

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Vinícius Simões Borges Espinheira Fonseca

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A ANÁLISE ECONÔMICA DO
DIREITO: uma abordagem sistêmico-estrutural da relação jurídico-tributária entre a
segurança jurídica e o pragmatismo consequencialista**

Belo Horizonte

2020

Vinícius Simões Borges Espinheira Fonseca

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A ANÁLISE ECONÔMICA DO
DIREITO: uma abordagem sistêmico-estrutural da relação jurídico-tributária entre a
segurança jurídica e o pragmatismo consequencialista**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes.

Área de concentração: Direito Público.

Belo Horizonte

2020

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

F676c	<p>Fonseca, Vinícius Simões Borges Espinheira</p> <p>O sistema tributário nacional e a análise econômica do direito: uma abordagem sistêmico-estrutural da relação jurídico-tributária entre a segurança jurídica e o pragmatismo consequencialista / Vinícius Simões Borges Espinheira Fonseca. Belo Horizonte, 2020.</p> <p>271 f. : il.</p>
	<p>Orientador: Flávio Couto Bernardes</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito</p>
	<p>1. Sistema Tributário Nacional (Brasil). 2. Brasil. Supremo Tribunal Federal (STF) - decisão judicial. 3. Direito tributário - Legislação - Brasil. 4. Obrigação tributária. 5. Segurança jurídica. 6. Análise econômica. 7. Pragmatismo - Brasil. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.</p>
	CDU: 336.2.022

Vinícius Simões Borges Espinheira Fonseca

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A ANÁLISE ECONÔMICA DO
DIREITO: uma abordagem sistêmico-estrutural da relação jurídico-tributária entre a
segurança jurídica e o pragmatismo consequencialista**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes.

Área de concentração: Direito Público.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – PUC/MG (Orientador)

Prof. Dr. André Mendes Moreira – UFMG (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Renato Lopes Becho – PUC/SP (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Edimur Ferreira de Faria – PUC/MG (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Alexandre Freitas Costa – PUC/MG (Suplente)

Belo Horizonte, 10 de fevereiro de 2020.

À Maria Zelita Lima Fonseca.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de registrar meus sinceros e singelos agradecimentos a todos os que, mesmo ora inominados, deram, cada um a seu modo, inestimáveis e decisivas contribuições, direta e indiretamente, para a realização da presente dissertação:

Ao Professor Orientador Doutor Flávio Couto Bernardes, pela orientação prestada, sempre instigadora e marcada por sua cientificidade, perspicácia, rigor e objetividade, bem como por toda a confiança, pela amizade e, em suma, por ter verdadeiramente viabilizado a realização do Mestrado e a execução da pesquisa que culminou na presente dissertação;

Ao Professor Doutor André Mendes Moreira, pelas abundantes oportunidades concedidas, por toda a confiança depositada e, especialmente, pela orientação, inestimável e imprescindível para meu crescimento acadêmico, profissional e pessoal, que deveras generosamente me vem prestando no último lustro;

Aos Professores Doutores Renato Lopes Becho, Edimur Ferreira de Faria e Alexandre Freitas Costa, pela gentileza de aceitarem dispor de seu exíguo tempo para integrarem a banca examinadora e oferecerem suas preciosas avaliações acerca da presente dissertação;

À minha família, na pessoa de meu pai, por tudo sempre, mas, no concernente à presente dissertação em particular, pelo apoio incondicional e pelo incentivo perene, bem como por toda a tolerância para com as minhas incontáveis ausências;

Aos meus amigos, sempre presentes, pela amizade e pela paciência para com as inúmeras ausências e, principalmente, por todo o apoio;

Aos Professores e aos colegas, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais por todo o aprendizado e pela convivência ao longo desse biênio, cuja conclusão se encontra eternizada no presente trabalho;

À banca Sacha Calmon Misabel Derzi – Consultores e Advogados, fonte inesgotável de aprendizado, sempre oportunizando o contato não apenas com o direito tributário em seu mais alto e intenso nível, mas também com profissionais ímpares;

Alfim, pela impagável disponibilidade para revisar incansavelmente o presente trabalho ao longo de toda sua feitura, a Patrícia Pires Pena e a Luiz Felipe Mendes Álvares da Silva Campos;

A todos, estou-lhes muito obrigado por toda cooperação.

“Porque as premissas decisórias se remetem a decisões tomadas dentro do próprio sistema, elas são automaticamente válidas apenas dentro do mesmo sistema. Pode muito bem haver premissas similares (como programas de produção ou outras hierarquias) no ambiente, também; mas, da perspectiva do sistema, isso só pode ser visto como possibilidade, como um acaso não vinculante.”
(LUHMANN, 2018a, p. 182, tradução nossa)¹.

¹ *Because decision premises go back to decisions made in the same system, they are automatically valid only within this system. There may well be similar premises (such as similar production programs or other hierarchies) in the environment, too; but from the perspective of the system, this can be seen only as an opportunity, as a non-binding accident.*

RESUMO

A presente dissertação realizou um estudo sobre a possível contradição entre a exigência de segurança jurídica, que é inerente ao funcionamento do sistema jurídico, e a introdução do pragmatismo/consequencialismo, realizada por intermédio da Lei nº 13.655/2018, em meio à expansão do movimento da análise econômica do direito como método de invocação de razões não jurídicas, referentes a consequências práticas, na condição de critérios de decisão para a aplicação do direito em geral e do direito tributário em particular. A hipótese do trabalho foi a de que a contradição seria inevitável em razão da autonomia operacional do direito. O objetivo do presente trabalho foi o de contribuir para que o sistema tributário nacional não se convertesse em meio de insegurança, mas, sim, que seja um repositório estável de segurança em relação às expectativas de comportamento, especificamente no âmbito da relação jurídico-tributária, para toda a sociedade. A metodologia adotada, essencialmente jurídico-dogmática, consistiu na análise teórico-metodológica da literatura pertinente e do direito positivo brasileiro, a fim de obter subsídios conceituais para, em seguida, por meio de um raciocínio hipotético-dedutivo, refletir a respeito do problema em questão. Analisou-se a validade de tal mudança legislativa, cotejando os seus fundamentos pragmatistas/consequencialistas com um sistema tributário nacional – erguido à luz da teoria dos sistemas sociais autopoieticos e da teoria normativista –, mais especificamente com a estrutura hipotético-condicional da regra-matriz de incidência tributária enquanto manifestação da racionalidade especificamente jurídica do “dever-ser” (“se P, então Q”), essencial para concretizar o código binário “direito/não direito”, de modo que essa estrutura consiste em um limite inexorável a todo e qualquer método de aplicação do sistema jurídico tributário. O resultado da pesquisa confirmou a hipótese do trabalho e revelou a impossibilidade de, ante a existência de limites funcionais e estruturais que caracterizam a existência do sistema jurídico na sociedade brasileira moderna, atribuir à análise econômica do direito a responsabilidade pela aplicação do direito tributário para concretizar a obrigação tributária em função não só do direito positivo válido, mas, especialmente, de suas consequências práticas.

Palavras-chave: Teoria dos sistemas sociais autopoieticos. Análise econômica do direito. Regra-matriz de incidência tributária. Consequencialismo. Segurança jurídica.

ABSTRACT

This dissertation investigated a possible contradiction between the requirement of legal certainty, which is inherent to the functioning of the legal system, and the introduction of pragmatism/consequentialism, carried out by the enactment of Law No. 13.655/2018, amidst the expansion of the Economic Analysis of Law as a method of invoking non-legal reasons, regarding practical consequences, as a decision criteria for the application of Law in general and Tax Law in particular. The working hypothesis was that a contradiction would be inevitable due to Law's operational autonomy. This work aimed to contribute to the National Tax System so that it does not become a means of uncertainty, but rather a stable repository of certainty in relation to behavioural expectations, specifically within the legal tax relationship, for all society. The adopted methodology, essentially legal-dogmatic, consisted in the theoretical-methodological analysis of the pertinent literature and of Brazilian Tax Law, in order to obtain conceptual subsidies to, later, through a hypothetical-deductive reasoning, reflect about the aforementioned question. The validity of such legal modification was analysed by juxtaposing its pragmatist/consequentialist foundations with the national tax system – as construed in the light of the theory of autopoietic social systems and the normative theory – more specifically the hypothetical-conditional structure of the matrix-rule of tax incidence which manifests the specifically legal rationality of the 'ought-to-be' ('if P, then Q'), essential to substantiate the binary nature of law's code-value 'legal/illegal', entailing an unbending limit to any method of applying the Tax Law system. The result of this research has confirmed its hypothesis and, thus, revealed that it is not possible, given the presence of functional and structural boundaries that characterize the very existence of the legal system in modern Brazilian society, to attribute to the Economic Analysis of Law the responsibility for the application of Tax Law so as to implement tax obligations according not only to the valid system of positive legal norms, but, especially, to its practical consequences.

Keywords: Theory of autopoietic social systems. Economic analysis of Law. Matrix-rule of tax incidence. Consequentialism. Legal certainty.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Esquema da regra-matriz de incidência tributária	174
Quadro 2 – Esquema de regra-matriz de incidência do imposto de renda de pessoa jurídica optante pelo regime de apuração sobre o lucro real	174

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AED	Análise Econômica do Direito
CPC	Código de Processo Civil
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
EUA	Estados Unidos da América
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	23
2 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	34
2.1 A AED E O PRAGMATISMO JURÍDICO: O CONTEXTO DA PROPOSTA DE RICHARD POSNER PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO.....	41
2.1.1 O pragmatismo de Richard Posner: o primado do consequencialismo no direito ..	47
2.2 O AVANÇO DO CONSEQUENCIALISMO NO BRASIL: A LEI Nº 13.655/2018, O RACIONAL PRAGMATISTA E A INSTRUMENTALIZAÇÃO DA AED NA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	55
3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL EM PERSPECTIVA	65
3.1 O DIREITO: UM SISTEMA EM DUAS PERSPECTIVAS TEÓRICAS	69
3.1.1 O sistema do direito moderno observado desde a perspectiva da teoria sistêmica de Niklas Luhmann	74
<i>3.1.1.1 Noções preliminares: um esboço introdutório à superteoria sistêmica de Niklas Luhmann.....</i>	<i>77</i>
<i>3.1.1.2 A sociedade moderna e a (auto)fundação do sistema do direito.....</i>	<i>82</i>
<i>3.1.1.2.1 A função do sistema do direito: a construção de um mundo de segurança e de ordem na sociedade</i>	<i>86</i>
<i>3.1.1.2.2 A relação entre o cumprimento da função e a estrutura autopoietica do sistema do direito</i>	<i>97</i>
<i>3.1.1.2.3 A estrutura do sistema do direito em meio à realidade social: uma relação entre autonomia, interdependência e o risco da corrupção do código.....</i>	<i>101</i>
3.1.2 O sistema do direito observado desde a perspectiva da teoria jusnormativista de Hans Kelsen.....	109
<i>3.1.2.1 O sistema do direito: uma ordem escalonada de normas.....</i>	<i>113</i>
<i>3.1.2.2 A quintessência do sistema normativo: a norma jurídica de conduta.....</i>	<i>121</i>
<i>3.1.2.2.1 A norma enquanto expressão jurídica do “dever-ser”</i>	<i>126</i>
<i>3.1.2.2.2 A estrutura lógico-jurídica da norma de conduta: um limite à incidência jurídica.....</i>	<i>130</i>
<i>3.1.2.2.3 A norma jurídica como esquema de interpretação construtor do sentido especificamente jurídico na sociedade ou a juridicização do mundo social</i>	<i>133</i>
4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL POSITIVO: UMA LIMITAÇÃO FUNCIONAL-ESTRUTURAL AO FENÔMENO JURÍDICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	139
4.1 O LIMITE FUNCIONAL: O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL BRASILEIRO COMO CENTRO DE REFERÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA OU A GARANTIA DE SEGURANÇA JURÍDICA	145
4.2 O LIMITE LÓGICO-ESTRUTURAL: A NORMA-JURÍDICO TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA DE CONDUTA	166
4.2.1 O antecedente normativo ou a hipótese de incidência: o fato jurígeno como condição suficiente e necessária da tributação	175
<i>4.2.1.1 O aspecto material</i>	<i>177</i>
<i>4.2.1.2 O aspecto temporal</i>	<i>178</i>
<i>4.2.1.3 O aspecto espacial.....</i>	<i>179</i>

<i>4.2.1.4 O aspecto pessoal</i>	179
4.2.2 O conseqüente ou a conseqüência jurídica: a relação jurídico-tributária e a obrigação de pagar tributos	180
<i>4.2.2.1 O aspecto subjetivo</i>	<i>184</i>
<i>4.2.2.1.1 O polo ativo da relação tributária</i>	<i>184</i>
<i>4.2.2.1.2 O polo passivo da relação tributária</i>	<i>185</i>
<i>4.2.2.2 O aspecto quantitativo</i>	<i>187</i>
<i>4.2.2.3 O aspecto procedimental</i>	<i>188</i>
5 A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS	191
5.1 OS LIMITES FUNCIONAIS E LÓGICO-FORMAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A CONCRETIZAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA PASSA PELA ESTRUTURA HIPOTÉTICO-CONDICIONAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	204
5.1.1 O raciocínio no mundo jurídico: a aplicação do direito tributário e o raciocínio pragmatista conseqüencialista por trás da AED	222
5.2 AS CONSEQUÊNCIAS RELEVANTES PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO E PARA A VIDA SOCIAL: A CERTEZA DA CONDUTA JURIDICAMENTE DEVIDA <i>VERSUS</i> AS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS POSSÍVEIS.....	237
6 CONCLUSÃO	246
REFERÊNCIAS	255

1 INTRODUÇÃO

“As considerações expendidas [...] obrigam a aceitar a afirmação de que tudo o que existe sob o epíteto de teoria do direito foi produzido acompanhado de autodescrições do sistema jurídico.”
(LUHMANN, 2004, p. 60, tradução nossa)².

Estudar o tributo é sempre relevante para a vida em sociedade, porquanto se trata de realidades, em alguma medida, univitelinas. É o que depreende da notória assertiva de Aliomar Baleeiro de que o tributo é “vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos.” (BALEEIRO, 2010, p. 1), de modo que o estudar é “estudar a história da Humanidade” (MACHADO, 2015, p. 108).

Diante dessa realidade sociojurídica, o presente trabalho analisa, segundo seus referenciais teóricos, a forma segundo a qual o sistema tributário nacional se impõe como realidade autônoma àqueles que o aplicam, independentemente da metodologia que se escolha para tanto. Fá-lo, a fim de contribuir para uma aplicação que, obsequiosa à racionalidade do direito, concretize maximamente a segurança jurídica respeitante à relação jurídico-tributária que consiste no âmago do direito tributário.

Essa relação se apresenta em meio à notória necessidade que os cidadãos e o Estado têm de planejar, com segurança, o exercício das suas atividades, especialmente sob a perspectiva do impacto tributário, dado que repercute intensa e naturalmente tanto sobre os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, quanto sobre o programa social instituído e que há de ser alcançado sob o paradigma do Estado Democrático de Direito brasileiro, cuja Constituição indica o ideal de uma “sociedade fraterna” e o seu artigo 3º elenca, como o primeiro de seus objetivos fundamentais, a instituição de uma verdadeira sociedade “livre, justa e solidária” (GODOI, 2005, p. 142).

Ademais, é cediço que o Poder Judiciário, em especial o Supremo Tribunal Federal (STF), ocupa um papel de protagonismo no arcabouço institucional brasileiro, especialmente no tocante à afirmação e à concretização dos referidos direitos fundamentais e programa social do Estado ou, o que é o mesmo, o direito.

No tocante ao direito tributário, são recorrentes as decisões cuja fundamentação, baseada em argumentos economicistas, é construída, parcial ou completamente, a partir de uma análise consequencialista dos seus efeitos práticos, como os relativos à queda na

² *The considerations above set out necessitate the statement that everything, which is available using the title of legal theory, has been produced in conjunction with self-descriptions of the legal system.*

arrecadação ou à bancarrota do erário, os quais podem ser classificados como consequências não jurídicas ou extrajurídicas (PISCITELLI, 2011, p. 1).

A relevância e a atualidade do presente trabalho aumentam com a promulgação da Lei nº 13.655, em 25 de abril de 2018. Esta lei, denominada de “lei da segurança jurídica”, foi responsável por alterar o Decreto-Lei nº 4.657/1942 (“Lei de introdução às normas do direito brasileiro”) e introduzir, de forma expressa no direito brasileiro, um racional pragmatista (consequencialista) a reboque da exigência de que os julgadores considerem as consequências práticas de suas decisões.

Com isso, irrompe-se a deixa para sustentar a tese de que o direito brasileiro teria incorporado, definitivamente, a Análise Econômica do Direito (AED) como método de aplicação adequado às novas exigências decisórias colocadas pela Lei nº 13.655/2018, pois busca mensurar e prever as consequências da aplicação do direito. Assim, a AED cresce, no Brasil, com a ajuda “de uma certa ‘positivofobia’” (ARAÚJO, 2016, p. 47).

Na prática, adotar a AED como método de aplicação do direito tributário equivale a recorrer à teoria econômica em busca de um aparato conceitual para concretizar a realidade jurídica, visando à obtenção de resultados práticos mais eficientes a partir da análise econômica do direito e de suas instituições em função dos efeitos que eles produzem, de fato e em tese, na vida em sociedade.

Por corroborar o apelo à AED, não é possível ignorar a crítica que existe em relação ao fato de que o estudo do direito tributário se restringe ao estudo das normas jurídicas, empobrecendo-se. Exemplificativamente, André Folloni e Camila Simm explicitam a referida crítica:

Em razão das condições iniciais adversas quando do surgimento do Direito Tributário no Brasil, a doutrina tributarista concentrou-se em tentar realizar estudos descritivos do ordenamento jurídico tributário, fundada na teoria da norma tributária que já se desenvolvia na Europa. Trata-se de uma análise reducionista, voltada para o que já está feito (positivado), e fortemente preocupada com os aspectos semântico e sintático das normas. A preocupação central do estudo concentrava-se nas normas de instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos.

[...]

Mais além, o estudo restrito à norma tributária ignora a perspectiva de que o sistema jurídico influencia seu entorno, ao mesmo tempo em que é influenciado pelo meio em que se insere. As implicações sociais, econômicas e ambientais que as normas tributárias exercem no meio (outputs), as manifestações que o meio imprime ao direito tributário (inputs), bem como as significações que decorrem dessas interações não são captadas pelos estudos. Disso decorre que a doutrina concentrada na análise da norma posta deixa de lado a própria realidade empírica sobre a qual se deveria debruçar. (FOLLONI; SIMM, 2016, p. 55, 58).

Todavia, a crítica acima não se sustenta contra o normativo, especialmente quando ele é trabalhado à luz da teoria geral dos sistemas sociais autopoieticos. A propósito, o presente trabalho toma o normativismo kelseniano e a teoria sistêmica luhmanniana como seus referenciais teóricos para averiguar a viabilidade da tese pragmático-consequencialista de que as questões jurídico-tributárias encontrariam melhores respostas por meio de outros métodos e considerações externos ao universo jurídico, como a AED (SILVEIRA, 2009, p. 47-48).

A intenção é que, retornando às premissas do conhecimento jurídico – os conceitos e as categorias formais e dogmáticas, mais especificamente a estrutura da norma jurídica tributária –, alcançar-se-á uma conclusão mais robusta acerca da validade das premissas sobre as quais se ergue o direito tributário e os limites que propostas de aplicação, como a AED, encontram e não podem pretender mudá-las sem subverter o que supostamente pretendem aplicar. Quer dizer, caso estas discrepem daquelas, estar-se-á diante de uma construção doutrinária comprometida e imprestável aos objetivos a que se propõe promover e que justificariam a sua própria aplicabilidade.

Se a interface entre a AED e o direito, em sua origem, limitava-se a questões concorrenciais, de regulação mercadológica e de apuração de danos monetários, atualmente ela procura estender-se aos demais campos do universo jurídico (MATHIS, 2009, p. 1), a despeito das diferenças que existem entre os campos do direito e a forma como estes podem se relacionar com a AED (RASKOLNIKOV, 2013, p. 530), indo desde o direito contratual até o direito tributário.

É nesse contexto que exsurge a proposta de utilização do pragmatismo jurídico, originário da cultura jurídica norte-americana e cujo principal expoente é Richard Allen Posner (BILHIM, 2016, p. 29), para justificar e orientar a aplicação da AED como método de justificação das decisões judiciais em função de suas consequências práticas, como quer a “nova” Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Antes mesmo da promulgação da Lei nº 13.655/2018, já era possível identificar em decisões judiciais, até mesmo do STF³, em matéria tributária um viés pragmatista ou consequencialista, em regra apenas implícito.

³ Nesse sentido, cf. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Verticalização, cláusula de barreira e pluralismo político: uma crítica consequencialista à decisão do STF na ADIN 3685. **Interesse público**, Porto Alegre, v. 37, 2006, p. 87; CARVALHO, Lucas Borges de. Integridade, pragmatismo e decisão judicial: um debate entre Hércules e Jobim. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, n. 64, p. 207-208, jul./set. 2008; PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. **Revista de Direito Administrativo**, Belo Horizonte, v. 262, jan./abr. 2013. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

A presença da AED na teoria do direito é, hoje, inegável. Thiago Araújo reconhece que a dogmática jurídica brasileira a absorveu, mas o fez de tal modo que, segundo ele, não existe ainda “uma preocupação com a epistemologia da AED praticada no Brasil” (2016, p. 7).

Demais disso, no âmbito da aplicação pelos tribunais, o referido autor (2016, p. 18) percebe que não ocorre “uma adesão explícita aos postulados da AED, que, quando invocados, constituem aspectos paralelos e não-determinantes à decisão”. Nota-se, aqui, uma tendência a minimizar a influência que a AED exerce na prática. Afinal, se se reconhece que ela participa da decisão judicial, por uma questão de lógica, deve-se admitir que ela é, sim, determinante, ainda que não seja o único presente e, por isso, merece análise cuidadosa.

Apenas a título de exemplo do cenário propício ao pragmatismo e à AED no mundo jurídico, confira-se o seguinte excerto do voto condutor da decisão do STF, com repercussão geral reconhecida, proferida no Recurso Extraordinário nº 651.703/PR acerca da incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade das operadoras de planos de saúde:

Nos dias atuais, ao contrário, a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade. *Deve-se reconhecer a interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica*, ainda que, para a formação dos conceitos tributários passem pelo filtro jurídico. (BRASIL, 2017, grifo nosso).

O pragmatismo jurídico, que sempre orientará o raciocínio consequencialista de uma abordagem envolvendo a interpretação “jurídico-econômica” da AED (ARAÚJO, 2016, p. 132-133), pretende que as decisões aplicadoras do direito, confirmando ou rechaçando os efeitos decorrentes da incidência da norma jurídica aplicável, sejam tomadas em função das consequências que tais efeitos possam ocasionar no mundo do ser. Afinal, trata-se de uma estratégia de aplicação do direito consoante argumentos consequencialistas, ou seja:

[...] consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial boas ou más no mundo fático. *Efeitos econômicos, sociais e culturais prejudiciais ou favoráveis à sociedade devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma em certas circunstâncias*. Depende, portanto, da permanente tensão entre valores e princípios de um lado e, facticidade, do outro. É fruto da jurisprudência dos princípios. (TORRES, 2010, p. 20, grifo nosso).

