

Interpretação do Direito e a Legalidade Tributária: Critérios e Limites para a Extração das Normas Abstratas Tributárias Impositivas

Interpretation of Law and Tax Legality: Criteria and Limitations to the Extraction of Impositive Abstract Tax Norms

Thiago Zanetti Küllinger

Advogado. Especialista em Direito Tributário (UFRGS). Especialista em Direito Público (IDC). Bacharel em Direito (UNIRITTER). *E-mail*: thiago@fkjus.adv.br.

Recebido em: 13-7-2021 – Aprovado em: 6-10-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.15.2022.1241>

Resumo

O objetivo do presente artigo é investigar, ainda que de forma breve, os critérios e limites interpretativos para a extração das *normas abstratas* tributárias impositivas. Com intuito de atingir esse objetivo, o artigo foi escrito em duas singelas partes: na primeira apresentam-se os critérios interpretativos utilizados, sendo eles os métodos argumentativos institucionais imanentes e a teoria cognitivista moderada; e na segunda parte, os limites encontrados na regra, no princípio e no postulado da legalidade tributária.

Palavras-chave: interpretação em abstrato, legalidade tributária, princípio imanente do Estado Democrático de Direito Brasileiro, restrição de direitos fundamentais individuais.

Abstract

Although in a briefly manner, this article aims to investigate the interpretative criteria and limitations to the extraction of impositive abstract tax norms. In order to achieve this goal, the article was written in two simple parts: the first part presents the interpretative criteria, which are the immanent institutional argumentative methods and the moderate cognitivist theory; and, in the second part, the limits found in the rule, the principle and the postulate of tax legality.

Keywords: abstract interpretation, tax legality, immanent principle of the Brazilian Democratic Rule of Law, restriction of fundamental individual rights.

Introdução

Imaginemos a seguinte situação hipotética: um pai, chamado Bruno, e sua filha de quatro anos, chamada Sophia. Suponhamos que o pai esteja dando a

janta para a filha, porém ela não quer comer; frente essa situação, o pai diz: “Filha, se você não comer toda comida, não terá *sorvete* de sobremesa” –, comando com a qual a pequena Sophia concorda de pronto. Contudo, passados alguns minutos, o pai está assistindo à televisão na sala de estar, e a Sophia, então, dirige-se ao local e senta-se ao lado dele com um pote de *doce de brigadeiro de panela* em mãos (no intuito de assistir à televisão com seu pai) – momento no qual o pai exclama: “Filha, o que foi que o papai disse! Se você não comesse a janta, não teria sobremesa”. E a filha responde: “Mas, papai, isso é *doce de brigadeiro*, não é *sorvete*”. Frente à resposta da filha, o pai fica mudo e pensa: “Será que ela tem ou não razão”?

Façamos uma releitura da situação hipotética acima descrita no sentido de trocar o pai pelo Estado e a filha pelos contribuintes. Assim, o caso poderia ser posto da seguinte forma – o Estado edita uma lei com o seguinte dispositivo: aqueles que não comerem toda a comida da janta não poderão tomar sorvete de sobremesa. Nesse caso, temos uma lei prescritiva¹ que se expressa pelo modelo deôntico “se, então” a qual pode ser representada pelo *standard* “Se ‘A’ então ‘Z’”². Diante dessa situação, resta a indagação: o contribuinte que não comeu toda janta pode ou não pode comer doce de brigadeiro de sobremesa?

A resposta pode ser sim. Nesse caso, partindo de uma premissa interpretativa negativa, segundo a qual: os sorvetes não são doces de brigadeiro, é possível, através da utilização do argumento linguístico cumulado com o raciocínio *a contrario*³, chegar a uma *interpretação estrita*⁴ da qual se extrai por descrição o significado que resulta na norma *expressa abstracta* que proíbe apenas o consumo de sorvete por quem não comeu a janta. Ou seja, a consequência “Z” limita-se à proibição de comer sorvete, e apenas sorvete, não sendo estendida a nenhum outro tipo de sobremesa, para aqueles que incorreram na hipótese “A” (não comer toda a janta).

¹ Conceito de prescritividade: “Enunciado prescritivo é um enunciado cuja função direta consiste em alterar o comportamento do destinatário, mesmo contra sua vontade.” (ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 60)

² “A” representa a hipótese (*composta pelos fatos que determinam a sua ocorrência*). O fato: “aqueles que não comerem toda a comida da janta”, e “Z” representa a consequência (*isto é, com a realização da hipótese “A”, deverá ocorrer a consequência: “não poderão comer sorvete de sobremesa”*).

³ *Raciocínio a contrario* em função puramente interpretativa: “um raciocínio fundado sobre essa diretiva serve para obter de uma disposição a norma correspondente à interpretação literal dos seus sinais descritivos, qualquer que seja. Exclui, seja a interpretação extensiva, seja a interpretação restritiva da disposição. [...] O silêncio equivale à *ausência de volição (não volição)* – e, portanto, à ausência de uma norma, decorrente de uma disposição [...]” (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – brevíário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 455)

⁴ “*interpretação estrita*, que busca definir o conteúdo e o alcance da lei, sem amputação e sem acréscimos” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 239).

Mas a resposta pode ser não. Nesse caso, partindo da mesma premissa interpretativa negativa, segundo a qual: os sorvetes não são doces de brigadeiro, é possível, através da utilização do argumento finalístico cumulado com o raciocínio analógico⁵, chegar a uma *interpretação extensiva*⁶ da qual se extrai por criação o significado que resulta na norma *implícita abstrata* que proíbe o consumo de sorvete e de outros tipos de sobremesas, inclusive de doce de brigadeiro, por quem não comeu toda a janta, pois a finalidade da norma é não permitir que quem deixou de comer alimentos nutritivos (janta) possa consumir alimentos sem valor nutricional (sobremesas). Ou seja, a consequência “Z” seria estendida no sentido de proibir, além do consumo de sorvetes, o consumo de todos os tipos de sobremesas. Assim, é proibido também o consumo de doce de brigadeiro por aqueles que incorreram na hipótese “A” (não comer toda a janta).

É interessante observar que as duas respostas são nitidamente contraditórias, mas também são nitidamente possíveis, uma vez que ambas possuem *justificação interna*⁷, ou seja, os juízos decorrem logicamente de suas premissas, e possuem *justificação externa*⁸, isto é, os argumentos utilizados dão racionalidade para a interpretação realizada, justificando as premissas adotadas.

Essa simplória situação hipotética reflete a dificuldade interpretativa vivida pelos contribuintes na atual realidade tributária, especialmente no que diz respeito à postura interpretativa que vem sendo adotada pelo pleno do STF, uma vez que não se sabe quais são os critérios – se é que há critérios – e os limites – se é que há limites – a serem utilizados pelos fiscais (Poder Executivo) e pelos julgadores (Poder Judiciário) para extraírem as normas abstratas tributárias impositivas.

⁵ *Raciocínio analógico* em função puramente interpretativa: “O silêncio sobre o não regulado (habitualmente identificado, em uma primeira interpretação, à base de uma leitura literal da disposição pertinente) não equivale à *ausência de volição*, mas a uma volição imperfeitamente manifestada (*lex minus dixit quam voluit*), que o intérprete conjectura para além dos trabalhos preparatórios de um direito (um ‘legislador’) hipoteticamente racional que não discrimina não razoavelmente ao disciplinar casos (a) com relevantes perfis de similaridade e, mais ainda, (b) subsumíveis no denotado de um mesmo sinal descritivo oportunamente reinterpretado.” (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 454)

⁶ “*Interpretação extensiva* determina o conteúdo e alcance da lei que estejam *insuficientemente expressos* no texto normativo, ou seja, a lei teria dito menos do que queria (*dixit minus quam voluit*.)” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 239)

⁷ A justificação interna demonstra de que maneira as conclusões decorrem das premissas. Sendo assim, é a: “(indicação da estrutura dedutiva de raciocínio)” (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 28).

