativa de despesa) que justifica a criação de tais exações. Nada impede, contudo, que respeitada a motivação fiscal, a União também busque fins extrafiscais.

Vale ainda a observação de que o inciso III, artigo 15, do CTN, estipula uma terceira hipótese de empréstimo que possuía nítida função extrafiscal (empréstimo no caso de “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”), a qual, porém, não foi recepcionada pela Constituição de 1988.

8.4.5. Contribuições especiais

Segundo a Teoria Quinquipartite, Contribuições Especiais são os tributos que apresentam destinação constitucional expressa ou implícita, ressalvadas as hipóteses de empréstimos compulsório. Pela dicção do art. 149 da Constituição Federal, há três tipos, que subdividem a espécie também em razão da natureza do destino: (i) as contribuições sociais, cuja receita deve ser destinada para custeio dos direitos da ordem social; (ii) as contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Apesar desses tributos adquirirem autonomia jurídica e, portanto, regime jurídico próprio em razão da destinação, este aspecto deve ser considerado apenas como diferenciador e não como um elemento soberano. A análise da destinação é essencial para qualificar a espécie, mas seus demais aspectos, em especial, os critérios eidéticos de compleição da regra-matriz de incidência, bem como a relação entre norma de incidência e regra de destinação foram um domínio sobremaneira rico de possibilidades extrafiscais.

Assim, por exemplo, a circunstância de a Carta Suprema determinar a área de destino dos recursos arrecadados com a implementação de uma contribuição não redundava, necessariamente, na proibição de serem concedidas isenções, as quais, evidentemente, mutilam parcialmente a receita e, portanto, a destinação.

As contribuições sociais apresentam nítida finalidade fiscal, mas podem se prestar a objetivos extrafiscais sem maiores senões, em especial, aquelas cuja hipótese de incidência, tal qual a dos impostos, é caracterizada como uma atividade do particular. Geralmente, as alterações introduzidas na lei do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com escopos sociais e econômicos são acompanhadas de iguais modificações na

lei da contribuição social sobre o lucro. A compensação integral dos prejuízos fiscais na base de cálculo do imposto de renda para as atividades rurais, por exemplo, que se configura nitidamente como um tratamento diferenciado e favorecido em relação às demais atividades econômicas, foi também estendida para as compensações das bases de cálculo negativas da contribuição social sobre o lucro por meio do art. 42 da MP nº 1.991/2000.

Já as contribuições de interventivas apresentam marcadamente características extrafiscais, mas sua análise é sobremaneira tormentosa e complexa. Em razão das premissas adotadas, há quatro possibilidades lógicas para se promover a intervenção ao considerarmos também a destinação: (i) por meio da norma de incidência; (ii) por meio da regra de destinação; (iii) por meio de uma ou outra; (iv) por meio de uma e outra.

Evidentemente, conforme a posição, o campo de competência da União para criar tais exações altera-se significativamente. A terceira resulta na maior competência, a quarta na menor. Esta é ainda mais restritiva ao se considerarmos essencial a vinculação de caráter extrafiscal entre a receita e a despesa. É como pensamos.

A Constituição Federal é sobremaneira minuciosa e precisa ao discriminar as competências tributárias. Os impostos estão taxativamente discriminados e a competência residual de que dispõe a União para outros criar deve atender a critérios restritivos materiais (não-cumulatividade) e formais (edição de lei complementar). Apesar de aparentemente haver uma ampla competência para a criação de taxas e contribuições de melhoria, essa aparência é enganosa. Somente estritas atividades estatais autorizam a instituição dessas espécies tributárias. Desse modo, não consideramos coerente interpretar que a Constituição, de um lado, tenha sido tão restritiva na discriminação de impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas, por outro, tenha entregado um vasto poder para a União criar contribuições de intervenção do modo como lhe aprouver.

Ademais, entendemos que o exercício da competência tributária para a criação desse tipo de contribuição especial exige que tanto a sua regra de incidência, quanto a norma de destinação colaborem para o mesmo fim de caráter regulatório. O escopo extrafiscal, que deve ser de caráter econômico, vincula a destinação e vice-versa. A contradição entre as duas regras macula de inconstitucionalidade esse tributo.

Assim como as contribuições sociais, as relativas a categorias também apresentam precípua função fiscal. Em verdade, exercem parafiscalidade se distinguirmos a função de levar dinheiro aos cofres públicos da função de entregar recursos financeiros

diretamente às entidades que colaboram com o Estado. Entendemos, contudo, que não há relevância entre essas duas funções, uma vez que recursos públicos obtidos por meio de tributos arrecadados diretamente pelo Estado podem ser direcionados posteriormente, mediante normas de caráter financeiro, para entidades paraestatais.

Essas contribuições, apesar de não serem tipicamente discriminadas para perseguirem escopos extrafiscais, podem desempenhar também essa função. Como exemplo, a isenção de contribuições ao “Sistema S” e demais instituídas pela União (dentre as quais, portanto, a sindical) para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, conforme, o art. 13, § 3º, da LC nº 123/06.

8.5. MODALIDADES EXTINTIVAS E FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Em geral, as modalidades de extinção do crédito tributário não apresentam finalidade extrafiscal. Há, porém, exceções, as quais devem, para assim se caracterizar, atender requisitos.

Em primeiro lugar, é necessário que a modalidade não se caracterize como um direito subjetivo. Se todos têm direito de pagar, o pagamento não se caracteriza como uma modalidade de extinção apta a desempenhar função extrafiscal, pois não apresenta qualquer critério discriminador capaz de beneficiar determinadas condutas em relação a outras. Isso, a princípio, pois a própria estipulação de prazo para pagar distinta pode apresentar caráter extrafiscal.

Em segundo lugar, é necessário que a modalidade de extinção se reporte a situações futuras. Uma lei de remissão, publicada em 2007, que dispense o IPTU/2006 para áreas atingidas por uma enchente, não apresenta caráter extrafiscal. A circunstância de, no antecedente da regra, estar descrita uma classe de fatos já consumados na época da introdução do diploma legal na ordem jurídica, é suficiente para afastar o caráter extrafiscal da regra, o que levou SCHOUERI a condenar a concessão de incentivos em razão de condutas já praticadas²⁵⁴.

Por outro lado, uma lei que estatua o direito à compensação tributária, mas apenas para exportadores, nitidamente apresenta caráter extrafiscal. Aliás, vislumbramos

²⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 273: “nenhum sentido se pode encontrar na aplicação retroativa de um incentivo fiscal; se o contribuinte já incorreu na hipótese desejada pelo legislador, sem que a tanto fosse movido pelo incentivo fiscal, a concessão deste configura privilégio odioso, se não justificada por outro fundamento constitucionalmente válido”.

que as regras de compensação de tributos federais apresentam esse escopo, uma vez que tal direito só foi concedido para pessoas jurídicas e firmas individuais, e não para pessoas físicas. Apresentam, assim, claro escopo de fomentar o desenvolvimento das atividades produtivas.

Reportar-se a situações futuras é necessário; todavia, não é suficiente. Uma remissão, por exemplo, que dispense o pagamento de tributos abaixo de um certo valor diminuto, não apresenta caráter extrafiscal. Seu estabelecimento decorre de a receita não compensar o gasto com a cobrança. Assim, a finalidade é apenas fiscal, vale dizer, não gerar gastos desnecessários ao próprio Estado.

CAPÍTULO XIX - A POSITIVAÇÃO EXTRAFISCAL

“Um homem prudente deve sempre seguir os caminhos abertos pelos grandes homens [...] e fazer como os arqueiros prudentes que, julgando muito distantes os alvos que pretendem alcançar e conhecendo bem o grau de exatidão de seu arco, orientam a mira para bem mais alto que o lugar destinado, não para atingir tal altura com a flecha, mas para poder, por meio de mira tão elevada, chegar ao objetivo”.

MAQUIAVEL, Nicolau; *O Príncipe*.

Valendo-nos da lição de Maquiavel, adotamos o caminho trilhado pelo nosso orientador (Professor Paulo de Barros Carvalho) de investigar o discurso do direito positivo por meio de instrumentos desenvolvidos pela Teoria da Linguagem, em especial, pela Semiótica. Apontamos nossa mira para bem alto, mas nosso escopo sempre foi bem menos elevado: o de apenas demonstrar que há uma intencionalidade intersubjetiva, a qual, em relação ao signo jurídico, deve ser enfrentada pelo Jurista, pois conforma a interpretação das mensagens prescritivas.

A extrafiscalidade, vale dizer, o emprego intencional de regras tributárias com escopo não arrecadador, é aspecto que permeia dispositivos constitucionais – como princípios, imunidades e regras de competência –, perpassa pelos legais, em especial, por aqueles que inauguram a ordem jurídica com os critérios constituintes da norma de incidência, até os infra-legais aptos à instituição de deveres instrumentais, prazos de pagamento, etc.

É tema sobremaneira complexo que merece reflexão detida e acurada, dirigida a cada um desses planos normativos. Isso, contudo, ainda não basta. Há uma vasta gama de intrincadas relações entre os patamares hierárquicos do ordenamento.

No plano constitucional, há nove tipos de regras: i) proibitivas, (i.1) da extrafiscalidade positiva, (i.2) da extrafiscalidade negativa, e (i.3) da extrafiscalidade em ambos os sentidos; ii) facultativas, (ii.1) da extrafiscalidade positiva, (ii.2) da extrafiscalidade negativa, e (ii.3) da extrafiscalidade em ambos os sentidos; por fim, iii) impositivas, (iii.1) da extrafiscalidade positiva, (iii.2) da extrafiscalidade negativa, e (iii.3) da extrafiscalidade em ambos os sentidos. No patamar infra-constitucional, os diversos tributos – uns mais, uns menos, mas todos – podem ser estruturados para atender matizados fitos extrafiscais, mediante os mais variegados instrumentos – desde especificidades dos critérios essenciais da regra de incidência até simplificações de deveres instrumentais.

Assim, as relações entre esses dois grupos de enunciados prescritivos resultam num vasto e rico complexo de cadeias de positivação não exaurível num trabalho de cunho monográfico, nem sequer de forma superficial.

Isso, contudo, não é justificativa para, neste derradeiro capítulo, deixarmos de enfrentar o tema, que representa o próprio desfecho da empreitada de analisar o fenômeno jurídico da extrafiscalidade por meio de instrumentos semióticos.

Assim, abordaremos de forma exemplificativa, mas com suficiente profundidade, algumas das cadeias de positivação – no trecho que interliga as regras de competência às normas gerais e abstratas de conduta –, que realçam a necessária consideração dos escopos extrafiscais para a adequada interpretação do direito posto e, portanto, para a construção do Direito Tributário.

9.1. MITIGAÇÕES AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE, NOVENTENA E ESTRITA LEGALIDADE

A Doutrina²⁵⁵ é unânime ao afirmar que quatro impostos federais (imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações financeiras) excepcionam os Princípios da Anterioridade, da Noventena e da Estrita Legalidade em razão da sua função extrafiscal. Em verdade, em termos mais precisos, o IPI é o único, dentre os quatro, que não excepciona um dos princípios: a Noventena. Este princípio, originariamente dirigido às Contribuições à Seguridade Social, conforme dicção do art. 195, § 6º, da Constituição Federal²⁵⁶, foi estendido aos tributos em geral pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, ao introduzir a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 com a seguinte redação:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

²⁵⁵ Para ficar em alguns exemplos somente. AMARO, Luciano; *Direito Tributário Brasileiro*, p. 125, “Alguns tributos escapam à aplicação do princípio da anterioridade [...] Entre as exceções, temos que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações. Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) não se submetem ao princípio da anterioridade”. MACHADO, Hugo de Brito; *Curso de Direito Tributário*, p. 265, “Sendo, como é, o imposto de importação um tributo com função predominantemente extrafiscal, foi ele colocado como uma das exceções ao princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro. Pode ser ele aumentado no curso do exercício financeiro. Também a ele não se aplica em toda a plenitude o princípio da legalidade”.

²⁵⁶ “§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado [...]”.

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

A Noventena ou Anterioridade Nonagesimal, outrora conhecida como Anterioridade Mitigada ou Enfraquecida justamente por se dirigir apenas às Contribuições à Seguridade Social, passou a ser um preceito norteador de todo o sistema tributário com o evidente escopo de reforçar a Anterioridade Geral, isto é, o Princípio estampado na alínea “b”.

Todo princípio (em verdade, militamos que toda norma) tem o condão de perseguir algum valor concebido como tal pelo legislador e, portanto, pela sociedade que representa. No caso da Anterioridade, o valor corresponde à segurança jurídica ou, mais especificamente para a seara tributária, à previsibilidade das relações jurídico-fiscais. Como já discorremos anteriormente, a segurança jurídica é aspecto essencial para o desenvolvimento do modelo capitalista. No entanto, a Anterioridade, como originariamente concebida, não era princípio plenamente apto a preservar o valor por ela perseguido. Num exemplo simples, a publicação de lei em 31/12 de um ano autorizava a cobrança do tributo já no dia imediatamente seguinte. O princípio era atendido, mas o valor flagrantemente violado.

A extensão da Noventena teve a finalidade de reforçar a Anterioridade e, com isso, efetivamente preservar os valores por ela perseguidos. Assim, era de se esperar que as exceções à Anterioridade Geral fossem as mesmas relativamente à Noventena.

De fato, em sua maioria são, tais como os próprios II, IE e IOF, bem como os impostos extraordinários e os empréstimos compulsórios decorrentes de guerra externa e de calamidade pública. No entanto, há alguns tributos que atendem um princípio, mas não o outro. O imposto de renda, por exemplo, deve atender à Anterioridade Geral, mas foi excepcionado do atendimento à Noventena.

Não vislumbramos qualquer razão extrafiscal para excepcionar o imposto de renda. Também não concebemos por que o constituinte derivado decidiu por não excepcionar o IPI também da Anterioridade Nonagesimal. De toda sorte, tecidas essas considerações acerca da particular circunstância do IPI, a Doutrina afirma, de forma praticamente uníssona, que tais impostos excepcionam três dos mais relevantes princípios

do Sistema Tributário Nacional em razão de sua função extrafiscal de cunho econômico-regulatório. Todavia, nesse passo indagamos: qual é o fundamento para essa afirmação?

Vejamos os dispositivos constitucionais pertinentes. Em relação à estrita legalidade, assim dispõe o § 1º do art. 153:

“§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

Em relação à Noventena e à Anterioridade, assim estabelece o § 1º do art. 150:

“§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

Em nenhum desses dispositivos, há qualquer expressão que diga respeito a estímulo ou desestímulo de atividades por meio desses impostos. Note-se que são dispositivos de compostura diversa de outros, como os relativos ao imposto territorial rural. Vide o § 4º do art. 153 e seu inciso I:

“§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

No exemplo acima, a intenção extrafiscal está estampada expressamente na dicção do dispositivo constitucional ao se asseverar que a finalidade diz respeito a “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

No que se refere às exceções, para certificarmos suas razões extrafiscais, é necessário um esforço interpretativo mais elevado. Isso, porém, não desqualifica seu caráter extrafiscal e nem o torna menos intenso e relevante.

Desse modo, assim como a fixação de alíquotas uniformes para o imposto de territorial rural inquinaria de inconstitucionalidade sua lei instituidora, a adoção dessas exceções com exclusivas razões fiscais não encontra amparo no Texto Excelso²⁵⁷.

9.1.1. O conteúdo de “condições”.

Como já visto acima, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do II, IE, IPI, e IOF, desde que sejam atendidos “limites” e “condições” previstos em lei.

A Doutrina sempre se refere aos limites como os patamares, superior e inferior, das alíquotas. Contudo, o que deve ser compreendido por “condições”?

Uma condição corresponde a uma ocorrência futura e incerta. Deve, assim, a lei que cria tais impostos regulatórios, além de fixar a faixa de percentuais, estabelecer quais ocorrências, não passíveis de segura previsão, legitimam o Poder Executivo a alterar as alíquotas. Passamos, assim, à análise das leis instituidoras de cada um dos impostos.