O tema da tomada de decisões se confunde com o da aplicação do direito e, por conseguinte, relaciona-se diretamente com o da argumentação. Cumpre ressaltar que, no

presente trabalho, o termo argumentação será sempre entendido como o produto do raciocínio humano que visa a fundamentar a decisão que aplica o direito tributário.

A decisão, enquanto padrão normativo de conduta, deve ser racionalmente justificada dentro da moldura da ordem jurídica válida (ALEXY, 2007, p. 40). Eis que se faz prementer o estudo da argumentação lógico-dedutiva, inerente ao sistema jurídico, enquanto momento importante e necessário do processo de justificação das decisões, especialmente judiciais, no Estado de Direito (MACCORMICK, 1978, p. 15; 2005).

Decerto, os juízes – e os aplicadores do direito em geral – devem reconduzir a decisão tomada ao direito positivo válido, apresentando os argumentos que levaram em conta para justificá-la e demonstrando, em termos normativos, o seu fundamento objetivo de validade, de modo que a consecução do seu papel de instrumento de estabilização de expectativas e de pacificação social seja garantida.

O momento da argumentação adquire ainda mais relevância enquanto operação do sistema jurídico, uma vez que “o direito adquire sua realidade não por alguma idealidade estável, mas exclusivamente pelas operações, que produzem e reproduzem o sentido específico do direito” (LUHMANN, 2016, p. 56). Com efeito, não se trata de tema hermético e estéril, porquanto a aplicação do direito, que está em constante interação com os demais sistemas sociais, é um processo complicado e complexo para dar conta da própria complexidade da vida na sociedade moderna que pretende estabilizar.

O direito tributário, especialmente na hipercomplexa sociedade brasileira, precisa servir como um instrumento extremamente eficaz no tocante à garantia de segurança jurídica que as relações interpessoais exigem, na medida em que a segurança é imprescindível para a afirmação ordenada e estável de expectativas de comportamento para a continuidade da vida em sociedade.

Portanto, especialmente após a alteração legislativa promovida pela Lei nº 13.655/2018, impõe-se que se proceda com cautela no que diz respeito à imiscuição do econômico no jurídico, por meio de propostas pragmatista como a da AED, sob pena de subversão da racionalidade específica do direito, sacrificando-se a legalidade (e a ética deontológica) em prol de uma racionalidade econômica (e da ética consequencialista) à margem do sistema jurídico.

No que concerne à influência da teoria da AED sobre a interpretação jurídica, alegam Misabel de Abreu Machado Derzi e Thomas da Rosa de Bustamante (2013, p. 332) que o seu problema “não está em uma suposta arbitrariedade, pois ela contém um critério objetivo para

a interpretação do direito, mas na justificação desse próprio critério”, que deve encontrar-se fundado na realidade jurídica, e não fora dela, como o presente trabalho pretende demonstrar.

Isso porque a decisão judicial tem como consequência lógica e jurídica não apenas a constituição de uma relação jurídica *inter partes*, mas, outrossim, a criação de um padrão normativo de conduta cuja observância passa a se impor *erga omnes*.

Em um sentido estritamente jurídico, o direito tributário, enquanto direito positivo, é o sistema de normas jurídicas válidas, cujos conteúdos ordenam a tributação, seja do ponto de vista do cidadão (sujeito passivo), seja do ponto de vista do Estado (sujeito ativo). A ciência do direito, por sua vez, ocupa-se com a descrição desse sistema normativo, a fim de melhor conhecê-lo, interpretá-lo e aplicá-lo (TORRES, 2014, p. 49).

Portanto, analisar se a realidade jurídica – estrutural e funcional – do direito tributário, que gira em torno da relação jurídico-tributária, permite que as consequências econômicas influenciem a sua interpretação e a sua aplicação é de suma importância, porque, em última instância, indicará se é possível a interferência da economia no campo do jurídico e, se sim, em que medida a sua utilização traria resultados satisfatórios para a realização do direito e a conseguinte concretização do Estado Democrático de Direito, o que importa, por exemplo, para a consecução dos objetivos fundamentais da República brasileira (artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) / 1988).

Essa verificação pressupõe que a aplicação de uma análise econômica do direito tributário, para que seja legítima, atenda, necessariamente, a todas as condições fundamentais do conhecimento jurídico, a saber, os limites inerentes à própria existência do sistema jurídico *qua* sistema jurídico (à luz da teoria dos sistemas luhmanniana). Isso se deve ao fato de que os sistemas jurídico e econômico, embora se relacionem constante e intensamente na sociedade, não se confundem um com o outro, cada um possuindo sua própria racionalidade.

Sempre em busca de maximizar a coerência e a consistência sistêmicas entre a CRFB/1988 e o sistema tributário, faz-se mister a análise das limitações ao poder estatal de tributar e da posição funcional que ocupam na ordem jurídica em relação aos objetivos fundamentais da sociedade, a fim de definir o modo operacional da Constituição e, assim, contribuir para o desenvolvimento da interpretação jurídica.

A interpretação e a aplicação do direito tributário, a fim de garantir a segurança jurídica, deve ser conduzida de forma autônoma e independente ante o sistema econômico, na medida em que o sistema jurídico tem por objeto as normas jurídicas e não os institutos ou resultados econômicos.

Por isso, tem razão Marciano Seabra de Godoi quando afirma que “o ser devido ou não determinado tributo depende do que dispõe a legislação, que deve ser corretamente interpretada” (2017, p. 3), sendo esse um dos objetivos específicos do presente trabalho: demonstrar que existem limites intransponíveis e, portanto, critérios dogmáticos a toda e qualquer metodologia que se pretenda jurídica, isto é, que se proponha a interpretar e a aplicar a legislação tributária no direito brasileiro, cuja concretização é deveras relevante para a sociedade como um todo, porque afeta diretamente os direitos fundamentais dos cidadãos, e também para o Estado, cujas atividades dependem da receita advindas da arrecadação tributária para integrar o orçamento público.

Submetidos tão somente às normas que lhe são impostas, os cidadãos possuem a legítima expectativa de que a Administração Pública e o Poder Judiciário atuarão para garantir o livre exercício da sua liberdade e da sua propriedade, com fundamento e limitação no ordenamento jurídico posto. Assim, ainda que a pretexto de buscar a concretização dos objetivos fundamentais da CRFB/1988, os órgãos responsáveis pela aplicação das normas tributárias não podem criar ou importar requisitos nestas não previstos, nem ultrapassar as suas hipóteses de incidência, a fim de tributar situações de fato antes não atingidas por ela.

No âmbito do direito tributário, a utilização de argumentos consequentialistas é uma questão muito delicada, uma vez que o fato jurídico da tributação está diretamente atrelado aos setores econômicos e financeiros da sociedade e, portanto, aos fatos sociais e econômicos e financeiros.

A tributação é a atividade estatal respeitante à obtenção de recursos financeiros necessários para o custeio das demais atividades estatais. É o meio de participação do Estado no sucesso econômico do setor privado. Esse relacionamento tende a prejudicar a unidade de método que o sistema jurídico exige, corroendo as bases do sistema jurídico:

Com a Constituição garantista do Estado Democrático de Direito e suas distintas constituições materiais, como a Constituição Econômica e da Constituição Social, ampliaram-se as competências dos gastos públicos e respectivos controles, a reclamar especializações crescentes. Nesta amplitude, viu-se ruir o tênue edifício da sua unidade de método, pelas fundações assentadas entre finanças, economia e juridicidade, sobretudo cambiantes conforme as mudanças sociais, econômicas e políticas. (TORRES, 2014, p. 35).

Assim, diante da estreita relação entre os fatos econômicos e os fatos jurídicos tributários e a sua implicação sobre a unidade metodológica que o direito exige, tem-se mais premente a necessidade de esclarecer os limites da aplicação da norma tributária, de modo que se reforce a autonomia do direito e não a enfraqueça.

É da própria natureza dos fatos que estes se prestem a servir como objeto de múltiplos modos de conhecimento, dentre os quais o jurídico e o econômico. Por isso, nas palavras de Fernando Fonseca, “tantas serão as essências quanto forem as ciências que se debruçarem sobre os mesmos eventos econômicos” (FONSECA, 2014, p. 106).

O problema reside na conjugação dessas realidades, pois, interessado em fiscalizar as operações econômicas efetuadas, o Fisco utiliza-se de raciocínios consequencialistas de cunho economicista para extrair efeitos jurídicos, algo inaceitável em razão da lógica do sistema jurídico, pois “sem as proposições normativas do Direito positivo, nenhum fato do mundo pertence ao universo jurídico” (VILANOVA, 2010, p. 137).

Além de organizar a vida em sociedade, compete ao Estado a realização dos fins estabelecidos pela Constituição, de modo que as necessidades de todos os cidadãos sejam devidamente atendidas, isto é, segundo os valores e princípios constitucionais. O atendimento dessas necessidades passa pela atividade de arrecadação tributária, que proporciona os meios que viabilizam ao Estado garantir os direitos fundamentais constitucionais, sejam individuais, sejam sociais.

Nada obstante, especialmente sob a perspectiva da AED, a tributação também deve garantir segurança jurídica, na medida em que a atividade arrecadatória é fator de extrema relevância na estruturação econômica de qualquer país, uma vez que pode ser fundamental para atrair ou afastar investimentos, cuja importância para a própria consecução dos fins constitucionais é tal que, por si só, justificaria o seu estudo.

Sob a perspectiva da AED, que destaca a ideia de eficiência da tributação como mecanismo de assegurar a viabilidade das atividades econômicas, não é possível extirpar a tributação, que proporciona ao Estado os recursos necessários para que se desincumba do dever constitucional de proteger os direitos individuais e sociais.

Ante todo o exposto, pode-se afirmar, desde já, que é certo que a tributação envolve direitos e deveres fundamentais, contribuintes e beneficiários, bem como o domínio econômico, influenciando no equilíbrio da economia nacional, podendo, portanto, ser benéfica ou perniciosa à própria sociedade que a requer.

Diante desse cenário, insta que respondamos, e eis a que se propõe o presente trabalho, à seguinte questão: deve o direito tributário incorporar considerações consequencialistas de cunho econômico na sua aplicação? Permitir que o cenário descrito persista sem que lhe seja dada a devida atenção redundará no problema percebido por Humberto Ávila de que:

A ausência ou a pouca intensidade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito instalam a incerteza, a descrença, a indecisão no meio social, fazendo com que se coloquem em dúvida até mesmo princípios tradicionais, como a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a igualdade e a legalidade. (ÁVILA, 2016, p. 77).

Somente um sistema tributário que seja responsável por regulamentar a própria (re)produção e mutabilidade, assim como marcado por sua confiabilidade, uniformidade, previsibilidade e cuja aplicação se dê de forma imparcial (LUHMANN, 2016, p. 53, 527), pode garantir a segurança jurídica e, em última análise, a eficiência da tributação.

Desse modo, o problema que o presente trabalho enfrenta é a expansão do movimento da AED como método de invocação de razões econômicas, ou extrajurídicas, no âmbito da aplicação do direito tributário, o que representa um ataque à autonomia operacional do sistema jurídico, na medida em que abre a norma tributária a externalidades.

Dada a estrutura e a função do sistema jurídico, a aplicação do mesmo deve ser contida pela própria recursividade da norma jurídica em função do fechamento operacional do direito. Decerto, considerados as estruturas e o fechamento operacional do direito, no qual a CRFB/1988, cujas raízes estão fincadas na promoção de segurança jurídica, erigiu a República Federativa do Brasil em Estado Democrático de Direito, procede-se à realização do objetivo do presente trabalho de analisar a possibilidade de uma argumentação consequencialista, fundada em argumentos não jurídicos de natureza econômica, determinar a aplicação da norma tributária e, se ela for possível, os limites que se lhe impõem como metodologia de aplicação do direito.

Com efeito, porque, ainda que se trata de um sistema cognitivamente aberto, o sistema jurídico é um sistema autopoietico, operacionalmente fechado e autorreferente que gera e reproduz internamente os elementos necessários ao seu funcionamento sem sofrer a interferência de elementos que lhe sejam externos. Logo, a aplicação do direito tributário, enquanto operação do sistema jurídico, deve ser restrita ao direito filtrado pelo direito, isto é, aos processos comunicativos próprios e exclusivos do sistema jurídico, a fim de que este garanta eficazmente a segurança jurídica à vida social.

Assim, a hipótese do presente trabalho é a de que o direito tributário não concebe a possibilidade de a análise econômica do direito inserir um raciocínio consequencialista, voltado para a produção de efeitos extrajurídicos, na tomada das decisões que lhe digam respeito, impondo-se a busca por uma teoria da argumentação que, enquanto operação do sistema jurídico, atenda às condições de possibilidade impostas à sua adoção pelo fechamento operacional do próprio sistema jurídico.

O presente trabalho não se limita a levantar a hipótese acima, porque quer contribuir para o conhecimento científico do direito (*epistème*), porque quer conhecer a realidade jurídica, afastando-o da mera opinião infundada (*doxa*) a seu respeito⁴. Em sintonia com o entendimento de Renato Lopes Becho (2015, p. 34), este trabalho é ciência do direito, na medida em que se refere ao conhecimento e à aplicação das normas jurídicas tributárias, oferecendo aos intérpretes e aplicadores os instrumentos para as melhores compreensão e aplicação do direito.

Na seção 2, a AED é exposta tanto na qualidade de teoria econômica do direito quanto de método de aplicação do direito a partir de suas consequências práticas. Desse modo, a AED representa o instrumento por excelência de concretização do ideário consequencialista do pragmatismo jurídico. Esta corrente teórica, por um recorte metodológico, é tratada sob a perspectiva do pragmatismo cotidiano de Richard Posner, expoente do pragmatismo e da AED. Tanto a AED quanto o pragmatismo são contrapostos à exigência positivada pela Lei nº 13.655/2018 de que toda decisão seja tomada levando em consideração as suas consequências práticas.

Na seção 3, expendem-se os referenciais teóricos adotados pelo presente trabalho, a saber, a teoria dos sistemas sociais autopoieticos, de Niklas Luhmann, e o normativismo da teoria pura do direito, de Hans Kelsen, para realizar uma observação teórica o mais completa possível do direito enquanto sistema social composto por normas jurídicas. A partir dessa definição da realidade jurídica, extrai-se o fio condutor de todo o raciocínio proposto pelo presente trabalho para determinar a possibilidade de a AED efetivamente servir à aplicação do direito tributário, tendo em vistas as limitações funcionais e estruturais que são inerentes à totalidade do direito, inclusive as normas jurídicas.

O presente trabalho recorre ao modelo teórico de sistema luhmanniano, uma referência oriunda da sociologia do direito, para reforçar sua fundamentação, de modo que não se limita ao normativismo kelseniano para explicar a realidade do direito tributário brasileiro, mormente no que respeita à estrutura da norma tributária como forma de concretização da função do direito de regular condutas para viabilizar segurança na vida social.

Na seção 4, considerando a realidade jurídica construída a partir dos mencionados referenciais teóricos, expõe como o sistema tributário nacional assume uma estrutura específica que se volta à consecução da função do direito. Trata-se de premissa inafastável

⁴ Conceitos de filosofia clássica, o conhecimento verdadeiro (*episteme*) se opõe à opinião popular (*doxa*), conforme ensina Mário Ferreira dos Santos: “O primeiro, o vulgar, chamavam os gregos de *doxa* [δόξα], palavra que significa opinião, e o segundo chamavam de *epistème* [ἐπιστήμη], que é o saber especulativo, conforme a divisão proposta por Platão (428-338 a.C.)” (SANTOS, 2018, p. 27, grifo do autor).

para a aplicação da norma tributária. Então, a ela tem que se adequar a proposta pragmatista que, utilizando-se da AED, pretende aplicar o direito tributário a partir do prognóstico de suas consequências práticas.

O direito tributário gravita em torno da relação jurídico-tributária entre o cidadão e o Estado, mais especificamente sob a perspectiva do cumprimento da obrigação tributária, a qual representa a individualização do conseqüente normativo, ou seja, o comportamento, porque juridicamente prescrito, em torno do qual se estabelecem as expectativas normativas da sociedade.

Assim, na seção 5, considerando a expectativa normativa que se forma em torno da obrigação tributária, consequência lógica da concretização do direito tributário, demonstra-se como o raciocínio jurídico, ínsito à realidade do sistema tributário nacional, interfere na incorporação da proposta pragmático-consequencialista da AED e de seus argumentos consequencialistas para a aplicação da norma tributária diante do caso concreto.

Por fim, na seção 6, são expostas, de forma sintética, as conclusões a que o presente trabalho chegou depois de ter partido da análise da proposta pragmático-consequencialista da AED como metodologia de aplicação do direito tributário, passando pela análise da função e da estrutura do sistema jurídico brasileiro e, em particular, a do sistema tributário nacional, até chegar a sua possibilidade diante do raciocínio jurídico que se encontra implícito na estrutura funcional do direito.

2 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

“Primeiramente, não existe algo como um ‘raciocínio jurídico’.”
(POSNER, 1990a, p. 459, tradução nossa)⁵.

Ab initio, cumpre ressaltar, em nome da clareza, que a AED não se confunde com o direito econômico, que lhe é anterior e já se encontra consolidado na realidade jurídica brasileira⁶.

Em resumo, o direito econômico pode ser considerado a “análise jurídica da economia”, debruçando-se sobre questões atinentes à macroeconomia, como a livre concorrência e o desenvolvimento econômico do país, e, por conseguinte, o antípoda da análise econômica do direito.

Ademais, o direito econômico – e isso já seria mais do que suficiente para distingui-lo definitivamente da AED – encontra-se positivado expressamente no direito brasileiro, gozando, inclusive, de assento constitucional na CRFB/1988, cujas normas relativas à atividade econômica recebem a denominação de “constituição econômica”⁷.

Feita essa breve ressalva, tornem-se as atenções ao efetivo objeto desta seção: a AED. Além das justificativas expendidas na seção anterior, impende que se analise e compreenda a proposta efetiva da AED para que se chegue a uma conclusão realmente fundamentada a respeito de sua aplicabilidade ao direito, o que, via de regra, não ocorre, pois, de acordo com Robert Cooter (1982, p. 1261), a AED costuma ser rejeitada pelos juristas, preliminarmente, como se se tratasse tão somente de um retorno do utilitarismo.

Não há dúvida de que não é o caso, a AED e o utilitarismo não se confundem. Entretanto, daí não se segue que os dois movimentos não se relacionem. Com efeito, ambos compartilham da mesma lógica consequencialista e, por sua precedência cronológica, não surpreende que a AED tenha sido influenciada em alguma medida pelo utilitarismo (HART, 1983, p. 143). Afinal, a ética da AED é sempre consequencialista e, portanto, não deontológica.

A AED, também conhecida como Direito e Economia⁸, costuma ser tratada como se fosse uma corrente teórica unívoca, de cariz interdisciplinar, que transita entre os sistemas do

⁵ *First, there is no such thing as “legal reasoning”.*

⁶ O direito econômico foi introduzido, no Brasil, por Washington Peluso Albino de Souza (CLARK; CORRÊA; NASCIMENTO, 2018).

⁷ A respeito da matéria pertinente ao direito econômico, cf. GRAU, 2017a; SOUZA, 2002a, 2002b, 2005.

⁸ Na literatura especializada de língua inglesa, as expressões “*Economic Analysis of Law*” e “*Law and Economics*” podem ser semanticamente consideradas tanto idênticas quanto distintas. Neste caso, a última delas,

direito e da economia. O objeto da AED é, segundo David Friedman, o direito – “todo ele” (2000, p. 12). Numa tentativa de defini-la, Nicholas Mercuro e Steven Medema afirmaram que:

“Direito e Economia” pode ser definido como a aplicação da teoria econômica – principalmente a microeconomia e os conceitos básicos da economia do bem-estar – ao exame da formação, da estrutura, dos processos e do impacto econômico do direito e de suas instituições. (2006, p. 1, tradução nossa)⁹.

Essa definição, certamente correta, não parece, todavia, adequada para explicar satisfatoriamente a realidade da AED como um todo e, menos ainda, a forma segundo a qual ela se apresenta no contexto brasileiro. Destarte, parece que a seguinte definição, dada por Ivo Teixeira Gico Jr., sintetiza melhor o movimento em questão, ao menos do modo como ele se faz presente no Brasil hoje, como sendo:

[...] o campo do conhecimento humano que tem por objetivo empregar os variados ferramentais teóricos e empíricos econômicos e das ciências afins para expandir a compreensão e o alcance do direito e *aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências*. (GICO JR., 2019, p. 1, grifo nosso).

Em todo o caso, impende notar que, em verdade, a AED não é uma corrente teórica coesa e indivisa, mas, sim, um movimento complexo, cujas raízes se deitam sobre o solo dos Estados Unidos da América (EUA), onde a disciplina floresceu de forma inigualável, e abrange uma miríade de correntes e de pensamentos tão distintos que não se confundem entre si¹⁰, de tal sorte que a definir categoricamente sempre se provará um desafio insuperável. Ilustrativo dessa realidade é o fato de que, apenas nos EUA, há a Escola de Chicago – a mais influente de todas as correntes do movimento –, a Escolha da Virgínia e a Escola de New Haven, entre outras.

traduzida literalmente para o português como “Direito e Economia” seria a mais abrangente das duas, e a primeira, por sua vez, traduzida para o vernáculo como “Análise Econômica do Direito” estaria vinculada especificamente à Escola de Chicago. Estar-se-ia diante, então, de dois conceitos que mantêm entre si uma relação de gênero e espécie. Seja lá como for, para o presente trabalho – como, de resto, é o que parece ocorrer na parte da literatura especializada no tema –, ambas serão tomadas como sinônimas e, por isso, utilizadas indistintamente como intercambiáveis.

⁹ “*Law and Economics*” can be defined as the application of economic theory – primarily microeconomics and the basic concepts of welfare economics – to examine the formation, structure, processes, and economic impact of law and legal institutes.

¹⁰ Para saber mais sobre as diversas correntes que compõem o amplo movimento da AED nos EUA, cf. ARAÚJO, 2016, p. 60-128; MERCURO; MEDEMA, 2006, *passim*; MINDA, 1995, 83-105.

Então, a AED é mais um termo genérico, abrangente, que engloba uma variedade de conceitos, ideias e métodos, do que uma teoria singular, sendo assim seguro afirmar, desde já, que ela é tão interdisciplinar quanto heterogênea.

Não obstante o emaranhado de propostas teóricas que corresponde à AED, não se deve imaginar que as diversas correntes abrigadas sob esse epíteto não compartilhem traços em comum. Decerto o fazem. Até porque o movimento, mostram-no Ejan Mackaay e Stéphane Rousseau (2015, p. 8), vincula-se, originariamente, a duas correntes que lhe antecederam: o imperialismo econômico e o realismo jurídico. Como será visto, a AED é um movimento essencialmente consequencialista, que tem preocupações pragmáticas, independentemente da corrente que se adote, o que a aproxima, em alguma medida, do utilitarismo, que é igualmente consequencialista.