⁸ A justificação externa esclarece quais são os argumentos utilizados na construção das premissas do raciocínio jurídico. Sendo assim, é a: “(indicação dos argumentos utilizados)” (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 28).

1. Critérios interpretativos

Os critérios interpretativos utilizados nesse artigo são retirados da teoria geral do direito (dogmática jurídica⁹). Ainda que, de forma breve, delimitaremos o conceito de norma e os métodos e teorias interpretativas aqui adotados.

*Dispositivo*¹⁰ e *norma* não são a mesma coisa. *Dispositivo* é o texto jurídico. *Norma* é o significado jurídico extraído do dispositivo¹¹. Em termos simbólicos, podemos escrever assim:

$$D \neq N$$

Necessário destacar que a frase *norma é o significado jurídico extraído do texto normativo* é comumente utilizada pela doutrina e tem um grande poder explicativo e exemplificativo, mas não esgota o tema. Pois a compreensão de que *dispositivo* e *norma* não se confundem nos leva a uma segunda distinção que é o fato de existirem *normas* que são extraídas a partir de *dispositivos*, e *normas* que são extraídas a partir de *normas*, o que culmina na divisão entre *normas expressas* e *normas implícitas*.

A distinção entre as *normas expressas* e as *implícitas* diz respeito ao “ponto de partida” da sua formação, questão que se situa no *plano da validade* e não no *plano da eficácia*. Cumpre distinguir, grosso modo, que uma *norma expressa* é construída/extraída a partir de um ou mais *dispositivo(s)*, e uma *norma implícita* é construída a partir de uma ou mais *norma(s)*. Assim, a falta de um *dispositivo* para construir uma *norma* altera, por assim dizer, o “ponto de partida” dessa construção, pois, nesse caso, a *norma* é construída a partir de outra(s) *norma(s)* e não a partir de *dispositivo(s)*. O ponto é que as *normas implícitas* têm sua *validade* justificada em outra(s) *norma(s)* (*fato que aumenta ônus argumentativo*) e, por fim, são adjetivadas de *implícitas* para analiticamente diferenciarem-se das *expressas*¹². É importante grifar que *normas expressas* e *implícitas* possuem a mesma força normativa¹³, isto é, uma não é mais importante do que a outra, são apenas construídas a partir de “locais” diferentes. Em termos simbólicos, podemos escrever assim:

⁹ Compreendemos a expressão Dogmática Jurídica como denotação de ciência jurídica (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 165 a 169).

¹⁰ Conceito de dispositivo: “‘Disposição’ refere-se a um qualquer componente elementar de qualquer texto jurídico normativo: um enunciado, previamente isolado pelo intérprete, no seio do discurso das fontes.” (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 88)

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 50. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 23 e ss. CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 88 e ss.

¹² Riccardo Guastini. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 278 a 280.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 128.

D ⇔ N = Norma expressa
 N ⇔ N = Norma implícita

A distinção entre *dispositivo* e *norma* resulta na conclusão de que não há correspondência biunívoca entre *dispositivo* e *norma*, ou seja, onde houver um, não necessariamente haverá o outro¹⁴. Assim, pode haver:

- *Um* dispositivo e *uma* norma;
- *Um* dispositivo e *duas ou mais* normas;
- *Dois* ou mais dispositivos e *uma* norma;
- *Um ou mais* dispositivos e *nenhuma* norma;
- *Nenhum* dispositivo e *uma ou mais* normas.

Por uma questão de praticidade comunicativa, utilizaremos a expressão *norma extraída do dispositivo* para nos referirmos tanto a *normas expressas* quanto a *normas implícitas*.

Partindo da distinção de que dispositivo e norma não são a mesma coisa, devemos compreender que há dois tipos de *interpretação*, sendo uma *em abstrato* e outra *em concreto*. A *interpretação em abstrato* é a primeira a ser realizada, e, a partir dela, extrai-se do dispositivo a norma abstrata¹⁵ (norma válida no ordenamento – plano da validade¹⁶). A *interpretação em concreto*¹⁷ é a segunda a ser realizada, sendo o momento em que se aplica a norma abstrata a um caso concreto, assim, parte-se da norma abstrata à norma concreta¹⁸. Em termos simbólicos, podemos escrever assim:

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 51.

¹⁵ “A fase da interpretação ‘em abstrato’ ou ‘orientada para o texto’, na qual se passa da disposição à norma – ou mais precisamente: da disposição à norma abstrata – e, assim fazendo, *identifica-se* uma norma vigente no ordenamento jurídico.” (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vítor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 117)

¹⁶ *Plano da validade*: “*validade* é uma qualidade da norma que designa sua pertinência ao ordenamento, por terem sido obedecidas as condições formais e materiais de sua produção e consequente integração ao sistema” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 163).

¹⁷ Compreendemos que a interpretação em concreto centra-se no plano da eficácia ao contrário da interpretação em abstrato que se centra no plano da validade. *Plano da eficácia*: “*eficácia* é uma qualidade da norma que se refere à possibilidade de produção concreta de efeitos, porque estão presentes as condições fáticas exigíveis para sua observância, espontânea ou imposta, ou para a satisfação dos objetivos visados (efetividade ou eficácia social), ou porque estão presentes as condições técnico-normativas exigíveis para a sua aplicação (eficácia técnica).” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 163)

¹⁸ “A fase da interpretação ‘em concreto’ ou ‘orientada para o caso’, na qual se passa da norma ao caso concreto – ou mais precisamente: da norma abstrata à norma concreta – e, assim fazendo, *concretiza-se* a norma.” (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vítor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 117)

Primeiro: Dispositivo ⇔ Norma abstrata

Segundo: Norma abstrata ⇔ Norma concreta

No tocante aos fins do presente estudo, interessa-nos investigar apenas a interpretação em abstrato. Ainda para os fins aqui pretendidos, interessa-nos destacar que o significado atribuído através da extração de uma norma de um dispositivo varia de acordo com o método interpretativo utilizado. Assim, é necessário que se tenha claro quais são os argumentos que o intérprete pode utilizar.

O Direito brasileiro admite uma grande gama de métodos interpretativos, como se vê, por exemplo, nas clássicas e atemporais obras de Carlos Maximiliano e Tercio Sampaio Ferraz Jr. Para os fins aqui almejados, destacam-se os principais argumentos admitidos pela ciência do direito e aceitos pelo ordenamento jurídico pátrio, forte nas lições de Humberto Ávila. Sendo eles, os argumentos institucionais¹⁹ e não institucionais²⁰.

Os argumentos institucionais se subdividem em imanentes²¹ e transcendentes²², sendo imanentes os argumentos linguísticos²³ e sistemáticos²⁴, e transcen-

¹⁹ *Argumentos institucionais* são aqueles que decorrem do ordenamento jurídico: “Os argumentos institucionais são aqueles que, sobre serem determinados por atos institucionais – parlamentares, administrativos, judiciais –, têm como ponto de referência o ordenamento jurídico. Possuem, nesse sentido, maior capacidade de objetivação.” (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 6). No mesmo sentido, Chiassoni (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 126).