9.1.2. Imposto sobre operações financeiras

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, de denominação doutrinária mais concisa “imposto sobre operações financeiras”, compõe o rol daqueles que expressamente excepcionam os ditames constitucionais da reserva legal e das anterioridades.

Como já asseveramos anteriormente, tais exceções decorrem das finalidades extrafiscais que devem ser desempenhadas por tais exações. Só é justificável a exceção em face de algum critério particular. No caso, a relevância de conformar condutas de cunho econômico, que mereçam intervenção célere.

Não cremos justificável que tais impostos possam ser empregados como meros instrumentos de arrecadação em descumprimento dos preceitos constitucionais. Vale uma vez mais repisar: se por um lado o Constituinte excepcionou tais impostos de preceitos constitucionais; por outro, o fez por algum motivo, por alguma razão que não pode ser certamente de natureza meramente fiscal.

²⁵⁷ Mesma posição é adotada por SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 262: “a identificação de tal mitigação no princípio da legalidade insere-se no ordenamento exclusivamente em função das normas tributárias indutoras, não parecendo cabível possa o Executivo, diante de mera situação de falta de caixa, valer-se do permissivo constitucional para ampliar seus recursos financeiros, sem prévio exame do Poder Legislativo”.

A intenção da dicção constitucional não se revela, sob qualquer análise crítica, como guarida de um poder de aumentar a arrecadação ao arrepio dos preceitos constitucionais aplicáveis aos demais tributos.

É nítido, apesar de não expresso, que a intenção foi a de instrumentalizar o Executivo com meios de natureza tributária capazes de fomentar ou desestimular atividades econômicas celeremente, que não se submetam ao processo lento de aprovação de lei formal e nem aos princípios diferidores de vigência.

No entanto, a atual lei que estabelece os limites de alteração de alíquota, bem como as condições para sua modificação foi aprovada com a redação que se segue:

“LEI Nº 8.894, DE 21 DE JUNHO DE 1994.

“Art. 1º O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia, sobre o valor das operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários.

“Parágrafo único. O Poder Executivo, obedecidos os limites máximos fixados neste artigo, poderá alterar as alíquotas do imposto tendo em vista os objetivos das políticas monetária e fiscal”.

As condições, portanto, correspondem aos “objetivos das políticas monetária e fiscal”.

O primeiro objetivo, ou seja, a intenção legislativa relativa a empreender política monetária é de cunho extrafiscal e, destarte, coaduna-se com a feição constitucional de excepcionar a variação de alíquota a submissão aos ditames da Estrita Legalidade, Anterioridade e Noventena. Com tal propósito, por exemplo, foi editado o Decreto nº 6.391/08, o qual, dentre muitas outras modificações, fixou a alíquota do IOF no patamar de 1% sobre operações de câmbio para ingresso de recursos no País, promovidas por investidor estrangeiro com a finalidade de aplicação no mercado financeiro e de capitais, ao introduzir o inciso X no § 1º do art. 15 relativo ao Decreto 6.306/07. Anteriormente tais operações não se sujeitavam à tributação, uma vez que sua alíquota era reduzida a zero.

O objetivo imediato foi o de tornar a entrada de recursos no País mais onerosa; com isso inibi-la e, assim, deprecia o Real, o que redundava em fomento das exportações – alvo final da modificação normativa.

Já a autorização legal para o Executivo alterar as alíquotas com o fito de atender à política fiscal é inconstitucional. Tal acepção não possui, evidentemente, caráter extrafiscal. O legislador deveria selecionar apenas objetivos extrafiscais, como o fez ao se referir à “política monetária” anteriormente comentada.

Um exemplo de aumento de alíquota com finalidades evidentemente fiscais foi a edição do Decreto nº 6.339/08, o qual aumentou as alíquotas do IOF em 0,38% após a derrota do Governo relativamente à prorrogação da CPMF.

Até pelo preciso patamar do aumento de alíquota, independentemente de qualquer declaração que possa ter sido formulada por membros do Ministério da Fazenda formuladores do diploma editado pelo Presidente da República, é evidente que o aumento foi empreendido com a finalidade de compensar a perda de arrecadação com a não prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras.

Por tal motivo foi promovido pelo Partido Democratas a ADI/4002 em 07/01/2008, ainda pendente de decisão do STF.

É importante se frisar que, nas hipóteses anteriores (Decretos nº 6.339/08 e 6.391/08), o veículo normativo infra-legal não estampou expressamente com base em que autorização legislativa (política monetária ou fiscal) foi empreendido o aumento do imposto. Nossas inferências foram construídas com base em relações contextuais, o que não se caracterizam como “extra-textuais” e, portanto, extra-jurídicas.

Cremos, contudo, que, da mesma forma como a Constituição impõe ao legislador o dever de fixar quais condições legitimam o Executivo a alterar alíquotas; no uso de tal competência, o Executivo deve expor expressamente os motivos para a modificação percentual, deve deixar marcas claras da sua intenção subjetiva no diploma jurídico.

9.1.3. Imposto sobre produtos industrializados

Ao contrário dos outros três impostos, o IPI apresenta caráter extrafiscal explícito, uma vez que deve ser “seletivo, em função da essencialidade do produto”, conforme a dicção do art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal.

Ainda assim, a alteração de suas alíquotas só pode ser promovida segundo as “condições” legais. Em suma, a lei deve reduzir a vaguidade do conteúdo de significação do termo “essencial”.

A Lei, contudo, não foi editada após a Constituição de 1988. Assim, aplica-se o art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 naquilo em que foi recepcionado²⁵⁸. Vejamos sua dicção:

“Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei”.

Há fixação de limites, isto é, fronteiras percentuais, mas em absolutamente nada os dispositivos legais reduzem a vaguidade constitucional. De toda sorte, ao menos, não maculam o Texto Excesso, como faz a Lei do IOF ao estabelecer razões de cunho fiscal.

9.1.4. Imposto de importação

A competência para o Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto de importação está estampada na Lei nº 8.085/90, a qual, no entanto, deixa de fixar os limites e condições, reportando-se àqueles estabelecidos em diplomas legais anteriores à atual Constituição Federal, conforme podemos constatar pela redação do art. 1º:

Art. 1º O Poder Executivo poderá, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, modificada pelos Decretos-Leis nºs 63, de 21 de novembro de 1966, e 2.162, de 19 de setembro de 1984, alterar as alíquotas do imposto de importação.

As condições estão estampadas, em especial, no art. 3º da referida Lei nº 3.244/57, interpretado em conjunto com o art. 48, abaixo reproduzidos:

²⁵⁸ O disposto no inciso III não foi recepcionado, pois estabelecia competência para o Poder Executivo “alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo”, o que macula flagrantemente o atual Texto Excelso.

Art.3º - Poderá ser alterada dentro dos limites máximo e mínimo do respectivo capítulo, a alíquota relativa a produto:

- a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa;
- b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular;
- c) que haja obtido registro de similar;
- d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores;
- e) de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação, de forma a frustrar os objetivos da Tarifa.

[...]

Art. 48 - Enquanto for indispensável conjugar a Tarifa com medidas de controle cambial, objetivando selecionar as importações em função das exigências do desenvolvimento econômico do país, as mercadorias serão agrupadas em duas categorias; geral e especial

A lei, assim, estabeleceu o escopo extrafiscal de promover o desenvolvimento econômico do País. Em parte alguma da dicção legal, encontramos autorização para modificação de alíquota com finalidades de cunho fiscal, o que se coaduna com a atual Constituição Federal.

É, porém, relevante destacar que também não há qualquer referência à variação de alíquotas para atender escopos sociais. Pensamos que poderia o legislador estipular não só condições sociais para a modificação de alíquotas pelo Executivo, mas também estabelecer limites diferenciados. Por exemplo, poderia fixar uma faixa diferenciada de variação de alíquotas para gêneros de primeira necessidade com um limite superior menor que o previsto para os demais produtos.

9.1.5. Imposto de exportação

As razões legais para a variação das alíquotas do imposto de exportação são todas de natureza extrafiscal (política cambial e do comércio exterior), conforme dicção do art. 3º do DL nº 1.578/77, com redação da Lei nº 9.716/98:

DECRETO-LEI Nº 1.578, DE 11 DE OUTUBRO DE 1977.

Art. 3º A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 9.716, de 26.11.1998)

Parágrafo único. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a cinco vezes o percentual fixado neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.716, de 26.11.1998)

Dessa forma, o ato do Executivo que modificar as alíquotas desse imposto com finalidade fiscal será inquinado de ilegal já afirmava Baleeiro acerca do imposto de exportação,

“Discutiu-se, durante gerações, o caráter anti-econômico desse tributo, que, em geral, opera contra o país na concorrência internacional, onerando os artigos de sua produção e de seus comércio com o estrangeiro. Prevaleceu acertadamente a opinião de que, ao invés da supressão, deveria ser reservado a casos e conjuntura especiais, como arma da política comercial do exterior, cambial e monetária²⁵⁹”.

E completa a seguir, “De tributo puramente fiscal dos Estados, transformou-se em instrumento apenas extrafiscal do comércio exterior²⁶⁰”.

Todavia, discordamos desse entendimento. Não há tributo completamente destituído de caráter fiscal. Aliás, o imposto de exportação pode servir em algumas específicas circunstâncias de fonte adequada e significativa de recursos financeiros ao Estado. Só entendemos que as exceções aos Primados da Legalidade Tributária, Anterioridade e Noventena não podem ser empregados com finalidades exclusivamente fiscais. Adiante, explicitaremos como o imposto de exportação pode ser empregado com mútuo escopo.

9.2. A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO EXTERIOR

Certamente um dos temas de Direito Tributário com o maior número de específicas controvérsias é o da tributação do comércio exterior.

Diversas questões tributárias são analisadas e sedimentadas na Jurisprudência de forma absolutamente pontual sem uma percuciente investigação acerca das questões jurídico-econômicas e, portanto, extrafiscais envolvidas nesse conjunto de atividades.

²⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 137.

²⁶⁰ *Ibid.*, p. 138.

É evidente que o fomento do comércio internacional, da troca de mercadorias, serviços e tecnologias entre os países implementa o desenvolvimento econômico do País. Tal fomento, porém, não deve ser feito de forma indiscriminada e ingênua.

No caso específico das trocas de mercadorias, é notório que as importações apresentam um viés negativo de redução do mercado consumidor para os produtos nacionais. A abertura indiscriminada de nossos mercados ao produto estrangeiro reduz produção, emprego e, portanto, renda das empresas e de trabalhadores nacionais.

Por outro lado, as exportações são atividade que expande as fronteiras comerciais das empresas nacionais, proporcionando-lhes com isso não só maior receita, mas também redução de custos por meio de ganhos de escala.

O ideal seria, por esse viés, promover a exportação e desestimular as importações.

Nada obstante, se todos os Países assim agissem a conta não fecharia. Se alguém exporta, outrem tem que importar. Nesse jogo, a refrega se dá pela busca de brechas nos mercados alienígenas e pela obstrução do acesso à nossa economia. Na verdade, a abertura de nossos mercados é utilizada como instrumento de barganha para penetração nas economias alheias.

Há ainda de se considerar que as importações não apresentam apenas um viés negativo. Importar implica fomentar a concorrência para os produtores nacionais, motivando-os a aprimorar seus processos e produtos.

De toda sorte, é tema largamente conhecido em Economia que as Nações, na busca pelo desenvolvimento e inserção social de sua população, devem fomentar suas exportações e desestimular as importações.

Tais considerações de cunho, a princípio, estritamente econômico encontram evidente ressonância no nosso ordenamento jurídico. Vejamos exemplos estampados na Constituição Federal.

Como fomento às exportações há cinco conjuntos de dispositivos: a) art. 149, § 2º, inciso I, b) art. 153, § 3º, inciso III, c) art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, d) art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”, e e) art. 156, § 3º, inciso II.

Os três primeiros dizem respeito a imunidades relativas, respectivamente, às Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico, ao Imposto sobre

Produtos Industrializados e ao ICMS; e os dois últimos são atinentes a isenções heterônomas do ICMS e do ISS.

Em sentido oposto, ou seja, de desestímulo às importações, encontramos ainda mais referências; ao todo sete: a) art. 149, § 2º, inciso II, e § 3º, b) art. 153, inciso I, c) art. 155, inciso II, d) art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, e) art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, f) art. 177, § 4º, e g) art. 195, inciso IV.

O primeiro discrimina competência para a União criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre importações; o segundo confere competência para a União criar o imposto de importação; o terceiro refere-se ao ICMS que deve incidir *“ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*; o quarto é ainda mais específico ao estabelecer que o ICMS *“incidirá também [...] sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”*; o quinto confere competência à lei complementar para, em relação ao ICMS, *“fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”*, o sexto prevê expressamente a CIDE relativa a petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, sobre importações, e, por fim, a sétima diz respeito ao importador como fonte da seguridade social.

Em praticamente todas as referências constitucionais relativas à tributação do comércio internacional, o texto supremo estipula regras de oneração para importações e de desoneração para exportações.

Só há uma única exceção: a discriminação de competência para a criação do imposto de exportação.

Esse caso, contudo, é exceção que serve apenas para reafirmar a regra. Da mesma forma como a importação pode apresentar certos aspectos positivos; a exportação pode apresentar aspectos negativos. Dentre tais aspectos estão o desabastecimento interno e redução do próprio valor da pauta por causa da exportação de produtos de baixo valor agregado.

Numa situação em que pode haver carência de produtos no mercado interno, tais como gêneros alimentícios, porque o produtor nacional opta pela exportação em razão de preços mais elevados no mercado externo, uma solução à disposição da União é a da instituição ou aumento do imposto de exportação.

Numa outra situação, os empreendedores nacionais podem ser extremamente eficientes na produção de mercadorias de baixo valor agregado, tais como couro e ferro, mas não serem tão competitivos na elaboração de produtos de maior valor, como sapatos e aço. Nesse caso, a imposição do imposto na saída para o exterior de produtos de menor valor agregado visa justamente a estimular o aumento das vendas internacionais em termos qualitativos e, portanto, monetários.

Em suma, isolados esses dispositivos nada significariam, mas em conjunto edificam um evidente intuito constitucional de fomento às exportações²⁶¹ e desestímulo às importações por meio de instrumentos jurídico-tributários. A única referência à tributação de exportações não infirma a conclusão de que a intenção do texto constitucional é a de onerar importações e desonerar exportações.

Merece também destaque a regra estampada no art. 152:

“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Numa leitura atenta, percebemos que a vedação não é dirigida à União, ou seja, esta Pessoa Política tem o poder de estabelecer diferenciação tributária em razão de origem ou destino. Tal exceção à vedação constitucional visa permitir à União estabelecer alíquotas diferenciadas de seus tributos, em especial o imposto de importação, para produtos advindos das diversas nações em razão, principalmente, de interesses firmados em Tratados e Acordos Internacionais. Para países em que houve contrapartida de abertura de seus mercados, pode a União reduzir ou até eliminar o imposto de importação; para os demais mantêm-se, ou até, eventualmente, aumenta-se a alíquota originariamente estabelecida.

Tal poder é atribuído apenas à União, em razão de representar toda a Federação nas searas de Direito Internacional e impõe um mesmo patamar de tributação promovido pelas demais pessoas políticas – nem para mais, nem para menos – de seus tributos para os bens nacionais e os importados. O que as pessoas de direito público internacional negociam entre si não são patamares de alíquotas como medida de compensação de suas tributações internas, mas sim supressão dos patamares mais elevados

²⁶¹ Conforme SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 319: “Claro caráter indutor, por outro lado, pode ser encontrado nas imunidades legadas à exportação [...] A norma constitucional atua no Domínio Econômico, desonerando o setor exportador de boa parte de sua carga tributária, incentivando, assim, sua atividade”.

para produtos importados. Assim, não faz nenhum sentido que o Constituinte tenha erigido um sistema constitucional em que operações entre nacionais possam sofrer incidência de tributos, enquanto as absolutamente idênticas com a única diferenciação de que uma das partes não é nacional fiquem alheias à tributação.