Seja lá como for, o maior problema que essa confusão conceitual parece causar é a obnubilção da distinção que é significativa, imprescindível deveras, para a compreensão da AED e da forma mediante a qual ela se relaciona com o direito¹¹.

Desde a sua origem, especialmente na década de 1960 – ao menos nos termos em que passou a ser modernamente concebida com a publicação das obras “*The Problem of Social Cost*”, em 1960, por Ronald Coase, e “*Some thoughts on risk distribution and the law of torts*”, em 1961, por Guido Calabresi¹² –, até os dias atuais, a AED passou por um longo processo evolutivo, transformou-se e expandiu-se seriamente, de tal sorte que se pode falar em duas gerações teóricas distintas no âmbito AED, unidas em torno de postulados distintos. Tais gerações foram reconhecidas e desnudadas por Gary Minda:

A primeira geração responsável pela formação do movimento unia-se em torno de sua fé na fusão entre o direito e os métodos quase-científicos da economia. *A segunda geração* adotou uma postura mais pragmática e resoluta perante a análise econômica do direito: a economia é considerada útil para examinar observações empíricas acerca do comportamento jurídico. (1995, p. 84, tradução e grifos nossos)¹³.

Essa divisão, porém, não parece suficiente à compreensão da AED, pois as gerações dela extraídas não esgotam a realidade do movimento hoje. Na prática, ainda que em graus

¹¹ O direito, ou sistema jurídico, como será demonstrado, não é hermético, mas, sim, cognitivamente aberto, ainda que operacionalmente fechado, em relação à realidade que o circunda e na qual se insere a economia, de modo que não se pode negar que entre eles haja irritações e mesmo acoplamentos entre ele e a economia.

¹² Por exemplo, Gary Minda (1995, p. 83), Robert Cooter e Thomas Ulen (2012, p. 1) confirmam tais obras como os pilares ou os pontos de partida da moderna AED, a que hoje vige no mundo.

¹³ *The first generation responsible for forming the movement were united by their faith in the merger of law and the quasi-scientific method of economics. The second generation has taken a more pragmatic and no-nonsense stance toward economic analysis of law: economics is to be useful for verifying empirical observations about legal behavior.*

variados, ambas as gerações acima pertencem à mesma dimensão, cuja denominação é teoria analítica da AED. Esta dimensão não é a única forma em que se apresenta a AED, tampouco é a mais relevante delas, ao menos não o é do ponto de vista do presente trabalho.

Com efeito, Jules Coleman (2003, p. 68), em sua análise sobre a proficuidade da AED para o direito, afirmou, de forma mais completa do que Gary Minda, que a AED se apresenta não só como uma teoria analítica, mas também como uma teoria normativa do direito. Desde já, vale destacar que não há qualquer óbice à aglutinação de ambas as dimensões quando da abordagem do fenômeno jurídico – como o admite, por exemplo, a Escola de Chicago –, na medida em que sempre é possível que a análise normativa se aproveite dos resultados da análise analítica.

Enquanto teoria analítica, a AED pode adotar duas abordagens: descritiva e positiva. De um lado, segundo a abordagem descritiva, o princípio da eficiência econômica¹⁴ seria uma ferramenta explicativa profícua para a compreensão científica do direito; de outro lado, a abordagem positiva se utiliza de conceitos da economia, especialmente os da microeconomia, para conceber e propor soluções econômicas para problemas jurídicos. Ambas as abordagens de cunho analítico são essencialmente conceituais e visam a explicar o maior número possível de situações e de questões jurídicas pela aplicação da teoria econômica.

Enquanto teoria normativa, a AED é o “lar dos reformadores” (COLEMAN, 2003, p. 68), onde reside o problema que o presente trabalho enfrenta. Isso porque, nesta dimensão, a eficiência econômica, entendida como o critério de natureza pragmática que foi selecionado a partir da teoria econômica para servir como tal no âmbito de aplicação do método da AED, torna-se o critério de validade das normas vigentes e, ainda, a causa para a produção de novas normas. A propósito, destaque-se que aquela segunda geração da AED – de postura pragmática e resoluta –, a que se referiu anteriormente, aproximou-se dessa concepção normativa quando, a partir da década de 1990, passou a sustentar uma abordagem mais pragmática para a AED (MINDA, 1995, p. 101).

O fato é que, nesses termos, a AED vai muito além de uma proposta meramente explicativa do fenômeno jurídico para consubstanciar uma teoria, ou um método, abrangente do direito, cuja pretensão é influenciar diretamente a aplicação do mesmo.

¹⁴ O princípio da eficiência econômica tampouco é uma noção unívoca e não se confunde necessariamente com economicidade. Nesse sentido, Jules Coleman (2003, p. 68), afirma que ela pode ser concebida, pelo menos, como expressão sinônima de: (i) eficiência alocativa e teorema de Coase, (ii) ótimo de Pareto e (iii) eficiência de Kaldor-Hicks. Na medida em que se relacionam mais com a econometria – aplicação do método estatístico de análise de dados e problemas jurídicos – do que com a aplicação propriamente dita do direito e das normas jurídicas, nenhum desses conceitos será analisado pelo presente trabalho por não caberem em seu escopo. Nada obstante, a quem se interessar, recomenda-se a leitura de COLEMAN, 2003.

Ela se considera “a candidata mais promissora a oferecer ‘respostas certas’ aos problemas do direito” (MINDA, 1995, p. 83, tradução nossa)¹⁵, de modo que, partindo da premissa de que a interpretação econômica do direito pode “gerar novas explicações e iluminar pontos antes não compreendidos em sua totalidade, a adesão à AED revela um efeito colateral benéfico.” (ARAÚJO, 2016, p. 13).

Desse modo, veem na AED não só uma “ferramenta preciosa para o legislador, para o juiz e para a doutrina convidada a exercer a nobre missão de trazer à luz os fundamentos do direito e mostrar os caminhos para sua adaptação às novas realidades” (MACKAAY; ROUSSEAU, 2015, p. 665), mas, principalmente, um instrumento para que os aplicadores do direito avaliem se “*a adequação de determinada norma está intimamente ligada às suas reais consequências sobre a sociedade (consequencialismo)*” (GICO JR., 2019, p. 11, grifo nosso).

Ademais, ainda subjaz à defesa da AED o argumento no sentido de que “a utilização de instrumentos da Economia não contribuiria unicamente para incrementar o emprego do Direito; serviria também para reabilitar a qualidade científica do Direito.” (ARAÚJO, 2016, p. 12). No entanto, neste particular, cumpre, desde já, ressaltar que a ideia de que a economia seria capaz de atribuir cientificidade ao direito, é, no mínimo, problemática – e não se está a afirmá-lo, ao menos por ora, desde o ponto de vista da ciência do direito –, porque, cada vez mais e com os avanços da neurociência em especial¹⁶, vem sendo ampla e consistentemente contestado o modelo de homem que tradicionalmente fundamenta as teorias econômicas e que é, por conseguinte, a pedra fundamental¹⁷ da aplicação da AED às questões jurídicas. Por tudo isso é que se afirmou adrede que, para o escopo do presente trabalho, a teoria analítica da AED não seria a mais relevante dimensão em que se a apresenta a AED e, diante dessa proposta normativa, decerto não o era, nem o será.

Pelo exposto, o fato é que a AED se coloca como uma nova maneira, ou seja, como um método de tratar do direito, em termos tanto de cognição quanto de aplicação do direito. E o direito, à luz da AED, passa a ser visto e aplicado em termos de sua utilidade marginal,

¹⁵ *Of all social sciences, economics was the most promising candidate offering “right answers” for law’s problems.*

¹⁶ Existe uma literatura riquíssima a esse respeito, de modo que, àqueles que se interessarem por essa discussão que põe em xeque o modelo de sujeito racional tradicionalmente adotado pela economia, recomenda-se a leitura das seguintes obras, as quais não constam da seção de referências bibliográficas, porque não fazem parte do escopo do presente trabalho: “*Blink: the power of thinking without thinking*”, de Malcolm Gladwell; “*Thinking, fast and slow*”, de Daniel Kahneman; “*The knowledge illusion: why we never think alone*”, de Steven Sloman e Philip Fernbach; “*Beyond human nature: how culture and experience shape the human mind*”, de Jesse Prinz; “*How the mind works*”, de Steven Pinker; “*Behave: the Biology of humans at our best and worst*”, de Robert Sapolsky; “*Descartes’ error: emotion, reason, and the human brain*”, de António Damásio; “*Stumbling on happiness*”, de Daniel Gilbert; e “*Predictably irrational: the hidden forces that shape our decisions*”, de Dan Ariely.

¹⁷ Nesse sentido, por exemplo, cf. ARAÚJO, 2016, p. 61.

entendida como a capacidade que tem de atender a um parâmetro pragmático qualquer¹⁸, subjetivamente estabelecido, o qual pode ir desde a conservação da vida e da promoção do bem-estar social até a maximização da riqueza na sociedade.

Então, preocupado com a aplicação do direito tributário brasileiro, o presente trabalho, voltar-se-á exclusivamente à dimensão normativa da AED¹⁹, na medida em que é ela, por todo o exposto, que tem o fito de influenciar mais intensamente a realidade jurídica, interferindo diretamente na produção normativa, “entendendo-se produção de maneira ampla, seja pela aplicação pelo Judiciário ou na própria atividade legiferante, levada a cabo pelo Executivo e pelo Legislativo” (ARAÚJO, 2016, p. 130).

David Friedman é mais incisivo em sua exposição da proposta metodológica que a AED oferece à aplicação do direito: “*as normas jurídicas devem ser avaliadas em função da estrutura dos incentivos que elas estabelecem e as consequências da alteração dos comportamentos pelas pessoas em resposta a tais incentivos.*” (2000, p. 11, grifo do autor, tradução nossa)²⁰.

Igualmente assertivo é Ivo Gico Jr. quando afirma que a preocupação da AED é saber “(a) quais as consequências de um dado arcabouço jurídico, isto é, de uma dada regra; e (b) que regra jurídica deveria ser adotada? [...] para sabermos como seria a regra ideal, precisamos saber quais as consequências dela decorrentes.” (2019, p. 15).

Em suma, transparece que a ideia-motriz da AED (normativa) em relação à aplicação do direito é que as consequências práticas, aquelas que os fenômenos jurídicos produzem fora da realidade do direito, do mundo normativo, devem permear e pautar o raciocínio jurídico presente no processo de tomada de decisões, especialmente no âmbito do Poder Judiciário, ao qual compete dizer o direito.

Pelo exposto, já se pode afirmar que é salutar a empreitada analítica da denominada teoria econômica do direito, ou AED positivista/descritivista, que se volta a explicar o maior número possível de situações e de questões jurídicas recorrendo à metodologia da ciência econômica.

¹⁸ Por exemplo, Ivo Gico Jr. (2019, p. 17) crê que “qualquer objetivo pode servir de guia para a AED normativa, desde uma maior preocupação com distribuição de riqueza até a forma mais eficiente de se incentivar a conciliação entre casais em crise.”

¹⁹ Isso implica a renúncia a discussão de questões mais afeitas ao campo da econometria (método estatístico de análise de dados e problemas econômicos). Ademais, doravante, quando aparecer uma referência ao termo “AED”, se este não vier especificado pelos adjetivos “positiva” ou “normativa”, dever-se-á entendê-lo como “AED normativa”, por causa da já explicada pretensão de conduzir a tomada de decisões no direito.

²⁰ *Legal rules are to be judged by the structure of incentives they establish and the consequences of people altering their behavior in response to those incentives.*

Todavia, como a AED não se limita a isso, havendo ainda a AED prescritiva, ou normativa, que visa à maximização da eficiência do direito em termos pragmáticos, o tema merece mais atenção. Afinal, trata-se de um método interdisciplinar, econômico em sua essência, que adentra no núcleo teórico do direito para, aproximando-o da racionalidade da economia, erigir a ideia de eficiência em critério para determinar o que o direito deve ser.

Em todo o caso, dada a impossibilidade de tratar a AED e, por conseguinte, de aplicá-la como se se tratasse de uma unidade teórica ou de um método coeso, é imperioso, por uma questão metodológica, que se escolha apenas uma de suas várias versões para que, sob a perspectiva desse sustentáculo específico, seja possível analisar a possibilidade e os limites da AED enquanto proposta de aplicação do direito em geral e, no que toca ao objeto do presente trabalho, do direito tributário em particular.

Portanto, adotar-se-á como padrão de enunciação da AED, no tocante à aplicação do direito, a teoria pragmatista do ex-juiz federal norte-americano Richard Allen Posner.

Essa opção metodológica se deve a três fatores: a uma, porque Posner faz parte da Escola de Chicago²¹ que é, sem dúvida, a corrente mais famosa e mais influente dentro do movimento da AED; a duas, porque Posner, além de ser jurista, é considerado o maior expoente da Escola de Chicago²², um dos quatro fundadores da AED e “o mais proeminente membro do campo do Direito e Economia no mundo jurídico” (ARAÚJO, 2016, p. 287; MERCURO; MEDEMA, 2006, 94-95); e, a três, porque a teoria pragmatista de Posner, em sua formulação atual, não se mostra radicalmente economicista como a de outrora²³, de modo que, se ela não puder influenciar a aplicação do direito tributário, porque eventualmente incompatível com a realidade deste, não parece plausível que outra versão da AED o possa.

²¹ A ela, além de Richard Posner, pertencem grandes nomes não só da AED, mas também da Economia, como, apenas a título de exemplo, Gary Becker, George Stigler, Guido Calabresi, Henry Manne, Milton Friedman e Ronald Coase.

²² Compartilham dessa opinião, para citar apenas alguns nomes, Thiago Araújo (2016, p. 10, 19, 287) e Afonso Freire (2015, p. 240).

²³ De fato, diferentemente da primeira fase do pensamento posneriano, na qual prevalecia a ideia mais radical de maximização de riqueza (FREIRE, 2015, p. 226), como há de se ter a oportunidade de perceber mais à frente, ao menos em tese, dada a premente preocupação que tem com as consequências prática da aplicação do direito, tal teoria pode, em última análise, concluir pela desejabilidade do formalismo jurídico, de modo que se pode verificar, na fase pragmática, uma tendência a um consequencialismo econômico em sentido fraco (ARAÚJO, 2016, p. 133; CATÃO, 2014b, p. 66). Há manifestações do próprio Richard Posner que confirmam essa afirmação, como, por exemplo, a de que “[a] pragmatist might have good pragmatic reasons for thinking that courts should maintain a low profile.” (1997, p. 5), a de que o “[f]ormalism can be a pragmatist’s strategy rather than merely rhetoric.” (2003, p. 49) ou, ainda, a de que “[i]f enough stress is laid on the systemic consequences of adjudication, legal pragmatism merges into legal formalism.”

2.1 A AED E O PRAGMATISMO JURÍDICO: O CONTEXTO DA PROPOSTA DE RICHARD POSNER PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO

Em primeiro lugar, faz-se mister destacar que o pensamento de Richard Posner percorreu um longo caminho, desde a primeira edição publicada de sua *magnum opus*²⁴ que lhe rendeu um lugar entre os fundadores da AED, até chegar à sua última e atual fase: a pragmática²⁵.

Nesta fase mais recente, considerada o estágio maduro de sua teoria, Richard Posner se volta com mais intensidade ao pragmatismo e, por conseguinte, afasta-se, ao menos parcialmente, de sua concepção originária, mais radicalmente economicista, segundo a qual o direito deveria, por um imperativo moral, submeter-se à AED e à sua racionalidade econômica de maximização de riqueza, tomando-a para si como o critério e o objetivo imediato de sua aplicação (DERZI; BUSTAMANTE, 2013, p. 328).

Isso não significa que Richard Posner tenha abandonado a AED. Ele não o fez. Com feito, ele apenas afirma que essa concepção, baseada na maximização da riqueza ou na eficiência como critério ético (POSNER, 1981, p. 48, 88-115) e vinculada à primeira geração da AED, assim como o formalismo jurídico, mingua diante das necessidades pragmáticas do dia a dia da aplicação do direito, mas a empreitada da AED como um todo não perece (1997, p. 15).

Mesmo em sua fase pragmática, Richard Posner admite a AED como uma ferramenta útil e, portanto, adequada para solucionar os problemas práticos pertinentes à aplicação do direito. Na verdade, para ele, ela é mais do que isso: “é a ciência instrumental por excelência” (1997, p. 15, tradução nossa)²⁶.

Então, o que ocorreu foi apenas o rearranjo do papel da AED – de dogma a instrumento – em relação à aplicação do direito para comportar uma dose maior de pragmatismo, cujo antifundacionalismo torna-o incompatível com qualquer pretensão dogmática, seja jurídica, seja econômica. Quer dizer, em razão dos pressupostos inerentes ao pragmatismo jurídico, a aplicação do direito não poderia partir de um imperativo ético ou de uma verdade absoluta, ainda que advindo da AED. O que determina a validade de uma

²⁴ Em 1973, Richard Posner publica seu livro seminal “*Economic Analysis of Law* no qual unificou e consolidou as ideias da AED aplicadas ao direito. Hoje, a obra se encontra em sua nona edição (2014).

²⁵ Essa fase é igualmente denominada como neoprágmatismo, porque Richard Posner teria partido de um posicionamento pragmático para a AED e, ao longo da década de 1990, retornando dela àquele posicionamento original. A guinada neopragmatista de Richard Posner é descrita, metaforicamente, por Afonso Freire (2015) como um movimento pendular.

²⁶ [...] *economics is the instrumental science par excellence.*

decisão que aplica o direito é a sua submissão ao teste pragmático das consequências concretas e não a adequação em relação a um critério abstrato qualquer, como a norma jurídica ou a maximização de riqueza.

Para fazer jus ao pragmatismo, tais critérios podem importar e muitas vezes importam, apenas não necessariamente. Para o pragmatismo, o importante é solucionar, da melhor maneira possível, os problemas que surgem no dia a dia, de sorte que alcançar o resultado eficiente vai além da maximização da riqueza e passa a compreender qualquer resultado que se entenda como socialmente útil no contexto em que será produzido.

Portanto, a guinada para o pragmatismo não significou o abandono da AED, mas, sim, uma mudança de perspectiva em relação ao seu papel: a AED, mais especificamente a economia enquanto corpo científico, deixa de ser fundacional e passa a ser um instrumento de que se vale o pragmatismo jurídico. A cientificidade da economia não deixa de ser relevante em si mesma, porque, para o pragmatismo, não existem coisas valiosas *a priori*, mas apenas úteis para solucionar problemas em determinados contextos. Então, o que o pragmatista posneriano espera da teoria econômica é que ela lhe forneça uma metodologia empírica e vatídica que lhe permita avaliar se as suas decisões serão de fato úteis para a solução dos problemas da sociedade.

A vertente posneriana de pragmatismo jurídico, denominada de pragmatismo cotidiano, será explorada pelo presente trabalho, conforme o corte metodológico que já se declarou adrede, na qualidade de fio condutor da metodologia da AED no tocante à aplicação do direito, para, posteriormente, na seção 5, verificar sua viabilidade na concretização do direito tributário brasileiro por meio da obrigação tributária.

Neste momento, cumpre destacar que o desígnio de abordar o direito de forma pragmática não é exclusividade do pragmatismo jurídico norte-americano. Trata-se de uma tendência que se verifica também em parte da tradição jurídica romano-germânica, mais especificamente nas teorias vinculadas à escola de pensamento intitulada de jurisprudência dos interesses, que encontra nos problemas concretos envolvendo os interesses juridicamente protegidos a razão de ser do direito (CATÃO, 2014a, p. 16-17).

No Brasil, se a relevância das discussões acerca da incursão da AED sobre a aplicação do direito tributário já vinha se fazendo presente²⁷, hoje discuti-la se é simplesmente premente. Isso é um fato que se deve à promulgação da Lei nº 13.655/2018, a qual há de ser enfocada mais à frente, o legislador brasileiro acenou abertamente à introdução da AED, na

²⁷ Por exemplo, com a publicação de obras como “Direito tributário e análise econômica do direito” (SILVEIRA, 2009) e “Teoria da decisão tributária” (CARVALHO, 2018) que abordam o direito tributário à luz da AED.

medida em que determinara que a tomada de decisões jurídicas, em matéria de direito público, não poderá prescindir da consideração das consequências que ela possa provocar em concreto.

Com efeito, nesse movimento legislativo se verifica uma clara predisposição à positivação da AED, consciente ou inconscientemente, no direito brasileiro, o que, por óbvio, influencia a realidade do direito tributário. Confirma-o, para ficar em um nome, Floriano de Azevedo Marques Neto, um dos autores do anteprojeto que se converteu na lei em questão, afirma que a Lei nº 13.655/2018, imbuída de um racional pragmático, veio impulsionar o direito brasileiro em direção a “uma concepção já bem desenvolvida nos países que possuem sistemas jurídicos regidos pela common law, denominada Análise Econômica do Direito (*Law and Economics*)” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 47, grifo do autor).

Ora, diante desse cenário, faz-se mister trazer a lume as implicações da incorporação da AED, como metodologia, para a aplicação do direito brasileiro.

Repita-se, consciente ou inconscientemente, recorrer à AED para determinar as decisões jurídicas, ou seja, da aplicação do direito, redundando na filiação às máximas do pragmatismo jurídico, dentre elas a insuficiência metodológica do formalismo jurídico. Não se o pode negar, dado que a AED normativa, hoje, tão somente serve ao pragmatismo jurídico na qualidade de método científico. Destarte, Richard Posner afirma que “a economia moderna pode fornecer o quadro teórico indispensável à pesquisa empírica de que muito carece o direito” (1997, p. 19, tradução nossa)²⁸.

Nesse sentido, como Afonso Freire (2015, p. 226) teve a oportunidade de corretamente consignar, a função da AED, enquanto teoria econômica do direito, não é senão a servir na qualidade de “suporte conceitual e instrumental ao pragmatismo filosófico”, o que apenas acrescenta a teoria econômica na antiga associação existente entre pragmatismo e direito (NÓBREGA, 2014, p. 326) e também justifica o tratamento conjunto aqui dispensado ao tema.

Logo, se se recorre à AED para orientar a aplicação do direito, como parece tê-lo feito a Lei nº 13.655/2018 com seu “racional pragmático” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 68) – e, neste momento, não se está ainda a questionar a possibilidade do recurso em si mesmo –, está-se a aderir, necessariamente, à proposta pragmatista, ainda que não necessariamente a AED (ANDRADE, 2019, p. 374-375), pois não existe AED que não seja pragmática, no sentido de consequencialista. Afinal, ela é o modo econômico de ver o direito.

²⁸ *Modern economics can furnish the indispensable theoretical framework for the empirical research that law so badly needs.*

Em outras palavras, empregar a AED como método de aplicação do direito ante casos concretos, sob a orientação do pragmatismo jurídico, importa no baseamento da construção da realidade jurídica sobre a perspectiva da teoria econômica, cuja racionalidade gira em torno de trocas monetárias ou monetizáveis segundo a lei da utilidade marginal. Em síntese, ter-se-ia o econômico produzindo o jurídico.