²⁰ *Argumentos não institucionais* são aqueles que não decorrem do ordenamento jurídico, mas sim do sentimento de justiça: “os argumentos não institucionais são decorrentes apenas do apelo ao sentimento de justiça que a própria interpretação eventualmente evoca. Possuem, por isso, menor objetivação.” (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 6). No mesmo sentido, Chiassoni (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 126).

²¹ *Argumentos imanentes*: “são aqueles que são construídos a partir do ordenamento jurídico vigente, assim da sua linguagem textual e contextual como dos seus valores e da sua estrutura” (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 6).

²² *Argumento transcendente*: “são aqueles que não mantêm relação com o ordenamento jurídico vigente, mas dizem respeito ou a sua formação ou ao sentido dos dispositivos que ele antes continha” (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 6).

²³ *Argumento linguístico*: “Os argumentos linguísticos dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos. Eles podem ser qualificados como *semânticos*, quando referentes ao significado das expressões; e *sintáticos*, quando relacionados a sua estrutura gramatical. Os argumentos semânticos podem, ao seu turno, fazer referência tanto ao *uso comum da linguagem* (linguagem ordinária) quanto à *utilização técnica* (linguagem técnica). A utilização técnica da linguagem pode decorrer tanto de uma definição legislativa ou doutrinária quanto do uso por especialistas na matéria.” (Destacou-se) (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 7).

²⁴ *Argumento sistemático*: “Os argumentos sistemáticos, a despeito de serem fundados na estrutura do

dentos os argumentos históricos²⁵ e genéticos²⁶. Os argumentos não institucionais são os argumentos prático gerais²⁷.

Assim, o termo simbólico ($D \Leftrightarrow Norma\ abstracta$) é mais complexo, pois o resultado da *norma abstracta* varia de acordo com o método argumentativo utilizado. Em termos simbólicos, podemos escrever assim:

Entre *D* e *Norma abstracta* existe uma gama de argumentos que podem ser utilizados:

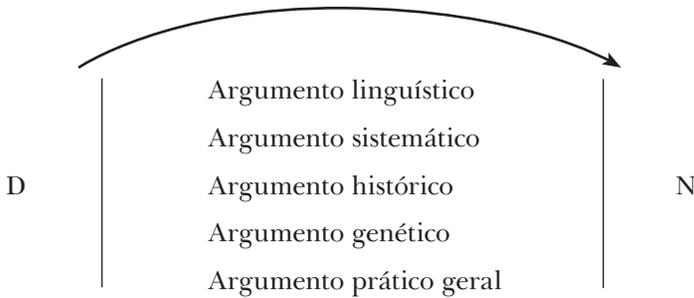
sistema jurídico, dizem respeito aos seus elementos ou a sua aplicação. Eles são decorrência das condições formais de interpretação do próprio sistema jurídico: relação entre parte e todo (consistência e coerência), e entre norma e fato (generalização e individualização). Por meio delas, evita-se e supera-se a contradição entre elementos do sistema, ganhando-se, pela combinação entre elementos e pela superação das contradições, em consistência, e pelo significado advindo do conjunto de todos os elementos, em coerência.

Os argumentos sistemáticos subdividem-se em argumentos contextuais e jurisprudenciais. [...] Os *argumentos contextuais* dizem respeito às outras normas que, juntamente com a norma objeto da interpretação, fazem parte do sistema jurídico e devem ser consideradas na interpretação. [...] Os *argumentos jurisprudenciais* dizem respeito aos precedentes do Poder Judiciário relativamente à norma objeto de interpretação. A pertinência dos precedentes depende da norma objeto de interpretação.” (Destacou-se) (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 9 e 11).

²⁵ *Argumento histórico*: “os argumentos históricos dizem respeito à investigação do problema objeto de regulação pelas normas hoje válidas, de modo a recompor o sentido que a norma tinha ao ser editada, atualizando-a no tempo. [...] O argumento histórico faz normalmente apelo à ‘natureza das coisas’, na medida em que procura demonstrar que, em decorrência das mutações históricas, o significado literal do dispositivo não mais se molda à realidade do momento da aplicação.” (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 16)

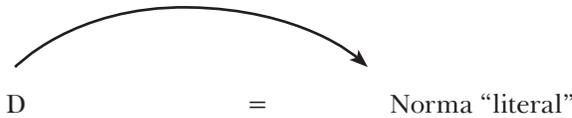
²⁶ *Argumento genético*: “os argumentos genéticos dizem respeito à vontade do legislador, tanto no que se refere ao significado que o legislador teria ligado a determinada expressão (argumento genético semântico-subjetivo), quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir (argumento genético teleológico-subjetivo).” (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 16)

²⁷ *Argumentos práticos gerais*: “São argumentos meramente práticos que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômicos, políticos e/ou éticos. As consequências danosas de determinada interpretação e a necessidade de atentar para os planos de governo enquadram-se aqui.” (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, 17). Outrossim, “Os *argumentos práticos gerais*, por fim, distinguem-se em ‘teleológicos’ (deduzidos de ética normativo-teleológicas ou consequencialistas) e ‘deontológicos’ (deduzidos de éticas normativo-deontológicas). Os primeiros ‘miram as consequências da interpretação e baseiam-se em última instância em uma ideia de bem’; os segundos, por sua vez, ‘estabelecem aquilo que é justo ou injusto independentemente das consequências’. [...] ‘argumento prático gerais’ são, por sua vez argumentos ‘substanciais’: a sua força depende, em última instância, do conteúdo das particulares doutrinas ético-normativas (filosofias da justiça, ideologias da sociedade bem organizada, visões morais de mundo etc.) dos quais são retirados.” (CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 126)

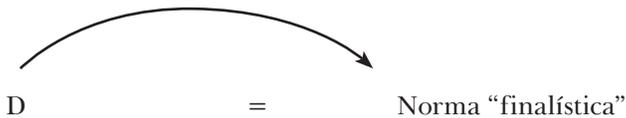


Desse modo, podemos ter, por exemplo:

(Argumentos linguísticos)



(Argumentos genéticos)

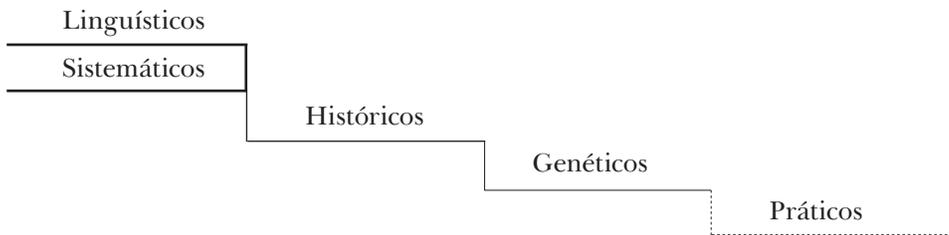


Com efeito, saber quais são os argumentos válidos resolve uma parte do problema, mas não todo. Veja-se que isso nos permite saber quais são as possibilidades argumentativas aceitas para que se realize a extração da norma do dispositivo, mas não evita a extração de normas conflitantes. Nesse sentido, essa variedade de argumentos pode gerar resultados diferentes e, até mesmo, antagônicos. Ou seja, dependendo do método argumentativo utilizado, é possível que de um mesmo dispositivo se extraíam diversas normas, sendo algumas com igual, diferente e conflitante teor.