Nesse sentido, são absolutamente corretas e contextualizadas com o todo constitucional, as Súmulas 155 e 198 do STJ:

Súmula nº 155: “O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio”.

Súmula nº 198: “Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”.

A decisão paradigma de ambas as súmulas foi proferida no Recurso Especial nº 37.648-3, publicado em 11/10/1993, ou seja, há cerca de quinze anos.

Em sentido oposto, porém, o Supremo Tribunal Federal sumulou a seguinte posição:

Súmula nº 660: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Num dos seus precedentes – decisão no recurso extraordinário nº 203.075-1 – , assim se assentou na ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.

Ora, com a devida vênia ao Tribunal de mais alta hierarquia deste País, decidir pela não-incidência do ICMS sobre importação promovida por pessoa física é resultado da não compreensão das estruturas extrafiscais sistematicamente esquematizadas na Carta Constitucional relativamente à tributação do comércio exterior, bem como do

critério da não-cumulatividade, o qual será abordado em tópico próprio, a que se subordina o ICMS.

Aliás, já de longa data o Supremo tem decidido por afastar a incidência do ICMS em diversos tipos de importação em total descompasso com a sistemática edificação da ordem constitucional presente e passada.

Ainda sob a égide da Constituição de 1967/1969, o STF editou a seguinte Súmula, em 03/01/1977:

Súmula nº 570: “o imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital”.

Um dos fundamentos jurídicos das decisões²⁶² que ensejaram a Súmula, é o de que tais bens não são destinados para revenda.

Por conta disso, na Constituição de 1969, foi introduzido no art. 23, que tratava da competência tributária de Estados e do Distrito Federal, o § 11 pela Emenda Constitucional nº 23/83:

§ 11 - O imposto a que se refere o item II incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Pelas mesmas razões, no texto original da atual constituição, também se estabeleceu, no artigo 155, § 2º, que o ICMS:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, **ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento**, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; (nossos destaques).

No entanto, uma vez mais, em situação similar o STF decidiu e sumulou a não incidência desse imposto nas importações:

²⁶² Com exemplo, transcrevemos parte do voto do Ministro relator no RE 79.951: “O fundamento decisivo para que o recurso do Estado não possa prevalecer é que se trata de importação de bens de capital [...] não se destinando ditos bens à revenda, certo não poderia sobre eles incidir o ICM, como deflui do art. 23, II, da Constituição [...]”.

Súmula nº 660: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

O que exigiu do Legislativo nova alteração do corpo constitucional por meio da Emenda nº 33/01, cujo dispositivo passou a ter a seguinte dicção:

“a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por **pessoa física** ou jurídica, **ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade**, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço” (nossos destaques).

Esse esforço de produção legislativa no patamar mais elevado da nossa ordem jurídica seria absolutamente despiciendo se o Supremo Tribunal Federal se atentasse às regras como partes de um todo sistemático harmônico.

O problema é que o Poder Judiciário, incluída sua mais alta corte, bem como parte da Doutrina, interpretam o texto constitucional “a retalhos”. Lêem partículas desconectadas de frases, frases isoladas do texto e textos insulados sem contexto.

O mesmo problema agora pode se estender ao imposto sobre produtos industrializados. No RE 255.682, a 2ª turma do STF decidiu ser inconstitucional a incidência do IPI na importação promovida pessoa física não comerciante ou empresário sob o mesmo e equivocado fundamento do princípio da não-cumulatividade. Para tal lançou mão dos precedentes relativos ao ICMS por considerá-los semelhantes.

Não demorará muito para se promover nova e desnecessária modificação constitucional para deixar num único dispositivo de leitura mais fácil a autorização constitucional para a cobrança do IPI de pessoa física.

Também merece destaque a definição da hipótese de incidência do ISS sobre a importação de serviços, prevista no § 1º, art. 1º, da Lei Complementar nº 116/03: “O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”, a qual foi assim comentada por Anna Emília Cordelli Alves,

Não se pode, então, alcançar um prestador do serviço que se encontre, que é residente, tem seu estabelecimento, no exterior. É bem verdade que o que se pretende, aqui, é igualar o custo de um serviço importado ao custo de um serviço nacional; quer dizer, se o serviço importado não for tributado, evidentemente que será prejudicial para o prestador de serviço nacional. Mas não é assim que se resolve; quer dizer, não é uma

lei complementar que vai resolver esse problema de relacionamento entre países. Na verdade, entendo o problema, acho que ele tem que ser solucionado, mas a legislação, tal como posta hoje, não permite, a Constituição não permite²⁶³”.

Só podemos concordar num ponto. A Constituição não permite, ela determina a tributação de toda e qualquer utilidade importada sempre que houver equivalente tributação interna.

9.2.1. O valor aduaneiro

Outro tema específico à tributação das impositões diz respeito ao conceito de “valor aduaneiro”.

A base de cálculo do imposto de importação está definida no art. 20 do CTN. No caso de alíquota *ad valorem*, corresponde ao “preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País”.

Como é cediço, compete à Lei Complementar definir as bases de cálculo, contribuintes e fatos geradores dos impostos, conforme prescrição do art. 146, inciso III, alínea “a”. Foi essa função a exercida pelo CTN. Todavia, os impostos, assim como os demais tributos, devem ser criados por lei da respectiva pessoa política competente, a qual deve ser ordinária, exceto por raras hipóteses expressamente previstas como os tributos (impostos e contribuições à seguridade social) da competência residual, que devem ser criados por lei complementar.

No exercício da função de instituição do imposto, a base de cálculo deve ser mais bem especificada. Os dispositivos da lei ordinária são mais minuciosos que os da lei complementar de definição. Por exemplo, o artigo 44 do CTN define a base de cálculo do imposto de renda como o montante real, presumido ou arbitrado; nada mais prescreve sobre o tema. No entanto, a lei ordinária estabelece uma inumerável ordem de elementos que devem compor ou não compor a referida base. Na pessoa física, podem ser deduzidas despesas médicas, mas as de instrução estão submetidas a limites. Na pessoa jurídica, podem ser deduzidos os dividendos recebidos de outras empresas, mas as provisões em geral não podem ser abatidas. Enfim, transbordam dispositivos sobre o tema.

²⁶³ ALVES, Anna Emília Cordelli. *ISS – serviço proveniente do exterior*, p. 89.

O mesmo se diga da base de cálculo do imposto de importação. Há, porém, uma diferença. Foi um tratado e não uma lei que a minudenciou na medida de sua criação. Trata-se do artigo VII do GATT.

Nesse tratado, a referida base é denominada por “valor aduaneiro” e as regras de sua determinação são inúmeras. Enfim, a expressão “valor aduaneiro” foi introduzida em nosso ordenamento no exercício de uma atribuição constitucional de criação do imposto de importação. Nem a Constituição e nem o CTN veicularam tal expressão.

Nada obstante, a Emenda Constitucional nº 33 de 2001, ao introduzir no corpo lingüístico constitucional disposições relativas a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, asseverou que essas contribuições podem ter alíquotas *ad valorem* tendo por base, no caso de importação, o valor aduaneiro.

Com base nesse dispositivo e na nova fonte introduzida no inciso IV, art. 195 pela Emenda Constitucional 42/2003, foi editada a lei 10.865/94, que, ao criar a contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS sobre importações, estabeleceu, no art. 7º, a base de cálculo dessa forma:

“Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”

Em suma, o valor aduaneiro definido pela lei como base de cálculo das contribuições não corresponde exatamente àquele fixado no tratado como base de cálculo do imposto de importação, o que levou ao questionamento de sua constitucionalidade perante os Tribunais do País.

O STF reconheceu, por unanimidade, a repercussão geral dessa matéria no recurso extraordinário nº 559.607, nos termos dos artigos 543-A e 543-B, do Código de Processo Civil, introduzidos pela Lei nº 11.418/06, em razão do § 3º, art. 102, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/04.

Ao julgar essa questão, deverá o STF responder as seguintes questões. Teria a lei maculado a Constituição ao definir a base de cálculo das referidas contribuições diversamente do que se estabeleceu no tratado? A expressão “valor aduaneiro”, introduzida na Carta Magna pela EC nº 33/01, deve ser interpretada à luz do contexto de Tratado já

existente? Devem ser as bases de cálculo das referidas contribuições idênticas à base do imposto de importação?

Tudo dependerá do contexto adotado pelo STF. Nossa posição é a de que as regras constitucionais relativas à tributação do comércio exterior devem ser interpretadas segundo o ditame de que as importações devem ser oneradas, enquanto as exportações desoneradas.

Fixado esse ponto, todos os tributos incidentes em operações internas devem ser também estabelecidos nas importações dos mesmos produtos, sob pena de se chegar ao absurdo ponto de se estimular a aquisição no exterior de bens aqui produzidos, uma vez mais baratos por não estar embutido em seu preço o montante dos tributos incidentes nas operações internas.

Ademais, não só os mesmos tributos devem ser aplicados – o que é cristalino não por força da aplicação de qualquer princípio econômico, mas sim em razão de preceitos constitucionais –, mas também os seus critérios quantitativos devem ser idênticos. A alíquota na importação não deve ser inferior àquela estabelecida nas operações internas, o mesmo se diga da base de cálculo.

Todavia, como coadunar tal assertiva com o fato de o Constituinte ter discriminado, pelo menos do ponto de vista léxico, bases de cálculo diversas para as importações em relação às demais operações?

Apesar de os termos serem diferentes, eles buscam refletir a mesma dimensão econômica.

O “valor aduaneiro” como base de cálculo do imposto de importação corresponde ao “**preço normal** que o produto [...] alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência” (nossos destaques) e nem poderia ser diferente sob pena de ser violada lei complementar no exercício de sua específica competência material.

Nas operações internas, a base de cálculo adotada deve ser “o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação”, que não correspondem à mesma dimensão econômica. Sobre o valor da operação, a alíquota deve incidir “por fora” do preço; sobre o faturamento, a alíquota incide “por dentro”; e sobre a receita bruta, a alíquota não só incide “por dentro” dos preços dos produtos, como também alcança outras dimensões econômicas, tais como as receitas financeiras. Exceto em relação a essa terceira hipótese,

cuja base atinge valores diversos daqueles relacionados especificamente à produção e comercialização de produtos; o conceito de valor aduaneiro deve ser estabelecido em lei de tal forma que reflita a mesma dimensão econômica da tributação interna.

Se a lei estabelece a base de cálculo como o valor da operação, deve ser acrescido ao valor aduaneiro, como definido no Tratado, o ICMS, uma vez que este tributo está embutido na base de cálculo relativa à operação interna; por outro lado, se for adotado o faturamento (ou a receita bruta) na tributação interna, a definição legal da base de cálculo deve ser alterada para incluir também as próprias contribuições, sob pena de a operação interna continuar a ser mais onerosa que a importação e, com isso, se estimular a aquisição de bens produzidos no exterior em detrimento da indústria nacional.

A finalidade de serem incluídas mais grandezas à base de cálculo das contribuições não é fiscal, mas sim extrafiscal para igualar à tributação interna.

9.2.2. Importação e entidades imunes

Outro exemplo, desta vez de contundente incoerência, diz respeito às aquisições de produtos por entidades imunes a impostos sobre o patrimônio, tais como os próprios entes políticos, suas autarquias e fundações, os templos de qualquer culto, os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as de educação e de assistência social.

A Súmula 591 do STF assim assevera:

“A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

O mesmo entendimento relativamente ao ICMS já foi inúmeras vezes esposado, como na recente decisão relativa ao AI-Agr nº 671.412, de 01/04/2008:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade

recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento.

É curioso notar que, em hipóteses opostas, o STF não reconhece a imunidade ao lançar mão de fundamento diametralmente oposto, como no RE 281.433:

EMENTA: ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido.

Assim, por exemplo, um Município ao adquirir veículos no mercado interno deverá arcar com o mesmo preço pago por particulares, uma vez que no valor estarão embutidas quantias relativas ao IPI (imposto federal) e ao ICMS (imposto estadual).

Por outro lado, nas importações, o Supremo entende que a imunidade se aplica para afastar todos os impostos incidentes, como na decisão no AI-Agr nº 378.454:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento.

Ou seja, aquele mesmo Município que deverá pagar, ao adquirir no mercado interno veículos, um preço sobremaneira maior em razão dos impostos incidentes; ao importar os mesmos automóveis será desonerado completamente. Assim, provavelmente, qual opção adotará?

A resposta é óbvia.

Ora, a interpretação promovida pelo Tribunal de mais alta hierarquia em nosso país simplesmente fomenta a aquisição de produtos importados por entidades imunes ao patrimônio em detrimento dos produtores nacionais. As decisões são absolutamente contraditórias entre si quando analisadas conjuntamente.

Não é nem de longe razoável se interpretar que o Constituinte, ao veicular o diploma jurídico basilar de nosso ordenamento, estatuiu regras condutoras ao fomento da importação, em detrimento do produtor nacional. Além de todos os dispositivos constitucionais já citados ao longo desse tópico, que fundamentam nossa assertiva, vale mencionar também o artigo 219:

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

Dispensar as pessoas imunes de recolher os tributos incidentes nas importações, como o IPI e o ICMS, mas não promover equivalente desoneração nas operações internas, redundaria numa vigorosa mácula à clara dicção constitucional.

Não vamos militar a posição de que a imunidade relativa ao patrimônio de entidades impede a exigência do IPI e do ICMS. Apenas afirmamos categoricamente que, em razão de preceitos extrafiscais, a imunidade deve alcançar todas as operações – internas e externas –, ou nenhuma delas.

9.2.3. O preceito extrafiscal de estímulo às exportações

Em posição oposta, mas na mesma linha de política de regular o comércio exterior com o fito de estimular a produção nacional, o Texto Supremo é repleto de dispositivos que exoneram as exportações.

Como já citado anteriormente, há imunidades de IPI, ICMS, Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico, além das isenções heterônimas de ICMS e ISS.

Aliás, tais isenções merecem destaque. Como regra geral, a União é proibida de conceder isenção de tributos estaduais e municipais. Tal vedação decorre do próprio princípio do Pacto Federativo, cujo reflexo na seara tributária é a de específica discriminação de competências tributárias, sem a possibilidade infraconstitucional de delegação, nem mitigação. Apesar disso decorrer do próprio Sistema Constitucional

Tributário, para não haver dúvidas, em face da importância do preceito, o Constituinte expressamente dispões no inciso III, do art. 151:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

No entanto, tamanha é a relevância do tema, no caso da exportação de mercadorias e serviços, que foi conferida à União o excepcional poder para conceder isenções relativas ao ICMS – imposto estadual – e ISS – imposto municipal.

Enfim, há um claro vetor no sentido de que a intenção constitucional é a de desonerar as exportações. Não há uma regra casuística ou específica sobre a questão, mas sim um feixe organizado de dispositivos que apontam nesse sentido e que indicam, portanto, um claro vetor para a compreensão do intérprete.

As regras que conferem imunidades na exportação não devem ser analisadas isoladamente, como se nenhuma conexão houvesse entre elas. Essas regras configuram um contexto lingüístico prescritivo acerca do intuito excelso, o que conforma a interpretação de cada uma delas.

Acerca desse tema, destacam-se algumas questões específicas.

9.2.4. Imunidade e contribuição social sobre o lucro

Uma delas diz respeito à imunidade das contribuições sociais abarcar a incidente sobre o lucro. Como já visto, o § 2º, inciso I, do art. 149, dispositivo introduzido pela EC nº 33/2001, veicula uma imunidade relativa a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, conforme dicção abaixo:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico [...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”;

Nada obstante, em razão desse dispositivo não imunizar “diretamente” as exportações e sim as “receitas decorrentes de exportação”, entende a Fazenda Pública Federal, que a disposição não abarca a contribuição social sobre o lucro, criada com base

na competência prevista no art. 195, inciso I, alínea “c”, mas apenas aquelas instituídas, como a Cofins, com base na alínea “b”, conforme redação que se segue:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

Segundo esse entendimento, se a intenção legislada fosse a de imunizar as exportações como um todo, ou seja, todas as grandezas econômicas aptas a onerá-las, a redação do dispositivo imunizante não deveria se referir a receitas, mas apenas a exportações.