Positivar a exigência de que o aplicador do direito tenha sempre uma preocupação de cunho pragmático, que o vincule às eventuais consequências de sua decisão antes de tomá-la, corresponde precisamente à realização da principal bandeira do pragmatismo.

A discussão ora proposta ganhou ímpeto com a promulgação da Lei nº 13.655/2018, que alterou a LINDB exatamente para reforçar esse tipo de preocupação consequencialista no âmbito do direito público e, portanto, no do direito tributário.

Em segundo lugar, embora terminantemente fora do escopo deste trabalho de dogmática do direito tributário, impõe-se esclarecer que o consequencialismo²⁹, o pragmatismo filosófico, o pragmatismo jurídico e a AED não se confundem em teoria, mas, nada obstante, todos eles se relacionam intimamente na prática, de tal sorte que podem ser tratados conjuntamente, como o são no presente trabalho.

Isso se deve ao fato de que, conquanto o pragmatismo filosófico – do qual o pragmatismo jurídico é apenas uma especificação material³⁰ – entendido como proposta epistemológica possua um escopo muito mais amplo do que o da AED, a AED e o pragmatismo, em pertencendo ao mesmo contexto ético-filosófico consequencialista, caminham sempre juntos em sua prática. Mais do que isso, como já visto, a AED é apenas uma metodologia economicista a serviço do pragmatismo jurídico.

Com efeito, ambos convergem para o mesmo objetivo, qual seja a antecipação das prováveis consequências práticas de uma decisão, a fim de que esta seja tomada em função do prognóstico realizado pelo julgador, ou seja, quando e na medida em que promova ou evite a consequência conjecturada a critério do julgador.

Logo, o consequencialismo, o pragmatismo e a AED podem ser visualizados como um amálgama que, em resumo, opera:

²⁹ O consequencialismo é uma espécie de teoria ética que se caracteriza por julgar as condutas, comissivas ou omissivas, como morais ou imorais, certas ou erradas, conforme suas consequências. É uma teoria que se opõe diretamente à deontologia e não se confunde com o pragmatismo. Não se irá além disso, porque adentrar em discussões de filosofia moral, decerto, não faz parte do escopo deste trabalho de dogmática do direito tributário brasileiro. Para mais sobre o tema, leia “Consequentialism: new directions, new problems”, editado por Christian Seidel e “Virtue rediscovered: deontology, consequentialism, and virtue ethics in the contemporary moral landscape”, de Nathan Wood.

³⁰ Para uma reconstrução histórica da relação entre o pragmatismo filosófico e o pragmatismo jurídico, bem como a influência desses movimentos sobre a teoria pragmatista de Richard Posner, cf. ARRUDA, 2011.

[...] antecipando consequências futuras que se produz conhecimento no âmbito do pragmatismo. E estas consequências futuras devem ser permanentemente antecipadas para que se possa conhecer qual delas é melhor, a mais satisfatória, a mais útil e a mais benéfica. (POGREBINSCHI, 2005, p. 39).

Para o pragmatismo e para a AED, dadas as premissas em que se fundam, é esse conhecimento prospectivo, essencialmente consequencialista, que faz sentido. Afinal, “o espectro de ação do homem econômico volta-se ao futuro” (ARAÚJO, 2016, p. 53), ou seja, o modelo de homem da economia age de forma finalística sempre para maximizar suas utilidades, entendidas como as satisfações pessoais dele, sejam lá quais forem.

Torna-se imprescindível para o êxito da AED e de sua abordagem pragmático-economicista que a prospectividade do pensamento econômico passe a permear o raciocínio jurídico, de modo que se imponha uma dimensão consequencialista à aplicação do direito (MENDONÇA, 2012, p. 2).

Então, essa necessidade de adaptação – repita-se, que existe do ponto de vista da AED – decorre do fato de que se distinguem a economia e o direito, na medida em que este “não possui como característica uma preocupação consequencialista, [...] e também não *aprende* com o passado” (ARAÚJO, 2016, p. 52), características que serão melhor trabalhadas nas seções seguintes, o que não obsta que se adiante que o direito não é dado à “análise das consequências como forma de valorar a adequação de uma conduta” (VIARO, 2019, p. 75).

Em outras palavras, diferentemente do direito, a economia tem uma preocupação consequencialista e, por isso, adapta-se aos acontecimentos tendo em vista a repercussão econômica que poderão ter. Trata-se de um compromisso que a economia possui de descartar as próprias premissas sempre que elas não se confirmarem diante da realidade fática (POSNER, 1997, p. 19), o que corresponderia ao direito abandonar suas normas, ainda que válidas, porque foram descumpridas.

De fato, o direito – que cuida da regulação das condutas humanas em sociedade – e a economia – que cuida dos efeitos práticos das condutas humanas em sociedade –, claramente não se valem, ao menos *a priori*, do mesmo tipo de raciocínio para operar e realizar suas respectivas funções na sociedade.

A AED admite e promove a premissa de que o direito deva ser pragmático, mais preocupado com os fins do que com os meios. Essa premissa “caracteriza a cosmovisão da segunda geração [da AED] que aceita a possibilidade de desenvolver uma subjetividade

pragmatista para ‘improvisar’” (MINDA, 1995, p. 100, tradução nossa)³¹ e se alinha à tese de John Dewey, um dos responsáveis pela consolidação do pragmatismo nos EUA, de que o direito precisa “de uma lógica relativa às consequências e não aos antecedentes, de uma lógica vaticinante de probabilidades em vez de uma dedutiva de certezas.” (1924, p. 26, tradução nossa)³².

Tal postura se explica pela vinculação genética que a AED mantém com a tradição do realismo jurídico norte-americano, de modo que a assunção de sua proposta teórica coloca a satisfação das utilidades humanas, por meio da aplicação do direito, como prioridade decisória, “algo *mais relevante do que a segurança jurídica e a manutenção da coerência lógica* com textos normativos.” (OLIVEIRA, 2014, p. 665, grifo nosso).

Assim, para ter êxito na consecução dessa prioridade, a AED precisa incutir a lógica antifundacionalista, contextualista e consequencialista do pragmatismo no processo de tomada de decisões que aplicam o direito. Isso significa que, para que seja tomada, a decisão deve ser antes aprovada num teste que, por meio de observações empíricas acerca do comportamento jurídico e levando em consideração a probabilidade de suas consequências práticas, submete ao critério da eficiência no caso concreto.

Trata-se, portanto, de uma verificação que não se funda em conceitos nem em categorias *a priori* (como a norma jurídica, por exemplo), mas, sim, em considerações relativas às particularidades do contexto em que se dá a experiência concreta sobre e para a qual será aplicada a decisão que for tomada. Assim, não existem fórmulas que determinem aprioristicamente como se deve decidir.

Quer dizer, a aplicação do direito deve produzir o melhor resultado possível, segundo suas consequências práticas, diante de um caso concreto. Em assim sendo, o pragmatismo sustenta que ao juiz compete “concretizar o direito de uma maneira que atenda às necessidades humanas e sociais – *mesmo que isso implique uma decisão contrária aos textos normativos*” (OLIVEIRA, 2014, p. 666, grifo nosso).

Nesse sentido, o pragmatismo leva os juízes a tomarem decisões em função de suas possíveis consequências práticas, na medida em que elas seriam, em última análise, mais importantes do que as normas jurídicas enquanto categorias *a priori* que estariam desconexas da realidade concreta (CATÃO, 2014b, p. 55).

³¹ The phrase “law is pragmatic” characterizes the worldview of second-generation scholars who accept the possibility of developing a pragmatic subjectivity for “muddling through” the hard problems in the law.

³² They indicate either that logic must be abandoned or that it must be a logic relative to consequences rather than to antecedents, a logic of prediction of probabilities rather than one of deduction or certainties.

Ora, a premissa é clara: o que importa para a tomada de decisão é a experiência concreta. Essa é a realidade do pragmatismo, filosófico ou cotidiano, indistintamente. E o juiz pragmatista de Richard Posner partilha dos referidos pressupostos do pragmatismo, assumindo para si a tarefa de “decidir seus casos da maneira que melhor promova, dentro das limitações do papel do juiz, os objetivos da sociedade.” (POSNER, 2011, p. 196).

Desse modo, para o pragmatismo jurídico, as normas jurídicas fazem parte do “jogo judicial” (POSNER, 1997, p. 21) e não podem ser simplesmente ignoradas, mas tampouco gozam de aplicabilidade incondicional, de modo que se aplicam apenas na medida em que sejam úteis para solucionar os casos concretos que se apresentam aos juízes, assim como se dá com a metodologia econômica da AED.

Disso decorre uma conclusão que é óbvia: as normas são relevantes, Richard Posner não o nega, mas jamais serão, *per se*, determinantes para a tomada de uma decisão. Esta jamais deverá ser tomada independentemente de suas consequências práticas, as quais, estas sim, devem ser determinantes para o resultado do processo, o qual – relembre-se – consiste no momento de concretização do direito, inclusive com a definitividade da coisa julgada no caso do Brasil. O juiz pragmatista de Richard Posner partilha desses pressupostos do pragmatismo, assumindo para si a tarefa de “decidir seus casos da maneira que melhor promova, dentro das limitações do papel do juiz, os objetivos da sociedade.” (POSNER, 2011, p. 196).

Sinteticamente, então, essa é a atual base de que parte a AED normativa, menos apegada ao conceitualismo econômico e mais pragmática, em cujo âmbito se insere a teoria posneriana que, a seguir, mais detidamente se passa a expender.

2.1.1 O pragmatismo de Richard Posner: o primado do consequencialismo no direito

Precede à exposição da teoria pragmatista posneriana o destaque de que o próprio Richard Posner declara que ele não rejeita completamente o formalismo e, mais, que a lógica é um sistema formal profícuo que possui um papel importante no processo de tomada de decisões jurídicas (1990a, p. 454-455).

Demais disso, ele declara também que não pretende oferecer uma definição cabal de seu pragmatismo jurídico, mesmo porque não existiria um conceito dogmático para ele, nem mesmo um uso comum do termo pragmatismo (POSNER, 1997, p. 4, 2003, p. 24).

Em verdade, ele considera que o pragmatismo é mais uma atitude perante o direito do que uma teoria a seu respeito (POSNER, 2003, p. 26)³³. Isso, porém, não surpreende, dado que o antifundacionalismo é uma das notas do pragmatismo.

Assim, em vez de defini-lo de forma categórica, Richard Posner prefere se utilizar de uma série de adjetivos para denotar o conteúdo de sua teoria pragmatista, tratando-a, em síntese, como uma abordagem “prática, instrumental, prospectiva, progressista, empírica, cética, antidogmática, experimental” (1997, p. 11).

A partir de tais adjetivos, que efetivamente conformam o conteúdo do pragmatismo posneriano, igualmente denominado de pragmatismo cotidiano, chega-se à seguinte definição: uma abordagem que prefere a ação à reflexão, pois não crê na possibilidade de se alcançar a verdade e, assim, valoriza o mundo concreto dos fatos e das experimentações em detrimento do abstrato das hipóteses e das teorias, interessando-se apenas por aquilo que se mostra útil para a solução de problemas práticos, do dia a dia, presentes e futuros (POSNER, 1997, p. 4-11).

Essa definição se repete, por meio de outros termos, quando Richard Posner volta a se referir ao pragmatismo cotidiano, definindo-o como a disposição ou atitude que o juiz possui em relação à tomada de decisões com base nos fatos e nas consequências, e não em conceitualismos e teorias, algo que é especialmente encorajado no âmbito da Suprema Corte em função da natureza da matéria constitucional (POSNER, 2003, p. 64). Isso, porém, não é exclusividade dos EUA. De fato, o fenômeno pode ser verificado também no Brasil onde o STF, notadamente em sede de controle abstrato de constitucionalidade quando se apresenta a questão da modulação temporal da eficácia da decisão, decide de forma pragmática ou consequencialista (TORRES, 2010, p. 42).

Assim, parece factível afirmar que o núcleo do pragmatismo posneriano consiste na seguinte pergunta, que deve ser respondida diante de qualquer questão que se apresente a quem tenha que aplicar o direito: “Que diferença prática, palpável e observável isso faz?” (POSNER, 1997, p. 7, tradução nossa)³⁴. Obtida essa resposta, passa-se à decisão.

Destarte, dê-se um exemplo relativo ao direito tributário que se pode verificar no bojo de uma ação declaratória, na qual o juiz é chamado a decidir se no caso concreto se formou ou não uma relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte. Nessa situação, ele deve

³³ Eis o porquê por trás do corte metodológico do presente trabalho que se exime de realizar uma reconstrução histórica do pragmatismo filosófico, do pragmatismo jurídico e da relação entre ambos. Richard Posner considera que há pouco no pragmatismo norte-americano ou em qualquer uma das versões de pragmatismo filosófico moderno que o direito possa aproveitar (POSNER, 2003, p. 49).

³⁴ *What practical, palpable, observable difference does it make to us?*

decidir se incidiu a norma tributária, geral e abstrata, que determinava validamente o surgimento da relação jurídico-tributária (uma consequência jurídica) ante a materialização de sua hipótese de incidência no mundo fenomênico; e, além disso, ele deve, concomitantemente, conjecturar acerca das consequências práticas (consequências extrajurídicas) que reconhecer ou não reconhecer essa relação poderá ter e, somente então, decidir se aplicá-la-á, ou seja, se garantirá ou não sua eficácia no caso individual.

Quer dizer, a critério do julgador, a decisão a ser tomada acerca da concretização do mandamento da norma jurídica, com a confirmação da obrigação tributária, deve levar em consideração se a aplicação de tal norma vigente encontra uma justificativa do ponto de vista das consequências práticas que pode provocar, independentemente da validade da norma ou de se se trata de uma decisão pró-contribuinte ou pró-fisco. Decerto, o mesmo vale para a decisão que não aplica o direito vigente.

Richard Posner, ao mesmo tempo em que admite que as normas têm uma estrutura lógica própria, afirma que as normas jurídicas são “frequentemente vagas, indeterminadas, tenuemente fundamentadas, altamente contestáveis, e não apenas alteráveis, mas constantemente alteradas”, e, por isso, do ponto de vista do juiz, apresentam-se “mais como guias ou hábitos do que como injunções” à atividade jurisdicional (POSNER, 1990a, p. 455, tradução nossa)³⁵.

Assim, Richard Posner entende que “os juízes antes criam o direito do que o descobrem e se utilizam tanto dos textos legais postos pelas legislaturas e dos precedentes (‘direito positivo’), quanto de suas preferências éticas e políticas” (POSNER, 1990a, p. 457, tradução nossa)³⁶.

Com efeito, *mutatis mutandis*, a atitude pragmatista resulta nisso: “se ele não gostar das consequências de uma determinada abordagem, se, em outras palavras, a intuição dele for de encontro aos postulados de uma teoria moral, ele seguirá a própria intuição” (POSNER, 2003, p. 39, tradução nossa)³⁷.

De acordo com o pragmatismo posneriano, diante de casos controvertidos, seja em termos jurídicos, seja em termos fáticos, o juiz não consegue decidir com fundamento no conhecimento lógico ou, ainda, no científico, sendo a interpretação jurídica tradicional

³⁵ *For while rules have a logical structure, legal rules are often vague, open-ended, tenuously grounded, highly contestable, and not only alterable but frequently altered. From the judge's standpoint they are more like guides or practices than like orders.*

³⁶ *Judges make rather than find law, and they use as inputs both the rules laid down by legislatures and previous courts (“positive law”) and their own ethical and policy preferences.*

³⁷ *If he doesn't like the consequences of a particular approach, if in other words his moral intuitions clash with the teachings of a moral theory, he will go with his intuitions.*

insuficiente, de modo que lhe resta como única saída plausível recorrer àquilo que Richard Posner denomina, num “sentido heterodoxo”, de razão prática. Ele afirma:

Com efeito, de tão limitado poder são os meios disponíveis para os tribunais averiguarem as questões jurídicas que, diante de um caso difícil, o máximo a que um juiz pode aspirar é tomar uma decisão “razoável” (prática, sensível), e não uma demonstravelmente correta – esta normalmente estará fora de questão. Os ingredientes da razoabilidade incluem, mas não se esgotam nelas, as convenções jurídicas, como os precedentes e os princípios para a utilização dos precedentes. Frequentemente o juiz não terá a escolha senão de fundamentar sua decisão com base em métodos não jurídicos oriundos de matérias não jurídicas e, às vezes, estabelecer uma intuição, que não pode ser articulada, contrariamente aos argumentos jurídicos. (POSNER, 1990a, p. 456, tradução nossa)³⁸.

Desse modo, sequer haveria um raciocínio propriamente jurídico (POSNER, 1990a, p. 455, 459) e, por conseguinte, o raciocínio responsável por concretizar (aplicar) o direito é o mesmo raciocínio que, ao se deparar com a necessidade de buscar uma solução para um problema, qualquer indivíduo intuitivamente realiza, com base no bom senso e na razoabilidade. “O pragmatista cotidiano se utiliza do bom senso para resolver problemas”, declara Richard Posner (2003, p. 52, tradução nossa)³⁹.

A partir dessa noção de razão prática que se erige o pragmatismo cotidiano defendido por Richard Posner. Em resumo, trata-se de um raciocínio experimental, essencialmente consequencialista, voltado à resolução, por tentativa e erro, de problemas concretos que surgem no cotidiano das pessoas em geral. Daí, a propósito, a razão de ser da expressão “pragmatismo cotidiano”.

Esse pensamento se mostra em perfeita sintonia com a compreensão do direito de que Richard Posner parte em sua empreitada teórica. Para ele, o direito não é um sistema de normas, nem positivo, nem natural, mas, sim, uma prática e, em especial, uma prática decisória (POSNER, 1990a, p. 456, 2003, p. 81). É uma prática que, a propósito, segundo John Dewey, deveria tratar as normas jurídicas como hipóteses de trabalho a serem testadas, em termos empíricos, no tocante aos efeitos de sua aplicação em casos concretos (1924, p. 26).

Então, na base do pragmatismo de Richard Posner está a negação da existência de um raciocínio especificamente jurídico, o que inclui a forma hipotético-condicional da norma

³⁸ *Indeed, of such limited power are the tools of inquiry available to courts that the highest realistic aspiration of a judge faced with a difficult case is to make a “reasonable” (practical, sensible) decision, as distinct from a demonstrably correct one – the latter will usually be out of the question. The ingredients of reasonableness include, but are not exhausted in, conventional legal material such as precedents and the principles for using precedents. Often the judge will have no choice but to reason to the outcome by nonlegal methods from nonlegal materials, and sometimes he will have to set inarticulable intuition against legal arguments.*

³⁹ *The everyday pragmatist uses common sense to resolve problems.*

jurídica⁴⁰. Todavia, negá-lo é uma decorrência de uma crítica mais profunda, uma crítica que se dirige contra a própria ideia de autonomia do direito. À autonomia do direito, enquanto objeto da crítica de Richard Posner (1997, p. 17-18), pode ser atribuída a definição de autonomia de que gozam os sistemas sociais, incluído o sistema jurídico, na teoria dos sistemas autopoieticos⁴¹.

Para Richard Posner, então, a autonomia do direito seria apenas uma quimera dos juristas, de tal modo que ele desistiu de buscá-la, pontificando que os “esforços para readquirir confiança na autonomia e na objetividade do direito parecem fúteis nestes tempos científicos e plurais.” (POSNER, 1990a, p. 458, tradução nossa)⁴². Ele, por exemplo, critica Lloyd Weinreb por defender que os juízes devem se ater ao direito propriamente dito sem especificar onde o direito começa e onde ele termina (POSNER, 2010, p. 188). Essa crítica, em particular, não se sustenta diante da proposta teórica da referida teoria geral dos sistemas autopoieticos, como será visto mais adiante.

Em assim sendo, ele não poderia deixar de concluir – e de fato não deixa – pela inexistência de limites apriorísticos em relação ao conteúdo dos argumentos e dos métodos à disposição da atividade decisória – os quais só fazem sentido do ponto de vista de uma realidade que não se deixa determinar por outras, no tocante ao material que pode integrar o que se chama de argumentação jurídica –, cuja solidez, então, passa a ser melhor aferida, prospectivamente, tendo em vista as suas consequências práticas no mundo fenomênico (POSNER, 1990a, p. 459, 467).

Nada obstante, ressalte-se que há limites em relação às consequências que podem ser levadas em consideração quando da ponderação acerca da decisão a ser tomada.

Com efeito, ao analisar o processo referente ao resultado da eleição presidencial norte-americana no Estado da Flórida no ano 2000, Richard Posner afirma que existem determinadas espécies de consequências que sempre (ou melhor, quase sempre) devem ficar de fora do escopo da decisão. Por exemplo, as implicações financeiras que a tomada de uma decisão pode ter para o próprio juiz que a toma (POSNER, 2003, p. 335).

Ademais, Richard Posner reconhece que, na prática, os juízes e os advogados, via de regra, não têm condições de aferir, por falta de tempo ou de treinamento, as causas e as consequências inerentes à aplicação do direito e que, além disso – ou talvez por isso –, pouco

⁴⁰ Esse ponto em particular é o cerne do problema posto ao presente trabalho, como será percebido nas próximas seções.

⁴¹ O conceito de autopoiese do sistema do direito será trabalhado, à luz do marco teórico luhmanniano, na seção seguinte do presente trabalho.

⁴² *Efforts in this scientific and pluralistic age to regain a confident sense in the law's autonomy and objectivity seem futile.*

se sabe a respeito das consequências práticas que a aplicação do direito provoca sobre a realidade e as quais deveriam ser o critério de aferição da solidez e da validade da própria aplicação (POSNER, 1990a, p. 468).

Esse quadro de desconhecimento e de incapacidade decorreria dos “caminhos divergentes” que tomaram a atividade judicial, que tem de aplicar o direito, e a academia⁴³, que deveria preparar os juízes e os advogados a aferirem e a preverem as consequências que a aplicação do direito envolve, e que, progressivamente, insulam-nas uma da outra, desconectando-as, de modo que não contribuem uma para a outra em reciprocidade (1990a, p. 468-469; 2016, p. 1-51).

Para compreender o processo decisório de aplicação do direito que o pragmatismo posneriano propõe, impõe-se expô-lo em conformidade com os princípios em que a sua construção se baseia.

Em resumo, o pragmatismo cotidiano representa a atitude ou a disposição para a construção de um raciocínio não especializado (logo, não jurídico) que, direcionado a resolver problemas práticos, envolve a consideração de algumas consequências empíricas, sendo que nele as consequências particulares devem, em regra, prevalecer sobre as sistêmicas, porque o direito, mais do que coerente e estável, precisa ser flexível, criativo e adaptável. Para o pragmatismo, deve sê-lo assim e só o pode ser se for aplicado segundo o critério da razoabilidade e por intermédio das ferramentas de que dispõem os métodos que, como a AED, valem-se de testes empíricos (POSNER, 2003, p. 59-85).

