



# ESTUDO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

---

*Paulo Caliendo\**

## **Resumo**

O presente artigo pretende demonstrar que o estudo do Direito Tributário exige superar a centralidade do estudo das normas jurídicas-tributárias. Torna-se premente retomar o caráter prudencial do Direito Tributário, como ponto de encontro entre a facticidade, a normatividade e a axiologia. A deontologia deve incorporar elementos valorativos e fáticos. Nesse sentido, o estudo da relação jurídico tributária assume uma verdadeira centralidade científica.

## **Palavras-chave**

Norma Tributária. Relação Jurídica Tributária. Doutrina.

## **STUDY OF TAX LAW RULES**

## **Abstract**

This article argues that the study of Tax Law requires overcome the centrality of the study of the legal-tax rules. It becomes urgent to resume the prudential character of the Tax Law, as a meeting point between the factuality, the normativity and axiology. The ethics should incorporate evaluative and factual elements. In this sense, the study of tax legal relationship takes on a true scientific centrality.

## **Keywords**

Tax norm. Tax Legal Relationship. Doctrine.

## 1. INTRODUÇÃO

A doutrina em Direito Tributário no Brasil dedica um importante espaço para o estudo da norma jurídica. Talvez inexista no mundo tamanho destaque a um estudo teórico tão profundo por parte de uma disciplina tão prática. Afinal, em alguns manuais estrangeiros da matéria ela aparece com brutal objetividade. Encontramos a indicação das hipóteses de incidência, as alíquotas, os contribuintes e as alíquotas mencionadas. Muitas vezes nem um pouco do vivo debate que se estabeleceu no Brasil é vislumbrado. Não há como em nosso país o entusiástico recurso da nossa doutrina as elevadas fontes da filosofia do Direito Tributário, muito menos à Linguística. O bom estudo da dogmática

---

\* Doutor pela PUCSP Mestre pela UFRGS Advogado Conselheiro do CARF.

jurídica é privilegiado em relação ao aprofundamento filosófico. Historicamente o Direito nacional se afastou da experiência estrangeira e merece atenção por este feito.

O que gerou essa profunda sofisticação da produção teórica nacional ainda é um mistério para os historiadores do Direito. Apesar desse gigantesco esforço o nosso sistema não se tornou nem mais simples e nem mais seguro. Não apenas a legislação é impenetrável, inclusive para os entendidos, como a jurisprudência pouco fez para que o sistema fosse mais harmônico.

Em nosso entender o motivo desse afastamento da doutrina de seu verdadeiro sentido está no esquecimento da verdade básica do Direito. Este é a *ciência prática da solução de conflitos*. O afastamento dessa razão essencial conduziu o Direito a estudos cada vez mais sofisticados, porém distantes de sua razão pragmática. O Direito foi instituído como um poderoso mecanismo de solução de conflitos sociais, sempre com referência ao problema da justiça.

Se olharmos o modelo jurídico mais exitoso em nossa história veremos inquestionavelmente o Direito Romano. Este será a base do que existia de mais civilizado na antiguidade, surge como a base para a ordem jurídica medieval, permite o surgimento da Renascença e da maior parte dos sistemas jurídicos modernos. Qual o motivo desse sucesso? Cremos que tenha sido esta visão inovadora de entender o Direito como estrutura e função. O Direito trata do poder, mas também objetiva um fim: a justiça.

O Direito Romano se desenvolveu sob constante tensão. De um lado a força da autoridade (*autoritas*) e de outro o poder (*potestas*) advindo das assembleias e pretores. Soberania (*imperium*) e *jus* (direito) estavam em permanente conflito. O Direito Romano clássico reflete este confronto.

Para Celso “o Direito é a ciência do bom e do justo” (“*ius est ars boni et aequi*”). Sêneca irá ressaltar o papel coercitivo do Direito ao afirmar que “a força é a medida do direito”, Hercules Furens 253). Nem a idéia de justiça transparece de modo consensual. Para Cícero “a justiça é a obediência às leis escritas e instituições dos povos” (“*iustitia est obtemperatio scriptis legibus institutisque populorum*”, De Legibus 1.42). Apesar desta tensão o Direito ainda é considerado como a obra socialmente admitida dos que sabem sobre o justo: os *iusur prudentes*. Estes serão os juristas de seu tempo. Irão desenvolver um método de interpretação jurídica (*interpretatio juris*) capaz de distinguir o Direito do não-Direito; o justo, do injusto. Esta “*arte de diferenciar*” estaria na base da sua forma de interpretação (“*interpretatio prudentium*”). Um ponto importante desse desenvolvimento estava na tensão entre o Direito e a Poder (*iura et imperium*).

A doutrina contemporânea desconfiada da cientificidade da idéia de justiça, simplesmente a descartou. Esse não seria um problema jurídico. Igualmente o problema das consequências das normas jurídicas foi afastado. Esse não seria um problema jurídico. O Direito passa a ser um estudo exclusivo

sobre o problema do dever (*deontologia*). O afastamento do problema mundano dos efeitos e etéreo da justiça provoca o afastamento definitivo do Direito do problema original: solução de conflitos. O estudo do Direito passa a ser um estudo teórico.