Discordamos desse entendimento. A princípio, deve haver uniformidade de sentido nas várias aparições de um “termo” no mesmo texto. Se numa narrativa, apresentamos uma pessoa como Maria, é de se esperar que o ouvinte, em todas vezes que nós citarmos “Maria”, interprete como sendo a mesma pessoa a que fizemos referência inicialmente. Por evidente, o intérprete conta com a uniformidade de sentido de termos e expressões. Nada obstante, tal regra não é absoluta. Na narrativa, podemos designar outra pessoa pelo mesmo nome e o ouvinte, deverá, a partir de outras marcas, identificar em qual sentido empregamos a palavra “Maria”.

Identificamos idêntica situação acerca da interpretação do vocábulo lei. No caput do artigo 5º, estipula-se que “todos serão iguais perante a **lei**”, já seu inciso XIII prescreve “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a **lei** estabelecer”; e a alínea “c”, inciso VI, art. 150, estipula que certas entidades são imunes “atendidos os requisitos da **lei**”. Ora, como vimos anteriormente, o termo “lei” apresenta três acepções diversas. No primeiro caso, como gênero que abarca as espécies lei complementar e ordinária; no segundo, apenas a lei ordinária; enquanto o terceiro a lei complementar somente.

Dessarte, o termo “receita” não deve ser adotado com a mesma significação, pois, assim como o vocábulo “lei”, foi empregado em contextos diversos. No art. 195, para conferir o poder de criar contribuição; no art. 149, com o fito de imunizar as exportações.

Por esse motivo o STF deferiu medida cautelar na AC nº 1.738-6 em favor da Embraer com a seguinte ementa:

TRIBUTO. Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL. Incidência sobre as receitas e o lucro decorrentes de exportação. Inadmissibilidade. Ofensa aparente ao disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Pretensão de inexigibilidade. Razoabilidade jurídica, acrescida de perigo de dano de reparação dificultosa. Efeito suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem. Liminar cautelar concedida para esse fim. Aparenta ofender o disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, incluído pela Emenda nº 33/2001, a exigência da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação.

No voto do Ministro condutor, fundamentou-se:

“A intuitiva racionalidade da EC nº 33/01, inequivocamente relacionada à política de desoneração das exportações [...] confirma o largo e incondicional objetivo da norma de imunidade, desacreditando interpretações que pudessem culminar na tributação de receitas por CSLL”.

É salutar que o Tribunal Excelso tenha compreendo o esquema sistemático de tributação do comércio exterior tão meticulosamente programado pelo Constituinte. Pena que tal compreensão ainda não tenha alcançado as operações de importação²⁶⁴. Não faz o menor sentido, desonerar importações de tributos que incidem sobre idênticos itens de produção nacional.

9.2.5. Importação, exportação e coerência dos escopos extrafiscais

O STJ, por outro lado, mantém uma linha de interpretação absolutamente coerente com a função extrafiscal que deve exercer os tributos no sentido de fomentar exportações, mas não importações.

²⁶⁴ Há, porém, algumas salutares exceções. Em decisão no qual julgou constitucional a vedação à importação de veículos usados, a Excelsa Corte teve oportunidade de assim se pronunciar: “Imposto de importação. Função predominantemente extrafiscal, por ser muito mais um instrumento de proteção da indústria nacional do que de arrecadação de recursos financeiros, sendo valioso instrumento de política econômica (STF, 2ª Turma, unanimidade, RE 203308/CE, novembro/1996)”.

Da mesma forma como decidiu a incidência do ICMS na importação de automóveis e veículos promovida por pessoa natural para seu próprio uso, julgou indevida a incidência do mesmo tributo em operações que conduzem à exportação.

Nos embargos de divergência relativos ao RESP nº 710.260, decidiu conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA

AO EXTERIOR – ISENÇÃO – ART. 3º, II DA LC 87/96.

1. O art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias.
2. Sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional.
3. Se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal.
4. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação.

Afastou, portanto, a incidência do ICMS sobre transporte de mercadoria destinada ao exterior.

Também merece atenção decisão de recurso especial, por maioria de votos, que considerou da mesma espécie os impostos de importação e exportação em razão de possuírem o mesmo escopo extrafiscal. A lide dizia respeito ao reconhecimento do direito à compensação entre débitos de um imposto com indébitos do outro. O artigo 66 da Lei nº 8.383/91 só autorizava o encontro de contas entre valores relativos a “tributos da mesma espécie”. Em razão disso, o voto vencido do relator, Ministro Francisco Peçanha Martins, denegava a pretensão sob o seguinte argumento,

A compensação autorizada pela Lei 8.383/91 refere-se a tributos da mesma espécie, ou seja, que tenham a mesma natureza jurídica. Na hipótese em comento, os impostos que a impetrante deseja compensar não possuem o mesmo fato gerador e não são da mesma espécie.

Todavia, prevaleceu o voto divergente da Ministra Eliana Calmon:

...os Impostos de Importação e Exportação foram instituídos pela UNIÃO e são ambos por ela arrecadados. Destinam-se, um e outro, à formação de uma política extrafiscal, sem conotação arrecadatória, servindo ambos para a regulação do mercado. Conseqüentemente, são os impostos em comento da mesma espécie, pelas semelhanças de origem, de finalidade e de operacionalização, o que me leva a concluir que pode haver compensação entre eles, como reconhecido ficou nas instâncias ordinárias (STJ, 2ª Turma, maioria, REsp 252.241/RJ, dezembro/2002).

9.2.6. Imposto de exportação e desenvolvimento econômico

De todos os impostos discriminados na Carta Constitucional, o que se presta a incidir sobre a exportação é aquele de maior grau de intencionalidade jurídica não-fiscal. Não por acaso, compõe a tríade que excetua, ainda que parcialmente, três dos mais relevantes princípios emolduradores do Sistema Tributário Nacional: a Legalidade Estrita, a Anterioridade e a Noventena. Ademais, aponta para uma direção aparentemente diversa daquela na qual se alinham todos os demais dispositivos constitucionais, isto é, para a desoneração das operações de exportação.

O motivo desse aparente des-alinhamento está no efeito indireto de se fomentar a exportação de produtos de alto valor agregado ao se tributar os seus insumos de produção.

A eficácia de tal medida e, portanto, da própria ordem jurídica só será possível, contudo, se a realidade guardar certas condições particulares. O direito, como já expusemos, busca o ajuste do mundo à linguagem. Será eficaz se a realidade se ajustar ao estabelecido no discurso prescritivo e não o contrário. Isso não significa, porém, que, na elaboração das proposições de dever-ser, possa o seu enunciador (o legislador) desprezar as próprias condições do mundo do ser; pelo contrário.

Como já asseveramos sinteticamente, não faz sentido deôntico a prescrição de condutas impossíveis e necessárias. Evidentemente tais condutas não devem ser determinadas pelo senso-comum, como nossos exemplos anteriores poderiam supor, mas sim pelas Ciências. É essa seara lingüística o domínio das proposições mais rigorosas do conhecimento humano e, assim, a mais adequada a estipular tais orientações.

Em razão disso, também não faz sentido a elaboração de normas tributárias com fitos extrafiscais, se tais intentos não são passíveis de serem alcançados, ainda que parcialmente, em razão de condicionantes ontológicos.

Um dos principais intentos extrafiscais do imposto de exportação corresponde ao fomento da venda para o exterior de produtos elaborados de alto valor agregado por meio da tributação de seus insumos.

Tal intento, contudo, só é eficazmente obtido por países que possuam significativa participação no mercado global da respectiva matéria-prima. Por meio da tributação da exportação do couro-cru, o Brasil – país que possui o maior rebanho comercial de gado do Mundo –, com uma só medida, reduz para o fabricante nacional de calçado o custo de produção, e onera o custo dos concorrentes internacionais, como os chineses.

Tal medida de caráter legal não alcançaria o mesmo intento em países com condições diversas das brasileiras. A medida tributária extrafiscal deve guardar relação com as específicas características de cada país.

No Brasil – um dos maiores exportadores mundiais de produtos-básicos –, o imposto de exportação é um instrumento sobremaneira valioso, porém pouco adotado, como no exemplo acima.

No caso do complexo soja, a Argentina adota a tributação das exportações de grãos com o fito de estimular as vendas externas de produtos mais elaborados, como farelo e óleo. Com isso, a par de possuir uma produção significativamente menor que o Brasil (conforme dados do Ministério da Agricultura²⁶⁵, em 2005, a Argentina e o Brasil produziram, respectivamente, 38,3 e 52,7 milhões de toneladas), obtém maior receita de exportação.

O Brasil é hoje um dos maiores exportadores de diversos insumos agrícolas (como soja, açúcar e carnes;), florestais (como madeira e celulose) e de minerais, em especial, o de ferro. Deveria assim implementar uma vigorosa política tributária, especialmente por meio do imposto de exportação, para fomentar a venda externa de óleo de soja no lugar de grãos, de papel no lugar de celulose, de aço no lugar de minério de ferro.

²⁶⁵ Endereço eletrônico: http://www.agricultura.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/MAPA/ESTATISTICAS/ESTATISTICAS_MERCOSUL/9.1.F.XLS

Pelos dados iniciais de pesquisa noticiados publicamente pela Petrobrás, o Brasil pode em breve se tornar também um dos maiores exportadores de petróleo – a principal fonte energética do atual modelo econômico mundial.

Em razão disso, muitas propostas tem sido apresentadas com o fito de, de um lado, manter boa parte dessa riqueza no País, de outro, não deixar o Brasil sofrer, o que os economistas chamam de “efeito Bruxelas”, isto é, desindustrialização em razão do incremento das importações decorrente da valorização da moeda local como resultado do aumento das exportações de produtos básicos.

A tributação das exportações do petróleo fomentaria investimentos em refinarias, o que conduziria à implementação de toda uma cadeia de produção e desenvolvimento-econômico, acompanhada de emprego e demais conquistas sociais (quem está empregado, possui maiores condições de suprir suas demais necessidades como saúde, educação, cultura, etc).

O imposto de exportação também pode servir de instrumento de negociação internacional na busca de abertura de mercados. A União, conforme dicção do art. 152 da Constituição Federal, pode, a contrário senso, estabelecer tributação diferenciada em razão de origem e destino de produtos. Assim, conforme o país de destino de produto, a alíquota do imposto pode ser reduzida a fim de favorecer parceiros comerciais, ou seja, aqueles estados que, mediante tratado, concedem benefícios equivalentes.

Em geral, negocia-se no plano internacional a ampliação do comércio global mediante a redução de direitos aduaneiros nas importações. Os países instituem tributação mais onerosa na importação de produtos alienígenas com o fito (extrafiscal) de proteger seu mercado nacional. Assim, negociam, mediante acordos pluri ou binacionais, a redução de barreiras tributárias na entrada de seus produtos em mercados de outros países por meio da redução de suas próprias barreiras.

No caso, contudo, do petróleo, a lógica pode ser outra. O Brasil ao ser alçado no futuro à condição de grande produtor energético, além de poder fomentar a industrialização nacional de toda a cadeia de derivados por meio da tributação da exportação do petróleo; poderá negociar condições mais vantajosas para a exportação de outros produtos nacionais, em especial, os de elevado valor agregado – aviões, por exemplo – através da redução da sua própria tributação sobre a exportação de petróleo.

Ao revés de abrir demasiadamente seu mercado interno de bens industriais e de serviços para obter a abertura de mercados alienígenas, poderá obter o mesmo resultado por meio da venda de petróleo com alíquotas inferiores às originariamente estabelecidas.

A tributação na exportação de petróleo poderá cumprir dois desígnios extrafiscais: (i) o fomento à industrialização da própria indústria do petróleo em terras nacionais e (ii) a abertura de mercados externos para outros bens nacionais.

9.3. IMPOSTO DE RENDA

O imposto sobre a renda apresenta uma hipótese de incidência sobremaneira ampla, vale dizer, os aspectos selecionados pelo legislador para instituir esse imposto pode alcançar os mais diversos fatos econômicos.

Não, por acaso, o constituinte reforça tal característica ao afirmar que esse imposto deve atender aos critérios da generalidade e universalidade.

O imposto não é dirigido sobre esta ou aquela atividade em particular e não há qualquer dispositivo constitucional que lhe atribua especificamente alguma função extrafiscal. Isso significaria que o imposto sobre a renda é destituído dessa função? Seria um raríssimo exemplo de tributo que só apresentaria o escopo fiscal? Mais: estaria a União proibida de utilizar esse tributo com finalidades outras diferentes daquela de levar dinheiro aos cofres públicos, em especial, por causa dos critérios da generalidade e da universalidade?

As respostas são negativas para todas as indagações acima.

Justamente por alcançar todas as atividades econômicas, o imposto sobre a renda é o mais rico em possibilidades de emprego extrafiscal. Tanto para fins estritamente econômicos (fomentar ou desestimular atividades), como para fins sociais (dirigir os agentes econômicos à prática de ações que satisfaçam direitos sociais). E de longa data tem sido empregado para ambos os escopos. Com a finalidade de fomentar exportação de produtos de maior valor agregado, o artigo 5º da Lei nº 4.663/65 concedeu a seguinte redução de base de cálculo:

Art. 5º Durante os exercícios de 1966, 1967, 1968, as empresas poderão deduzir do lucro sujeito ao imposto de renda a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados, determinados pela Comissão de Comércio Exterior e cuja penetração no mercado internacional convenha promover.

Também antiga é seu uso com finalidades ambientais. Já em 1966, a lei nº 5.160 concedia redução da parcela do IR a pagar em razão de ações de reflorestamento:

Art. 1º (...) § 3º. As pessoas jurídicas poderão descontar do imposto de renda que devam pagar, até 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento (...).

Não podemos esquecer as várias possibilidades de adoção de incentivos com finalidades de cunho social. A conhecida Lei Rouanet (Lei nº 8.313/91) promoveu o fomento de investimentos em projetos culturais por meio de incentivos relativos ao imposto de renda para pessoas físicas e jurídicas. Há pouco tempo, com a finalidade de incentivar a contratação de trabalhadores domésticos, a Lei nº 11.324/06 permitiu, até o ano-calendário de 2011, deduzir diretamente do imposto de renda devido pelas pessoas físicas, a respectiva contribuição previdenciária patronal que tenha sido paga no período.

Bem mais recentemente ainda, a Lei nº 11.770, de 09/09/2008, que “cria o Programa Empresa Cidadã, destinado à prorrogação da licença-maternidade mediante concessão de incentivo fiscal”, concedeu um incentivo dirigido à proteção à maternidade (direito social expressamente consagrado no art. 6º da Constituição Federal):

Art. 5º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total da remuneração integral da empregada pago nos 60 (sessenta) dias de prorrogação de sua licença-maternidade, vedada a dedução como despesa operacional.

Enfim, o imposto sobre a renda é o tributo, em razão do alcance de sua hipótese de incidência, com o maior espectro de possibilidades para a implementação de políticas de âmbito econômico-social.

9.4. O CRITÉRIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Outro tema relacionado à extrafiscalidade, mas sobremaneira controvertido é o do critério ou princípio da não-cumulatividade.

Há quatro referências constitucionais ao citado preceito: (a) art. 153, § 3º, inciso II, ao estabelecer que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”; (b) art. 154, inciso I, ao discriminar a competência residual da União para criar novos impostos “desde que sejam não-cumulativos”; (c) art. 155, § 2º, inciso I, o qual também prevê que o ICMS “será não-

cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”; e (d) o art. 195, § 12, que atribui competência à lei para definir setores de atividades econômicas para os quais as contribuições sobre faturamento ou receita e, nas importações, “serão não-cumulativas”.

Em suma, não há apenas um, mas vários dispositivos que determinam, senão de forma ampla para abarcar os tributos em geral, o ditame da não-cumulatividade para diversos tributos. Não há qualquer prescrição que determine o contrário, ou seja, que algum tributo deva ser cumulativo.