Assim, seguindo no exemplo da Sophia, tanto a *norma literal*, que vedava apenas o consumo de sorvete, quanto a *norma finalística*, que vedava o consumo de todos os tipos de sobremesas, são normas admitidas pelo Direito brasileiro. Em outras palavras, as duas normas podem ser retiradas do mesmo dispositivo, porém, elas são conflitantes, e, por isso, não se pode admitir que as duas interpretações convivam, isto é, apenas uma das normas pode ser considerada como válida para o ordenamento jurídico.

Nesse sentido, destaca-se que a opção pelo método argumentativo a ser utilizado no momento da interpretação não é livre e sem critérios para o intérprete²⁸. Isso porque, de acordo com a ciência do direito, existe uma hierarquia entre os argumentos, isto é, uns possuem mais peso que os outros e devem ser preferencialmente utilizados em prol dos demais. Contudo, essa hierarquia seria móvel e, por isso, ofereceria uma ordem *prima facie* que admitiria superação em prol de razões suficientes²⁹.

Humberto Ávila classifica hierarquicamente os argumentos em razão da sua força justificativa. Em seu entender, os argumentos institucionais devem prevalecer sobre os não institucionais³⁰, e os argumentos institucionais imanentes se sobrepõem aos transcendentais³¹. Analiticamente, Ávila separa os argumentos do seguinte modo: os argumentos linguísticos e sistemáticos estão unidos³² e possuem prevalência sobre os argumentos históricos, genéticos e práticos gerais. Os argumentos históricos possuem prevalência sobre os argumentos genéticos e práticos gerais. Por fim, os argumentos genéticos possuem prevalência sobre os argumentos práticos gerais. Em termos simbólicos, assim ilustra Ávila³³:



²⁸ “[...] os argumentos usados na interpretação não são juridicamente equivalentes. Eles têm fundamentos desiguais e, por isso, valores diferentes. Não podem, por consequência, nem ser empregados indistintamente, nem ser tomados um pelo outro, como se fora a sua escolha e a sua valoração *uma manifestação de mero capricho do intérprete*.” (Destacou-se). (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 3).

²⁹ Sobre esse tema, destacamos as seguintes obras: ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 18 a 28. E, CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – brevíário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 125 a 130.

³⁰ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 25.

³¹ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 25.

³² ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 20.

³³ O quadro explicativo é cópia do quadro exposto por Humberto Ávila em sua obra (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 20).

Com efeito, cabe aqui realizar uma observação. Como muito bem destacado por Pierluigi Chiassoni, a flexibilidade hierárquica entre os argumentos em prol de razões suficientes revela uma veia de particularismo interpretativo que não se pode negar³⁴. Por sua vez, Humberto Ávila defende que a flexibilidade entre os argumentos, uma vez guiada pela metodologia da ciência do direito, não aniquila a subjetividade, mas permite que se intersubjete o subjetivo, mantendo-o sob controle³⁵. Por fim, destaca-se que a questão relativa à escolha dos argumentos é muito mais complexa, existindo outras nuances que não foram e nem serão aqui abordadas³⁶.

Outrossim, saber quais são os argumentos válidos e a hierarquia existente entre eles também não resolve todo o problema, pois ainda fica faltando saber de que forma o significado pode ser extraído, isto é, se o intérprete deve apenas descrever significados ou se ele pode escolher e, até mesmo, criar significados. E, se existe algum critério e/ou limite para a utilização dessas formas de extração de significados.

Essa questão está ligada ao *tipo* de *teoria da interpretação* adotada. Nesse sentido, Riccardo Guastini³⁷, Humberto Ávila³⁸ e Pierluigi Chiassoni³⁹ dividem as teorias das interpretações em três grupos, sendo elas:

a) Teoria cognitivista (formalista)⁴⁰;

³⁴ CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 129 e 130.

³⁵ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 30 e 31.

³⁶ Apenas a título exemplificativo da complexidade, destaca-se o fato de que os argumentos jurídicos são multidirecionais, ou seja, a rigor nem um deles leva a uma única interpretação, podendo o mesmo argumento levar a interpretações contraditórias, o que leva à necessidade de realização da interpretação pela combinação de diversos argumentos. Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010.

³⁷ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011, p. 409 a 431.

³⁸ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista de Direito Tributário Atual* v. 29, ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética, 2013, p. 185 a 187.

³⁹ CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – breviário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 222 a 231.

⁴⁰ *Teoria cognitivista*: “Segundo a *teoria cognitivista* a interpretação compreenderia apenas atos de conhecimento, em sentido estrito, nunca de vontade: a interpretação não envolveria a escolha, mas o mero juízo teórico de apreender um significado objetivo e pré-construído. Essa teoria, na sua versão mais radical, pressupõe a existência de um *significado unívoco*, criado pela autoridade instituidora da norma e suscetível de conhecimento por parte do intérprete. [...] De acordo com essa teoria, a atividade do intérprete seria sempre descritiva; nunca, adscritiva ou constritiva.” (ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29, ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética, 2013, p. 185)

- b) Teoria cognitivista moderada ou cética moderada (ecclética)⁴¹;
- c) Teoria cética radical (realismo)⁴².

Em termos muito resumidos, podemos dizer que quem adota a *teoria cognitivista* compreende que a atividade do intérprete se limite à descrição de significados (atos de conhecimento), não cabendo a ele escolher ou criar significados (atos de vontade), esse é por exemplo: o modelo científico que se extrai da obra de Alfredo Augusto Becker⁴³. Já para aqueles que adotam a *Teoria cognitivista moderada e ou cética moderada* compreendem que cabe ao intérprete descrever e escolher significados e, em raras exceções, criar significados (mesclando atos de conhecimento e vontade), esse é por exemplo: o modelo científico defendido por Humberto Ávila⁴⁴. Por fim, aqueles que adotam *Teoria cética radical* compreendem que cabe ao intérprete escolher e/ou criar *qualquer* significado (ato de vontade), esse é por exemplo: o modelo científico defendido por Pierluigi Chiassoni⁴⁵.

Adotamos a *Teoria cognitivista moderada* e entendemos que o intérprete deva descrever significados quando as palavras e expressões, objeto da interpretação, exprimirem um único significado. Contudo, o intérprete deve escolher um significado, quando estiver diante de questões de defectibilidade da linguagem (ambiguidade, vagueza e indeterminação das palavras). Por fim, deve o intérprete extraordinariamente criar significados, porém a criação de significados é restrita apenas aos casos de lacunas e antinomias⁴⁶. Assim, de acordo com a teoria cognitivista moderada, o intérprete não é livre para, ao seu bel-prazer, decidir quando descrever, escolher ou criar significados.

Tudo o que foi dito até o presente momento refere-se à atribuição de significado. Porém, é da mais alta importância distinguir *norma enquanto atribuição de significado* de *norma enquanto veículo que carrega esse significado*. Observe-se que

⁴¹ *Teoria cética moderada*: “A *teoria cética moderada* seria aquela em que a interpretação mesclaria atos de conhecimento e vontade e abrangeeria a escolha de um significado dentre os vários admitidos por um texto. [...] a atividade do intérprete seria tanto descritiva quanto adscritiva: descritiva, por identificar os vários significados possíveis de um discurso legal; e adscritiva, por escolher *um* deles como sendo o correto.” (ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29, ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética, 2013, p. 185)

⁴² *Teoria cética radical*: “De acordo com *teoria cética radical*, a interpretação envolveria apenas atos de vontade e a atribuição de algum significado a determinados dispositivos, na medida em que eles admitiriam *qualquer um*. [...] a atividade do intérprete seria sempre adscritiva, por escolher *qualquer* significado como sendo o correto.” (ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29, ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética, 2013, p. 185)

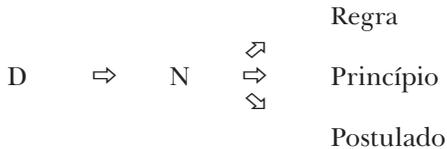
⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. *Passim*.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 31 a 40.