Em nosso entender esse é o *grande erro*. A ciência do Direito deve retornar aos seus desígnios originais como ciência pragmática e não apenas intelectual. O Direito é por excelência o campo do conflito, da decisão e da formação de consenso.

Vejamos brevemente como a nossa evolução doutrinária nos conduziu a este resultado atual de confundir o estudo do Direito Tributário com o estudo da norma tributária.

## 2. DA TEORIA DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O entendimento do estudo do Direito Tributário como estudo das normas jurídico-tributárias é resultado da reflexão, no Brasil, de *Alfredo Augusto Becker*, *Geraldo Ataliba* e *Paulo de Barros Carvalho* e representa o esforço de toda uma geração de juristas em excluir considerações políticas e ideológicas do fenômeno da tributação.

O Direito Tributário era entendido no pensamento conceitualista como mero fenômeno de soberania, ou seja, como manifestação do poder e, por sua vez, o normativismo retirava toda esta carga ideológica e reorganizava o debate jurídico-tributário em uma reafirmação da legitimidade do fenômeno de tributar sobre novos paradigmas.

Os dispositivos legais não deveriam ser uma pluralidade de normas jurídicas desorganizadas e mesmo caóticas, sem conexão nenhuma e nem tampouco deveriam ter a pretensão de legitimidade, meramente em razão de estarem positivadas. O normativismo procede a um *ataque geral ao dogmatismo legalista*, ao raciocínio lógico-dedutivo amparado em concepções políticas e ideológicas que representavam o governo dominante e não o processo de criação do Direito. Destaca-se neste momento o manifesto de *Alfredo Augusto Becker* contra o *caos tributário*.

É na obra "*Carnaval Jurídico-Tributário*", de *Alfredo Augusto Becker*, que será lançado todo o vigor de embate contra o caos legislativo e conceitual que imperava no Direito nacional<sup>1</sup>. A linguagem ácida e tragicômica revelava um desconcerto e uma decepção com o modelo de pensamento tributário vigente e com a apatia das autoridades e dos pensadores com os sucessivos desmandos

---

<sup>1</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

e desatinos do poder. Vejamos uma passagem ilustrativa deste manifesto-de-sabafo<sup>2</sup>:

Em 1963 (três meses depois de ter lançado o meu livro *Teoria Geral do Direito Tributário*), o Supremo Tribunal Federal, em Tribunal Pleno, julgou, pela primeira vez, o problema da natureza dos empréstimos compulsórios: se eram 'empréstimos' ou tributos (neste último caso, inconstitucionais). O único ministro que votou entendendo ser o 'empréstimo compulsório' mera máscara para fraudar o contribuinte e considerando-o autêntico tributo, foi o Luiz Gallotti. Seu voto (vencido por 10 x 1) fundamentou-se no meu livro. A partir daquele julgamento, o tributo mascarado de empréstimo compulsório entrou para a Súmula do STF e nós todos 'entramos pelo cano'.

Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de 'empréstimos' é tão grande que formam um bloco carnavalesco: 'Unidos da Vila Federal'. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os 'abre-alas'. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também fornecem a pele para as cucúcas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinhas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: 'Fraude contra o Contribuinte'.

Sobre a contínua violação da segurança jurídica e da confiança dos administrados, *Alfredo Augusto Becker* resalta toda a sua indignação:

As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR.<sup>3</sup>

O mais preparado dos representantes do normativismo detinha um profundo desprezo pela manipulação de conceitos e pelo entendimento do sistema tributário como um sistema de poder, e das limitações ao poder de tributar como o resultado das poucas vitórias contra a soberania inexorável do arbítrio das classes dominantes. É com base neste entendimento que o autor irá preparar um *ataque geral ao sentido do Direito Tributário como mero exercício do poder*.

Demonstra-se de modo expresso que a defesa do normativismo não era exatamente uma defesa da ordem estabelecida, do governo de ocasião ou da automática legitimidade da norma positivada, tal como no positivismo lega-

---

<sup>2</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 14.

<sup>3</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 17.

lista ou dogmático. Normalmente ocorria o inverso, os defensores do positivismo assumiam tal posição ou por uma defesa radical da democracia ou por uma defesa do Direito contra a corrupção pelo poder e pela política. Aqueles que defendiam o normativismo viam no processo democrático a cura para recomposição da legitimidade de uma sociedade cindida em valores e ideologias e a norma jurídica seria o resultado desse processo histórico, que deveria ser protegida como um valor em si.

De outro lado, a defesa da norma jurídica representava uma defesa contra as investidas do poder e do arbítrio do soberano contra o Direito. Novamente encontramos aqui uma defesa da legitimidade da norma jurídica contra a perversão das escolhas democráticas por manipulações políticas.