A não-cumulatividade é, assim, claramente um princípio, representa um fim desejado pelo Constituinte, algo por ele considerado valioso.

Não é, porém, um fim em si mesmo. Os princípios não são o próprio valor perseguido pelo legislador, mas sim estruturas lingüísticas que visam realizar tais fins. A Anterioridade e a Noventena, por exemplo, são princípios que visam garantir o valor da segurança jurídica ou da previsibilidade das relações jurídico-tributárias. Qual seria então o fim, o valor a ser perseguido pela não-cumulatividade?

Há várias posições doutrinárias.

Para Eduardo Domingos Bottallo, o princípio visa garantir uma menor carga tributária. Discordamos, um tributo numa estrutura não-cumulativa pode redundar numa carga tributária maior que seu congênere cumulativo se forem aumentadas as alíquotas. Um exemplo contundente foi o da modificação do PIS e da COFINS para a estrutura não-cumulativa. Ao mesmo tempo que se alterou a sistemática, também foram aumentadas as alíquotas, de tal sorte, que o resultado final acarretou aumento de tributação. Assim, não faria sentido um princípio cujo valor pudesse ser imiscuído com uma simples alteração de alíquotas.

Uma outra posição afirma que a não-cumulatividade visa garantir ao Poder Público um fluxo constante de receitas. Ao revés de se concentrar a arrecadação em apenas uma etapa de produção, ela é distribuída por toda a cadeia, o que permite ao Estado auferir continuamente recursos para o cumprimento de suas finalidades.

O raciocínio estaria correto se olhássemos para apenas uma cadeia produtiva, ou melhor, para a produção de um só item, como se o Estado fosse financiado pela produção de um único bem de cada vez. Ora, são infindáveis os produtos elaborados. A

cada dia, quiçá a cada hora ou minuto, incontáveis bens estão sendo produzidos e negociados em cada uma das fases de produção, bem como na etapa final.

Como o Estado arrecada tributos de inumeráveis contribuintes, o resultado é praticamente o mesmo se receber o montante integral ao final do ciclo produtivo ou as parcelas relativas a cada etapa.

No caso do ICMS, tal afirmativa é coerente por outro motivo, na medida em que a produção e o comércio se distribuem de forma não uniforme entre as várias unidades federativas. Dessarte, se fosse escolhida a tributação em apenas um dos elos, a arrecadação poderia se concentrar em apenas poucos entes federados em detrimento dos demais. Por exemplo, adotada uma tributação monofásica na etapa final, os Estados de baixo consumo, mas alta produção, obteriam poucos recursos. Sem dúvida, a não-cumulatividade do ICMS por meio do mecanismo de compensação de créditos permite uma distribuição mais equânime entre os vários entes federados.

Nada obstante, esse raciocínio não é válido para o IPI, uma vez que a competência é da União. Dessa forma, apesar de a não-cumulatividade ter como resultado uma melhor distribuição da arrecadação ao longo da cadeia, reduzir seu conceito desse efeito específico relativo ao imposto estadual trata-se de uma simplificação equivocada. Em verdade, conforme discutiremos a seguir, o que permite uma melhor repartição de recursos entre os Estados e o Distrito Federal é a específica não-cumulatividade por meio da compensação de créditos e não a não-cumulatividade em si mesma, posto que um tributo monofásico é não-cumulativo e nem por isso atende a uma melhor distribuição da arrecadação entre os diversos rincões do País.

Assim, podemos categoricamente descartar a necessidade de fluxo de recursos aos cofres públicos ou a sua distribuição equânime entre os Estados como o valor a ser perseguido pelo ditame da não-cumulatividade.

A terceira posição defende que o valor perseguido é o da neutralidade, como afirma Mizabel Derzi. A não-cumulatividade determina a neutralidade da tributação, ou seja, independentemente da decisão tomada pelo agente econômico acerca da forma como irá estruturar o seu negócio, a carga tributária sobre o produto será a mesma. Isso permite aos agentes privados adotarem a solução mais eficiente do ponto de vista organizacional, tecnológico, administrativo, etc. Na medida em que o tributo não interfere na tomada de decisão dos agentes privados, ganha-se mais produtividade, a produção se expande e há

uma forte contribuição ao desenvolvimento econômico segundo o modelo liberal. A não-cumulatividade, portanto, alinha-se como um preceito tributário pertencente ao ideário capitalista-liberal.

9.4.1. Harmonia com a seletividade

Mas, se dentre os tributos que se submetem à não-cumulatividade há aqueles que devem (ou podem) ser estruturados seletivamente em razão da essencialidade dos produtos, como compatibilizar um princípio que visa não influir nas condutas dos agentes privados com outro que tem justamente a finalidade oposta?

Se de um lado a seletividade visa influir na tomada de decisão dos agentes econômicos acerca de qual bem produzir; por outro, a não-cumulatividade tem a finalidade de, uma vez tomada a primeira decisão, o agente adote o meio produtivo mais eficaz, pois a tributação será a mesma idêntica seja qual for o modo de produção.

Ao revés de opostos, os dois princípios se reforçam. Um tributo seletivo é incompatível com a cumulatividade, posto que o efeito do segundo poderia anular o primeiro. Um produto mais essencial que outro e, por isso, com alíquota menor, poderia sofrer uma tributação maior se sua cadeia produtiva fosse composta por mais etapas.

Um bem pode ser produzido de formas bastante diversas e os caminhos pelos quais o produtor pretende percorrer para elaborar algo não devem ser influenciados pela tributação. Idealmente, o processo deveria ser escolhido pelo agente independentemente do impacto tributário. Tal valor, de âmbito tipicamente liberal-capitalista, coaduna-se com a seletividade de viés social.

Mais uma vez nos deparamos com a dicotomia processo-produto. A Constituição se compromete com o Liberalismo em relação ao processo de produção, mas não no tocante aos bens produzidos. A neutralidade é garantida em relação a “como produzir” e não a “o que produzir”; neste último aspecto, nosso Estatuto Supremo se fia no modelo interventor-social.

Apesar do Capitalismo ser o modelo econômico mais eficiente na adoção do modo de produção, seguramente não é o mais adequado para a definição do que e quanto deve ser produzido. O mercado deve ser livre quanto ao processo (manejo das unidades produtivas na cadeia de produção, seu tamanho e número de elos intermediários, sua

distribuição vertical e horizontal, a escala produtiva, ser intensiva em trabalho ou em capital e assim por diante), mas não quanto ao produto em si.

Na Teoria Econômica, é sobremaneira conhecida a lei dos rendimentos decrescentes. Em razão dessa lei, numa sociedade que só produz feijão e decide também fabricar canhões, ao deslocar insumos da produção de um bem para a do outro (terra, mão-de-obra, matéria-prima, etc), a fabricação do primeiro canhão, em pouco reduzirá a de feijão; a produção do segundo canhão, porém, comprometerá um pouco mais a de feijão e, assim, sucessivamente; até chegar um ponto em que, para a produção da unidade seguinte desse aparato bélico, muitas e muitas sacas de feijão deixarão de ser colhidas. Haveria, assim, um ponto ótimo – intermediário entre a produção só de canhões e só de feijões – no qual seria obtido o rendimento ideal dos meios de produção para produzir o máximo de ambos os bens. Mas como comparar feijões com canhões? Produzir dez canhões e mil sacas de feijão é melhor que produzir apenas mil e quinhentas sacas de feijão?

Só há um modo de realizar tal comparação, reduzi-los a um fator comum, isto é, moeda. Só podemos comparar bens tão diferentes se lhes imputamos um preço.

Mas como os preços são definidos?

Num cenário liberal clássico, mediante o mercado, vale dizer, por meio das forças de oferta e demanda. Mas o mercado é formado apenas por aqueles que detém renda. Quem demanda é quem tem poder econômico, quem pode pagar. Assim, os fatores produtivos são deslocados para a produção daquilo que possui demanda. Todavia, demanda, no modelo liberal, não é sinônimo de necessidade social, mas sim da vontade consumista dos detentores da renda.

Num exemplo atual, ao considerarmos o milho como insumo e o Planeta como um único mercado, esse fator tem sido deslocado da produção de alimentos para a de combustível, em razão das forças de oferta e procura. Os americanos, detentores de boa parte da renda mundial e já mais que saciados em termos alimentares, deslocam, simplesmente por meio da demanda, esse fator para a produção de álcool em detrimento daqueles que dependem desse grão para sua sobrevivência, mas não possuem renda para pagar o preço formado pelo novo mercado.

Num país como o Brasil, no qual a concentração da renda é uma das maiores do mundo, deixar as forças de seu próprio mercado interno definirem livremente o que e quanto produzir conduziria a aplacar boa parte de sua população de bens essenciais à

mínima condição de sobrevivência; por isso, o imposto sobre produtos industrializados deve e o ICMS pode ser seletivo em razão da essencialidade dos produtos.

A não-cumulatividade é preceito permeado pelo valor neutralidade de cunho liberal, mas dirigido apenas ao modo de produção; já a seletividade é ditame de viés nitidamente social-intervencionista que afasta a neutralidade, mas apenas em relação ao que produzir. Esses dois preceitos demonstram bem o minucioso labor enunciativo do constituinte, por meio do qual busca conciliar dois modelos político-econômicos aparentemente antagônicos. Ora prestigia um, ora outro.

9.5. A TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA DAS ME E EPP

É anterior à atual Ordem Constitucional a iniciativa legislativa de dispensar às empresas de menor porte um regime jurídico mais simplificado, no qual fossem reduzidos encargos e obrigações enquanto estas pessoas não atingissem um determinado estágio de desenvolvimento econômico.

A Lei nº 7.256/84 já estabelecia o estatuto das microempresas, consideradas como tais pessoas jurídicas e firmas individuais que não suplantassem um certo patamar anual de receita bruta. Já havia, contudo, exceções legais, vale dizer, entidades que, devido a certas características – ser constituída sob a forma de sociedades por ações, realizar determinadas operações como importação, câmbio, seguro, etc –, não podiam se qualificar na definição legal.

Para aqueles que se enquadrassem como microempresas, o referido diploma estabelecia regras específicas com o preciso fito de reduzir e simplificar suas obrigações administrativas, trabalhistas, previdenciárias, dentre outras. Tratava-se, assim, de todo um plexo normativo dirigido a criar um subsistema jurídico facilitador para o nascimento e crescimento de empresas. Consubstanciava-se num conjunto de regras estruturado de forma a implantar um ambiente protetor – um verdadeiro “*berçário normativo*” – para as empresas de menor porte poderem se estabelecer e se desenvolver em condições jurídicas mais favoráveis que as dispensadas aos agentes já dotados de “*maturidade*” econômica.

Em relação às obrigações tributárias, estatuiu uma vasta gama de isenções – como a do imposto de renda pessoa jurídica –, limites para a cobrança de taxas e emolumentos, bem como reduzia significativamente deveres instrumentais.

O tratamento diferenciado e favorecido, contudo, só adquiriu *status* constitucional com a Carta Suprema de 1988. Foram dois os dispositivos que originariamente introduziram o tema: o art. 170, inciso IV, que estabelece um dos princípios basilares da ordem econômica; e o art. 179, no qual foi prescrita regra de caráter programático.

O primeiro texto do inciso IX (art. 170) assim rezava:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

Esse dispositivo, contudo, teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 6/95:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País

Com a modificação, possibilitou-se a pequenas empresas, mesmo constituídas com capital estrangeiro, se beneficiarem; para tal, seria suficiente que sua constituição e administração fossem promovidas e desenvolvidas dentro de nossas fronteiras.

A regra programática apresenta até hoje a letra original:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Vale destacar que o dispositivo, ao revés do antigo estatuto infraconstitucional, que só previa uma classe de empresas, estabeleceu dois grupos distintos de pessoas a serem favorecidas: as microempresas e as empresas de pequeno porte. Observar essa distinção é crucial para a identificação de uma das principais balizas constitucionais do tratamento diferenciado.

A lei nº 7.256/84 conferia guarida jurídica a uma só categoria considerada economicamente débil; destarte, ou a empresa se enquadrava dentre aquelas qualificadas segundo os parâmetros legais e se favorecia de um esquema normativo fixo, sem qualquer gradação; ou não se enquadrava e, assim, deveria se submeter às regras dirigidas às empresas em geral. Ao revés de ter sido criada uma *escada* normativa, em que cada degrau atingido impusesse à empresa mais obrigações que as previstas no patamar inferior, até ela alcançar o nível mais elevado; o diploma normativo fixava apenas dois patamares distantes entre si por um verdadeiro fosso obrigacional. Num dia, a empresa encontrava-se acolhida por um regime sobremaneira protetor; noutro imediatamente posterior, era obrigada a se atirar numa verdadeira selva de encargos.

Tal diploma não albergava regras progressivas mais adequadas aos vários estágios de insipiência econômica que são próprios da vida de uma entidade até que atingisse a maturidade dos agentes já solidamente estabelecidos no mercado.

Ao estatuir duas categorias de empresas beneficiadas, a Constituição diretamente estabeleceu a obrigatoriedade de os benefícios serem graduados em, pelo menos, dois patamares. Devem ser maiores os incentivos para as empresas menores – as microempresas – e menores, mas ainda significativos, para aquelas de envergadura intermediária – as empresas de pequeno porte. Estatuiu, assim, uma classe de “empresas impúberes” e outra de “empresas adolescentes”, as quais, adequando-se a analogia, não são aferidas em razão da idade, e sim quanto à sua compleição orgânica.

Segundo os dois ditames constitucionais, há um gênero “empresas de pequeno porte” a que faz alusão o art. 170, que abarca duas espécies discriminadas no art. 179: 1) as microempresas e 2) as “empresas de pequeno porte” em sentido mais específico.

Merece também destaque o fato de o constituinte originário ter imposto a todas as pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – o dever de estabelecer, nas suas respectivas esferas de competência legislativas, regimes favorecidos. Tal dever não se limita a um só dos níveis governamentais, mas se estende a todos.

Com base nesses ditames, a União, a maioria dos Estados e alguns Municípios estabeleceram regimes jurídicos favorecidos na seara tributária.

A União, por exemplo, criou o regime intitulado “Simples Federal” por meio da Lei 9.317/96. Esse diploma, além de atender os requisitos constitucionais de estabelecer regimes favorecidos distintos para microempresas e empresas de pequeno porte, cumpriu

com ainda mais intensidade o critério da gradação de benefícios. Não foram criados apenas dois regimes – um aplicável às microempresas, outro às empresas de pequeno porte –, mas, de certa forma, um sem número deles com mínimas diferenças entre si, em geral, por meio de pequenas variações no critério quantitativo. Duas empresas, a despeito de qualificadas numa mesma categoria, freqüentemente estavam obrigadas a aplicar alíquotas ligeiramente diferentes em razão de terem obtido, em idêntico período, níveis de receita bruta diferentes. Não havia grandes saltos, como é próprio de sistemas menos aperfeiçoados.

Apesar do enorme avanço alcançado com os dispositivos constitucionais já referidos, houve dois problemas.

Tais disposições apresentam caráter programático e, assim, são de eficácia limitada. Não conformam diretamente a conduta humana, mas apenas traçam diretrizes e fins a serem perseguidos pelos poderes públicos. Apesar de condicionarem a legislação futura, não são capazes de compelir o Legislativo à sua produção. Em razão disso, muitas pessoas políticas, principalmente Municípios, simplesmente não estabeleceram regimes tributários favorecidos e não havia qualquer instrumento jurídico capaz de lhes impor tal obrigação. Aliás, também não há, em nossa ordem jurídica, meios processuais capazes de assegurar aos particulares direitos que lhes seriam próprios caso editadas normas em conformidade com as regras programáticas. Uma pessoa domiciliada num Município que não estabeleceu um regime favorecido não tinha qualquer direito subjetivo passível de ser reconhecido judicialmente, apesar de, numa certa medida, encontrar-se em situação de desigualdade e até mesmo de inferioridade concorrencial em relação a uma outra pessoa com características idênticas às suas localizada noutro Município, mesmo fronteiro, onde o regime favorecido houvesse sido estatuído.