Tendo em vista o foco do presente trabalho no consequencialismo da proposta ora analisada, cumpre esclarecer o que se entende por consequências particulares e sistêmicas. Segundo Richard Posner, diante de um caso concreto a ser decidido, as consequências particulares são aquelas que advirão da decisão e que se relacionam direta e especificamente ao caso. Já as sistêmicas são aquelas que, tomadas no caso individual, potencialmente impactam o direito como um todo ou, ainda, o próprio Estado de Direito (POSNER, 2003, p. 61).

Ciente da importância das consequências sistêmicas para o planejamento individual da vida individual (POSNER, 2003, p. 61), ele afirma que “se, em geral, os juízes não interpretassem os contratos e as leis em conformidade com o sentido ordinário dos respectivos

⁴³ Richard Posner se refere às faculdades de direito, mas não parece haver qualquer óbice a que se entenda o termo como abrangente também da ciência do direito em sentido amplo, entendida como continente da teoria do direito e da dogmática jurídica.

textos, a certeza dos deveres jurídicos seria gravemente abalada” (POSNER, 2003, p. 62, tradução nossa)⁴⁴.

Contudo, note-se que se afirmou que apenas “em geral” os juízes aplicam o direito dessa maneira. Isso significa que, embora confira importância às consequências ditas sistêmicas, não as considera determinantes e não as trata como se fossem, pois, como ocorre com tudo à luz do pragmatismo cotidiano, devem, segundo o critério da razoabilidade, mostrar-se úteis, ou seja, eficazes diante da necessidade do caso concreto. No mesmo sentido, Adrian Vermeule entende que “os juízes devem interpretar os textos legais de acordo com as regras cuja observância produz as melhores consequências no total” (2006, p. 5, tradução nossa)⁴⁵.

Portanto, em última análise, também as consequências sistêmicas, mesmo relacionadas com o Estado de Direito, podem ser, caso a caso, flexibilizadas se isso permitir que, adaptando-se às exigências da realidade concreta, alcance-se a melhor decisão, não do ponto de vista do direito válido como um todo, mas da perspectiva das possíveis consequências. Isso porque, se o juiz não deve ignorar as consequências sistêmicas, “seria igualmente não pragmático recusar-se a considerar as consequências particulares do caso concreto só porque o texto do contrato ou da lei em questão eram claros *prima facie*” (POSNER, 2003, p. 62, tradução nossa)⁴⁶.

Nesse sentido, parece haver a precedência das consequências particulares da decisão, salvo se a utilidade por elas promovida for superada pelo prejuízo sistêmico que podem ocasionar. Todavia, não se oferece nenhum critério, além, é claro, da razoabilidade, para aferir e dimensionar o peso das consequências e, assim, decidir entre as particulares ao caso concreto e as sistêmicas do direito. A verdade é que não existe tal critério:

Não há um algoritmo para acertar a medida correta entre o primado da legalidade e o das consequências relativas ao caso específico, entre continuidade e criatividade, entre longo e curto prazos, entre consequências sistêmicas e particulares, entre regra e princípio. De fato, não há muito o que dizer ao juiz que queira ser pragmático além de que deve tomar a melhor decisão possível, tudo considerado. (POSNER, 2003, p. 64, tradução nossa)⁴⁷.

⁴⁴ *If judges did not generally interpret contracts and statutes in accordance with the ordinary meaning of the sentences appearing in those texts, certainty of legal obligation would be seriously undermined.*

⁴⁵ [...] *judges should interpret legal texts in accordance with rules whose observance produces the best consequences overall.*

⁴⁶ [...] *it would be equally unpragmatic to refuse to consider case-specific consequences altogether just because the language of the contract or statute in issue seemed clear on its face.*

⁴⁷ *There is no algorithm for striking the right balance between rule-of-law and case-specific consequences, continuity and creativity, long-term and short-term, systemic and particular, rule and standard. In fact, there isn't too much more to say to the would-be pragmatic judge than make the most reasonable decision you can, all things considered.*

Nada obstante, Richard Posner mantém-se coerente e, questionado a respeito de como devem ser sopesadas e definidas as consequências relevantes para a decisão no caso concreto, ele simplesmente afirma que o pragmatismo cotidiano não tem nada a dizer sobre isso (POSNER, 2003, p. 333). Assim, admite que “juízes diferentes, cada um imbuído da própria ideia que tem acerca das necessidades e dos desígnios da sociedade, sopesará diferentemente as consequências.” (POSNER, 2003, p. 71, tradução nossa)⁴⁸.

Por tudo, verifica-se que aquilo a que se propõe o pragmatismo cotidiano, em termos de aplicação do direito, é basicamente:

[...] encorajar a noção de que os juízes deveriam reconsiderar sua missão como sendo ajudar a sociedade a lidar com seus problemas e, portanto, que as regras que eles criam ao decidir deveriam ser avaliadas pelo critério “do que funciona” em vez de por sua correspondência à verdade, ao direito natural ou a algum outro princípio abstrato de validação. (POSNER, 2003, p. 47, tradução nossa)⁴⁹.

Assim, a proposta de interpretação e de aplicação do pragmatismo, por intermédio da metodologia da AED, parte da premissa de que o direito pode e deve ser entendido e avaliado conforme as consequências práticas que pode, em tese, produzir, ainda que isso termine dissolvendo a realidade jurídica em outra (POSNER, 2003, p. 63). Tudo isso segundo num raciocínio claramente afim ao consequencialismo da economia⁵⁰.

Trata-se, pois, de uma abordagem que deve ser observada *cum grano salis*, pois “a análise econômica do direito, quase por definição, nega a autonomia do direito” (POSNER, 1997, p. 18, tradução nossa)⁵¹.

Destarte, o risco de a economia se apropriar do direito para concretizar os seus objetivos (monetários ou monetizáveis, sempre) é real. Afinal, para o pragmatismo cotidiano, “não há nenhuma diferença intrínseca ou fundamental entre como um juiz aborda uma

⁴⁸ *It just means that different judges, each with his own idea of the community's needs and interests, will weight consequences differently.*

⁴⁹ *And it may encourage the thought that judges should reconceive their mission as that of helping society to cope with its problems, and therefore that the rules that judges create as a byproduct of adjudication should be appraised by a “what works” criterion rather than by their correspondence to truth, natural law, or some other abstract validating principle.*

⁵⁰ Repetidamente, Richard Posner afirma que o pragmatismo que ele propõe para a adjudicação não é consequencialista. O fundamento de tal afirmação seria o fato de que não existe para o pragmatismo, diferentemente do que ocorre no utilitarismo, uma obrigação por parte do juiz de sempre decidir em função das consequências práticas em vez de decidir por observar o direito vigente (POSNER, 2003, p. 337). Ora, o argumento não convence, na medida em que a própria essência desse fundamento é consequencialista. De fato, o único motivo para sustentá-lo é o entendimento de que uma determinação *a priori* para decidir conforme as consequências e não a norma jurídica seria pouco profícua do ponto de vista da necessidade de produzir as melhores soluções para os casos concretos.

⁵¹ *Economic analysis of law almost by definition denies law's autonomy.*

questão jurídica e um empresário aborda um problema de produção ou de publicidade.” (POSNER, 2003, p. 73, tradução nossa)⁵².

Em suma, o cerne do pragmatismo jurídico, apesar da dificuldade inerente à tentativa, pode ser definido como a disposição para fundamentar as decisões tomadas com base em fatos e em consequências (POSNER, 2003, p. 24, 59).

Tudo isso, porém, não é tão simples, porquanto implica as dificuldades inerentes ao processo de tomada de decisões sobre bases consequencialistas: saber os tipos de consequências que devem ser levados em consideração e os critérios com base nos quais elas devem ser avaliadas (MACCORMICK, 2005, p. 103).

Diante de todo o exposto *supra*, o Brasil parece ansioso para incorporar essa disposição em sua realidade jurídica na qualidade de “método e teoria do Direito” (ARAÚJO, 2016, p. 133), tomando-a como um sinal de progresso.

2.2 O AVANÇO DO CONSEQUENCIALISMO NO BRASIL: A LEI Nº 13.655/2018, O RACIONAL PRAGMATISTA E A INSTRUMENTALIZAÇÃO DA AED NA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como já mencionado, a promulgação da Lei nº 13.655/2018 impulsionou a discussão sobre a adoção do pragmatismo consequencialista e da AED na qualidade de aporte metodológico para a aplicação do direito em geral e, por conseguinte, para a do direito tributário em particular, a fim de promover segurança jurídica.

No Brasil, todavia, o avanço do pragmatismo jurídico, mais do que uma adesão consciente às propostas teóricas de Richard Posner e da AED, pode ser um sintoma do crescente processo de judicialização da vida social brasileira, o que acarreta na politização do Poder Judiciário – hipótese ainda mais plausível quando se considera que o STF “tem conscientemente assumido um papel político.” (FERREIRA FILHO, 2015, p. 253).

Cumprido, desde já, esclarecer o que se entende por consequencialismo para os fins do presente trabalho. Para tanto, toma-se emprestada, porque satisfatória em meio à imprecisão em torno do conceito (AMARAL, 2019, p. 179), a definição dada por Humberto Ávila, para quem o consequencialismo seria:

⁵² *But there is no intrinsic or fundamental difference between how a judge approaches a legal problem and how a businessman approaches a problem of production or marketing.*

[...] a estratégia argumentativa mediante a qual o intérprete molda o conteúdo ou a força do Direito conforme as consequências práticas que pretende evitar ou promover, em detrimento da estrutura normativa diretamente aplicável (ÁVILA, 2019, p. 52).

Em sendo assim, é evidente que o consequencialismo e o pragmatismo não diferem um do outro substancialmente – não obstante Richard Posner insista que sim –, de sorte que o presente trabalho, inclusive em seu título, refere-se ao pragmatismo consequencialista, tratando-os amalgamados, porque, como já se explicou, aqui não se está a discutir filosofia moral.

Pois bem. Também conhecida como “Lei da segurança para a inovação pública” ou “Lei da segurança jurídica”, em razão de seu foco na segurança jurídica e na eficiência relativamente à criação e à aplicação do direito público, a Lei nº 13.655/2018 pode ser interpretada como um aceno ao pragmatismo consequencialista e ao seu suporte metodológico, a AED, quer o legislador o tenha querido, quer não o tenha.

Desse modo, o fato é que a caixa de Pandora foi aberta – ou simplesmente foi escancarada – e a discussão se faz premente para a ciência do direito.

Não se pode menoscar o potencial que a lei em questão indubitavelmente tem de impactar todo o direito e todo o raciocínio jurídico, como se as alterações trazidas não pudessem redundar na incorporação do pragmatismo jurídico⁵³. Faz-se mister não desdenhar da questão, mas, sim, averiguar e demonstrar, como o faz o presente trabalho, a (im)possibilidade e os limites que o consequencialismo encontra no direito brasileiro.

A despeito disso, não é difícil encontrar na literatura jurídica referências ao fato de que a Lei nº 13.655/2018 teria significado a adoção do consequencialismo, para além de qualquer sombra de dúvida, pelo direito brasileiro (DALLARI, 2019, p. 134). Aliás, existem vozes que clamam pela incorporação do aparato teórico-conceitual da AED na realidade jurídica nacional; por todas, confira-se Ivo Gico Jr. a clamá-la:

Já passou da hora de os juristas descerem de suas torres de marfim, de suas faculdades distantes, e começarem a estudar a realidade. Do lado dos economistas, está na hora de olharem um pouco menos para suas fórmulas matemáticas esteticamente estonteantes e um pouco mais para a realidade brasileira. (2019, p. 29).

⁵³ Por exemplo, Fábio Martins de Andrade quer acreditar que, apesar de admitir que a Lei nº 13.655/2018 pôs o consequencialismo dentro da realidade brasileira, a alteração da LINDB não significará a prevalência das consequências práticas, simplesmente porque não o poderia ter feito, não sem “subverter completamente a atual ordem jurídica”, de modo que, segundo ele, apenas aos “apressados e incautos” tal interpretação “esdrúxula” seria possível (ANDRADE, 2019, p. 114-115, 373).

Ademais, conquanto a Lei nº 13.655/2018 tenha vindo a lume expressamente para melhorar a qualidade da atividade decisória em matéria de direito público, não há dúvida de que a sua abrangência é a maior possível, aplicando-se a todo o direito brasileiro, em especial ao direito público, inclusive o direito tributário.

Afinal, a referida lei promoveu a alteração do Decreto-Lei nº 4.657/1942 – a LINDB – que, com *status* de lei ordinária, regula o tema da aplicação das normas jurídicas no direito brasileiro, estabelecendo, além de parâmetros gerais de elaboração, de vigência e de eficácia, regras acerca de como se deve interpretar, integrar e aplicar o direito no Brasil, acrescentando-lhe uma dezena de novos artigos⁵⁴.

Embora toda a Lei nº 13.655/2018 se oriente por um racional pragmático e possa, em alguma medida, contribuir para o avanço do consequencialismo⁵⁵, o presente trabalho, sempre tendo em vista o escopo que o move, concentrar-se-á no artigo 20, *caput*, da LINDB, porque é dele que consta a referência literal à determinação de que, seja por parte do Poder Executivo, seja por parte do Poder Judiciário, não se decidirá “sem que sejam consideradas as *consequências práticas* da decisão” (BRASIL, 1942, grifo nosso)⁵⁶.

O dispositivo em foco prescreve, em outros termos, aquela disposição pragmatista de que Richard Posner fala e que pode ser tomada como sinônimo de consequencialismo, tal qual definido por Humberto Ávila adrede.

Cumprir notar aqui a contradição da “Lei da segurança jurídica”. Em primeiro lugar, o “pragmatismo não tem compromisso com os postulados da certeza e da segurança jurídica.” (BILHIM, 2016, p. 37). Em segundo lugar, em vez de oferecer segurança, na medida em que ela própria é objeto de controvérsia, ela potencializa o estado de insegurança, pois não se sabe ao certo se sua determinação consequencialista deve ou não prevalecer. Com efeito, a validade do referido artigo está sendo questionada pela Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho, no bojo Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6.146, por

⁵⁴ Dentre os artigos originalmente acrescentados pela Lei nº 13.655/2018, diversos parágrafos, o artigo 25 e o inciso II do parágrafo primeiro do artigo 26 foram vetados, quando da sanção presidencial, por contrariedade ao interesse público e inconstitucionalidade

⁵⁵ Partindo da opinião de Flávio de Azevedo Marques Neto e de Rafael Vêras de Freias, parece que o artigo 22 da LINDB contribui para a admissão do pragmatismo no direito brasileiro, pois, segundo os referidos autores, “O *caput* do art. 22 impõe um parâmetro concreto para a avaliação de condutas de modo que o controlador, na avaliação de uma conduta e de sua adstrição ao direito não se limite a interpretar a norma a partir de seus parâmetros semânticos e de valores pessoais e nos quadrantes deontológicos abstratos, *mas considerando o contexto fático em que a conduta foi ou teria que ser praticada e os quadrantes mais amplos das políticas públicas*” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 59, grifo nosso). Considerar o direito inserto “nos quadrantes mais amplos das políticas públicas” é algo que se verifica com facilidade na forma como Richard Posner trata a aplicação do direito conforme seu pragmatismo cotidiano (POSNER, 2003, p. 316).

⁵⁶ Eis a redação integral do artigo 20, *caput*, da LINDB, tal qual acrescentado pela Lei nº 13.655/2018: “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as *consequências práticas* da decisão.” (BRASIL, 1942).

violação aos princípios da separação de poderes, do devido processo legal e da inércia da jurisdição, e será objeto de decisão do STF.

De fato, a Lei nº 13.655/2018 confere à aplicação do direito um racional consequencialista. Ela exige do aplicador do direito aquela postura pragmatista, nos termos em que já delineados adrede quando da exposição do pragmatismo cotidiano, determinando-lhe, implicitamente, que (i) rejeite a existência de padrões *ex ante* (antifundacionalismo); (ii) oriente sua interpretação pelo contexto das questões práticas que se lhe apresentem (contextualismo); (iii) e, por fim, que suas decisões sejam tomadas em função de suas consequências práticas, olhando sempre para o futuro e às vezes, quando for útil fazê-lo, para o passado (consequencialismo).

O consequencialismo não consiste em uma posição teórica apriorística, permanente e excludente de outras correntes de pensamento de quem aplica o direito; mas corresponde, sim, à utilização de argumentos de consequência ou por consequência (*argumentum ad consequentiam*) para, quando da concretização do direito, fundamentar a decisão tomada (GODOI, 2009, p. 287; TORRES, 2010, p. 20).

Esclareça-se o que significa a argumentação por consequência. Enquanto modalidade de argumentação, ela é o produto de uma espécie de raciocínio que, sempre subjetivo em alguma medida, constrói-se por meio de argumentos – ou seja, grupos de proposições (premissas e conclusões) – que buscam afirmar a veracidade de suas premissas em função da valia das consequências a que tais premissas podem conduzir.

A ilustrar o significado acima: imagine-se o cenário no qual se deve decidir pelo reconhecimento da incidência da norma tributária e, por conseguinte, pelo da existência de uma relação jurídico-tributária no caso concreto. No âmbito de uma argumentação por consequência ou consequencialista, a fim de tomar sua decisão, o responsável por decidir elegerá um parâmetro do que é desejável e do que é indesejável para ocorrer como consequência da decisão – daí, a propósito, evidencia-se o subjetivismo desse tipo de raciocínio. Nesse sentido, o tomador da decisão entende que seria indesejável que o contribuinte seja levado à falência pelo poder de tributar do Estado. Assim, se o reconhecimento do dever jurídico de pagar o tributo – que é o objeto da relação jurídico-tributária – recair sobre um contribuinte que, por questões financeiras, não conseguirá adimpli-lo sem ir à falência, então o julgador decidirá pela não incidência da norma tributária, não porque não verificou a ocorrência dos pressupostos jurídicos de sua incidência, mas, sim, porque, em o fazendo, evita a consequência por ele avaliada como possível e igualmente indesejável.

Desse modo, pela simples leitura do excerto do artigo 20, logo acima, nota-se que existe no direito brasileiro uma prescrição dirigida aos órgãos responsáveis pela aplicação do direito no sentido de que, ao tomarem uma decisão, que é, sem dúvida, jurídica, não devem levar em consideração tão somente o direito vigente, mas também as consequências práticas que a decisão pode provocar. Como já visto, essa é precisamente a proposta normativa da AED para a aplicação do direito: “determinar o que deve ser do direito a partir da análise da realidade.” (SILVEIRA, 2009, p. 15).

A decisão que, aplicando-o, concretizar o direito tributário, por exemplo, só será válida na medida em que, conforme a exigência constitucional de fundamentação das decisões (artigo 93, inciso IX, da CRFB/1988), indo além de suas consequências jurídicas (por exemplo, a instauração de uma obrigação tributária), demonstrar, com base no prognóstico de suas consequências práticas, seja para as partes envolvidas no litígio em particular, seja para a sociedade em geral, que aquela era a melhor solução para aquela questão naquele contexto. Segundo Ricardo Lobo Torres (2010, p. 20), “[o]s efeitos econômicos, sociais e culturais – prejudiciais ou favoráveis à sociedade – devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma, em certas circunstâncias.”

Decerto, dado ser inegável que as decisões jurídicas impactam o mundo dos fatos, a LINDB pretende reforçar a exigência de uma atuação decisória responsável por parte dos órgãos que possuem a competência para aplicar o direito no país, em especial os do Poder Judiciário, cuja função é fundamental para a preservação da segurança jurídica. Nada obstante, ela não se limitou ao Poder Judiciário, abarcando também o Poder Executivo:

Cuida-se da prescrição que institui o dever-poder de que os processos normativos sejam permeáveis pelos interesses dos administrados que serão colhidos por seus efeitos. Mais que isso, confere uma racionalidade à função normativa da administração, de modo que ela não seja referenciada apenas por balizas *ex ante* (fundamento legal), mas por um olhar prospectivo (*forward-looking*), mediante o qual serão aferidos os impactos, equilibrados interesses e comparadas alternativas. (MARQUES NETO; FREIAS, 2019, p. 146).

Ora, a imposição de tal exigência ao Poderes do Estado ressumbra uma espécie de raciocínio que, ao menos *prima facie*, soa deveras “natural e intuitivo” a qualquer um que o ouça, talvez até mesmo desejável, ainda que possa não ser adequado à realidade normativa do direito (VIARO, 2019, p. 73, 75). De fato, porquanto aplicar o direito de forma pragmática “acarreta a desconsideração da própria visão de interpretação judicial.” (BILHIM, 2016, p. 36).

Diante dessa retórica atraente, a questão, todavia, não se limita a saber se a AED pode ser útil ou não. Não parece haver dúvida de que sim. A AED possui pontos positivos e, certamente, pode contribuir para a análise e para o aprimoramento da realidade jurídica. Mas tem a contribuir apenas o mesmo tanto que têm a neurobiologia, a matemática e a filosofia. A questão, portanto, não é saber se ela contribui ou não contribui; é saber como essa contribuição pode ser feita, tendo em vista a realidade própria do direito.

Critica-se a tradicional aplicação do direito, tratando-a como “autismo decisório” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 61), como uma prática desconexa da realidade. A crítica no sentido de ausência de conexão com a realidade fática também é feita contra a ciência do direito tributário, que é acusada “falar de realidades inexistentes senão nela própria, em um discurso autorreferente, sem preocupações semânticas, de referibilidade empírica, nem pragmáticas, de sustentabilidade de seus efeitos.” (FOLLONI, 2013, p. 23). Nada obstante, tais críticas trazem uma contradição em termos, haja vista que o direito, enquanto produto social, nunca pode estar completamente desconectado da realidade. Se o pudesse estar, então sua existência não faria sentido, porque não se prestaria a cumprir nenhum papel na sociedade a que pertence.

De todo modo, salta à vista que o artigo 20 da LINDB, imbuído consciente ou inconscientemente de um sentimento pragmatista, está a condicionar a validade do processo decisório, inclusive a do judicial, à produção de argumentos de natureza consequencialista e probabilística, algo que já se dá em sede de modulação temporal de efeitos – tema caro ao consequencialismo, sendo aquele fruto deste, especialmente em matéria de direito tributário e que tem ganhado cada vez mais espaço (ANDRADE, 2019, p. 355; TORRES, 2010, p. 49).

Vale lembrar, com Ricardo Lobo Torres (2010, p. 21) e José Renato Nalini (2019, p. 30), que o consequencialismo é apenas um tipo possível de argumentação jurídica – aqui, repita-se, entendida como raciocínio jurídico –, dentre outros, como, para utilizar os exemplos mencionados pelo primeiro dos dois autores, o da segurança ou o da justiça. Trata-se de um raciocínio reverso, na medida em que a consequência que determina a premissa e não o contrário (ÁVILA, 2019, p. 54). Sergio André Rocha nota que há autores defendem o consequencialismo como positivo em termos de fundamentação de decisões em matéria tributária (2013, p. 191).