*Geraldo Ataliba* irá ressaltar este entendimento ao expressar a necessária autonomia do Direito perante a economia e o poder: “O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias. 2.2. *Balldore Pallieri* recorda que a engenharia não confunde coisas heterogêneas como as regras técnicas da arte de construir e o material de construção. Não se pode pretender deixar de lado o discernimento lógico e impostergável entre o objeto do tributo, o comportamento humano, e o objeto deste, inserido no mundo fático, o dinheiro”<sup>4</sup>.

*O estudo do Direito Tributário será, portanto, o estudo da norma jurídico-tributária e de seu fenômeno de incidência, que manterá uma autonomia de outros ramos do conhecimento, tal como a economia, a política ou a ciência das finanças.*

O objeto da ciência do Direito estará claramente delimitado no estudo da norma jurídica e o método de análise será igualmente específico. O Direito Tributário será, portanto, o ramo mais entusiasmado das inovações teóricas do positivismo metodológico no âmbito da filosofia e das incontáveis aplicações práticas no campo da tributação.

Afinal, que arma sofisticada, eficaz e elegante é o pensamento normativista no combate à corrupção dos princípios jurídicos da confiança, segurança jurídica ou Estado de Direito pelos desmandos do poder e do governo de ocasião. Que mensagem mais forte poderia ser enviada do que a afirmação que o Direito possui um valor em si, uma autonomia perante outros ramos, uma legitimidade própria a ser defendida e uma defesa de que se trata de um conceito a ser defendido independentemente do ingresso em uma discussão ideológica.

Tal mudança de enfoque permitia uma alteração no discurso jurídico, de um mero discurso oposicionista passava-se para um discurso científico, visto que ao cabo não se tratava de se ser oposição aos desejos de maiores recursos financeiros ao governo de ocasião, mas que a estabilidade do sistema

---

<sup>4</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 23.

jurídico e de sua coerência normativa são os desejos de qualquer governo ou oposição, independentemente das escolhas pré-jurídicas formuladas no campo da sociedade e da política.

Devemos lembrar que muitos destes escritos foram realizados nos períodos mais duros do regime militar brasileiro, onde uma determinada expressão poderia ser o suficiente para a repressão implacável, mesmo *Geraldo Ataliba* irá manifestar esta preocupação ao dizer: “em geral, concordamos com as leis, ou por causa da autoridade do estado, que a impõe, ou por causa da justiça do seu conteúdo. De qualquer forma – concordemos ou não devemos obedecê-la, sob pena de arcarmos com a respectiva sanção”<sup>5</sup>. Este professor foi Reitor da PUC/SP, que durante o período militar era uma cidadela de resistência ao regime, e sabia exatamente a importância de uma oposição eficaz ao poder.

Como preleciona *Geraldo Ataliba*, a estrutura da norma jurídico-tributária é idêntica à estrutura de todas as demais normas jurídicas, há, neste sentido, uma *homogeneidade sintática* na sua composição normativa, conforme *Paulo de Barros Carvalho*. O estabelecimento de novo modo de análise do fenômeno jurídico tributário irá implicar em uma nova estruturação de categorias de pensamento, com a superação do conceito de fato gerador. Assim, afirma *Geraldo Ataliba* que: “preferimos designar o fato gerador in abstracto por ‘hipótese de incidência’ e in concreto por ‘fato imponível’ (...)”<sup>6</sup>. A hipótese de incidência representaria o conceito legal, ou seja, a classe de fatos previstos na norma jurídica capaz de desencadear determinada consequência jurídica, enquanto que o fato imponível representaria o fato jurídico ocorrido e que desencadearia a consequência concreta e determinada para aquele caso.

O conceito de hipótese de incidência possui, portanto, as seguintes características: *autonomia*, *abstração* e *referencialidade a um sistema jurídico*. Trata-se de um conceito autônomo à classe de fatos que pretende representar, visto que é um conceito eminentemente jurídico e é preciso distinguir claramente o conceito do objeto representado<sup>7</sup>.

Trata-se de um conceito *abstrato* porque se propõe a regular uma multiplicidade de fatos sem perder-se na reprodução dos detalhes e das diferenças particulares, realizando o objetivo de generalização do Direito por meio de uma *abstração generalizadora*. Por outro lado, trata-se de um conceito referenciado a cada modelo constitucional, e o seu conteúdo e regime devem observar estas características.

---

<sup>5</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 27.

<sup>6</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 51.

<sup>7</sup> Cf. *Vilanova*: “(...) é preciso distinguir claramente o conceito e o seu objeto. As propriedades análogas, os caracteres comuns a um grupo de coisas ou fenômenos não entram na constituição do conceito. São elementos que pertencem ao objeto, que participam do tipo de cada esfera de objetividade, enquanto o conceito é, em todos os casos, um ente ideal”; ver In: VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947, p. 16.