O segundo problema era atinente à uniformização. Não havia qualquer organicidade entre os regimes estabelecidos. Ficava ao talante de cada pessoa política não só criar, mas também definir a forma do regime criado. Cada legislação – federal, estaduais, distrital e municipais – estava apta a estatuir critérios diversos para qualificação das pessoas como microempresas e empresa de pequeno porte, fixar limites e condições para o enquadramento, bem como estabelecer as mais diversas formas de benefício e suas gradações. O regime favorecido estabelecido, por exemplo, pelo Estado de São Paulo – o “Simples Paulista” – só permitia o favorecimento de empresas que fornecessem bens e serviços exclusivamente a consumidor final, ao passo que o “Simples Federal” não impunha esta limitação.

Tal carência de uniformidade entre as mais diversas legislações levava uma mesma pessoa a ser qualificada como microempresa no plano federal, como empresa de pequeno porte no estadual e a nenhuma das qualificações na seara municipal. Em regra, o que não deveria ser aceito sequer como exceção, empresas absolutamente idênticas sob os mais diversos critérios juridicamente relevantes eram tratadas de formas absolutamente díspares em relação às mesmas obrigações tributárias por estarem domiciliadas em Estados distintos.

Essa ausência de harmonização legislativa gerava inclusive conflitos normativos entre diplomas de uma mesma pessoa política. A Lei Federal 9.317/96, que instituiu o “Simples Federal”, não revogou por completo a Lei nº 8.864/94 – a qual disciplinava o estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte então vigente e estatuiu simplificações e reduções de obrigações das mais diversas searas jurídicas –, mas apenas os dispositivos relativos a temas tributários. Posteriormente, a Lei nº 9.841/99, ao fixar novo estatuto das ME e EPP, revogou completamente as disposições da Lei 8.864/94, bem como estatuiu novos limites de receita bruta anual para qualificar as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que levou muitos a afirmar que a nova qualificação serviria também para fins tributários.

Com o fito de solucionar essas disfunções, a Emenda Constitucional 42/03 introduziu, no art. 146, novas competências para a lei complementar, conforme abaixo podemos aferir pela redação dos dispositivos pertinentes:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

São duas competências; cada qual com o preciso escopo de solucionar um dos problemas. Ao definir o tratamento diferenciado, conforme o estatuído na alínea “d”, a lei complementar resolveria em parte o problema da falta de uniformização. Todavia, só o exercício da competência, discriminada no parágrafo único, possibilitaria a completa harmonização legislativa ao substituir por completo as legislações editadas por todas as Pessoas Políticas, bem como solucionaria também o segundo problema ao preencher a lacuna deixada por grande parte dos Municípios que não criaram seus regimes favorecidos.

O tratamento jurídico diferenciado e favorecido dispensado às empresas de menor porte seguramente atende ao primado isonômico do ponto de vista substantivo: tratar os iguais igualmente, e os desiguais desigualmente na medida de suas desigualdade. Todavia, seus fundamentos jurídicos são sobremaneira mais amplos e os intuitos constitucionais muito mais auspiciosos.

A tributação diferenciada e favorecida das empresas de menor porte é mais um daqueles dispositivos constitucionais de índole intervencionista-social. Busca por meio de um só mecanismo atingir dois intentos: (i) o de mitigar as distorções do modelo liberal em prol das próprias bases capitalistas e (ii) o de atender aos mais diversos direitos sociais.

Em relação ao primeiro escopo, como já destacamos, o livre mercado, nos moldes do liberalismo clássico, é incapaz de sustentar suas próprias bases. Ele apresenta distorções, as quais impõem ao Estado interferir nos domínios privados com a finalidade de promover reparos. Uma das principais disfunções do modelo liberal é a dificuldade (às vezes até inviabilidade) de novas empresas se implantarem em mercados dominados por empresas de grande porte, o que macula o primado da livre concorrência – um dos princípios eleitos pelo constituinte como informador da atividade econômica nacional (art. 170, inciso IV, CF).

A livre concorrência é um dos mais importantes pilares do Capitalismo e uma das principais justificativas para a adoção desse modelo econômico. Num ambiente em que os agentes concorrem entre si, são impulsionados a produzir mais e melhor, o que

repercute não em benefício próprio, mas para a sociedade como um todo. Em mercados, contudo, já dominados por grandes corporações empresariais, ainda que não se configurem monopólios ou oligopólios que intencionalmente pratiquem ações para evitar o surgimento de novos concorrentes, sua estrutura de negócio já amadurecida e com expressivos ganhos de escala é, por si só, um fator inibidor do surgimento de concorrentes, especialmente, de pequeno porte econômico. Assim, a tributação favorecida de pequenas empresas estimula o surgimento de novas empresas mesmo em atividades já sob o domínio de agentes econômicos de elevado porte. Não por acaso, a lei que hoje regula a tributação favorecida (Lei Complementar nº 123/06) exclui do favor a empresa “resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica” (art. 3º, § 4º, inciso IX); afinal, o objetivo constitucional de cunho econômico é fomentar o surgimento de novos empreendimentos – que eles nasçam, cresçam e amadureçam – e não o desmembramento dos já existentes.

Ao lado do escopo reparador de disfunções liberais, a tributação favorecida das microempresas e empresas de pequeno porte possui destacado intuito social. Um outro relevante princípio da ordem econômica, inscrito na Carta Constitucional, é a busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII). O emprego e, portanto, o trabalho, constitui um dos mais importantes direitos da ordem social (“Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho”). Como são as empresas de menor porte econômico que, proporcionalmente, mais empregam, o estabelecimento de um regime tributário favorecido para as menores unidades produtivas é um importante meio que o Constituinte impôs ao legislador para atender a um dos mais relevantes fins de contorno social: o trabalho.

O trabalho é sobremaneira relevante em razão de, por seu intermédio, outros tantos direitos poderem ser minimamente conquistados. Quem está empregado e, portanto, recebe salário ao final de cada mês, terá melhores condições, sem a necessidade de intervenção direta do Estado, de obter saúde, educação, cultura, desporto; enfim, todos os demais direitos da ordem social são indiretamente intensificados.

Em suma, o Constituinte ao determinar às Entidades Políticas o estabelecimento de um regime tributário diferenciado e favorecido para as empresas de menor porte fixou um meio de política tributária a ser implementado com o fito de se atingir, não um, mas vários escopos constitucionais alinhados com os diversos compromissos aparentemente antagônicos de manutenção de um sistema produtivo privado sob bases capitalista-liberais ao lado de um Estado regulador e assistencialista.

9.6. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Não são poucos, no Brasil, os que assinalam a possibilidade de implementação de tributação ambiental, como Regina Helena Costa²⁶⁶ e Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas²⁶⁷. José Marcos Domingues de Oliveira coloca, assim, o tema especificamente sobre a relação entre tributação e controle da poluição:

Entre os meios de prevenção e combate à poluição o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal)²⁶⁸.

Interessa-nos apenas a segunda função, a qual pode ser implementada para toda e qualquer ação dirigida a preservar e recuperar o meio ambiente.

Na verdade, podemos afirmar com segurança que a tributação com escopos ambientais é o tema de conteúdo extrafiscal, sobre o qual, nos últimos anos, mais se produziram obras, artigos e trabalhos acadêmicos no País. Dessa forma, não temos a pretensão de, em poucas linhas, abarcar tudo o que a Doutrina já desenvolveu sobre o assunto. Nada obstante, justamente em razão de sua relevância crescente, não poderíamos, ao menos, analisá-lo por meio dos instrumentos aqui desenvolvidos.

Em primeiro lugar, deve ser observado que a proteção do meio ambiente é da competência comum de todas as Pessoas Políticas, conforme art. 23, inciso VI, da Constituição Federal. Desse modo, todos os Entes Tributantes podem imprimir escopos extrafiscais aos seus tributos. A União e os Estados podem diferenciar as alíquotas, respectivamente, do IPI e do ICMS, em função do grau de impacto ambiental dos produtos. O Imposto Territorial Rural pode (em verdade, deve) não incidir sobre áreas de proteção ambiental, como bem observado por Rodrigo Maitto da Silveira,

Levando em conta essa feição do direito de propriedade, é válido concluir que a natureza extrafiscal do ITR não se verifica apenas em

²⁶⁶ COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil*, p. 325-31.

²⁶⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários*, pág. 709-12.

²⁶⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. *Meio ambiente – tributação e vinculação de impostos*, p. 86.

relação a questões de reforma agrária ou ao desestímulo de latifúndios improdutivos. Para além disso, o princípio sócio-ambiental da propriedade rural constitui efetivo fundamento para que o ITR seja utilizado como instrumento extrafiscal, de forma a promover e incentivar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente²⁶⁹.

Aliás, os escopos ambientais dessa medida têm norteado não só o legislador, mas também os órgãos de aplicação ao afastar exigências administrativas abusivas, como podemos constatar por meio de recente decisão do Conselho de Contribuintes:

ITR/1997. RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. Mesmo antes da constituição da RPPN do Caraguatá, a área do imóvel já era de preservação permanente pelo só efeito do art.2º do Código Florestal, conforme atesta o IBAMA/SC e a farta documentação anexada aos autos. As provas reunidas e anexadas desde a impugnação são cabais, afastam qualquer dúvida quanto à isenção da área total do imóvel em relação ao ITR, constituem prova sensivelmente mais forte e importante do que a mera averbação no CRI ou o simples requerimento de ADA ao IBAMA. O processo está suficientemente instruído e **revela a urgência de se chamar a administração tributária à responsabilidade de aplicar de modo mais lógico e coerente a legislação relativa a um tributo com a elevadíssima importância extrafiscal de preservação ambiental** que é o ITR, mormente após a vigência da CRFB/1988. (Terceiro Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão nº 303-33532, de 21/09/2006) (nosso destaque).

Enfim, as possibilidades de se empregar os tributos (e não só impostos) com fins ambientais são vastíssimas. Aliás, sobre esse ponto, merece destaque a EC nº 42/03, a qual alterou o princípio da ordem econômica previsto no inciso V, art. 170, da Constituição Federal, de meramente “defesa do meio ambiente” para “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Aparenta-nos evidente que tal modificação, por si só, seria suficiente para se afirmar ter o constituinte derivado estabelecido um verdadeiro programa para que as Pessoas Políticas estabeleçam tributações desestimuladoras de condutas nocivas ao meio

²⁶⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *As isenções aplicáveis ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural*, p. 202.

ambiente. Essa interpretação é reforçada ao verificarmos o inteiro teor da referida emenda, em cujo bojo trouxe apenas normas relativas a temas de direito tributário (dentre outras modificações no corpo da constituição, ampliou o alcance do princípio da noventena, atribuiu à lei complementar competência para definir o tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, bem como estabelecer um regime único de arrecadação, e trouxe regras específicas para o IPI, o ICMS, o ITR e o IPVA).

Essa inserção na ordem econômica é uma nítida diretriz de cunho tributário. Apesar disso, e do enorme entusiasmo com que muitos têm tratado o tema da instituição de tributos com fins ambientais, não podemos deixar de alertar sobre os limites dessa medida, dentre os quais, a própria competência tributária.

Se por um lado, não há maiores limites regulatórios, uma vez que todos os Entes Políticos dispõem de poder legiferante para adotarem medidas de cunho ambiental; por outro, não podem as Entidades Tributantes criar figuras impositivas de caráter pecuniário não contempladas na rígida e taxativa moldura constitucional de competência tributária.

José Marcos Domingues de Oliveira, por exemplo, defende a criação de taxas em razão do licenciamento, fiscalização, limpeza e recuperação ambientais²⁷⁰. Ora, dificilmente exações relativas às duas últimas atividades (limpeza e recuperação) teriam respaldo constitucional, pois a criação de taxas exige que o serviço público caracterizador de sua hipótese de incidência seja específico e divisível.

Desse modo, podemos afirmar que a tributação ambiental não é apenas uma possibilidade – um conjunto de medidas que podem ser adotadas pelo legislador em razão da ampla discricionariedade que lhe é atribuída pela Constituição para perseguir valores estatuídos da forma que entender mais adequada. É, em verdade, um programa dirigido a todas as Pessoas Políticas para que permeiem de escopos ambientais seus tributos, sem, contudo, ultrapassar os limites de sua própria competência tributária..

²⁷⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. *Meio ambiente – tributação e vinculação de impostos*, p. 87.

CONCLUSÕES

1. O direito enquadra-se num amplo fenómeno chamado linguagem, o qual nos permite tomar consciência do mundo, dos outros e de nós mesmos, e que apresenta como unidade fundamental o signo. Pertence ainda à sub-classe dos signos comunicacionais que se caracterizam, ao contrário dos signos naturais, por serem produzidos também por seres humanos. O homem está em ambos os pólos – da emissão e da recepção –, o que nos permite identificar duas características essenciais: a arbitrariedade e a intencionalidade. O direito não se manifesta, contudo, por meio de todo e qualquer tipo de comunicação, mas sim pela textual, que se particulariza em razão da distribuição linear dos significantes. A linearidade, por um lado, confere enorme potência significativa à linguagem textual; mas, por outro, exige um enorme esforço de interpretação.

2. O signo, por seu turno, é constituído por três componentes – o significante, o significado e o referente –, os quais apresentam relação com coisas-em-si, mas com elas não devem ser confundidos. O significante não corresponde às marcas de grafite deixadas no papel, nem às de giz grafadas na lousa; o significado não se confunde com os conteúdos particulares de consciência; e o referente não é o objeto do mundo bruto. Como o signo é uma entidade intersubjetiva, seus componentes também são; e eles próprios, quando isoladamente considerados também apresentam a estrutura de signos. Os vértices dos signos são, desse modo, apenas posições lógicas ocupadas por outros signos, o que nos permite afirmar haver uma cadeia ininterrupta chamada semiose.

3. No direito, duas semioses se destacam: uma completa, outra degenerada. As cadeias de posituação que culminam na enunciação de normas individuais e definitivas se caracterizam como uma semiose degenerada em razão da necessidade prática de se dar uma solução final a situações concretas. Já o intento doutrinário de se produzir um sistema de proposições completo e coerente com base no texto do direito positivo é uma semiose completa em razão de seu carácter interminável. Nenhum tratado doutrinário é capaz de esgotar a produção significativa acerca do direito positivo, ainda que este não mais sofra modificações pelo seu emissor – o legislador. O ordenamento é o primeiro signo, cujo referente corresponde ao direito positivo; o Sistema Jurídico é o último e, portanto, inalcançável.

4. Em razão do carácter linear da linguagem textual, a formação de sentido deve ser concebida como um processo gerativo. Em cada etapa de interpretação, é

cumprido o designo de edificação de unidades menores de significação necessárias para se erigir o sentido de unidades maiores nas etapas posteriores, até a construção do texto como uma única unidade de sentido. Essa marcha de elaboração de significados, contudo, não é unidirecional; significações superiores também colaboram na formação das inferiores, num processo de cunho dialético.

5. A intencionalidade é aspecto essencial da comunicação e, portanto, do direito. Apresenta duas dimensões: uma subjetiva, outra intersubjetiva e, assim, de natureza lingüística. A subjetiva é inalcançável. Nenhum ramo comunicacional permite o contato direto do receptor com a intenção do emissor, mas os discursos dialógicos possibilitam maior aproximação. O direito, porém, é de natureza monológica. Assim, só a intencionalidade intersubjetiva presente nos signos jurídicos, isto é, os edificados a partir do direito posto, pode ser considerada jurídica e compor o objeto de especulação do Estudo do Direito.