⁴⁵ CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica* – brevíário para juristas. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vitor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020, p. 222 a 231.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 32 a 40.

norma jurídica, como visto até agora, corresponde ao significado extraído de um dispositivo, por meio de um ou mais métodos interpretativos, guiado por uma teoria da interpretação (adotada pelo intérprete). Contudo, esse significado deve ser atribuído a uma espécie normativa que carregará esse significado, isto é, o significado normativo poderá estar contido em uma *regra* jurídica⁴⁷, em um *princípio* jurídico⁴⁸ (normas) e/ou em um *postulado* jurídico hermenêutico e/ou aplicativo⁴⁹ (metanorma). Em termos simbólicos, podemos escrever assim:



Para o tema em pauta, interessa o fato de que de um mesmo dispositivo é possível que se extraiam regras, princípios e/ou postulados⁵⁰. Contudo, é preciso enfatizar que o fato de um mesmo dispositivo poder simultaneamente dar origem a regras, princípios e postulados não significa que o intérprete possa livremente escolher se a norma em questão é uma regra, princípio ou postulado.

Aqui se faz necessária uma observação. Uma norma pode ser tanto regra, princípio ou postulado, mas isso depende do ângulo pelo qual se está a analisar a norma. Assim, quando se analisa o comportamento prescrito pela norma no sentido de saber o que é permitido, proibido e/ou obrigatório fazer, se está analisando a norma sob o ângulo de uma regra jurídica; porém, quando se analisa a finalidade que a norma deseja alcançar, se está analisando a norma sob o ângulo

⁴⁷ *Regras jurídicas*: “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102)

⁴⁸ *Princípios jurídicos*: “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102)

⁴⁹ *Postulados jurídicos*: “A interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições essenciais dá-se o nome de *postulados*. Há os postulados meramente hermenêuticos, destinados a compreenderem em geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação concreta.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 163 e 164)

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 92.

de um princípio jurídico; e, por fim, quando se analisam os critérios aplicativos que essa metanorma impõe sobre as normas, se está analisando a metanorma sob o ângulo de um postulado jurídico⁵¹.

2. Legalidade tributária e os limites interpretativos para a extração da norma abstrata tributária impositiva

A legalidade tributária é comumente denominada pela doutrina nacional de princípio da legalidade tributária⁵². Essa nomenclatura não apresenta grande rigor científico, *a uma*, porque a totalidade desses doutrinadores, ao abordarem a legalidade tributária, não a trata somente como uma norma princípio; *a duas*, porque a legalidade tributária é na verdade muito mais do que somente um princípio, sendo ela uma regra, um princípio e um postulado⁵³.

Em primeiro lugar, trataremos da norma (regra e princípio) da legalidade tributária. Destaca-se que as regras jurídicas descrevem um comportamento a ser adotado, estabelecendo o que é permitido, proibido e obrigatório, e os princípios estabelecem uma finalidade que se deseja alcançar. Assim, as regras estabelecem os meios (permissão, proibição e obrigação) pelos quais a ação humana deverá ou poderá ser realizada; e, os princípios estabelecem os fins a serem perseguidos, sem predeterminar os meios, para a consecução desses fins. Por fim, as regras têm um fim que lhes é axiologicamente sobrejacente (princípio), bem como todo princípio necessita de um meio para realizar o estado de coisas que almeja, assim, regras e princípios são normas complementares⁵⁴.

A regra da legalidade tributária é extraída do dispositivo legal art. 150, I, da CF/1988. Vejamos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]”

⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 92 a 94.

⁵² É lugar comum na doutrina denominar a legalidade como princípio. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 308 e ss.; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2012, p. 18 a 20; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 201 e ss.; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 74 e 75; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 219 e ss.

⁵³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 92.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 23. KÜLLINGER, Thiago. ISS alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais: crítica e perspectiva da jurisprudência do STJ a partir de Humberto Ávila. *Revista FESDT* edição 11, p. 11.

Desse dispositivo se extrai a *regra*⁵⁵ *expressa* da legalidade tributária que prescreve que é proibido⁵⁶ ao Estado *instituir* ou *aumentar* tributo sem lei formal que o estabeleça.

Aqui se faz necessário realizar três observações: *primeira*, do dispositivo em questão se extrai, por descrição, parte do significado da norma (regra), precisamente no tocante à proibição do Estado de instituir e aumentar tributos sem ser por meio de lei. *Segunda*, do dispositivo em questão se extrai, por escolha, o restante do significado, precisamente na questão da definição do tipo de lei que se exige, pois não está expresso se é lei em sentido formal ou lei em sentido amplo. Contudo, os intérpretes – doutrina⁵⁷ e jurisprudência⁵⁸ – *escolheram*⁵⁹ entre os dois significados possíveis o de lei em sentido formal (reserva legal). *Terceira*, a opção pela lei em sentido formal revela que, em se tratando de escolha em matéria de direito tributário impositivo, deve sempre ser escolhida a opção que gere maior proteção aos direitos e garantias fundamentais individuais.

Dessa *regra expressa* da legalidade tributária se extrai *por implicação*⁶⁰ a *regra implícita da legalidade tributária*⁶¹, comumente denominada de *princípio da legali-*

⁵⁵ Entendemos que essa norma é uma regra jurídica, pois o legislador precisamente definiu a ação humana meio a ser adotado (comportamento). Esse também é o posicionamento dos ilustres tributaristas: CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraivajur, 2019, p. 152. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 294.

⁵⁶ Essa regra pode ser observada por dois ângulos complementares, sendo: um que é *proibido* ao Estado instituir e aumentar tributos sem lei; e, outro, que o Estado é *obrigado* a se utilizar da lei para instituir ou aumentar tributos.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 310; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2012, p. 18; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 215; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 222; CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraivajur, 2019, p. 151 a 153; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 305; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 33 e 79; PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed., 2ª tiragem. São Paulo: Saraivajur, 2018, p. 132 e 133; e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Forense, 2014, p. 178.

⁵⁸ STF, Tribunal Pleno, ADI n. 724 MC. Rel. Min. Celso e Mello, maio de 1992. STF, Tribunal Pleno, ADI n. 1.296 MC, Rel. Min. Celso de Melo, junho de 1995.

⁵⁹ Paulo de Barros Carvalho diz expressamente que esse tipo de situação coloca o jurista em uma situação de escolha (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 310).

⁶⁰ “O *problema da implicação*, que surge quando um dispositivo enseja a construção de uma norma, mas essa implica outra (D = N1 e N1 → N2). Tal situação ocorre no Direito Tributário na interpretação de dispositivos a partir dos quais são construídas normas com elevado grau de generalidade que contêm comandos implícitos (exemplo: o dispositivo a partir do qual é construído o princípio da segurança jurídica que, por sua vez, implica a proibição de retroatividade e a proibição de surpresa).” (ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29, ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética, 2013, p. 191)

⁶¹ Entendemos que essa norma é uma regra jurídica, pois a ação humana, meio a ser adotado, está bem definida, isto é, exige-se um meio e não um fim.

dade estrita, que determina que todos os aspectos (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) da norma impositiva, regra-matriz de incidência tributária, devem ser estabelecidos pela lei formal⁶²⁻⁶³.