Misabel Derzi irá identificar no movimento conflituoso das sociedades em responder as suas tensões internas sobre os valores a serem estabelecidos em uma escolha entre tipos ou conceitos jurídicos a serem aplicados no sistema tributário. Não se trata de definir por exclusão qual se aplicaria e qual seria afastado, mas qual teria predominância no ordenamento jurídico-tributário<sup>8</sup>. Assim, por exemplo, no Brasil não cabe identificar a hipótese de incidência (*h.i.*), com o conceito legal, com o conceito de *tipo*, nem tampouco a *abstração generalizadora* da *h.i.* com o *pensamento tipificante*. A *h.i.* no sistema constitucional brasileiro é um conceito fechado e determinado, de tal modo que “(...) aquilo que não está na lei, *inexiste juridicamente*”<sup>9</sup>, conforme entendimento de Misabel Derzi.

Os *tipos* são uma espécie normativa caracterizada por serem estruturas flexíveis, graduáveis e de características renunciáveis, enquanto que no sistema brasileiro as *h.i.* se identificam mais adequadamente com os conceitos fechados e determinados. A exigência de sua caracterização como conceitos fechados decorre da repartição rígida de competências constitucionais tributárias, do respeito ao princípio da segurança jurídica, da defesa do Estado de Direito, da uniformidade, da praticabilidade e da legalidade estrita.

O conceito fechado representa uma valorização e um reforço da lei, do princípio da segurança jurídica e de todos os valores conexos a esta ideia e, portanto, surge como uma forma de resposta ao conflito básico entre o “*poder e a liberdade, Estado e indivíduo*”<sup>10</sup>, de tal modo que conhecer os diferentes pontos de equilíbrio desta tensão dialética é a própria forma de se conhecer a história do Direito Público (separação de poderes, federalismo, ideia republicana, ideal democrático e participativo).

Será, contudo, na obra de doutoramento de Paulo de Barros Carvalho, publicada em 1973, que irá surgir a evolução mais marcante do estudo da norma jurídico-tributária, de tal modo que o próprio Geraldo Ataliba, como Reitor da PUC/SP, teve o mérito de aprovar e confirmar a presença do surgimento de uma nova etapa do estudo do Direito Tributário no Brasil. Segundo Ataliba, o trabalho de doutoramento de Paulo de Barros Carvalho: “*propõe uma revisão completa dos próprios pontos de partida dos raciocínios que a doutrina se habituou a desenvolver de modo convencional. E nesse sentido é um eco da conclamação formulada por*

---

<sup>8</sup> Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 83.

<sup>9</sup> Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 248.

<sup>10</sup> Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 84.

Alfredo Augusto Becker, em 1963, com o seu magnífico *Teoria Geral do Direito Tributário*<sup>11</sup>.

A principal crítica e contribuição de *Paulo de Barros Carvalho* está na centralidade que a melhor doutrina tributária venha legando ao estudo do antecedente da norma tributária em detrimento ao estudo da *integralidade* do fenômeno normativo. Assim, autores de renome, como *A. D. Giannini*<sup>12</sup>, *Perez de Ayala*<sup>13</sup> e *Hector B. Villegas*<sup>14</sup>, no direito estrangeiro e *A. A. Becker*<sup>15</sup>, *Amílcar de Araujo Falcão*<sup>16</sup> e *Geraldo Ataliba*<sup>17</sup>, no Direito nacional, entre tantos outros, centraram seus estudos no suposto da norma jurídica, prosseguindo uma tradição questionável de continuidade à chamada “*escola de glorificação do fato gerador*”.

Será com *Paulo de Barros Carvalho* que a teoria da norma tributária alcançará um patamar de sofisticação e estudos jamais comparado, inclusive no Direito estrangeiro<sup>18</sup>.

De modo sintético podemos dizer que a norma jurídico-tributária possui uma estrutura bipartida, onde de um lado encontramos o antecedente e de outro o conseqüente, ou seja, a conduta descrita e a sua conseqüência jurídica. A hipótese de incidência é constituída por três critérios que determinam as coordenadas espaço-temporais da ação do sujeito (critério material, espacial e territorial), enquanto que a conseqüência jurídica da conduta realizada é o surgimento da relação jurídico-tributária de cunho patrimonial (obrigação tributária), a ser determinada mediante a aplicação dos critérios quantitativos e pessoais.

A ocorrência do antecedente, ou seja, a conduta prevista na norma tributária implica automaticamente na realização do conseqüente. Como se pode notar, a concepção analítica do Prof. *Paulo de Barros Carvalho* avança enormemente em relação a toda a teoria da norma tributária existente até o momento, dotando o Direito nacional de uma concepção sofisticada e útil de análise do fenômeno jurídico-tributário. A ocorrência do antecedente implica necessari-

---

<sup>11</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *In: Prefácio da obra de Carvalho, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: RT, 1981, p. 11.

<sup>12</sup> Cf. GIANNINI, A.D. *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*. Turim: Utet, 1956.

<sup>13</sup> Cf. AYALA, Miguel Perez de. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Edersa, 1999.

<sup>14</sup> Cf. VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 2. ed. Depalma: Buenos Aires, 1975.

<sup>15</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.