De fato, o artigo 20 da LINDB não implica necessariamente um consequencialismo de cunho econômico, mas, dada a relação que existe entre o pragmatismo e a AED, já vista anteriormente, está posto o problema do presente trabalho, qual seja a possibilidade de o consequencialismo economicista influenciar a aplicação do direito tributário. Ademais, o

espectro material de abrangência do direito tributário consiste precisamente nas realidades com aspectos econômicos sobressalentes.

Não parece muito difícil de perceber que o disposto no artigo 20 da LINDB abre, ao menos em potência, o sistema jurídico à adoção da AED (MATHIS, 2012, p. 3). Isso se deve ao fato de que o raciocínio que se orienta por consequências de cunho econômico é, como já visto, justamente aquele que a AED viabiliza, porquanto permite que se afira a experiência jurídica a partir de critérios e de métodos experimentais pertencentes à teoria econômica.

Com efeito, “a proposta de adoção de argumentos consequencialistas, no campo do direito, ganha força [...], especialmente a partir da formulação da chamada ‘Análise Econômica do Direito’” (VIARO, 2019, p. 76), a qual “leva em consideração as consequências futuras (em termos probabilísticos), com um viés prospectivo” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 47).

Logo, a assunção dessa atitude consequencialista redundaria na utilização da AED (FOLLONI; SIMM, 2016, p. 59), cuja razão de ser consiste em viabilizar que se prevejam as consequências que podem decorrer da prática jurídica por intermédio do aparato teórico oferecido pela economia, a qual se preocupa com a solução de problemas de escassez (LUQUE, 2019, p. 139).

Instaura-se a busca pela “adaptação das decisões às suas consequências na realidade para as quais são destinadas com flexibilização do entendimento teleológico das normas” (MARTINS, 2019, p. 17), de modo que não mais “as normas jurídicas sejam consideradas como um fator exógeno ao sistema econômico” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 46). Isso seria desejável, para os que defendem o sincretismo metodológico, porque a compreensão da juridicidade do direito tributário dependeria da compreensão dos efeitos econômicos que provoca (FOLLONI, 2013, p. 400).

Em conformidade com a lógica da AED (COOTER; ULEN, 2012, p. 70), então, em vez de se preocupar em explicar a racionalidade da norma que, por ser válida, deveria produzir seus efeitos, o aplicador deveria prever os efeitos que a sua decisão poderia vir a ter e avaliá-la a partir dessa previsão.

Assim, está inserto nesse contexto o argumento economicista, que sói aparecer em discussões tributárias, da repercussão econômica sobre o erário ante o prospecto de o Estado da restituição do tributo indevido aos contribuintes (TORRES, 2010, p. 31). Esse argumento, porém, não encontra aceitação pacífica na ciência do direito tributário (ROCHA, 2013, p. 191; TORRES, 2019, p. 388).

Seja lá como for, o objetivo desse argumento, eminentemente consequencialista, quando utilizado pelo Estado, é proteger a “expectativa do planejamento orçamentário” (ÁVILA, 2016, p. 536), de modo que:

[...] para evitar a produção futura de uma consequência por ele havida como nefasta (perda de arrecadação e falta de financiamento de despesas públicas relevantes), o intérprete premeditadamente substitui a estrutura adotada pelo legislador constituinte (uma regra que atribui poder à União para instituir contribuição social sobre os valores que ingressam definitivamente no patrimônio dos contribuintes, sem reserva ou condição) por outra estrutura (um princípio que atribui à União o dever de financiar a Seguridade Social, sem predeterminar o modo como isso será feito). Ao assim proceder o intérprete faz com que a norma deixe de referir diretamente o que é permitido e obrigatório fazer, bem como de limitar o domínio de elementos que devem ser por ele contemplados na interpretação, e abre caminho para que se considere outro domínio de elementos que a estrutura normativa anterior não permitiria considerar, como, por exemplo, a perda de arrecadação e a falta de financiamento de despesas públicas relevantes e os diversos meios que podem ser utilizados para evitá-las. (ÁVILA, 2019, p. 53).

Logo, não obstante as consequências práticas não se tornarem de imediato a prioridade máxima do processo de tomada de decisões por força da alteração legislativa promovida pela Lei nº 13.655/2018, na medida em que o direito se torna apenas mais um elemento, como o artigo 20 da LINDB evidencia, ele se torna absolutamente disponível, no processo de formação do convencimento do juiz que, na prática, ao decidir conforme a sua intuição subjetiva, aplicará a “melhor solução” para o caso concreto.

Com efeito, o “juiz não está vinculado à observação da norma jurídica, somente a aplicando se seu mandamento traduz uma decisão adequada às necessidades sociais presentes e futuras” (BILHIM, 2016, p. 37). Diante da premissa posta pela Lei nº 13.655/2018, esta conclusão é lógica.

Tal conclusão parece ser a própria premissa do raciocínio que marca todo o escopo consequencialista do pragmatismo. Sua aplicabilidade, porém, parece questionável, porque mesmo na tradição jurídica do *common law*, onde nasceram a AED e o pragmatismo e onde a fundamentação das decisões com base em argumentos econômicos é comum, os juízes se veem presos, no tocante à matéria tributária, aos textos legais (PIETROPAOLO, 2010, p. 135).

Isso, todavia, não parece ser um problema quando se entende que o trabalho do juiz é criativo, de tal sorte que “complementar e integrar o ordenamento, *recorrendo ao raciocínio de custo/benefício ou de ponderação de políticas*” (TORRES, 2010, p. 22, grifo nosso). Esse entendimento se aproxima bastante da proposta de Richard Posner, quem afirma, textualmente, que:

O direito é, em última análise, política pública e esta deve se basear em fatos e não em questões de direito, então advogados e juízes têm que sopesar os interesses concretos que se verificam no mundo real, como eu venho dizendo que eles deveriam. [...]. Os pesadores do direito têm que prestar mais atenção aos fatos e a outras considerações de ordem prática que influenciam a política judiciária do que eles prestam. (POSNER, 2003, p. 316, tradução nossa)⁵⁷.

Dáí se depreende que o consequencialismo, por meio da AED, gostaria de ratificar, no Brasil, a seguinte afirmação, que talvez denote a realidade norte-americana, mas não necessariamente a daqui: “a economia alterou a natureza da ciência jurídica, a compreensão comum das normas jurídicas e a até mesmo a prática jurídica.” (COOTER; ULEN, 2012, p. 2)⁵⁸.

Se a empreitada for bem-sucedida, então estar-se-á diante de uma realidade em que a AED efetivamente contribui para a compreensão da tributação e, desse modo, como já visto, a AED normativa procederá à busca por argumentos econômicos que devem pautar “os fundamentos da eficácia jurídica e mesmo da validade do sistema jurídico deveriam ser analisadas tomando em considerações valores econômicos, tais como a eficiência” (SILVEIRA, 2009, p. 15).

Além disso, o consequencialismo, no direito tributário em particular, parece levar à premissa – questionável – de que ele seria o “conjunto normativo cujo núcleo é a necessidade de prover recursos ao Estado” (PISCITELLI, 2011, p. 33). Sendo possível que se vá mais além ainda para afirmar que ele “não seja entendido como um conjunto de normas e doutrinas jurídicas sobre a tributação, mas sim seja definido como um campo debruçado sobre a *política tributária*.” (CASTRO, 2011, p. 38, grifo do autor).

Um risco inerente à determinação consequencialista do artigo 20 da LINDB, tendo abertamente assumido o compromisso de promover a segurança jurídica, é justamente reforçar aquilo que pretendeu coibir, a saber, o apelo a princípios abstratos, que são utilizados como normas essencialmente teleológicas, ou seja, consequencialistas, para decidir os casos concretos (ANDRADE, 2019, p. 99).

Todavia, não é certo que o direito possa introduzir o raciocínio consequencialista em substituição ao raciocínio jurídico, ainda que ele próprio o queira, como parece declarar a

⁵⁷ *The law is ultimately public policy and policy should be based on facts rather than on points of law, so lawyers and judges have to balance concrete interests drawn from the real world, as indeed I have been arguing that they should. [...] Legal thinkers have to pay more attention to the facts and to other practical, empirical considerations bearing on legal policy than they do.*

⁵⁸ *Economics has changed the nature of legal scholarship, the common understanding of legal rules and institutions, and even the practice of law.*

LINDB. Ives Gandra da Silva Martins, por exemplo, a respeito do consequencialismo, entende que não poderia, pois, para ele, a CRFB/1988 não admite o raciocínio do mesmo (2019, p. 27).

Ademais, o risco de se desconsiderar a realidade particular do direito é grande e reconhecido mesmo por aqueles que veem com bons olhos a integração da AED no direito brasileiro, admitindo que, sem limitações, “a AED tende a colapsar a especificidade do discurso jurídico, assemelhando-se a um vírus, capaz de promover a colonização do Direito pela Economia.” (ARAÚJO. 2016, p. 6). É notória a exigência de submissão do direito aos postulados econômicos da AED (CASTRO, 2011, p. 37).

Tais limitações parecem advir da estrutura funcional que direito, enquanto sistema social, possui. Ela impõe ao direito limites que são inarredáveis, na medida em que correspondem às condições prévias de possibilidade do conhecimento objetivo do direito em sua existência na sociedade. Essa estrutura consiste no objeto da análise expendida nas duas seções subsequentes, às quais se passa sem mais delongas.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL EM PERSPECTIVA

“Não há exceção ao princípio do fechamento operacional do sistema jurídico. Ele não é um princípio normativo. Não há nenhuma consequência prevista contra a sua violação. Uma comunicação não é antijurídica, mas, sim, impossível, quando ela não se adequa ao código direito/não direito. A comunicação simplesmente não é atribuída ao sistema jurídico, mas é vista como um fato do seu ambiente. (Se esse fato é ou não atribuído a outro sistema funcional há de ser decidido em conformidade com a codificação do respectivo subsistema)”.
(LUHMANN, 2004, p. 120, tradução nossa)⁵⁹.

“Consequentemente, a essência de uma relação entre condição e consequência não é afetada pelo fato de a consequência sujeita à condição ser descrita como existente ou ser prescrita obrigatória. Se a relação entre condição e consequente contida em um enunciado que *descreve* a consequência como *existente* é uma relação lógica, não há por que não considerar como uma relação lógica aquela contida num enunciado que *prescreve* determinada consequência como *obrigatória*.”
(KELSEN, 1991, p. 267, tradução nossa)⁶⁰.

Delineada a proposta que a AED tem para a interpretação e a aplicação do direito, em geral, e do direito tributário, em particular, à presente dissertação cumpre analisar a realidade do direito brasileiro e com aquela as suas conclusões cotejar. Essa necessidade torna-se ainda mais evidente no caso do Brasil, onde o Estado e o direito assumem um compromisso com a segurança jurídica e com o garantismo constitucional, especialmente em matéria tributária (TORRES, 2011, p. 18).

Decerto, a fim de que não haja uma importação acrítica dessa teoria alienígena, originária do *common law* estadunidense, o método em referência precisa ser detidamente analisado para, em termos de compatibilidade, estabelecer-se sua possibilidade ou não em relação à interpretação e à aplicação do direito tributário brasileiro – precisamente, o problema que o presente trabalho enfrenta. Para tanto, é imprescindível conhecer e compreender esse direito, que a teoria em questão pretende orientar com o intuito declarado de concretizá-lo de modo mais eficiente e seguro.

Do exposto acima extrai-se a razão de ser do presente capítulo: apresentar uma observação teórica o mais completa possível do direito, que, em suma, consiste em um sistema⁶¹, sendo esta uma das premissas desta dissertação.

⁵⁹ *There is no exception to the principle of the operative closure of the legal system. It is not a normative principle. There is no provision for the violation of this principle in the legal system. A communication is not unlawful, rather it is an impossible one, if it does not fit into the coding legal/illegal. The communication is simply not attributed to the legal system but is seen as a fact in its environment. (Whether or not it is attributed to any other functioning system has to be decided according to the coding of the respective sub-system.).*

⁶⁰ *Consequently, the essence of a relation of condition and consequence contained in a sentence is not affected, whether the consequence subject to the condition is asserted as existing or whether it is decreed to be obligatory. If the relation between condition and consequence contained in a sentence which asserts the consequence as existing is a logical relation, there is no reason not to consider it as a logical relation when it is contained in a sentence decreeing the consequence to be obligatory.*

A concretização desse objetivo, como há de se verificar mais adiante, conduz à complexificação da abordagem, pois a completude da observação exige que se observe a estrutura do direito a partir de seu exterior, bem como de seu interior. A rigor, o presente trabalho postula dois modelos sistêmicos de naturezas distintas. Um, sociológico. Outro, jurídico. O primeiro é o de Niklas Luhmann e o segundo, o de Hans Kelsen.

Neste momento, insta que se esclareça o porquê de esta dissertação caracterizar o direito como um “sistema” e o que ela entende por este termo, pois a noção de sistema não é, aqui, apenas uma consideração acidental. Pelo contrário, ela é fundamental para o desenvolvimento do presente trabalho, sendo o seu ponto de partida, na medida em que concebe a sistematicidade do direito não apenas como dada *a priori*, mas especialmente como condição sem a qual não é possível conhecer as normas jurídicas que disciplinam as condutas de todos aqueles que vivem em sociedade (LOSANO, 2010, p. 4).

A expressão “sistema jurídico” é, sem dúvida, recorrente no discurso de juristas e de operadores do direito, figurando abundantemente na área jurídica. Entretanto, ao empregá-la, quase nenhum deles esclarece o que entende por “sistema”, ao menos não de forma constante e rigorosa, tão somente evocando, de modo aproximado, a ideia não demonstrada de totalidade sistemática (LOSANO, 2008, p. 4).

O termo “sistema” possui duas acepções gerais. A primeira, a que denomina de técnica, indica tanto a estrutura do objeto estudado (“sistema interno”) quanto um corpo coeso e ordenado de conhecimentos científicos (“sistema externo”). A segunda, referida como atécnica, corresponde a ordenamento jurídico, o direito brasileiro, ou a um setor deste, como, por exemplo, o direito tributário brasileiro, ou seja, “um conjunto de normas reunidas por um elemento unificador comum” (LOSANO, 2008, p. XIX).

A presente dissertação traz uma abordagem que se insere na primeira de tais acepções, a do sistema interno, na medida em que pressupõe uma ordem interna (estrutura) inerente ao direito tributário brasileiro (LOSANO, 2010, p. 2), sempre tendo em vista sua raiz europeia continental, para determinar as possibilidades operacionais que provêm dela, especialmente no tocante à validade da influência consequencialista da AED sobre o momento da aplicação da norma jurídico-tributário. Fá-lo por intermédio tanto da teoria sistêmica do direito de Niklas Luhmann, quanto da concepção de sistema jurídico sustentada por Hans Kelsen. Ela

⁶¹ A noção de que o direito é um sistema é corrente na teoria e na dogmática do direito brasileiro, embora não sejam idênticos entre si, porquanto cada autor parte de uma perspectiva distinta, cumpre destacar os autores que compartilham da referida noção de que o direito possui uma sistematicidade inata: ÁVILA, 2012, p. 57-58; BERGEL, 2006, p. XXVI; BOBBIO, 2014, 35-48; CARVALHO, 2015a, p. 78; KELSEN, 2006, p. 260, 2016, p. 161-167; LOSANO, 2002, *passim*, 2008, *passim*, 2010, *passim*, 2011, *passim*; LUHMANN, 2016, *passim*; RAZ, 2012, *passim*; TORRES, 2019, *passim*; VILANOVA, 2010, p. 53-54, 250.

opera, pois, no âmbito do direito positivo. Nada obstante, como já mencionado, por analisar a estrutura do direito tributário brasileiro, tem como referência um sistema em sentido atécnico.

Essa abordagem será esclarecida mais adiante, mas, de pronto, é possível justificar a escolha por uma abordagem que considera o direito, em geral, e o direito tributário, em particular, como sistemas que possuem uma ordenação ínsita e específica, isto é, enquanto estruturas formais que consistem em conjuntos de nexos específicos que garantem uma unidade sistemática entre seus vários elementos constituintes que se relacionam entre si segundo uma estrutura autodeterminada (CARVALHO, 2005, p. 42-43; LOSANO, 2010, p. 9-10): fazê-lo implica um notável ganho em termos de metodologia para o presente trabalho (COÊLHO, 2003, p. 24), algo a que deve aspirar todo e qualquer estudo com pretensões científicas. Quando se fala em método, pressupõe-se, ao menos em alguma medida, o pensamento sistemático (LOSANO, 2008, p. 63) e não há dúvida de sua especial utilidade ao estudo e à aplicação do direito (BERGEL, 2006, p. XXVI), pois conhecer o direito em sua sistematicidade significa conhecer a sua racionalidade interna (DE GIORGI, 2017, p. 63).

Desse modo, a expressão “sistema tributário brasileiro”, enquanto expressão de sistema interno, refere-se, doravante, ao direito positivo pertinente à tributação no Brasil (ATALIBA, 2018, p. 51; TORRES, 2011, p. 300). Afinal, é a Constituição positiva que inicia o sistema normativo (VILANOVA, 2010, p. 275). A definição de sistema tributário que é dada por José Afonso da Silva mostra-se perfeitamente adequada a essa concepção: “[...] o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social.” (SILVA, 1975, p. 2).

O direito tributário, no Brasil, desde a promulgação da Constituição de 1934 até os dias de hoje, consiste em um sistema rígido e inflexível que o torna único no mundo (ATALIBA, 1968, p. 61, 86).

O sistema tributário nacional estabelecido pela Constituição de 1988 é uma decorrência do crescimento do país e da evolução da economia, conforme observa Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 17, 22) e representa o aprofundamento da longa tradição brasileira de sistemas constitucionais tributários rígidos (FUCK, 2017, p. 72-73).

O estudo que se concentra no sistema interno do direito releva-se o mais adequado para enfrentar o problema da possibilidade da AED no tocante aos limites estruturais da interpretação e da aplicação do direito tributário no Brasil. Isso se deve ao fato de que a análise do sistema interno, em cuja base encontra-se a noção de crescimento interno (*per intussusceptionem*), relaciona-se a questões concernentes à validade das normas jurídicas, que

são a menor estrutura do direito objetivo, e das relações entre o direito posto e a realidade que o circunda (LOSANO, 2010, p. 7). Afinal, sem a consistência harmônica de um sistema do direito tributário, os problemas tendem a se multiplicar, provocando desassossego entre a Fazenda Pública e os contribuintes (MARTINS, 1998, p. 18).

Assim, ao tratar do sistema jurídico tributário interno, exterior e interiormente, esta dissertação visa a abarcá-lo enquanto objeto da cultura com existência dual – ou seja, enquanto integração do suporte empírico e do significado jurídico – para, então, extrair-lhe os princípios gerais e específicos que o regem enquanto objeto do conhecimento.

Tal abordagem será imprescindível no processo analítico de construção da resposta para o problema posto, na medida em que viabilizará a identificação dos princípios – aqui entendidos como proposições lógicas fundamentais sobre as quais se apoia o raciocínio ora empreendido – específicos que regem a cognição e a compreensão do fenômeno jurídico. Conhecer os limites do próprio conhecimento é imprescindível para o avançar da ciência.

Ademais, porque observar é, em alguma medida, definir, cumpre destacar a advertência feita por Jean-Louis Bergel no sentido de que a pretensão de estabelecer uma definição de direito que seja, ao mesmo tempo, homogênea e definitiva parece ser impossível de satisfazer, uma vez que o pensamento jurídico possui incontáveis tendências, tais quais o positivismo e o jusnaturalismo (BERGEL, 2006, p. 5, 9).

Enveredar pelo caminho do conhecimento, que é um fato complexo (VILANOVA, 2010, p. 1), é sempre uma tarefa sisífrica cujo cumprimento requer a resiliência típica dos estoicos. Isso, todavia, não deve ser suficiente para criar embaraços a que o presente trabalho persiga o seu caminho.

Antes de prosseguir na tarefa de conhecer e compreender o direito tributário brasileiro, cuja interpretação/aplicação a AED pretende influenciar, impõe-se outra advertência, a mesma que se aduziu em relação ao capítulo anterior.

A observação do direito que será feita a seguir diz respeito especificamente ao direito tributário brasileiro. Assim o é por dois motivos. Em primeiro lugar, porque o presente trabalho meandra pelo direito público em sua análise da relação entre Estado, Constituição e sociedade no paradigma do Estado Democrático de Direito brasileiros, e não pela teoria do direito, que está além do seu escopo principal. Em segundo lugar, na medida em que o aparato teórico-conceitual utilizado para realizá-la possui um elevado nível de abstração, aplicá-lo sobre a realidade do direito tributário brasileiro, além de imprescindível por se tratar de seu objeto principal, facilita a compreensão do trabalho.

Desse modo, o fato de esta dissertação se concentrar sobre o direito tributário brasileiro não significa nem que suas conclusões não possam ser válidas para o direito em geral, nem que elas não estejam enraizadas na teoria do direito. Com efeito, o presente trabalho se apoia fortemente na teoria do direito – sociológica e jurídica – para oferecer uma observação essencialmente formal, isto é, que gira em torno da estrutura interna e do funcionamento do direito tributário brasileiro e, por conseguinte, pode servir ao conhecimento do direito como um todo. O direito, afinal, é um só (COÊLHO, 2015, p. 30) e sua racionalidade, local (LUHMANN, 2016, p. 13).

3.1 O DIREITO: UM SISTEMA EM DUAS PERSPECTIVAS TEÓRICAS

Esta dissertação pressupõe o antigo adágio *ubi societas, ibi jus*, porque vislumbra o direito enquanto elemento da vida em sociedade. Entre o direito e a realidade social existe um vínculo antigo e essencial, de modo que não se pode negar-lhe o caráter de fenômeno sociocultural (BERGEL, 2006, p. 195-206). Tal situação é bem resumida pela emblemática frase do portenho Carlos Santiago Nino de que “o direito, assim como o ar, está em todas as partes” (SANTIAGO NINO, 2003, p. 1, tradução nossa)⁶². O jurídico é universalmente relevante (LUHMANN, 2016, p. 89).

Pode-se concluir, então, que é no âmbito fático do ambiente social que o direito se manifesta e se desenvolve, acompanhando as mudanças sociais (GONÇALVES, 2013, p. 84), enquanto técnica de obtenção de condutas desejáveis (COÊLHO, 2003, p. 19-21).

Esse ambiente social, a sociedade contemporânea, insere-se na denominada alta modernidade, período da história humana em que as consequências da modernidade vêm se tornando cada vez mais universais e extremadas (GIDDENS, 1990, p. 3, 176). Trata-se de uma sociedade marcada pela impresivibilidade, pela reflexividade de seus processos e pela funcionalidade sistêmica (ANGELELLI, 2017, p. 58; GIDDENS, 1990, p. 38; LUHMANN, 1985, p. 13-17).