6. A tradução é um fenômeno comunicacional ainda mais específico. Exige, além do enunciador e do enunciatário, o tradutor. Este ocupa duas posições diversas conforme a referência: é enunciador para o enunciatário e enunciatário para o enunciador. Ademais, em cada posição compartilha códigos – em verdade, enciclopédias – diversos com seu correspondente interlocutor, e busca manter a equivalência de significação de tal forma que os enunciados possam ser, em alguma medida, reversíveis. Desse modo, o direito positivo não pode ser concebido como o resultado de um processo de tradução, pois do ser não se deduz o dever-ser e vice-versa. Não há qualquer possibilidade de reversão entre o direito e as demais linguagens sociais, porque ora o direito tem a função de conservação, ora de mudança e não há qualquer critério, a priori, que permita determinar quando exerce uma, quando exerce a outra função. Já a Doutrina, apesar de possuir função pragmática diversa da desempenhada pelo direito posto, pode, numa certa medida, ser considerada o resultado de uma tradução do tipo intralingual, passível, assim, de se submeter ao teste da reversibilidade.

7. Em razão do caráter intencional do direito, devem ser, na sua interpretação, consideradas a finalidade e a função. A finalidade é o propósito de sua enunciação; a função é o papel intencionado que exerce sobre o destinatário. A extrafiscalidade caracteriza-se justamente na intenção (jurídica) de adoção da regra tributária com finalidades diversas daquela de levar dinheiro aos cofres públicos; deste modo, deve desempenhar uma dada função que confirme os escopos de sua enunciação.

8. A linguagem pode produzir efeitos sobre o destinatário não desejados pelo enunciador; de igual sorte, o direito pode gerar resultados não pretendidos pelo legislador. Nesse caso, não pode ser dito que o direito exerce uma função, em razão de não haver uma finalidade. Há, sim, uma disfunção tolerada ou não prevista pelo enunciador. Desse modo, nem todos os efeitos produzidos pelas regras tributárias podem ser considerados extrafiscais. Aqueles não intentados, como o desestímulo ao emprego ao se tributar a folha de pagamento, devem ser considerados como o resultado de disfunções fiscais e não de funções extrafiscais.

9. A ambigüidade e a vaguidade são aspectos geralmente considerados limitações ou falhas da comunicação humana. Ambas, contudo, podem cumprir finalidades e, assim, desempenhar funções. A ambigüidade, na linguagem poética, pode ser empregada pelo autor com o fito de fascinar o leitor. No direito positivo, contudo, deve sempre ser considerada uma falha e, desse modo, de cunho não intencional. Já a vaguidade pode atender a escopos jurídicos, como o de atribuir e repartir Poder e, desse modo, ser considerada intencional.

10. A vaguidade é inerente a todo e qualquer enunciado conotativo. A linguagem vaga, no âmbito das normas constitucionais, contudo, pode ter a finalidade de atribuir, ao Legislador, parcela do Poder de inovar a ordem jurídica. Em relação à extrafiscalidade, desempenha justamente essa função a fim de possibilitar ao legislador ajustar as normas tributárias aos mais diversos contextos para a realização de fins constitucionalmente consagrados. Já, no plano das normas de conduta, dos diplomas que veiculam os enunciados de composição da regra de incidência tributária, apesar de inafastável, a vaguidade deve ser considerada sempre uma falha em razão do preceito da Estrita Legalidade Tributária.

11. As sanções são normas que desempenham a função de reforçar a eficácia do ordenamento jurídico. Elas colaboram para o ajuste pragmático do mundo ao discurso. Desse modo, não se resumem apenas às negativas vinculadas a condutas proibidas (ilícitas). São de quatro tipos em razão da modulação das condutas prescritas e dos efeitos que produzem sobre os destinatários: i) negativas vinculadas a condutas proibidas; ii) positivas vinculadas a condutas obrigatórias; iii) negativas vinculadas a condutas permitidas; e iv) positivas vinculadas a condutas permitidas.

12. As próprias regras impositivas que modulam condutas pelo par deôntico obrigatório-proibido determinam a direção de ajuste, a qual é reforçada pelas normas sancionatórias. Nada obstante, somente por meio das normas sancionatórias é possível

determinar a direção em relação às condutas duo-modalizadas pelo functor permitido. Nesse caso, a finalidade jurídica não é a de impedir por completo a prática de condutas, mas apenas incrementar ou reduzir em relação a uma posição esperada na ausência de regulação.

13. As regras tributárias, ao desempenhar o papel de sanção, exercem a função extrafiscal. Nada obstante, por razões deônticas e não lógicas, não podem atuar como um de seus tipos: a sanção negativa vinculada a condutas proibidas. Estas são as multas, as quais se submetem a regime jurídico diverso dos tributos.

14. A extrafiscalidade, por caracterizar emprego de normas tributárias na função sancionatória, está submetida a um condicionante lógico: o tempo. Regras que atribuir conseqüências de forma inaugural a condutas já consumadas – como as excepcionais de remissão e transação – são destituídas de escopo extrafiscal.

15. Há relações lógicas entre escopos fiscais e extrafiscais. Quão mais intensa a finalidade extrafiscal – seja para incentivar, seja para desestimular a prática de condutas –, menor o intento de levar recursos aos cofres públicos, e vice-versa. No limite, o máximo estímulo, que é obtido por meio de isenções, resulta na anulação da função fiscal da regra.

16. Normas aptas a ferir diretamente as condutas inter-humanas e princípios introdutores de escopos e valores, em razão dos seus graus diversos de vaguidade e das suas relações de âmbito semântico, devem se localizar em patamares hierárquicos diferentes. Os princípios não podem ocupar o mesmo degrau das regras, mas sim níveis que revelem sua supremacia.

17. As regras constitucionais, em razão de seu típico caráter de dúplice modalização, podem ser classificadas em nove tipos relativamente ao emprego das regras tributárias com a finalidade de influir nas condutas intersubjetivas: i) proibitivas, (i.1) da extrafiscalidade positiva, (i.2) da extrafiscalidade negativa, e (i.3) da extrafiscalidade em ambos os sentidos; ii) facultativas, (ii.1) da extrafiscalidade positiva, (ii.2) da extrafiscalidade negativa, e (ii.3) da extrafiscalidade em ambos os sentidos; por fim, iii) impositivas, (iii.1) da extrafiscalidade positiva, (iii.2) da extrafiscalidade negativa, e (iii.3) da extrafiscalidade em ambos os sentidos.

18. Há ainda regras constitucionais que impõem requisitos formais para a edição de normas tributárias com escopos extrafiscais, como a prescrita no art. 150, § 6º, segundo a qual, regras de caráter positivo não podem ser editadas senão por leis específicas.

19. A extrafiscalidade não deve ser considerada como aspecto colateral ou anômalo do Sistema Tributário Nacional. É conformada por preceitos de moldura liberal, como a Legalidade Estrita, a Anterioridade e a Noventena, mas, além de não ser possível negar que mesmo estes ditames sofrem algum impacto semântico provindos de intentos extrafiscais, outros, como a Isonomia, a Capacidade Contributiva e a Vedação ao Confisco, possuem fronteiras em grande parte demarcadas pela força indutora por desígnios sociais e econômicos.

20. A competência tributária também e principalmente demarca limites para a atuação extrafiscal, mas não é o único tipo de competência legiferante que desempenha essa função. Para uma Pessoa Política poder adotar medidas de caráter extrafiscal, não só deve possuir a competência para criar o tributo, mas também a regulatória para disciplinar aquela específica seara social sobre a qual pretende influir.

21. As imunidades são regras que colaboram de forma negativa com a moldura da competência tributária. Desse modo, podem exercer função bloqueadora do uso de tributos com finalidades extrafiscais. Nada obstante, não lhes pode ser negada significação própria. Desse modo, podem, elas próprias, apresentar também finalidade extrafiscal, mas sempre de cunho positivo.

22. A proibição à bi-tributação é princípio implícito da ordem constitucional, o qual, em razão da inafastável vaguidade dos enunciados conotativos, deve informar a tarefa do legislador, bem como a do aplicador. Nada obstante, esse preceito é conformado por escopos de caráter extrafiscal. Por razões de cunho regulatório e social, admite-se a incidência de mais de um tributo, inclusive impostos, sobre a mesma classe de fatos econômicos.

23. Os critérios jurídicos de aferição da extrafiscalidade devem todos se ater à própria dicção do direito positivo. Há critérios contextuais, mas jamais extra-textuais, ou seja, que desconsiderem a letra enunciada pelo legislador. Dentre os textuais, merecem destaque (i) o emprego de palavras e expressões de significado intencional, (ii) a relação entre normas gerais e especiais e (iii) o uso de critérios não eidéticos na elaboração da norma de incidência tributária. Esse critérios não são únicos e também sua presença não indica necessariamente o escopo extrafiscal da norma, mas são fortes indícios de sua presença.

24. As normas tributárias podem ser empregadas como expedientes capazes de tornar uma conduta menos confortável ou mais gravosa e, com isso, desestimular a sua prática. Por outro lado, a redução da obrigação resulta, numa certa medida, em incentivo

para a prática do comportamento especificamente regrado em relação aos demais que se submetem à disciplina geral. Podem atingir escopos positivos e negativos tanto as regras estatuidoras de obrigações de cunho patrimonial, como as estabelecidas de deveres de natureza instrumental. Desse modo, um estímulo pode ser empreendido tanto por meio de uma redução quantitativa do tributo, quanto pela redução e simplificação de registros fiscais, como livros e declarações.

25. Há tributos mais aptos ao emprego com fins diversos do fiscal. Nada obstante, todos, sem nenhuma exceção, podem cumprir, em maior ou menor, grau tal desígnio. Há, inclusive aqueles, cuja instituição só é válida no caso de efetivamente desempenharem propósitos regulatórios, como a contribuição de intervenção no domínio econômico.

26. A fenomenologia tributária longe está de se esgotar com a edição de regras impositivas de obrigações principais e de deveres instrumentais. Outras tantas, como as extintivas, compõe o objeto de estudo do Direito Tributário e também podem ser empregadas pelo legislador para induzir positiva ou negativamente a prática de condutas.

27. As mitigações aos preceitos da Legalidade Tributária, Anterioridade e Noventena foram estabelecidas para possibilitar aos Poderes Legislativo e Executivo atenderem desígnios de natureza não fiscal. Desse modo, não estão juridicamente legitimados a fazerem uso de tais ressalvas com escopo tão-só fiscal.

28. O primado de desenvolvimento nacional, conjugado a variegadas disposições constitucionais que estipulam a tributação da entrada de mercadorias alienígenas no território nacional e desoneram a comércio internacional de produtos nacionais, informa dois princípios concretizadores no âmbito tributário: o fomento às exportações e o desestímulo das importações. Tais princípios, em um retorno dialético de construção de sentido, influenciam a interpretação dos próprios dispositivos constitucionais de que foram erigidos, e governam a edição dos diplomas infra-constitucionais.

29. A não-cumulatividade, ao lado da maioria dos princípios constitucionais tributários, ostenta índole liberal. Por seu intermédio, a Constituição imprime a *neutralidade* da tributação; valor proclamado pelo Liberalismo Clássico – doutrina que repudiava a interferência da tributação sobre as atividades econômicas.

30. Os tributos seletivos se caracterizam pela variação da alíquota em função do tipo de produto e, assim, permitem ao Estado modificar as relações de produção – o que e quanto produzir. A seletividade da tributação – ao contrário da não-cumulatividade – é tipicamente um primado intervencionista-social; por seu intermédio são modificadas as

esperadas decisões das empresas na liberdade absoluta de mercado. Esse princípio permite ao Poder Público conduzir as forças da oferta e procura e, destarte, levar os agentes econômicos a produzirem mais determinados bens em detrimento de outros e, inversamente, reduzir o preço daqueles e aumentar destes.

31. A tributação diferenciada e favorecida das empresas de menor porte é mais um daqueles dispositivos constitucionais de índole intervencionista-social. Busca por meio de um só mecanismo atingir dois intentos: (i) o de mitigar as distorções do modelo liberal em prol das próprias bases capitalistas e (ii) o de atender aos mais diversos direitos sociais.

BIBLIOGRAFIA

- ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica – Pensamento Formal e Argumentação – Elementos para o Discurso Jurídico*. São Paulo, Quartier Latin, 2002.
- ALVES, Anna Emília Cordelli. ISS – serviço proveniente do exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2004, 94: 87-90.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo, Malheiros, 1992.
- _____. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991, 56: 75-83.
- ATALIBA, Geraldo & Gonçalves, J. A. Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988, 45: 24-31.
- ÁVILA, Humberto. *Igualdade tributária: estrutura, elementos, dimensões, natureza normativa e eficácia*. Tese de livre-docência. São Paulo, USP, 2006.
- BALEEITO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1995.
- _____. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro, Forense, 1998.
- BAPTISTA, Fernando Pavan. *O tractatus e a teoria pura do direito: uma análise semiótica comparativa entre o Císculo e a Escola de Viena*. Tese de Doutorado. São Paulo, USP, 2003.
- BARTHES, Roland. *Elementos de Semiologia*. Tradução de Izidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 2006.
- _____. *O império dos signos*. Tradução de Leyla Perrone-Moisés. São Paulo, Martins Fontes, 2007.
- BATALHA, Maria Cristina & PONTES JR., Geraldo. *Tradução*. Petrópolis, Vozes, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Lejus, 1998.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não-confisco*. Curitiba, Juruá, 2006.

- BERLITZ, Charles. *As línguas do mundo*. Tradução de Heloísa Gonçalves Barbosa. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1988.
- BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Semiótica do discurso jurídico*. Tese de doutorado. São Paulo, USP, 1999.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresentação de Alaôr Caffé Alves. Bauru, Edipro, 2001.
- _____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. Apresentação de Tercio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1999.
- _____. *Da estrutura à função*. Barueri, Manole, 2007.
- _____. *O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito*. São Paulo, Ícone, 1995.
- _____. *Contribución a la Teoria del Derecho*. Valencia, Fernando Torres Editor, 1980.
- BOURDIEU, Pierre. *A economia das trocas lingüísticas: o que falar quer dizer*. Tradução de Sergio Miceli, Mary Amazonas Leite de Barros, Afrânio Catani, Denice Barcara Catani, Paula Monteiro e José Carlos Durand. São paulo, Edusp, 1998.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra, Almedina, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo, Malheiros, 2002.
- CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires, Abeledo-perrot, 1990.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema Jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo, Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 2008.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo, Saraiva, 1999.
- _____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo, Max Limonad, 2002.

- _____. *Filosofia do direito I (Lógica Jurídica)*. São Paulo: apostila do curso de pós-graduação em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008.
- CHALHUB, Samira. *Funções da Linguagem*. São Paulo, Ática, 2006.
- _____. *A metalinguagem*. São Paulo, Ática, 2005.
- CHOMSKY, Noam. *Linguagem e mente*. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro, Forense, 2000.
- COPI, Irving Marmer. *Introdução à Lógica*. Tradução de Álvaro Cabral. São Paulo, Mestre Jou, 1981.
- CORAZZA, Edison Aurélio. A Tributação do Açúcar pelo IPI e o Princípio Constitucional da Seletividade. In: *Tributação no Agronegócio*. São Paulo, Quartier Latin, 2005.
- CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo, ???, 1964.
- CORREAS, Óscar. *Crítica da ideologia jurídica: ensaio sócio-semiológico*. Tradução de Roberto Bueno. Porto Alegre, Sérgio Fabris Editor, 1995.
- COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo, Malheiros, 2005.
- DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do imposto*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças. 1949.
- DINIZ, Maria Helena. *A Ciência Jurídica*. São Paulo, Saraiva, 2003.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. Tese de livre-docência. São Paulo, USP, 1964.
- DOSSE, François. *História do estruturalismo: v.I. o campo do signo*. Tradução de Álvaro Cabral. Revisão técnica de Marcia Mansur D'Alessio. Bauru, Edusc, 2007.
- DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. Revisão técnica de Gildo Sá Leitão Rios. São Paulo, Martins Fontes, 2007.