Dessa *regra implícita*, também por implicação, se extrai outra *regra implícita*⁶⁴, que é denominada pela doutrina de *princípio da tipicidade tributária*. Essa regra determina que é obrigatória na criação dos dispositivos tributários a utilização de conceitos⁶⁵⁻⁶⁶ precisos e determinados⁶⁷. O escopo dessa regra é fugir ao máximo da defectibilidade da linguagem, objetivando sempre que possível permitir que o intérprete possa extrair significados por meio de *descrição* em prol de *escolha*. Aqui uma observação: o fato de a linguagem ser ambígua, indeterminada e vaga não significa que não se possa almejar e perquirir uma maior determinação sobre ela.

Do mesmo dispositivo (art. 150, I, da CF/1988) se extrai o *princípio* da legalidade tributária, que tem como finalidade assegurar a previsibilidade do Direito, garantindo aos cidadãos que eles não serão tributados por atos diferentes dos estabelecidos pelo Poder Legislativo⁶⁸.

⁶² A doutrina nacional não denomina essa situação como sendo uma regra jurídica (norma implícita), mas é unânime em entender que a regra-matriz de incidência deva ser regulada pela lei formal. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 309 e 315; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 19; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 222 e 223; CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraivajur, 2019, p. 153; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 308; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 33; PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed., 2ª tiragem. São Paulo: Saraivajur, 2018, p. 134; e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Forense, 2014, p. 178; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 216; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 153 a 142; BALLEIRO, Aliomar – atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 77.

⁶³ Em sentido contrário se posicionou o pleno do STF no recente julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.043.313 (tema 939), em sede de Repercussão Geral, decidido por maioria, que no Brasil não existe uma *legalidade estrita*, mas sim uma *legalidade suficiente*.

⁶⁴ Entendemos, mais uma vez, estarmos diante de uma regra jurídica, pois o comportamento meio está estabelecido, isto é, exige-se um meio e não um fim.

⁶⁵ Adotamos a concepção de Humberto Ávila por entender que estamos falando de conceitos e não de tipos (ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. *Passim*).

⁶⁶ A título de observação cabe salientar que tanto os doutrinadores que defendem tipos quanto os que defendem conceitos, parecem defender a mesma coisa que é o fechamento do “conceito” exposto pela lei tributária.

⁶⁷ Nesse sentido posiciona-se a doutrina: VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 232; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 218; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Forense, 2014, p. 178 e 179.

⁶⁸ Nesse sentido, são precisas as palavras de Paulo de Barros Carvalho. “O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos,

Mas, além disso, o princípio da legalidade tributária é um *subprincípio*⁶⁹ dos *sobreprincípios*⁷⁰ do Estado de Direito, Separação dos Poderes, Democrático, Republicano, Segurança Jurídica e Dignidade da Pessoa Humana, que são a coluna vertebral do ordenamento jurídico brasileiro, consubstanciando-se no princípio Imanente do Estado Democrático de Direito⁷¹.

Assim, o subprincípio da legalidade tributária concretiza o princípio imamente do Estado Democrático de Direito ao assegurar que os contribuintes serão tributados pelas previsões legais expressamente contidas nos dispositivos (sobreprincípio do Estado de Direito)⁷² editadas pelo Poder Legislativo (sobreprincípio da separação de poderes), oriundas da participação política dos cidadãos (sobreprincípio democrático), por intermédio de seus representantes (sobreprincípio republicano). Desse modo, por meio do subprincípio da legalidade, o contribuinte pode conhecer, calcular e confiar no Direito (sobreprincípio da segurança jurídica)⁷³ e, assim, agir com autonomia e liberdade, sendo tratado e respeitado como um ser racional (sobreprincípio da dignidade da pessoa humana). Sendo este o fundamento axiológico da regra da legalidade tributária.

Nesse contexto, entendemos que a regra da legalidade tributária é o meio de realização da finalidade do princípio estruturante do Estado Democrático de Direito que tem como seu fundamento o fundamento último⁷⁴⁻⁷⁵ do Direito brasilei-

na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 309)

⁶⁹ “Exatamente, por isso, o princípio mais amplo exerce influência na interpretação do princípio mais restrito. Daí denominar-se o princípio, cujo ideal é mais amplo, de sobreprincípio, e o princípio, cujo ideal unidirecional é mais restrito, de subprincípio [...]” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94)

⁷⁰ “O estado ideal de coisas cuja busca ou preservação é imposta pelos princípios pode ser mais ou menos amplo e, em razão disso, abranger uma extensão maior de bens jurídicos que compõem o seu âmbito. Há princípios que se caracterizam justamente por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94)

⁷¹ A presente conclusão é retirada das obras de Humberto Ávila, em especial: ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*; ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 24.

⁷² Caliendo expõe com clareza a questão ao dizer que: “A concepção de que os tributos devem ser instituídos por lei significa a concretização mais acabada de um Estado de Direito (*État du Droit*).” (CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 150)

⁷³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. *Passim*.

⁷⁴ Sobre os fundamentos últimos, ver as lições e os debates sobre o tema em: FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 309 e ss.

⁷⁵ Entendemos que a ciência jurídica possua fundamentos últimos, e entendemos que a falta de fundamentos últimos incorra num ceticismo radical em que qualquer interpretação é válida.

ro, que é a preservação e promoção dos Direitos fundamentais individuais⁷⁶. Essa construção acerca da extensão normativa da legalidade tributária se faz necessária para que se possa analisar a metanorma da legalidade tributária que tem por objetivo orientar a atuação do intérprete.

Do mesmo dispositivo (art. 150, I, da CF/1988) se extrai o *postulado normativo aplicativo*⁷⁷ da legalidade tributária que estabelece metarregras interpretativas para a extração das normas da legalidade tributária. Essa metanorma, nos limites resritos desse trabalho, é direcionada ao intérprete, em especial ao Poder Judiciário e ao Poder Executivo, determinando o modo de extração das normas abstratas.

Aqui, seguindo o trilho aberto por Humberto Ávila, em especial em sua obra *Constituição, liberdade e interpretação*⁷⁸, compreendemos que o postulado normativo aplicativo da legalidade tributária exige duas formas distintas de extração das normas abstratas, sendo uma para as normas que *restringem* e outra para normas que *aumentam* direitos fundamentais.

No que concerne às normas impositivas tributárias, isto é, normas que *restringem direitos fundamentais* de liberdade e propriedade, entendemos que o intérprete, para extrair a norma abstrata, deve se utilizar sempre de argumentos linguísticos/sistemáticos, não devendo sobrepor a este argumento nenhum outro tipo de argumento (institucionais transcendentais e/ou práticos gerais).

Nesse sentido, entendemos que o postulado normativo aplicativo da legalidade tributária estabelece uma hierarquia fixa entre os métodos argumentativos, privilegiando os argumentos linguísticos/sistemáticos em prol dos demais. Isso não quer dizer que os demais argumentos não possam ser utilizados de forma complementar, mas sim que eles não podem se sobrepor aos argumentos linguísticos/sistemáticos. Ou seja, nesse caso, o postulado exige que o intérprete se utilize do argumento linguístico/sistemático, em prol dos demais.