<sup>16</sup> Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

<sup>17</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998.

<sup>18</sup> Veja-se, neste sentido, a aceitação internacional das ideias do autor, por meio de suas publicações internacionais: CARVALHO, P. B. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2007; CARVALHO, P. B. *Derecho Tributario - Fundamentos Juridicos de la incidencia*. 2. ed. Buenos Aires: Rodolfo Depalma, 2004 e CARVALHO, P. B. *Diritto Tributario*. 1. ed. Bolonha: CEDAM, 2004.



amente na ocorrência do dever-ser neutro, ou seja, o surgimento da consequência jurídica. No conseqüente ocorrerá a implicação do dever-ser modalizado, ou seja, a incidência dos comandos deônticos de obrigatório, proibido ou permitido.

Segundo o autor, uma norma jurídica é o resultado de uma operação em que enunciados particulares possuem os seus sentidos organizados de forma a construir uma proposição com sentido completo. Não se trata, contudo, de um normativismo puro, mas, pelo contrário, incorporando os estudos de *Lourival Vilanova* e *Miguel Reali* o direito passa a ser entendido como um fenômeno cultural, composto por fatos, valores e normas.

Dessa forma, já encontramos na obra de *Paulo de Barros Carvalho* as indicações de que o estudo da norma não pode esgotar-se em si mesmo e que os estudos sobre a argumentação jurídica, a coerência e os valores sistêmicos, tais como a Justiça Fiscal, tornam-se fundamentais para se entender o fenômeno do jurídico.

Assim, pode-se claramente verificar que existe a possibilidade real de uma visão analítica dos fundamentos materiais da interpretação (aplicação), destituída de traços metafísicos. Segundo o autor:

[A]o mencionar ser esse o apogeu da missão hermenêutica, penso em não haver incorrido em qualquer excesso, pois é nesse clímax, momento de maior gradação do processo gerativo, que aparece a norma jurídica em sua pujança significativa, como microsistema, penetrada, harmonicamente, pela conjunção dos mais prestigiados valores que o ordenamento consagra. Enquanto tal, representa o cruzamento, a força resultante de um sistema em que o plano dos significantes se integra ao plano de conteúdo, numa síntese que dá a autêntica profundidade do texto examinado. A regra jurídica assim representada terá o condão de exprimir, na sua singeleza estrutural, a orientação jurídica da conduta, precisamente do modo como determinada pela totalidade sistêmica (...)<sup>19</sup>.

Creemos que o estudo da norma tributária possui seus méritos, mas não deve se tornar o objeto único e nem mesmo central da Ciência do Direito Tributário. A doutrina clama por um retorno aos seus fundamentos pragmáticos, enxergando a norma como uma estrutura funcional. O estudo da estrutura normativa é tão importante quanto o estudo da função normativa. A norma server para resolver conflitos e buscar a justiça.

Diversos pensadores iniciaram este caminho árduo de estudar cientificamente a conexão entre a deontologia (teoria dos deveres) e a axiologia (teo-

---

<sup>19</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. 1998, São Paulo: Saraiva, p. 73.

ria dos valores). Como exemplos dessa tentativa, encontramos, entre tanto outros, nos estudos sobre Direito Tributário: *Klaus Tipke* (Alemanha) e *Ricardo Lôbo Tôrres* (Brasil).

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

### 3. DA TEORIA GERAL DAS NORMAS À NORMA TRIBUTÁRIA

A teoria da norma jurídica recebeu amplo destaque nos estudos do Direito no século XX. Diversas contribuições destacadas se detiveram sobre o problema da norma. Essas contribuições foram adotadas pelos estudiosos em Direito Tributário e merecem a sua devida atenção.

A obra de *Hans Kelsen* provoca uma verdadeira revolução no pensamento jurídico. Sua obra foi louvada por muitos doutrinadores nacionais que ressaltaram a pureza de seu pensamento, o rigor lógico de seu método e a clareza de seus objetivos.

A doutrina nacional se mostrou maravilhada pela obra *Teoria Pura do Direito*, em sua edição de 1960. A polêmica obra deste autor possui no mínimo três fases muito distintas: inicialmente com a publicação da *Teoria Pura do Direito* (*Reine Rechtslehre*) em 1934; depois com a segunda edição da mesma obra em 1960 e a finalmente com a publicação da *Teoria Geral das Normas* (*Allgemeine Theorie der Normen*) em 1979. A edição de 1960 tornou-se a edição canônica e universalmente citada, como se a *Teoria Geral das Normas* nunca houvesse existido<sup>20</sup>.

O apego lógico a distinção entre *ser* e *dever-ser* mereceria um estudo profundo, infelizmente foge aos objetivos do presente curso<sup>21</sup>. A busca da pureza do Direito é tão utópica como querer matematizar o estudo da conduta humana. Excluir as crenças e valores do Direito é tão ingênuo que chega a ser fascinante pela audácia.