- _____. *Uma questão de princípio*. Tradução de Luís Carlos Borges. Revisão técnica de Gildo Sá Leitão Rios. São Paulo, Martins Fontes, 2005.
- ECO, Umberto. *Semiótica e Filosofia da Linguagem*. Tradução de Maria de Bragança. Lisboa, Instituto Piaget, 2001.
- _____. *Interpretação e Superinterpretação*. São Paulo, Martins Fontes, 2005.
- _____. *Dizer quase a mesma coisa: sobre a tradução*. Tradução de Colaço Barreiros. Algés (Portugal), Difel, 2005.
- ELIAS, Norbert. *O processo civilizador*, vol. 1. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro, Jorge Zahar ed., 1994.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1987.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo, Atlas, 1995.
- _____. *Estudos de Filosofia do Direito: reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. São Paulo, Atlas, 2002.
- _____. *Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. Tese de livre-docência. São Paulo, USP, 1973.
- FILGUEIRAS, Humberto Marques. *Tributação agrária*. Dissertação de Mestrado. São Paulo, USP, 1978.
- FIORIN, José Luiz. Teoria dos signos. In: *Introdução à Lingüística: I. objetos teóricos*. São Paulo, Contexto, 2006.
- _____. Pragmática. In: *Introdução à Lingüística: II. Princípios de análise*. São Paulo, Contexto, 2007.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo, Annablume, 2007.
- FOUCAULT, Michel. *As palavras e as coisas: uma arqueologia das ciências humanas*. Tradução de Salma Tannus Muchail. São Paulo, Martins Fontes, 1999.

- GARCIA, Angeles Mateos. *A Teoria dos Valores de Miguel Reale: fundamento de seu tridimensionalismo jurídico*. Tradução de Tália Bugel. São Paulo, Saraiva, 1999.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte, Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo, Malheiros, 2002.
- _____. *A ordem econômica na Constituição de 1998*. São Paulo, Malheiros, 2002.
- _____. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo, Malheiros, 2000.
- HABERMAS, Jürgen. *Racionalidade e comunicação*. Tradução de Paulo Rodrigues. Lisboa, Edições 70, 2002.
- HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Tradução de Cabral de Moncada. Coimbra, Almedina, 2001.
- ILARI, Rodolfo. *Introdução à semântica: brincando com a gramática*. São Paulo, Contexto, 2006.
- JAKOBSON, Roman. *Linguística e Comunicação*. Tradução de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo, Cultrix, 2005.
- KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Tradução de Alex Marins. São Paulo, Martin Claret, 2002.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo, Martins Fontes, 1995.
- _____. *Teoria Geral do direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo, Martins Fontes, 2000.
- _____. *A ilusão da justiça*. Tradução de Sérgio Tellaroli. São Paulo, Martins Fontes, 2000.
- _____. *Teoria Geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.
- _____. *Jurisdição Constitucional*. Tradução de Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina Galvão. São Paulo, Martins Fontes, 2003.

- KELSEN, Hans & KLUG, Ulrich. *Normas jurídicas y analisis logico*. Prólogo de Bulygin. Tradução de Juan Carlos Gardella. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1988.
- KOCH, Ingedore Grunfeld Villaça & TRAVAGLIA, Luiz Carlos. *Texto e coerência*. São Paulo, Cortez, 2005.
- LAURELL, Asa Cristina. Avançado em direção ao passado: a política social do neoliberalismo. In: *Estado e políticas sociais no neoliberalismo*. Tradução de Rodrigo León Contrera. São Paulo, Cortez, 1995.
- LAZARTE, Rolando. *Max Weber: ciências e valores*. São Paulo, Cortez, 2001.
- LOPES FILHO, Osiris A. Impostos intervenientes no comércio exterior. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, 48:144-175.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2002.
- MACHADO, Irene. *Escola de Semiótica: a experiência de Tártu-Moscou para o estudo da cultura*. Cotia, Ateliê Editorial, 2003.
- MARINS, James & BETOLDI, Marcelo M. *Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- MARQUES, Maria Helena Duarte. *Iniciação à Semântica*. Rio de Janeiro, Jorge Zahar Ed., 2003.
- MARTINS, José Antônio de Andrade Martins. *O tributo como sanção*. Tese de Doutorado. São Paulo, USP, 1983.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Os Poderes do Administrador Público. *Revista de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 1991, Seleção Histórica: 327-343.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Malheiros, 2007.
- MELLO, José Eduardo Soares de Mello. ICMS e IPI na importação – questões polêmicas. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, 1995, 65: 161-177.
- MENDES, Antônio Celso. *Direito, linguagem e estrutura simbólica*. Curitiba, Faculdade de Direito de Curitiba, 1994.

- MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *A estrutura lógico-formal da sanção pecuniária no direito tributário*. Dissertação de Mestrado. São Paulo, USP, 2005.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- MORAES, Bernardo Ribeiro, e outros. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 1975.
- MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo, Editora UNESP, Imprensa Oficial do Estado, 2001.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra, Almedina, 2004.
- _____. *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 2004.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo, Martins Fontes, 2007.
- _____. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*. São Paulo, Martins Fontes, 2006.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 1995.
- NÖTH, Winfried. *Panorama da Semiótica: de Platão a Pierce*. São Paulo, Annablume, 2003.
- _____. *A Semiótica no Século XX*. São Paulo, Annablume, 2005.
- OLIVECRONA, Karl. *Linguagem jurídica e realidade*. Tradução de Edson Bini. Apresentação de Alaôr Caffê Alves. São Paulo, Quartier Latin, 2005.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Meio ambiente – tributação e vinculação de impostos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991, 56:84-91.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo, Edições Loyola, 2001.
- _____. *A Filosofia na crise da modernidade*. São Paulo, Edições Loyola, 2001.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2007.

- _____. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985.
- _____. *Taxas de polícia*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2004.
- ORTIZ, Marcos Tranchezi. *Taxas e extrafiscalidade na Constituição*. Dissertação de Mestrado. São Paulo, USP, 2007
- PAGANO, Adriana [et al]. Crenças sobre a tradução e o tradutor: revisão e perspectivas para novos planos de ação. In: *Traduzir com autonomia: estratégias para o tradutor em formação*. São Paulo, Contexto, 2006.
- PAIS, Cidmar Teodoro. Semiótica do direito e semiótica das culturas. In: *13º Colóquio Internacional da International Association for the Semiotics of Law: direito oficial, contracultura e semiótica do direito*. São Paulo, USP, 1997.
- PAIVA, Leila. *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*. Dissertação de Mestrado. São Paulo, USP, s/d.
- PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, ESMAFE, 2001.
- PAZ, Octavio. Translation: literature and letters. In: *Theories of Translation: an anthology of essays from Dryden to Derrida*. Tradução para o inglês de Irene del Corral. Chicago, University of Chicago Press, 1992.
- PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*. Tradução de José Teixeira Coelho Neto. São Paulo, Perspectiva, 2005.
- PERELMAN, Chaim. *Lógica Jurídica*. São Paulo, Martins Fontes, 2000.
- PINKER, Steven. *O instinto da linguagem: como a mente cria a linguagem*. Tradução de Cláudia Berliner. São Paulo, Martins Fontes, 2004.
- POLANYI, Karl. *A grande transformação: as origens de nossa época*. Tradução de Fanny Wrobel. Rio de Janeiro, Elsevier, 2000.
- POPPER, Karl Raimund. *O eu e seu cérebro*. Karl R. Popper e John C. Eccles, tradução de Sílvio Meneses Garcia, Helena Cristina Fontenelle Arantes e Aurélio Osmar Cardoso de Oliveira – 2ª ed. – Campinas, Papirus; Brasília, UNB, 1995.
- REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*. São Paulo, Saraiva, 1994.

- RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: *Direito tributário ambiental*. São Paulo, Malheiros, 2005.
- ROBLES, Gregorio. *El Derecho como texto: cuatro estudios de Teoría comunicacional del Derecho*. Madrid, Editorial Civitas, 1998.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Prazo de vencimento do tributo. *Revista dos Tribunais: cadernos de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993, 4: 62-65.
- ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução de Edson Bini. Bauru, EDIPRO, 2000.
- RUSSELL, Bertrand. *História do pensamento ocidental: a aventura dos pré-socráticos a Wittgenstein*. Tradução de Laura Alves e Aurélio Rebello. Rio de Janeiro, Ediouro, 2002.
- SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas*. São Paulo, Pioneira Thomson Learning, 2004.
- SANTAELLA, Lúcia & WINFRIED, Nöth. *Bibliografia comentada: Semiótica*. São Paulo, Experimento, 1999.
- SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Tradução de Antônio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 2003.
- SCHOPENHAUER, Arthur. On language and Words. In: *Theories of Translation: an anthology of essays from Dryden to Derrida*. Tradução para o inglês de Peter Mollenhauer. Chicago, University of Chicago Press, 1992.
- _____. *O mundo como vontade e representação*. Tradução de Jair Barboza. São Paulo, Editora UNESP, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005.
- SEARLE, John R. *Os Actos de Fala*. Coordenação de tradução de Carlos Vogt. Coimbra, Livraria Almedina, 1984.
- _____. *Expressão e significado: estudos da teoria dos atos de fala*. Tradução de Ana Cecília G. A. de Luiza Marcondes Garcia. São Paulo, Martins Fontes, 1995.
- _____. *O mistério da consciência*. Tradução de André Yuji Pinheiro Uema e Vladimir Safatle. São Paulo, Paz e Terra, 1997.

- _____. *Intencionalidade*. Tradução de Julio Ficher e Tomás Rosa Bueno. São Paulo, Martins Fontes, 2002.
- SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba, Juruá, 2007.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo, Malheiros, 1998.
- _____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo, Malheiros, 1999.
- SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. As isenções aplicáveis ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. In: *Tributação no Agronegócio*. São Paulo, Quartier Latin, 2005.
- TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo, USP, 1970.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social – à luz da Constituição*. Curitiba, Juruá, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2007.
- _____. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, v. II, tomo II. Rio de Janeiro, Forense, 1986.
- _____. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, Forense, 1986.
- VERGUEIRO, Guilherme von Muller Lessa. Os Limites da Progressividade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. In: *Tributação no Agronegócio*. São Paulo, Quartier Latin, 2005.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, Noeses, 2005.
- _____. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2000.
- _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 1 e 2. São Paulo, IBET, 2003.
- VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. O direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. São Paulo, Max Limonad, 2006.

- WALDRON, Jeremy. As intenções dos legisladores e a legislação não-intencional. *In: Direito e interpretação: ensaios de filosofia do direito*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo, Martins Fontes, 2004.
- WARAT, Luis Alberto. *O direito e a sua linguagem*. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabbris Editor, 1995.
- _____. *Semiótica y derecho*. Buenos Aires, Ediciones Eikón, 1972.
- WARAT, Luis Alberto & MARTINO, Antonio Anselmo. *Lenguaje y definicion jurídica*. Buenos Aires, Cooperadota de derecho y ciencias sociales, 1973.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Tradução de Luiz Henrique Lopes dos Santos. São Paulo, EDUSP, 2001.
- _____. *Investigações Filosóficas*. Tradução de Marcos G. Montagnoli. Revisão e apresentação de Emmanuel Carneiro Leão. Bragança Paulista, Editora Universitária São Francisco; Petrópolis, Vozes, 2005.
- WRIGHT, G. H. von. *Norma y accion*. Tradução para o castelhano de Pedro Garcia Ferrero. Madri, Tecnus, 1970.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. IOC – Princípio da Legalidade – Discriminação Arbitrária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988, 46:63-72.

RESUMO

O propósito desse trabalho, dividido em três partes, é o de contribuir com o estudo da extrafiscalidade, vale dizer, o emprego das normas tributárias com a finalidade de induzir condutas intersubjetivas. A Teoria da Linguagem, mais precisamente a Semiótica, foi o instrumento metodológico adotado para atingirmos esse objetivo. Na primeira parte, dividida em três capítulos, buscamos precisar a relação entre o direito e a linguagem. No primeiro capítulo, selecionamos os instrumentos semióticos; no segundo, construímos um modelo de semiótica jurídica; no terceiro, comparamos as estratégias de interpretação jurídica com o processo de tradução lingüística. A segunda parte, composta pelos capítulos quarto ao sexto, foi dedicada ao estudo da extrafiscalidade em função de cada um dos planos semióticos da linguagem. No capítulo quarto, enfrentamos as questões de ordem pragmática, onde se destacam os valores, as ideologias e a intencionalidade caracterizadora do binômio finalidade e função; no quinto capítulo, analisamos os temas relativos à semântica, tais como as intertextualidades intra e intersistêmica e as supostas falhas de significação; no sexto capítulo, visamos a perscrutar os aspectos de âmbito sintático, no qual se evidenciou a extrafiscalidade como o emprego do tributo na função de sanção. Na terceira e última parte, igualmente segregada em três capítulos, buscamos perscrutar a extrafiscalidade – seus limites e características – nos diversos patamares hierárquicos do ordenamento jurídico nacional. O regime constitucional – competência, imunidades e princípios – foi estudado no sétimo capítulo. No oitavo, investigamos os instrumentos extrafiscais infraconstitucionais. No derradeiro capítulo, analisamos cadeias específicas de posituação jurídica dos patamares constitucionais aos legais.

ABSTRACT

The purpose of this work, divided into three parts, is to contribute to the study of the stimulating function, it is worth to say, the use of tax rules in order to induce inter-subjective conducts. The Theory of Language, more precisely the Semiotics, was the methodological tool adopted to achieve this aim. In the first part, divided into three chapters, we seek to state exactly the relationship between law and the language. In the first chapter we selected the semiotic instruments; in the second, we built a model of legal semiotics; in the third, we compared the strategies of legal interpretation with the process of linguistic translation. The second part, composed of chapters fourth to sixth, was devoted to the study of the stimulating function according to each of the semiotic planes of the language. In the fourth chapter, we face the pragmatic issues, where we highlight the values, the ideologies and the intentionality that characterize the binomial purpose and function; in the fifth chapter we examine the issues to semantics, such as the intra and inter-systemic inter-textuality and the alleged failure of signification; in the sixth chapter we aim to investigate the aspects of syntactic context, where we highlighted the stimulating function in the role of tax penalty. In the third and final part, also segregated into three chapters, we examine the stimulating function – their limits and characteristics – in the several hierarchical levels of the national legal system. The constitutional system – power, immunities and principles – is studied in the seventh chapter. In the eighth, we investigate the stimulating legal instruments. In the last chapter, we analyze the specific network of positive law of the constitutional level to the legal ones.

RIASSUNTO

Lo scopo di questo lavoro, che si divide in tre parti, è quello di contribuire allo studio dell'extrafiscalità, vale a dire l'uso delle norme tributarie al fine di stimolare condotte intersoggettive. La Teoria del Linguaggio, più specificamente la Semiotica, è stata lo strumento metodologico adottato per raggiungere tale obiettivo. Nella prima parte, divisa in tre capitoli, cerchiamo di precisare la relazione tra il diritto ed il linguaggio. Nel primo capitolo selezioniamo gli strumenti semiotici; nel secondo, costruiamo un modello di semiotica giuridica; nel terzo, mettiamo a confronto le strategie di interpretazione giuridica con il processo di traduzione linguistica. La seconda parte, composta dai capitoli dal quarto al sesto, è stata dedicata allo studio dell'extrafiscalità in funzione di ciascuno dei piani semiotici del linguaggio. Nel quarto capitolo affrontiamo le questioni di ordine pragmatica, dove risaltano i valori, le ideologie e il proposito caratterizzante il binomio finalità-funzione; nel quinto capitolo analizziamo i temi relativi alla semantica, come le intertestualità intra e intersistemiche e le supposte falle di significatività; nel sesto capitolo ci siamo sforzati di scrutare gli aspetti di ambito sintattico, nel quale si è messo in evidenza la extrafiscalità come l'uso del tributo in funzione di sanzione. Nella terza ed ultima parte, anch'essa divisa in tre capitoli, cerchiamo di scrutare l'extrafiscalità – i suoi limiti e le sue caratteristiche – nei diversi livelli gerarchici dell'ordinamento giuridico nazionale. Il regime costituzionale – competenza, immunità e principi – è stato studiato nel settimo capitolo. Nell'ottavo investighiamo gli strumenti extrafiscali infra-costituzionali. Nell'ultimo capitolo, analizziamo le catene specifiche di positivizzazione giuridica dei livelli costituzionali rispetto a quelli legali.