Nesse contexto, significa dizer que o intérprete não pode criar significados, devendo sempre que possível descrever significados e, em casos de defectibilidade da linguagem, escolher significados. E, essa escolha de significado realizada pelo intérprete deve sempre priorizar a opção que gere maior proteção aos direitos

Nesse sentido: “Faríamos, como observa Manfredo Oliveira, o contrário dos gregos: se eles foram da sofística cética à metafísica, nós sairíamos desta para um ceticismo ainda pior, porque sequer à metafísica poderíamos mais. Já não haveria mais verdade, e qualquer interpretação valeria da mesma forma que todas as outras.” (FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 312)

⁷⁶ Parece-nos que Humberto Ávila também adota os direitos fundamentais individuais como sendo o fundamento último do Direito, em especial, em sua obra ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*.

⁷⁷ “[...] os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito.” ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 163).

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*.

fundamentais, como foi realizado por exemplo: no caso da escolha pela lei formal em prol da lei em sentido amplo extraída do art. 150, I, da CF/1988.

Acreditamos que esse método interpretativo é capaz de, por meio da legalidade tributária, proteger os direitos fundamentais individuais, respeitando a racionalidade do ser humano, isto é, respeitando o seu caráter distintivo perante os demais animais. E, assim garantindo a plenitude do homem enquanto homem, pois é com base na sua racionalidade que o homem pode viver em um Estado regido por leis, e ser livre e capaz de agir com base naquilo que o Poder Legislativo definiu. Contudo, a recíproca não é verdadeira se o indivíduo tiver que agir sem saber o resultado das suas ações, ficando à mercê do arbítrio do intérprete⁷⁹.

Assim, concordamos, por exemplo, com os clássicos posicionamentos de Alfredo Augusto Becker⁸⁰ e Luciano Amaro⁸¹ ao entendermos que é incabível o afastamento da interpretação literal/sistemática em prol de outros métodos interpretativos, como ocorre por exemplo: com a interpretação econômica (argumento prático geral) de Enno Becker, que frequentemente é realizada pela fiscalização (Poder Executivo) e, muitas vezes, aceita pelo Poder Judiciário no sentido de estender a imposição tributária para casos não previstos pela lei, por entender que ação do contribuinte resultou em um *abuso de forma, abuso de direito e/ou fraude à lei*.

Por se tratar de uma questão ligada à proteção dos direitos fundamentais, sob o prisma de evitar redução de direitos fundamentais individuais, entendemos que aqui o ordenamento jurídico se fecha para *um novo* debate moral que possa vir a ampliar essa redução de direitos fundamentais. Desse modo, o debate fica hermeticamente fechado no direito (no ordenamento jurídico), priorizando o ideal da segurança jurídica e, assim, evitando reduções de direitos fundamentais, especialmente de liberdade e propriedade. Isso não significa que o direito não dialogue com a moral, mas sim que o Direito e a Moral se relacionem em questões específicas⁸², em especial, em relações que promovam uma ampliação dos direitos fundamentais, porém jamais em situações de redução desses direitos por parte do Estado, especificamente nas relações tributárias. Nesse sentido, não adotamos a linha moralista do direito que compreende que Direito e Moral estão sempre vinculados de maneira absoluta⁸³.

⁷⁹ Nesse sentido, são precisas as palavras de Miguel Reale: “[...] O indivíduo deve ceder ao todo, até e enquanto não seja ferido o valor da pessoa, ou seja, a plenitude do homem enquanto homem. Toda vez que se quiser ultrapassar a esfera da ‘personalidade’ haverá arbítrio.” (REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 4. ed., 4ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 242). Esse modo de pensar é encontrado em: ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. *Passim*.

⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

⁸¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 253 a 264.

⁸² Humberto Ávila compreende que a relação entre Direito e Moral não é necessária e indefinida. ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 49.

⁸³ Sobre os moralistas, ver: REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed., 15ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 464 a 475.

Esse método interpretativo encontra sustentação no ordenamento jurídico brasileiro, *a uma*, porque a Constituição, em seu art. 64, § 4º, IV, veda em nível máximo o abolimento de direitos e garantias individuais (cláusula pétrea), ou seja, no ordenamento jurídico pátrio, não é permitido reduzir os direitos fundamentais nem mesmo por ação do poder constituinte derivado. Assim, a única forma de reduzir direitos fundamentais é mudando a Constituição! Por isso é que entendemos que se nem o constituinte derivado pode reduzir direitos fundamentais, muito menos poderá o intérprete fazê-lo. *A duas*, o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 108, § 1º, veda a tributação por analogia, isto é, não admite tributação fora dos limites estritos da lei formal.

Por tudo que foi dito, é que com a devida vênia, discordamos frontalmente do atual posicionamento da mais alta corte desse País (STF), que vem priorizando outros argumentos em prol dos argumentos linguísticos/sistemáticos para restringir direitos fundamentais individuais de liberdade e propriedade (norma tributária impositiva), como ocorreu no recente julgamento do ano de 2020, no Recurso Extraordinário n. 603.624 (tema 325), em sede de Repercussão Geral, decidido por maioria pelo Pleno do STF.

No caso, estava sendo discutido qual era a extensão/definição da norma abstrata extraída do dispositivo constitucional art. 149, § 2º, III, “a”, que foi acrescido pela EC n. 33/2001. Vejamos o dispositivo:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

III – poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

Especificamente, o debate girava em torno de saber se as contribuições de intervenção no domínio econômico, quando *ad valorem*, deveriam ter sua base de cálculo sobre: (a) faturamento, receita bruta, valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou se além dessas possibilidades poderiam também incidir: (b) sobre a folha de salário – base de cálculo não prevista de forma expressa no dispositivo.

Observe-se que a questão aqui é igual ao caso da Sophia. Lá partíamos da premissa interpretativa negativa segundo a qual: os sorvetes não são doces de brigadeiro. Aqui, parte-se da premissa interpretativa negativa, segundo a qual: *folha de salário não é* faturamento, receita bruta, valor da operação ou valor aduaneiro.

Nesse sentido, a Ministra Rosa Weber, voto vencido, por meio da utilização do argumento linguístico/sistemático cumulado com o raciocínio *a contrario* chegou a uma interpretação estrita da qual extraiu por descrição o significado que resultou na norma *expressa abstracta* no sentido de que a base de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico acima descritas são apenas: faturamento, receita bruta, valor da operação e valor aduaneiro. Nestes exatos termos, destaca-se trecho do voto:

“Em matéria de direito tributário – precisamente exação – entendo de bom alvitre o respeito primeiro ao texto da lei, acompanhado de certo comedimento interpretativo do Estado-Juiz, do mesmo modo como se procede na seara do direito penal, pois ambos consubstanciam ramos do direito cujas origens remontam à proteção da esfera jurídica dos cidadãos em face do Estado.

Não por outro motivo a nossa Constituição Federal, alinhada àquelas de índole democrática, reverencia o princípio da estrita legalidade na imposição de penas e tributos, sem dúvida um dos alicerces da formação e manutenção da sociedade e do Estado, exigência de longa data arraigada na cultura jurídica ocidental, consoante bem demonstram as seguintes passagens da Magna Carta de 1215 e do *Bill of Rights*:”⁸⁴

Em sentido contrário, o Ministro Alexandre de Moraes, voto vencedor, através da utilização dos métodos interpretativos: histórico (*discussões parlamentares*), genético (*vontade do legislador*) e genético teleológico subjetivo (*a finalidade que teria pretendido atingir o legislador*), chegou a uma interpretação extensiva da qual extraiu por criação o significado que resultou em uma norma implícita abstracta que incluiu na base de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico além das bases acima descritas a folha de salário. Nestes exatos termos, destacam-se trechos do voto:

“A taxatividade pretendida *por uma interpretação meramente literal* [...].
[...]