A tradição analítica irá encontrar em *Herbert Hart* o expoente no estudo das regras jurídicas. A obra "*O Conceito de Direito*" (*The Concept of Law*) será um

---

<sup>20</sup> Sobre maiores informações sobre o assunto ver CALIENDO, Paulo. Kelsen e o direito internacional. Revista de direito constitucional e internacional São Paulo: Revista dos Tribunais v.12,n.47, abr/jun.2004,p.297-342.

<sup>21</sup> Sobre o assunto ver CALIENDO, Paulo. Direito tributário: três modos de pensar a tributação elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

marco doutrinário do normativismo. A proposição de uma regra de reconhecimento e a inclusão de um mínimo ético no seu esquema conceitual irão o diferenciar tremendamente da teoria pura *kelseniana*.

O modelo normativo fundado na idéia de autoridade e coação demonstrou-se absolutamente inapropriado para se entender uma sociedade democrática e plural. Novos esquemas conceituais eram necessários para se entender a complexidade do sistema legal. Um dos primeiros a entender com perspicácia esse novo momento foi *Norberto Bobbio*. Dois conceitos foram fundamentais em seu modelo conceitual: ordenamento e função. O estudo do Direito exigia necessariamente a compreensão do conceito de Ordenamento Jurídico. Não bastava o estudo da norma isolada. Esta intuição inovadora seria bem depois trabalhada por *Canaris* na idéia de Sistema Jurídico. Este autor seria o primeiro a compreender de modo amplo a função promocional das normas jurídicas, denominadas por este como sendo "*premiais*". O autor irá sugerir, corretamente, a superação do modelo estruturalista do estudo das normas e a sua superação por um *modelo estruturalista-funcional*. O estudo da função do Direito seria tão importante quanto o estudo de sua estrutura normativa.

*Dworkin* dará um golpe de misericórdia no modelo normativista purista. Os princípios seriam uma espécie privilegiada de normas jurídicas. Os valores não poderiam simplesmente serem descartados. Estas inovações conceituais abririam caminho para o estudo posterior das normas sob o enfoque de uma teoria da argumentação.

No Brasil cabe ressaltar os importantes estudos pragmáticos de *Miguel Reale*. O *culturalismo* deste autor ao unir o fato, valor e norma irá produzir uma das mais importantes inovações jusfilosóficas. A importância dos resultados alcançados por este autor ainda serão objeto de análise séria. O purismo do estudo da norma apenas pela norma havia sido definitivamente enterrado. O Direito é um fenômeno cultural. Não apenas comunicacional ou linguístico. É cultural. Envolve crenças e valores. A teoria tridimensional supera a dicotomia radical entre o fato e a norma. O fato já está contido no modelo funcional da norma. Não é algo distinto, mas parte deste. Igualmente são os valores, ou seja, o sentido prospectivo. A ligação entre o sentido da realidade, o prospectivo e o modelo funcional da norma está na idéia de "*experiência*". A "*experiência*" passa a ser o centro de sua filosofia.

*Miguel Reale* irá refutar o reducionismo *kelseniano*. O positivismo pregou toda uma sorte de reduções epistemológicas, restringindo ao máximo o objeto de estudo da Ciência do Direito. Direito seria norma, norma seria um ato de força. Esse reducionismo era anticientífico. Escolhia um aspecto da realidade jurídica para estudar e generalizava para toda a experiência jurídica. Nenhum ramo da ciência procedia dessa forma.

O Direito não é apenas norma jurídica e o objeto de estudo da Ciência do Direito não é apenas a incidência normativa. O Direito não se identifica apenas com a norma, com os textos normativos, os enunciados e proposições. Igualmente não é identificado apenas pela presença comando do soberano, ato de vontade, de império ou coação.

*Miguel Reale* foi genial ao compreender esta limitação fundamental do objeto e método da Ciência Jurídica de matriz positivista. O normativismo abstrato deveria ser substituído por um normativismo concreto. A experiência jurídica deveria estar no centro do estudo do Direito. Os fatos, os valores e as normas compunham o quadro completo da realidade normativa. Estes estudos iniciais são um caminho promissor para avançar rumo a uma nova metodologia jurídica.

*Tércio Sampaio* irá defender um modelo pragmático da norma jurídica. A norma seria um modelo de decisão. O sentido da norma deveria ser buscada no plano da eficácia.

A *doutrina tributária* irá assumir cegamente o normativismo mais puro. Esse fenômeno singular na experiência internacional decorre da profunda desconfiança com os modelos legais no país, mas também pela uma ausência de uma verdadeira teoria jurídica sobre o Direito Tributário. A necessidade de afirmação do Direito Tributário perante a Ciência das Finanças Públicas e da Economia Política tiveram como efeito a radicalização da especificidade desta disciplina jurídica nascente. O contexto original foi superado. O Direito Tributário garantiu a dignidade de disciplina autônoma.

Cabe agora o seu estudo despido de radicalismos pseudo-científicos. O estudo do problema da justiça, a questão dos valores, das consequências, da eficácia, da função do Direito estão no centro do debate doutrinário. Os casos levados a juízo exigem argumentação, ponderação, determinação da eficácia dos princípios, entre tantos outros problemas a serem resolvidos. Somente uma teoria jurídica sistemática poderá auxiliar na resolução destes dilemas.