A imprevisibilidade do futuro traduz-se, basicamente, na complexidade da vida em função da diversidade de acontecimentos no universo do possível e na contingência da atualização dos mesmos na realidade fenomênica (LIMA, 2012, p. 27-28). Assim, para acompanhar e reduzir a complexidade do ambiente, que é sempre maior do que a sua própria, o direito precisa diferenciar-se internamente e, assim, tornar-se sempre mais complexo e mais

⁶² *El derecho, como el aire, está en todas partes.*

eficiente e rigoroso no cumprimento de sua função específica – sendo esse, a propósito, o modo pelo qual ocorre a evolução da sociedade e do direito (ANGELELLI, 2017, p. 50; LIMA, 2012, p. 45; LUHMANN, 1983, p. 122, 1995, p. 25-26).

Não obstante o caráter de fenômeno social que ostenta em função de sua origem e de sua finalidade (BERGEL, 2006, p. 204), o direito, quando analisado a partir da perspectiva da teoria jurídica do direito, mais do que um “produto cultural por excelência” (ATALIBA, 1968, p. 5-6), é também uma realidade jurídico-normativa. Está-se, pois, diante de um verdadeiro paradoxo: o direito é sempre um reflexo da realidade social que pretende normatizar (COÊLHO, 2003, p. 20) e a “realidade social é, constitutivamente, realidade normada” (VILANOVA, 2010, p. 52).

Diante da complexidade da modernidade, advinda da contingência consistente no fato de que sempre haverá mais possibilidades do que aquelas que os sistemas podem atualizar (LUHMANN, 1983, p. 45), faz-se mister a criação de estruturas que, reduzindo a complexidade mediante operações de seleção contingencial que restringem as possibilidades de relação entre os elementos da realidade, mantenham a complexidade e a contingência em níveis suportáveis à vida em sociedade (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 87).

Uma dessas estruturas é o direito, que surge para disciplinar as condutas, organizando as relações sociais, e, assim, permitir uma vida em sociedade harmônica.

Assim, o direito se apresenta como um instrumento de modelação planejada das relações da vida (ENGISCH, 2014, p. 53; LUHMANN, 1985, p. 11), a fim de permitir a todos que estejam seguros das consequências juridicamente imputadas às suas condutas enquanto partícipes do convívio em sociedade e que coexistam pacificamente (BERNARDES, 2006, p. 28). Essa segurança, ou certeza, traduz-se, em outros termos, na estabilidade de suas expectativas para que possam orientar-se diante da incerteza do porvir (DE GIORGI, 2013, *apud* GONÇALVES, 2013, p. 11).

Para encarar o seu objeto de estudo, complexo e interdisciplinar, o presente trabalho recorre a um corte metodológico que implica uma dupla perspectiva acerca do direito: de um lado, utilizar-se-á do aparato conceitual que a teoria sistêmica do direito, proposta por Niklas Luhmann, oferece no campo da sociologia jurídica, definindo o direito como uma estrutura ou um subsistema funcionalmente diferenciado do sistema social – uma observação exterior ao direito; de outro, parte da noção de Hans Kelsen do direito como uma estrutura ou um sistema hierarquizado de normas que possuem uma estrutura lógica própria – uma observação interior ao direito.

De um lado, Niklas Luhmann oferece um grande sistema de pensamento que, conquanto situado na sociologia, pode ser utilizado para tratar do direito, como de fato o próprio Luhmann fez em “O direito da sociedade” e em “Sistema jurídico e dogmática jurídica”, por exemplo. Trata-se de uma teoria sociológica que atribui ao direito “um espaço no edifício novamente abrangente, exatamente como tinha ocorrido no século XIX com os grandes sistemas filosóficos” (LOSANO, 2008, p. XXXVII).

É a teoria geral dos sistemas – “a teoria mais abstrata e abrangente oferecida pela ciência moderna” (LOSANO, 2011, p. 294) – aplicada ao direito pode funcionar como um acoplamento estrutural que garante a conexão entre a sociologia jurídica e a teoria e a dogmática jurídicas (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 17), de modo que se torna possível extrair do próprio direito, enquanto elemento da realidade social, os princípios metodológicos necessários à sua compreensão das relações entre o direito posto e a realidade complexa e contingente que o circunda (ambiente) (LUHMANN, 2016, p. 20-23).

Por ser o direito uma realidade essencialmente social, e em se tratando a presente dissertação de um trabalho científico, adotar-se-á uma abordagem consoante a teoria sistêmica do direito de Niklas Luhmann, cuja magnitude “deveria ser suficiente para justificar a aceitação de seu pensamento na pretensão de compreender melhor a vida social nas sociedades com alto grau de complexidade, como as nossas.” (SILVA FILHO, 2017, p. 237).

A teoria luhmanniana permitirá a compreensão de como o direito, entendido como subsistema da sociedade, opera a partir de uma perspectiva sociológica, isto é, exterior ao sistema jurídico. Isso se mostra também vantajoso para o desenvolvimento do presente trabalho, na medida em que permitirá analisar a relação entre o sistema econômico, ao qual se refere a AED, e o sistema do direito tributário, elidindo as críticas comumente feitas aos estudos de direito tributário no sentido de que estes alheiam-se à realidade socioeconômica (FOLLONI; SIMM, 2016, p. 50).

Todavia, cumpre que se faça uma ressalva desde já. Sabe-se da vastidão da obra luhmanniana, de modo que a expor ou abordá-la em sua inteireza no âmbito desta dissertação, além de fugir do escopo do trabalho, seria virtualmente impossível. Limitar-se-á, pois, a incorporar os elementos essenciais para a compreensão do funcionamento e da finalidade do sistema jurídico, especialmente no tocante à sua relação com outros sistemas sociais, como o econômico.

É certo que a sociologia jurídica não pode fornecer ao jurista tudo aquilo de que necessita para apreender o objeto de seu mister, o direito. Niklas Luhmann o sabe e, por isso, observa o direito como se fosse “uma ‘caixa-preta’ de que se estuda o quanto ela recebe do

ambiente social e o quanto ela lhe transmite, mas cujo conteúdo é desconhecido ou intencionalmente ignorado.” (LOSANO, 2011, p. 392). Luhmann não quer tratar da essência do direito, seja ela qual for, nem guiar a aplicação do direito; sua preocupação reside na determinação dos limites do direito enquanto sistema funcional a partir de uma perspectiva científica (LUHMANN, 1995, p. 14, 2016, p. 19-20, 31; NOBLES; SCHIFF, 2004, *apud* LUHMANN, 2004, p. 6).

Nada obstante, é igualmente certo o fato de que ela tem o potencial de contribuir para o desenvolvimento e para a compreensão do direito (BERGEL, 2006, p. 197). Os pressupostos básicos da teoria da ciência, nesta incluída a teoria da ciência jurídica, podem ser reformulados com a ajuda de uma análise sociológica (LUHMANN, 2019, p. 19). Se ela permite a reformulação de tais pressupostos, necessariamente permite a compreensão dos mesmos e, por isso, a presente dissertação se vale da teoria dos sistemas autopoieticos luhmannianos aplicada ao direito. A teoria do direito, a partir da segunda metade do século XX, representa apenas uma setorização do modelo epistemológico produzido pela ciência social (DE GIORGI, 2017, p. 108).

Em sendo assim, deve-se recorrer a uma teoria propriamente jurídica, isto é, que se insira no interior do direito e represente sua autodescrição (LUHMANN, 2004, p. 60), para descer à questão da possibilidade de a aplicação das normas de conduta tributárias serem orientadas por suas eventuais consequências práticas. Eis a deixa para introduzir a teoria de Hans Kelsen.

De outro lado, Hans Kelsen, cuja teoria pode ser considerada o arquétipo de sistema jurídico interno, identifica no dever-ser (*Sollen*) o nexo especificamente jurídico que unifica as normas de um ordenamento positivo, oferecendo o mais rigoroso, preciso e completo sistema jurídico interno já formulado em linguagem natural; ele, então, permitirá, dentre outras coisas, analisar como a norma jurídica válida influencia o seu próprio modo de aplicação, o que não é senão a concretização da sistematicidade do direito (LOSANO, 2010, *passim*).

Diante dessa concepção, o direito é concebido como um sistema escalonado de normas que se refere de forma prescritiva à conduta humana (KELSEN, 2006, p. 215).

Quer dizer, tem-se um sistema, pois tais normas encontram sua validade, isto é, sua existência específica, em uma mesma norma fundamental, a qual não só funciona como fundamento de validade comum, mas também como garantidora da unidade do sistema, na medida em que a ela podem ser reconduzidas as normas jurídicas, que são válidas exatamente

por terem sido positivadas conforme o ato de criação determinado por aquela mesma norma fundamental (KELSEN, 2006, p. 217, 221-222).

Uma vez estabelecida a existência do sistema normativo, a teoria kelseniana viabiliza ainda a análise do mínimo denominador comum do ordenamento jurídico, a saber, as normas jurídicas, em sua própria estrutura lógica, a qual liga um pressuposto a uma consequência (ATALIBA, 2018, p. 42, 51-53; KELSEN, 2006, p. 87). Tratar de direito é tratar de norma jurídica (CARVALHO, 2009, p. 32) e tratar da norma jurídica, aqui, é imperioso. Ora, após observar a estrutura do direito *ab extra*, para concluir a observação resta observá-lo *ab intra* e isso exige que se conheça a estrutura daquelas partes menores que o compõem.

Assim, a análise estrutural da norma é imprescindível para a compreensão dos limites do processo de aplicação do direito tributário, na medida em que as normas jurídicas são as responsáveis por regular e por organizar as relações na sociedade, inclusive a de cunho obrigacional que se estabelece entre o contribuinte e o Estado, a saber, o tributo. Esta relação jurídica em particular é o objeto focal do direito tributário (ATALIBA, 2018, p. 34; COÊLHO, 2015, p. 30-31) e corresponde, também, ao produto do processo de aplicação do direito tributário, sobre o qual a presente dissertação se debruça para conhecer-lhe os limites funcionais que a sua estrutura se lhe impõe.

Basicamente, a teoria sistêmica omnicompreensiva de Niklas Luhmann contribui com a observação do exterior do objeto que a teoria pura do direito de Hans Kelsen definiu interiormente primeiro como direito (LUHMANN, 2016, p. 20-23; MORRISON, 2016, p. 324). Desse modo, atende-se à demanda de Mario Losano de que “a teoria kelseniana deveria ser enriquecida com uma visão funcional do direito” (2010, p. XX). Desenvolver tais observações quanto à estrutura e ao funcionamento do direito, a fim de explicá-los, é, todavia, como Carlos Santiago Nino já admitiu, “muito difícil” (SANTIAGO NINO, 2003, p. 2).

Assim, ao adotar de forma complementar ambas as teorias para oferecer uma compreensão mais completa e adequada à abordagem do problema ora enfrentado, a presente dissertação procura estabelecer um aparato conceitual que, por sua heterogeneidade metodológica, permita superar, concomitantemente, a tendência da sociologia jurídica de reduzir o direito aos fatos sociais, sobrestimando a facticidade em detrimento da especificidade e da autonomia de que goza o fenômeno jurídico; e a propensão do normativismo de deter toda a sua atenção na norma jurídica, estrutura lógica ínsita ao direito, abstraindo-se de todo o resto da realidade social.

Afinal, enquanto a sociologia se refere ao direito enquanto sistema social, a ciência do direito concebe-o como ordenamento normativo (LOSANO, 2011, p. 425; LUHMANN,

2016, p. 18), unindo-se ambas, nesta dissertação, como dois círculos coaxiais sobre o mesmo eixo, o sistema tributário brasileiro.

Trata-se, aqui, de combinar no termo “sistema” a relação tanto entre o todo e suas partes (Kelsen), quanto entre o ambiente e o sistema (Luhmann), de modo que esta informe aquela (TORRES, 2011, p. 84) e o direito tributário seja compreendido em sua estrutura e em sua função sistêmica.

O deitar das premissas corresponde à elucidação do sistema de referência – aqui, o direito (sistema) tributário brasileiro – que, conducente ao raciocínio que há de se empreender, permite que se confirmem ou se falseiem as respostas eventualmente alcançadas. Com isso, está-se também a reconhecer que, alteradas as premissas, as respostas poderão ser distintas (CARVALHO, 2015a, p. 27).

3.1.1 O sistema do direito moderno observado desde a perspectiva da teoria sistêmica de Niklas Luhmann

Conforme já mencionado adrede, a teoria sociológica de Niklas Luhmann pode ser considerada uma “superteoria” ou teoria universal dado o potencial explicativo que o seu aparato conceitual possui em relação às relações sociais modernas, que são marcadas, principalmente, por sua complexidade.

Ante a alta complexidade que marca a sociedade moderna (NEVES, 2018, p. 14) e a interdisciplinaridade do problema ora em exame, a teoria sistêmica do direito de Niklas Luhmann, pertencente ao campo da sociologia do direito, parece ser a mais apta a atender às necessidades teórico-explicativas da presente dissertação.

Por que parece sê-la? Porque, além de constituir “um *haut lieu* do sistema no panorama das atuais ciências sociais” (LOSANO, 2011, p. 293), a complexidade é o próprio ponto de partida da teoria sistêmica luhmanniana para compreender a diferenciação e a racionalidade sistêmicas enquanto características da modernidade (LUHMANN, 2013, p. 87-108; NEVES, 2018, p. 13).

No que toca ao processo de aplicação do direito tributário brasileiro especificamente, ela contribui com uma observação externa do direito enquanto subsistema do sistema social total (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 16-17; LOSANO, 2011, p. 292). Portanto, suas conclusões são perfeitamente extensíveis àquele ramo mais específico do direito, é apenas (mais) uma diferenciação interna do próprio subsistema jurídico voltada à redução da complexidade do ambiente (ANGELELLI, 2017, p. 48; LOSANO, 2011, p. 346).

Por oferecer uma visão de fora do direito, entende-se a teoria sociológica do direito luhmanniana como complementar à observação interior que é própria do jurista, a qual se dá no âmbito da teoria e da dogmática jurídicas.

Com efeito, se estas últimas veem o direito enquanto ordenamento normativo e totalidade de sua análise (LOSANO, 2011, p. 292), aquela oferece uma descrição abstrata e abrangente, referente à realidade empírica (LUHMANN, 1995, p. 12, 2016, p. 41), de modo que se torna possível conhecer não só as operações do sistema jurídico, mas, ainda, os seus limites e as suas potencialidades (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 17; LOSANO, 2011, p. 291; LUHMANN, 2016, p. 20).

Assim, o modelo teórico de sistema luhmanniano, na medida em que se trata de uma referência oriunda da sociologia do direito, representa uma tentativa de verificar o modelo teórico de sistema normativo kelseniano com a realidade.

Decerto, graças a tal combinação, tem-se um ganho significativo em termos de amplitude e de profundidade no que diz respeito à cognição do direito que há de ser observado e aplicado cotidianamente pelos cidadãos e pelo Estado.

Por estar em todas as partes da vida em sociedade (LUHMANN, 2016, p. 395; SANTIAGO NINO, 2003, p. 1), o direito carece dessa combinação para poder ser melhor conhecido e, por conseguinte, melhor observado e aplicado. Se não é possível afirmar que à compreensão se segue a segurança, com certeza o é que à incompreensão se segue a insegurança e a insegurança é incompatível com o direito.

Antes de adentrar-se efetivamente na observação luhmanniana do funcionamento do direito da sociedade, a complexa teoria do professor de Bielefeld, que redefine os conceitos tradicionais da sociologia e cria uma rede de conceitos próprios que se retroalimenta e se afasta da linguagem natural (LIMA, 2012, p. 24; LOSANO, 2011, p. 294-297), merece uma breve introdução.

Sem qualquer pretensão de ser exauriente, esta dissertação oferece algumas noções preliminares para, contextualizando a teoria sistêmica luhmanniana e elucidando alguns de seus conceitos fundamentais, permitir ao leitor desta dissertação que se situe diante da teoria luhmanniana e, assim, possa aderir plenamente ao raciocínio que se está a desenvolver, como, demanda o pensamento científico.

Nada obstante, antes mesmo de proceder a esse breve esboço introdutório à teoria de Niklas Luhmann – e, em seguida, à abordagem de sua observação especificamente no tocante ao direito da sociedade –, impõe-se reiterar aqui algumas ressalvas, outrora feitas por aqueles que já se debruçaram sobre sua vasta obra.

Em primeiro lugar, assim como é o caso da AED e do consequencialismo que lhe é característico, a teoria luhmanniana não pode ser pura e simplesmente importada para dentro da prática jurídica.

A imponência da construção teórica de Niklas Luhmann e o evidente potencial que ela possui para contribuir ao desenvolvimento e ao processo de aplicação do direito não podem obnubilar o fato de que ela é uma teoria sociológica e, portanto, necessita da devida mediação para produzir efeitos desejáveis no âmbito de aplicação do direito e não apenas mais incerteza, mais insegurança (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 17).

Em segundo lugar, a teoria sistêmica luhmanniana consiste num tecido conceitual urdido no tear da complexidade e da abstração. Por sê-lo, possui a capacidade de compreender todos os aspectos da sociedade contemporânea e recebe a alcunha de obscura, em virtude de sua terminologia idiossincrática, de modo que sua compreensão não vem sem custo. Superar as dificuldades que se impõem àqueles que nela se aventuram, a começar pela impossibilidade de compreendê-la por intermédio da filosofia do sujeito (SILVA FILHO, 2017, p. 178), é um verdadeiro desafio labiríntico, cuja recompensa vem na forma de um aparato teórico-metodológico com uma notória e notável capacidade de abordar, em termos funcionais, os sistemas sociais, com completude, solidez, coesão e coerência (LOSANO, 2011, p. 291, 297, 302, 304; LUHMANN, 2016, p. 31).

Em terceiro e último lugar, insta que se reitere que o problema a que a presente dissertação se propôs a solucionar diz respeito tão somente à possibilidade e aos limites de uma aplicação do direito tributário brasileiro orientado por critérios pragmático-consequencialistas da AED. Em assim sendo, esta dissertação não precisa e não pretende realizar uma reconstrução explicativa da teoria luhmanniana em sua totalidade, nem mesmo da sua parcela que se volta especificamente à análise do sistema jurídico.

Dada a grandeza da obra de Niklas Luhmann, à qual se soma toda a literatura que se formou em torno e a respeito dela, e dado o escopo do presente trabalho, intentar, aqui, a referida reconstrução do pensamento luhmanniano, além de extrapolar o escopo da presente dissertação, seria uma tarefa virtualmente impossível – na medida em que toda explicação exige mais explicações (LUHMANN, 1995, p. xxxvii).

Destarte, conquanto refira-se a toda a obra de Niklas Luhmann, o presente trabalho concentra-se na teoria luhmanniana que se estabeleceu na década de 1980, após a guinada autopoiética que sofreu inspirada pela biologia cognitivista dos neurobiólogos chilenos Humberto Maturana e Francisco Varela e quando recepciona a teoria geral dos sistemas (LOSANO, 2011, p. 311, 329, 393).

Ademais, este trabalho pretende utilizar-se de uma parcela mínima do aparato teórico-conceitual em questão. Mais especificamente, apenas a parte da teoria luhmanniana que seja o bastante para permitir compreender (i) o funcionamento externo do direito, isto é, a forma segundo a qual se relaciona com outros sistemas sociais, e (ii) a finalidade do sistema do direito.

Enfim, feitas as devidas e imprescindíveis ressalvas acima, deve iniciar-se a exposição da teoria sistêmica de Niklas Luhmann orientada a contribuir com os elementos essenciais para a compreensão do funcionamento do sistema jurídico, especialmente no tocante à sua relação com outros sistemas sociais, para que se alcance uma solução ao problema de aplicação do direito tributário brasileiro que se está a enfrentar no presente trabalho.

3.1.1.1 Noções preliminares: um esboço introdutório à superteoria sistêmica de Niklas Luhmann

Insatisfeito com o potencial explicativo que a sociologia tradicional possui para abordar a complexa realidade social hodierna, Niklas Luhmann inicia o projeto de construir a sua própria teoria social universal recorrendo à teoria geral dos sistemas (LUHMANN, 1995, p. 1-11).

A teoria sistêmica luhmanniana vem a lume com uma pretensão omnicomprensiva. Ela quer conhecer e explicar a sociedade atual, cuja nota distintiva é a complexidade, em todos os seus aspectos. Em outros termos, sua razão de ser consiste em oferecer uma explicação das relações sociais (ANGELELLI, 2017, p. 27), permitindo a sua compreensão e, assim, a consequente redução da complexidade e da contingência que pautam a imprevisibilidade da vida humana na alta modernidade (DE GIORGI, 2017, p. 221).

Com o auxílio da teoria geral dos sistemas, Luhmann trouxe para dentro do campo das ciências sociais uma abordagem sistêmica considerada radical em termos cognitivistas e a qual se apropria intensamente de desenvolvimentos conceituais de outras ciências para compor seu substrato teórico interdisciplinar, principalmente, e não apenas, da neurofisiologia, da histologia, da termodinâmica, da matemática, da cibernética e da teoria da informação (ANGELELLI, 2017, p. 47; LOSANO, 2011, p. 309-311; LUHMANN, 1995, p. 10-11, 2016, p. 31; VIANA, 2015, p. 47).

Trata-se, pois, de uma teoria complexa e extremamente abstrata. Todavia, ela não poderia ser diferente, uma vez que seu objetivo existencial exige de modo intransigível que ela se compatibilize com o grau de complexidade da sociedade moderna que pretende

analisar, senão não poderia descrevê-la tal qual de fato é (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 23; KING; THORNHILL, 2003, p. 1; LIMA, 2012, p. 25).

A insuficiência da sociologia tradicional para apreender o fenômeno social em sua atual complexidade seria o resultado da adoção de quatro premissas epistemológicas clássicas, as quais representariam obstáculos epistemológicos ao desenvolvimento científico, como, a título de exemplo, o de que seria constituída por relações entre pessoas concretas e, ao mesmo tempo, um objeto à espera de um sujeito cognoscente que, situado fora dela, descrevesse-a de forma objetiva (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 23-25).

Niklas Luhmann supera esses obstáculos com a sua teoria dos sistemas autopoieticos, a qual combina o construtivismo epistemológico radical ou operacional, para o qual a realidade é constituída a partir da experiência de um observador que integra o mundo que observa, e a teoria da comunicação (GONÇALVES, 2013, p. 43; GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 34).

A teoria luhmanniana dos sistemas autopoieticos representa a unidade de um desenvolvimento teórico que é, em verdade, tridimensional, combinando em si, concomitantemente, uma teoria dos sistemas autopoieticos (ambiente/sistema), uma teoria da comunicação (informação/mensagem/entendimento) e uma teoria da evolução (variação/seleção/restabilização) (LUHMANN, 2016, p. 34).

Essa condensação teórica implicou tratar a sociedade como um sistema social global, que concentra em si todas as comunicações possíveis, e o homem como um sistema distinto – um sistema psíquico, cuja operação básica é a consciência e não a comunicação, mas que dispõe de um sistema físico (organismo) que o permite interagir no âmbito daquele sistema social por meio da base operacional comum entre eles que é a comunicação. Nesse contexto, estabeleceu-se, como será visto adiante, a distinção fundamental da teoria sistêmica luhmanniana para a reflexão da complexidade social, qual seja aquela entre ambiente e sistema (ANGELELLI, 2017, p. 46; GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 24-25, 37, 54-56; LOSANO, 2011, p. 395; LUHMANN, 1983, p. 169, 1995, p. 6 2016, p. 32; MOELLER, 2006, p. 5-12, 22).