Embora o texto do § 2º do art. 149 realmente contemple enunciado com abertura maior, referindo-se a todas as contribuições do art. 149, caput, da CF, o resgate do processo de elaboração legislativa da EC 33/2001 revela que a sua aprovação foi motivada por um desígnio bastante singular:

⁸⁴ Recurso Extraordinário n. 603.624 (tema 325). Inteiro teor do julgamento p. 30. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754802605>.

[...]

Esse desiderato foi inequivocamente enfatizado pelo então Ministro da Fazenda, Pedro Malan, na Exposição de Motivos 509, de 27 de julho de 2000, apresentada pelo Presidente da República ao Congresso Nacional juntamente com a respectiva proposta de emenda constitucional.

[...]

O que emerge de mais relevante dos excertos reproduzidos acima é a percepção de que a proposta que resultou na EC 33/2001 sempre ambicionou expandir os limites possíveis para a tributação das atividades de comercialização ou importação de petróleo e seus derivados, de gás natural e de álcool carburante.

[...]

Não tenho dúvidas de que a EC 33/2001 foi editada com aspirações pontuais, [...].

[...]

Ainda, com todo o respeito aos respeitáveis argumentos da ilustre Relatora, Min. Rosa Weber, entendo que é justamente a teleologia da norma que aponta, [...].

[...]

Assim, limitar as possibilidades de atuação do Estado mediante interpretação literal da atual redação do art. 149, § 2º, III, da CF – com todo o respeito às posições em contrário – não me parece a melhor exegese para a consecução dos desígnios constitucionais [...].

[...]”⁸⁵

Discordamos do voto vencedor, pois, se os argumentos literais/sistemáticos puderem ser desprezados em matéria de restrição de direitos fundamentais, todas as exigências das normas da legalidade tributária perdem sua razão de ser, pois a regra não manterá a relação necessária com os enunciados e conceitos exarados no dispositivo, e o seu fundamento axiológico (princípio da legalidade) é aniquilado. O que, por fim, coloca em xeque a própria ideia de legalidade e por consequência lógica do próprio Estado Democrático de Direito.

Observe-se que, nesse julgado (RE n. 603.624), os contribuintes tiveram seus direitos fundamentais individuais restringidos, não pelos desígnios do Estado Democrático de Direito (Lei), mas sim pelo entendimento ideológico e sentimentos de justiça dos intérpretes (STF), o que resulta em um realismo jurídico (teoria cética radical), teoria da interpretação com a qual não se concorda.

Por fim, apenas a título de contextualização, destaca-se que, em se tratando de normas que *auumentem* direitos fundamentais, adota-se os critérios hierárquicos móveis dos argumentos nos moldes expostos na primeira parte deste artigo. Assim, o intérprete deve se utilizar de argumentos linguísticos/sistemáticos, podendo, em casos excepcionais, valer-se de outros argumentos institucionais transcendentes e/ou práticos gerais no lugar dos argumentos linguísticos/sistemáticos no

⁸⁵ Recurso Extraordinário n. 603.624 (tema 325). Inteiro teor do julgamento p. 43, 48, 49, 51, 53, 54. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754802605>.

momento de construção/extração da norma abstrata face razões suficientes. Nesse sentido, o intérprete poderá excepcionalmente criar significado.

Esse modo de agir interpretativo encontra sustentação no ordenamento jurídico, *a uma*, porque a Constituição admite a ampliação dos direitos fundamentais previstos na Constituição, tanto por ação do poder constituinte derivado quanto por tratados e convenções internacionais, podendo essas normas serem recebidas como normas constitucionais (art. 5º, §§ 2º e 3º). *A duas*, especificamente em matéria de direito tributário, a Constituição, em seu art. 150, *caput*, assegura ao contribuinte outras garantias além das ali previstas. Por fim, aqui o Direito se relacionaria com a Moral, compatibilizando os ideais de justiça e de segurança jurídica.

3. Conclusão

Se concordarmos com os *critérios* interpretativos extraídos da dogmática jurídica e com os *limites* interpretativos extraídos da legalidade tributária, especialmente de seu fundamento axiológico, e especificamente do seu método interpretativo postulado normativo aplicativo da legalidade, bem como com os fundamentos últimos do Direito aqui defendidos, nos termos aqui expostos, podemos aceitar os critérios e limites interpretativos para a extração das *normas abstratas tributárias impositivas* aqui esposados.

Esse modo de pensar pode ser erroneamente qualificado como sendo pró-contribuinte, mas não é. Em verdade, esse é um modo de pensar que respeita o indivíduo como o ser racional que ele é, assim protegendo os seus direitos fundamentais. Com intuito de comprovar o que se diz, convidamos os leitores a imaginar a seguinte situação hipotética: um magistrado que leciona em uma universidade. Todos sabem que os magistrados não podem exercer uma série de atividades em virtude de sua profissão, contudo, lecionar não está entre as atividades proibidas. Então, esse magistrado, após um dia dando aula, chega em seu gabinete e se depara com uma carta de “exoneração” do cargo baseada nos seguintes fundamentos: *Após interpretar a situação, entendemos que um magistrado que dê aulas produza menos que um magistrado que “apenas” julgue processos, assim mesmo que a lei permita o exercício do magistério “nós” com base em uma interpretação fundada em argumentos práticos gerais decidimos pela sua exoneração.* Observe que isso é um absurdo, pelo simples fato de que o magistrado não tinha como contar com essa consequência que foi criada, bem como nem sequer pode concordar com as razões da fundamentação. É exatamente assim que se sente o contribuinte que tem seu patrimônio diminuído, ou, até mesmo, destruído por uma decisão com a qual não podia contar.

Por tudo que foi dito e sustentado é que entendemos que se o caso da pequena Sophia se trata de uma questão de norma impositiva tributária ela poderia comer o doce de brigadeiro, pois a norma em questão vedava apenas e unicamente o consumo de sorvete.

Por fim, todos os erros e eventuais acertos desse ensaio foram guiados pela tentativa de contribuir com o debate teórico, pois, como bem disse José Souto Maior Borges, “É preferível um erro que decorra de uma tentativa ousada e comprometida com a construção teórica grandiosa a uma verdade elementar e superficial.”⁸⁶

Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n. 21. Salvador, janeiro/fevereiro/março de 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. ampl., atual. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29, ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética, 2013.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar – atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraivajur, 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. edição. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da interpretação jurídica – brevíário para juristas*. Tradução Daniel Mitidiero, Otávio Domit, Rafael Abreu e Vítor de Paula Ramos. São Paulo: RT, 2020.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Forense, 2014.

⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 16.

- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil – crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011.
- KULLINGER, Thiago. ISS alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais: crítica e perspectiva da jurisprudência do STJ a partir de Humberto Ávila. *Revista FESDT*, edição 11.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2012.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed., 2ª tiragem. São Paulo: Saraivajur, 2018.
- REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed., 15ª tiragem. São Paulo: Saraivajur, 2016.
- REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 4. ed., 4ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.