A teoria normativista colocou a norma no centro da Ciência do Direito. Excluiu os fatos, valores e consequências das normas. Pregou a pureza e o primado formalismo. O resultado foi uma Ciência vazia e incapaz de resolver os grande dilemas de seu tempo. Talvez a maior inovação da Ciência Jurídica esteja na redescoberta da grande lição romana. O Direito é o estudo prático. Da solução de problemas. Uma teoria da decisão prática, orientada por uma dogmática sólida. Os fatos e valores são tão relevantes para uma metodologia científica quanto o estudo da norma jurídica.

#### 4. RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA

O estudo da norma jurídica eclipsou os reais fundamentos de uma dogmática tributária consistente. Dentre todos encontramos o tema da relação jurídico-tributária como sendo o mais nobre em Direito Tributário. Ao redor dele gravitam as questões relativas às obrigações tributárias, crédito tributário, lançamento e causas de extinção, exclusão e suspensão do crédito tributário.

O tema é objeto de disposição no Código Tributário Nacional. Este inicia o Título II do Livro II, que versa sobre as Normas Gerais Tributárias, normatizando as obrigações tributárias. Segue o modelo da Lei Geral Tributária Portuguesa, onde o exame da constituição da obrigação tributária é antecedido pelo exame das espécies de obrigações. Em nosso entender, o correto seria inicialmente estudar o fenômeno da constituição da obrigação tributária, para em seguida se perquirir sobre a definição, espécies e eficácia da norma jurídico-obrigacional.

O CTN diverge da Ley General Espanhola, que estabelece um estudo mais sistemático da hipótese de incidência. O nosso Código peca em relação aos modelos citados pela ausência, no texto, de um tratamento mais sistemático da matéria, que deveria ter incluído a matéria em um capítulo sobre a Relação Jurídica Tributária. A ausência de um tratamento sistemático da relação jurídica tributária impeliu a doutrina nacional para um rico debate sobre a natureza desta, seus elementos fundamentais e eficácia, sendo que o exemplo mais notório de avanço teórico dá-se com a formulação genial de Paulo de Barros Carvalho sobre a estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Trata-se sem dúvida da mais refinada elaboração teórica, que superou diversas formulações divergentes e se firmou pelo seu caráter analítico e profundo. A doutrina nacional até o presente momento simplesmente não sentia a ausência de dispositivos jurídicos mais detalhados, talvez por julgá-los desnecessários, principalmente por substituir o uso da noção de relação jurídica pela noção de norma jurídica tributária. O conceito de norma jurídico-tributária é tido como cientificamente mais preciso do que relação jurídico-tributária, tendo sido gradativamente afastado em prol daquele.

A busca incessante da verdadeira estrutura do Direito, de seus elementos elementares ou atômicos tinha por objetivo livrar o Direito do domínio da subjetividade e da falta de clareza. A comparação entre o subjetivismo jurídico e a exatidão da física e lógica causavam constrangimentos a quem se arvorasse da condição de cientista do Direito. A busca por um conceito científico do Direito era tido como uma elemento libertador, de superação da opressão do Direito pelo poder político, o nascimento do império da coerência e da racionalidade e a superação do brutal poder do mais forte. Talvez assim o Direito se aproximasse mais da justiça, contraditoriamente ao retirá-la do discurso jurí-

dico. Vários autores proclamavam em bom som que uma teoria pura do Direito era uma libertação da política e da economia, com o estabelecimento de relações claras, racionais e coerentes.

Esse programa se assemelhava em muito aos objetivos do iluminismo francês e como tal foi saudado como uma nova revolução jurídica. Dentre os mais radicais defensores dessa teoria encontrava-se a predileção por um dos livros de um autor austríaco que foi adotado com muito entusiasmo pela doutrina latino-americana, italiana e brasileira: Hans Kelsen. Não houve o mesmo entusiasmo pela última obra deste autor, frequentemente esquecida e praticamente não estudada. A Teoria Pura do Direito momentaneamente inebriou diversos autores, dentre os quais se destaca Norberto Bobbio.

O normativismo impunha um estudo da norma jurídica como conceito fundamental, relegando ao conceito de relação jurídica a uma condição subordinada. A doutrina jurídica desde os romanos estudava a distinção entre dispositivo jurídico (*precept* do latim *præcipere*) e Direito (*jus*), contudo, não existia uma análise puramente formal do fenômeno jurídico. O projeto kelseniano de formulação puramente formal do Direito, de sua estrutura, gerou todo um campo de análises que registraram o seu momento mais rico especialmente na doutrina latino-americana com os estudos de Cossio, Buligyn e Villanova, que expandiram em muito o refinamento da intuição de Kelsen.

Novamente o idealismo alemão e a sua defesa intransigente de uma deontologia analítica conduziram a uma separação brutal da essência do que havia sido o Direito desde os romanos: *o seu caráter prudencial*.

Creemos que o estudo do Direito Tributário não se esgote no estudo de suas normas, como elementos básicos do sistema jurídico, de tal modo que a medicina não esgota o seu estudo na célula, nem mesmo a biologia. Igualmente não é da análise sintática do Direito que decorre toda a riqueza do Direito, tal como não seria possível compreender Luís de Camões puramente pela análise sintática de seus textos, por mais que eles estejam bem formados gramaticalmente.

O pensamento kelseniano não cumpriu seu desiderato de revolucionar a dogmática jurídica e ao contrário implicou em um cisma entre uma metodologia científica estéril e pura e uma prática dogmática viva, conflituosa e prudencial. Talvez seja a época de resgatar a dogmática com o sentido prudencial, ou seja, o Direito como “*jus est ars boni et aequi*”. Nesse sentido, igualmente relevante é o resgate do conceito de relação jurídica tributária como categoria dogmática.

A relação jurídica tributária para ser válida e eficaz deverá estar bem formada em nosso sistema. Deverá ser constituída sob a forma de uma norma jurídica completa, sendo que a ausência de qualquer elemento implicará em vício na sua validade, existência ou eficácia. Ela deverá prever os seguintes

elementos fundamentais: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e vínculo jurídico (atributividade). A relação jurídico-tributária em função de sua natureza pública, cogente e restritiva de direitos fundamentais (liberdade, propriedade, isonomia, etc.) segue as características nacionais de cada país e sistema constitucional, sendo que nosso modelo deve-se respeitar as exigências de separação rígida de competências, da cobrança plenamente vinculada e da tipicidade cerrada.

O modelo brasileiro assentou-se dogmaticamente sobre a noção de que a relação jurídica-tributária somente pode surgir fundada em regras claras de competência impositiva. Esse é o melhor modelo para reger as relações jurídico tributárias instituidoras de obrigações de índole legal. Não se trata de um modelo único ou mesmo metafísico como poderia parecer. A breve leitura da história e do direito comparado demonstram a singularidade de nosso sistema, bem como as suas virtudes, mas de longe podemos afirmar que exista algoritmo de formação de normas jurídicas perfeito, onde bastaria inserir os dados em uma tabela de inputs e sairia uma norma bem formada. Isso seria uma doce e agradável ilusão, nada mais.

O modelo de análise mais sofisticado de uma norma jurídica completa em nosso sistema foi apresentado por Paulo de Barros Carvalho, que superou em muito os modelos de análise anteriores que se assentavam no estudo do antecedente da norma (fato gerador, suporte fático ou hipótese de incidência) ou no conseqüente da norma (base de cálculo). Este propôs o estudo completo da norma jurídica, denominando-a de Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT). Este modelo é perfeitamente adequado ao nosso modelo constitucional, que prevê a incidência sob um regime de severas limitações à constituição de obrigações tributárias.

Por outro lado, necessitamos de um modelo completo para análise não apenas do momento de incidência, mas das normas relativas às obrigações acessórias, sancionatórias e processuais em matéria tributária adequados aos direitos fundamentais do contribuinte.

O CTN diferentemente das Lei Geral Portuguesa e da Ley General da España inicia o estudo da relação jurídica tributária pela análise das obrigações tributárias. Em nossa opinião isso seria mais acertado, ou seja, iniciar pelo objeto da norma jurídica. O ideal seria principiar o estudo pelo surgimento da relação jurídica-tributária e posteriormente adentrar na análise do do objeto de uma relação jurídica. Em linguagem normativa estaríamos a afirmar que se procedeu inicialmente o estudo do conseqüente da norma jurídica e não de seu antecedente, alterando a ordem de realização da incidência jurídica.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito deve retomar o seu sentido como *ciência prática da solução de conflitos*. O afastamento dessa razão essencial conduziu o Direito a estudos cada vez mais sofisticados, porém distantes de sua razão pragmática. O Direito foi instituído como um poderoso mecanismo de solução de conflitos sociais, sempre com referência ao problema da justiça.

O grande erro do formalismo normativista está no afastamento do Direito de seu problema original: a solução de conflitos. O estudo do Direito passa a ser um estudo teórico.

A superação desse modelo formalista exige uma análise não apenas do momento de incidência, mas das normas relativas às obrigações acessórias, sancionatórias e processuais em matéria tributária adequados aos direitos fundamentais do contribuinte. Nesse ponto, o estudo das relações jurídico-tributárias assume a centralidade da Ciência do Direito Tributário.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1998.

AYALA, Miguel Perez de. **Fundamentos de Derecho Tributario**. Madrid: Edersa, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação** elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT, 1988.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

GIANNINI, A.D. **I concetti fondamentali del Diritto Tributario**. Turim: Utet, 1956.

VILANOVA, Lourival. **Sobre o conceito de Direito**. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 2. ed. Depalma: Buenos Aires, 1975.

\* Recebido em 05 dez. 2014.