Inicialmente adepto da concepção clássica de sistema como uma totalidade composta pela união de partes que se inter-relacionam, Niklas Luhmann a abandona em favor de uma noção de sistema que, advinda principalmente da biologia e da cibernética, mostra-se mais afim à epistemologia social contemporânea: o sistema é um complexo ou conjunto de operações – mais especificamente, de comunicações – capaz de autopoieticamente produzir e manter a sua diferença em relação ao ambiente circundante (LOSANO, 2011, p. 310). Esse é

um paradigma de sistema que se considera mais apto a lidar com a moderna realidade social (LUHMANN, 1995, p. 5, 7).

O conceito de autopoiese, ao qual Niklas Luhmann confere uma nova dimensão no âmbito de sua teoria social, diz respeito não só à forma segundo a qual um sistema social se estabelece, mas também à evolução desse sistema em termos de seu desenvolvimento contínuo e de suas operações próprias (VIANA, 2015, p. 47).

Uma vez dentro do paradigma autopoietico ou autorreferencial, a teoria sistêmica luhmanniana transfere a cognição da realidade social (ambiente) inteiramente para dentro do sistema cognoscente, que a observa segundo os seus próprios critérios e estruturas em uma operação autorreferencial e recursiva que pressupõe as experiências prévias para produzir as novas, de modo que a informação (*input*) que se tem do ambiente nunca é determinada *ab extra*. O sistema, dessa maneira, autolimita-se e dessa autolimitação advém sua autonomia (autopoiese) operacional (LUHMANN, 2016, p. 84).

Esse conhecimento da realidade é o produto da experiência de um sistema que a observa e, ao observá-la condicionado por sua própria estrutura, observa a si mesmo, ou seja, o sistema é sempre observador e observado, configurando o que se denomina de observações de primeira e de segunda ordem, respectivamente. Nesse sentido, tem-se um sistema autopoietico, capaz de se auto-organizar selecionando os elementos que o interessam para reproduzir as próprias estruturas, numa relação de condicionamento circular entre estas e aqueles, bem como de autodeterminar o seu funcionamento em relação ao ambiente.

Assim, à variedade de observações possíveis da realidade social correspondem os vários subsistemas sociais, como o direito, a economia e a ciência, cada um constituído por uma experiência particular da realidade social. A variedade de subsistemas sociais se deve a um processo progressivo e ininterrupto de comunicação diferenciada que tende à especialização e à estabilidade no âmbito do sistema social global.

Embora autônomos, todos os sistemas sociais se inter-relacionam, assim como se dá com a relação entre sistemas sociais e psíquicos, por meio de uma base operacional comum, qual seja a comunicação, que é o elemento operacional específico da sociedade enquanto sistema social global (ANGELELLI, 2017, p. 23; LIMA, 2012, p. 25-26).

A comunicação de todo sistema social pressupõe um certo sentido, que é produzido nela, por ela e para ela, enquanto o meio universal de comunicação simbolicamente generalizado que permite a criação seletiva de formas sociais baseado na diferença entre atualidade e potencialidade consoante o ângulo de observação específico do sistema em

relação ao ambiente. Por exemplo, o sentido do sistema jurídico é o direito, o do sistema econômico, o dinheiro e o do sistema religioso, a fé.

Em assim sendo, o sentido é o resultado natural da existência de sistemas funcionais que se originam para solucionar, por meio da constituição de um sentido próprio para si e para o ambiente, um tipo particular de problema social, mais especificamente o de processar e reduzir a complexidade das possibilidades no ambiente, criando uma realidade ou um núcleo de sentido auto e heterorreferencialmente ao mesmo tempo (MOELLER, 2006, p. 66; VIANA, 2015, p. 51-56).

Logo, o sentido é a base da autorreferencialidade de um sistema, sendo determinante para a capacidade que este tem de relacionar e atualizar as possibilidades que se lhe assegurem a continuidade de sua autopoiese e, por conseguinte, de sua comunicação operacionalmente fechada (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 54-56, 62).

O sistema é um sistema de criação de sentido, na medida em que só se pode observar aquilo que faz algum sentido (MOELLER, 2006, p. 65). Isso significa que, em sendo o sentido produzido pelo sistema jurídico o do direito (ou jurídico), apenas aquilo que possa ser compreendido juridicamente (em termos jurídicos) importa para o direito, isto é, faz sentido, para esse sistema, que é responsável por todas as comunicações jurídicas da sociedade.

Em todo o caso, o conceito de sentido, que na teoria luhmanniana equivale a uma adaptação da noção de horizonte da fenomenologia Edmund Husserl (MOELLER, 2006, p. 65), é tão importante quanto abstrato e complexo, de modo que o escopo do presente trabalho não comporta que ele seja explorado para além desse esclarecimento de sua função na teoria sistêmica de Niklas Luhmann.

Na teoria sistêmica luhmanniana, a comunicação é um evento altamente improvável composto por três elementos – a mensagem, a informação e a compreensão – e que pressupõe dois polos (sistemas) comunicadores – *Alter* e *Ego* (LUHMANN, 2016, p. 34). A informação (conteúdo seletivo) que a mensagem transmite só pode ser compreendida a partir da autorreferenciabilidade específica de cada sistema e, caso haja a compreensão da informação, o sistema que a compreendeu deve decidir se a aceita ou se a recusa pela comunicação seguinte, isto é, adote-a como premissa de seu comportamento e como orientação de suas comunicações futuras.

A compreensão da informação contida na mensagem transmitida pelo ambiente (*Alter*) ao chegar ao sistema (*Ego*) passa por um código (*Code*) comunicativo que se volta, em última análise, à satisfação da especialidade funcional do sistema, atuando como um filtro altamente seletivo de estímulos que o sistema pode ou não incorporar na qualidade de informação válida

para sua operação autorreferencial. Destarte, tal codificação é necessariamente bivalente, para oferecer como resposta à informação que pretende adentrar o sistema um “sim” ou um “não” (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 63). Um evento recebe o valor positivo do código quando é avaliado como estando em conformidade com as estruturas de sentido previstas no sistema.

No caso particular do direito, a codificação gira em torno da distinção entre direito/lícito (*Recht*) e não direito/ilícito (*Unrecht*). Em outras palavras, o código orienta a identificação daquilo que é direito e, por conseguinte, interessa ao sistema jurídico e, ao mesmo tempo, o que não é direito e se encontra fora do sistema jurídico. Por meio dessa codificação binária, o direito pode construir, de forma altamente seletiva, seus próprios elementos, suas estruturas e, por fim, sua realidade, bem como manter-se autônomo em relação ao ambiente em função da determinabilidade de suas estruturas (LUHMANN, 2016, p. 31). O código orienta a comunicação jurídica e possibilita ao sistema do direito qualificar determinadas normas de conduta como sendo jurídicas, o que implica diferenciá-las de outras normas de comportamento, como as morais por exemplo.

Desse modo, o processo comunicativo entre *Alter* e *Ego* é marcado por uma dupla contingência – conceito elaborado originariamente por Talcott Parsons (GONÇALVES, 2013, p. 68) – e, para que possa ocorrer, carece de uma redução da incerteza, a qual se dá por meio do processo de diferenciação da comunicação em subsistemas sociais a partir de um processo contínuo de especialização sistêmica que decorre da reentrância da diferença “sistema/ambiente” no interior do sistema social global (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 58-60).

Nesse sentido, comunicar, na teoria luhmanniana, não tem o significado corriqueiro de informar, mas, sim, o de selecionar. Os sistemas sociais produzem comunicação para reduzir a complexidade do ambiente e, portanto, precisam operar seleções entre o sem-número de possibilidades que o mundo oferece.

Logo, um sistema social é o produto do processo de seleção de alternativas (redução de complexidade e contingência) para a solução de problemas específicos da sociedade. A especificidade dos vários problemas leva ao surgimento de diversos subsistemas sociais funcionalmente diferenciados (LIMA, 2012, p. 38, 41). É assim que Niklas Luhmann concebe os subsistemas sociais como diferenciações funcionalmente voltadas à transformação da complexidade ambiental em complexidade organizada para permitir a ordem social (LUHMANN, 1995, p. 24).

A partir da diferença “sistema/ambiente” (*System/Umwelt*) e da noção de seleção, torna-se fácil de compreender o porquê de a teoria luhmanniana afirmar que não existe um sistema sem o respectivo ambiente.

O sistema carece do ambiente não só para que possa estabelecer a sua unidade a partir da diferença entre eles, mas também porque a seleção qualitativa que estabelecerá a sua autonomia sistêmica depende dos elementos constantes do ambiente a partir dos quais a autopoiese torna-se possível. Destarte, o sistema autopoietico luhmanniano não pode ser considerado solipsista. Ele pressupõe o ambiente e a ele abre-se sempre, estabelecendo vínculos recíprocos de cognição. A depender da complexidade da vinculação entre sistema e ambiente, Niklas Luhmann admite que se fale em acoplamento estrutural, mais um conceito que a teoria luhmanniana busca na neurofisiologia. O acoplamento estrutural nada mais é do que uma forma de abertura cognitiva que guarda conformidade com o imperativo autopoietico de fechamento operacional do sistema e, ao mesmo tempo, permite que o sistema sofra irritações (*inputs*) por parte do seu ambiente e produza irritações (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 56-58).

Em suma, unindo especialmente os conceitos neurofisiológicos de autopoiese e de acoplamento estrutural criados por Humberto Maturana e Francisco Varela ao conceito matemático de cálculo das formas elaborado por George Spencer-Brown, após adaptá-los à teoria social, aplicando-os à noção de sistema da teoria geral dos sistemas, Niklas Luhmann pôde estabelecer a sua teoria dos sistemas autopoieticos ou sistemas fechados-abertos que estabelecem a própria unidade à medida que se distinguem, por meio de uma comunicação própria, do ambiente em que se formam e que, ao mesmo tempo, produzem a partir de sua autorreferencialidade, sem qualquer interferência externa (ANGELELLI, 2017, p. 47; GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 23-47).

3.1.1.2 A sociedade moderna e a (auto)fundação do sistema do direito

O universo do possível, no qual se dá toda a experiência humana, é marcado, especialmente na modernidade, pela complexidade e pela contingência.

A complexidade significa que existem mais possibilidades de experiência, entendidas como as relações que podem se estabelecer entre os diversos elementos de determinado ambiente, do que podem ser atualizadas de fato. A complexidade em estado bruto é caótica e quantitativamente acachapante e não pode ser operacionalizada.

Destarte, para que seja possível a ordem social, faz-se mister a redução qualitativa dessa complexidade por meio da diferenciação funcional da sociedade em sistemas (NEVES, 2006, p. 1). Tal redução depende de uma observação por parte do sistema que, por intermédio de suas estruturas e critérios decisórios próprios, seleciona as relações entre os elementos que, consideradas relevantes para sua autopoiese, serão por ele organizadas, de forma estruturada, a fim de que a complexidade possa ser operacionalizada. Desse modo, a existência de uma realidade em que há sistemas autorreferentes, na teoria luhmanniana, é sempre axiomática (SILVA FILHO, 2017, p. 181).

A redução qualitativa da complexidade ambiental implica que a complexidade interna do sistema seja sempre necessariamente inferior à do seu entorno, onde permanecem presentes todas as possibilidades não selecionadas (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 51-52).

Ademais, se o sistema opera uma seleção parcial do total de relações possíveis, a redução da complexidade implica ainda a contingência da realidade. A contingência significa que a possibilidade que se atualizou no presente em função da seleção do sistema poderia não ter sido a escolhida e outra, que fora não escolhida, pode vir a sê-la no futuro.

Logo, tem-se que a realidade do sistema é contingente, isto é, aberta à alteração por uma decisão do sistema que, ante a incerteza do porvir, é estimulado a operar novas seleções em uma relação paradoxal em que a redução da complexidade implica o aumento da complexidade *ad infinitum* (DE GIORGI, 2017, p. 223; GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 50-52; LUHMANN, 1983, p. 45-46).

Em assim sendo, a sociedade moderna gera medo e insegurança (GONÇALVES, 2013, p. 261). A insegurança é um estado que decorre da complexidade e da imprevisibilidade do convívio social. Este, porém, pode ser organizado e aquelas, reduzidas, por intermédio de estruturas que assimilem essa experiência, absorvendo e controlando a complexidade e a contingência (LUHMANN, 1983, p. 46-48), tudo consoante a teoria dos sistemas, que visa à estabilidade funcional dos sistemas sociais (TORRES, 2011, p. 79) e, em última análise, à possibilidade da ordem social.

A liberdade comportamental, no sentido de possibilidades de comportamento *a priori*, implica riscos à convivência social, de modo que, sem a estabilização tanto das expectativas em relação à forma segundo a qual os comportamentos devem ocorrer, quanto das expectativas em relação a tais expectativas de comportamento, restringir-se-iam sobremaneira as possibilidades de participação que se apresentam aos indivíduos que vivem em sociedade e, por conseguinte, empobrecer-se-ia a experiência humana como um todo, na medida que ela

restaria sufocada pela complexidade não estruturada da modernidade (LUHMANN, 2016, p. 48).

A teoria dos sistemas autopoieticos vislumbra em meio a essa situação existencial agônica a necessidade de reduzir a complexidade e de permitir que a sociedade opere harmoniosamente, garantindo a observância às expectativas comportamentais da sociedade, isto é, a exigência de que haja, em relação às expectativas pelas quais os indivíduos se orientam, ao menos um grau mínimo de certeza, esta entendida como a “disponibilidade de referências estáveis para a experiência” (DE GIORGI, 2013, *apud* GONÇALVES, 2013, p. 11; LUHMANN, 1983, p. 52).

Sem a organização e a coordenação da complexidade, isto é, sem referências estáveis a padrões de comportamentos devidos, por exemplo, em matéria tributária, no sentido de que se possam esperar em sociedade, o indivíduo, seja o contribuinte, seja o Estado, acaba sobrecarregado pelo número de possibilidades plausíveis que surgem no campo das relações interpessoais e, por conseguinte, simplesmente não dispõe de meios para conduzir sua vida digna e autonomamente.

Assim, para minimizar tais riscos e maximizar tais possibilidades, impõe-se a existência de um centro de certeza que oriente o agir na sociedade, em termos de condução do comportamento e de solução de conflitos. Na teoria luhmanniana, o sistema responsável por oferecer e por garantir esse centro de orientação comportamental à sociedade moderna é o direito.

Esse cenário propicia a autofundação do sistema do direito como o produto do processo de diferenciação sistêmico-funcional da sociedade que acontece, em razão do aumento contínuo da complexidade e da contingência do ambiente no qual se insere, para dar conta do problema específico das expectativas de comportamento (LUHMANN, 1983, p. 175-176, 225).

Nesse contexto, o direito precisa comunicar uma certeza no que toca aos comportamentos que são, social e juridicamente, considerados desejáveis e, portanto, podem consubstanciar expectativas normativas. A regulamentação dessas expectativas pelo direito proporciona, de forma generalizada, aos integrantes da sociedade previsibilidade no tocante ao que esperar e ao que se espera deles em termos de comportamento, o que resulta em maiores níveis de confiança na sociedade.

Para fazê-lo, porém, dada a hipercomplexidade da sociedade hodierna, impõe-se a aceitação da positividade do direito. Esta, todavia, possui um sentido mais amplo do que se costuma atribuir-lhe, a saber, o de que o direito é o produto de uma decisão histórica; a

positividade, na teoria luhmanniana, implica que o direito esteja consciente de que sua a vigência é o produto de uma decisão seletiva que o põe e, portanto, da contingência de sua realidade sistêmica, que é sempre passível de modificação e de revogação por outra decisão (LUHMANN, 1985, p. 7-10; NEVES, 1994, p. 65).

A positividade do direito, então, pode ser sintetizada como sendo a legalização da decidibilidade e da transformabilidade das estruturas responsáveis pela seleção das expectativas normativas (DE GIORGI, 2017, p. 243). Essa positividade é essencial para que o direito possa executar sua função de centro de certeza comportamental.

Assim como todo e qualquer sistema-parte do sistema global da sociedade moderna na teoria luhmanniana, o sistema do direito autofunda-se a partir da reentrância da diferença “sistema/ambiente” na diferença “sistema/ambiente”, configurando aquilo que se denomina de processo sistêmico de especialização. Com isso, o sistema que se diferencia passa a ter ambiente internos e estes, que também são sistemas sociais, passam a ter aquele como seu ambiente e se tornam ambientes uns dos outros (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 49).

Reitere-se que, em se tratando de um sistema-parte da sociedade, como anteriormente explicitado, o elemento operacional básico do sistema jurídico continua sendo a comunicação. No entanto, trata-se de uma comunicação diferenciada, especificamente jurídica, conforme o código bivalente privativo do sistema jurídico, “direito/não direito”, senão a comunicação do direito não se distinguiria da comunicação geral da sociedade e ela perderia sua identidade, resultando na desdiferenciação do direito enquanto sistema funcional (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 69).

Cumprir observar que a teoria luhmanniana é considerada uma teoria funcionalista-estruturalista, porquanto parte da premissa de que o aumento da complexidade e da contingência da sociedade leva à diferenciação desta em subsistemas sociais funcionalmente especializados para comunicar soluções para problemas específicos (LUHMANN, 1983, p. 175-176, 225). Essa consideração implica que é a função do sistema que lhe determina a estrutura e não o contrário (LOSANO, 2011, p. 335; VIANA, 2015, p. 38-40).

Por força da diferenciação funcional, o direito se estabelece como uma estrutura social autopoiética, auto-organizada e que opera fechada em si mesmo, segundo o seu código binário específico do “direito/não direito”, para generalizar congruentemente as expectativas comportamentais que se baseiam em atitudes normativas e estabilizá-las como referência abstrata de comportamento para a sociedade (LIMA, 2012, p. 68; LUHMANN, 1983, p. 173).

Em outros termos, o direito autofunda-se enquanto unidade sistêmica autopoietica por meio da referida operação de redução da complexidade ambiental a níveis operacionais, o que se dá por meio de seleções que, estabilizadas no tempo, geram a identidade e, portanto, a diferença do sistema no mundo (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 54).

Uma vez estabilizados os seus limites, o sistema ganha autonomia no interior da sociedade e, enfim, pode passar a oferecer um número limitado de alternativas dentro das quais a conduta dos indivíduos pode acontecer com a certeza de sua licitude ou ilicitude, viabilizando o harmônico e juridicamente ordenado convívio social. Todavia, ressalte-se que, diante da complexidade, que é sempre crescente na sociedade moderna, o referido processo sistêmico acompanha continuamente o aumento da complexidade do ambiente circundante e, se assim não fosse, o sistema perderia sua capacidade de reagir ao ambiente e, eventualmente, deixaria de existir.

Essa noção da autofundação do sistema jurídico será fundamental mais adiante para compreender a importância da estrutura do direito no tocante tanto à execução de sua função específica no âmbito da sociedade, quanto à interação que ele mantém com o ambiente e os demais sistemas.

3.1.1.2.1 A função do sistema do direito: a construção de um mundo de segurança e de ordem na sociedade

Tendo em vista que é a função do sistema que lhe determina a estrutura, impõe-se que se inicie a exposição do sistema do direito esclarecendo em que consiste a sua função específica na sociedade. Afinal, é o intuito de cumpri-la aquilo que, em última análise, revela-se determinante para a caracterização de suas estruturas enquanto sistema.

Na teoria luhmanniana, o cumprimento de uma função sistêmica se dá por meio de seleções estruturais que buscam produzir soluções especializadas para os problemas da sociedade em geral que cumpre ao sistema enfrentar (VIANA, 2015, p. 36-37).

Nesse sentido, é certo que, em linhas gerais, poder-se-ia afirmar irrepreensivelmente que o direito, enquanto subsistema social, compartilha da função sistêmica de mediação entre o mundo (complexo e contingente) e a experiência humana (limitada em função de um escasso potencial de sentido) comunicativamente. Essa, contudo, é a função de todos os subsistemas da sociedade na luhmanniana. Logo, ela é insuficiente para poder ser considerada distintiva do sistema do direito em particular.

Mencionou-se anteriormente que o sistema do direito surge para cumprir a função de solucionar o problema da sociedade concernente às expectativas de comportamento (LUHMANN, 1983, p. 175-176, 225). O que o direito moderno pretende é, basicamente, reprimir a incerteza relativa às condutas devidas no âmbito da sociedade.

O direito positivo é, na teoria luhmanniana, a estrutura da sociedade incumbida de incorporar as projeções de expectativas normativas (elementos) do ambiente em geral – comportamentos que são estranhos ao direito e sobre os quais são produzidas expectativas sociais que se pretendem normativas – e selecionar as que transformará em expectativas normativas de fato, incorporando em suas estruturas mediante os procedimentos decisórios que prevê para tanto. Após selecionadas e normatizadas, as expectativas precisam ser generalizadas para todo o sistema social.

Esse processo de generalização, que consolida e reforça a estrutura do sistema jurídico (DE GIORGI, 2017, p. 233), é alcançada mediante a elaboração de abstrações, as quais se mostram capazes de acomodar diversos eventos sob uma mesma estrutura de expectativa (norma) e, assim, reduzir a complexidade do ambiente. São capazes disso porque libertam o sentido jurídico e permitem sua identificação independentemente do conteúdo concreto de cada experiência individual. Nesses termos, a abstração representa uma grande e imprescindível conquista evolutiva para a estabilização do sistema do direito na modernidade (GONÇALVES, 2013, p. 87-92).

Em outros termos, a função do direito é a estabilização das expectativas de comportamento que ele mesmo generaliza contrafaticamente para ocupar o campo das expectativas normativas da sociedade. Tais expectativas de comportamento, porque normatizadas no e pelo sistema jurídico, passam a ser resistentes à modificação por força de eventos que eventualmente as contrariem, bem como indiferentes a todas as possibilidades que não foram selecionadas pela estrutura. Quando o sistema jurídico generaliza uma expectativa, o que ele faz é basicamente informar a todos os que possuem tal expectativa que podem mantê-la ainda que, porventura, as circunstâncias se alterem e ela seja frustrada, porque continua válida, do ponto de vista do direito, como padrão de comportamento para orientar a sociedade (DE GIORGI, 2017, p. 232-233, 242).

Destarte, a função do direito é prescrever as formas de agir que são imprescindíveis à organização social, à convivência pacífica e à resolução de potenciais conflitos (BERNARDES, 2006, p. 27-28). Trata-se, portanto, de um parâmetro abstrato e generalizado para orientar os comportamentos e sem o qual a sociedade sofreria com a generalização dos conflitos (GONÇALVES, 2013, p. 89) e com um eventual estado de anomia. Em última

análise, a expectativa normativa generalizada nada mais é do que aquilo que se denomina na teoria do direito de norma jurídica (VIANA, 2015, p. 44-45).

Nesse momento, pode-se afirmar que aquilo que de fato distingue o direito dos demais subsistemas sociais – e, portanto, pode ser considerado como sendo a função especificamente sua – é a forma segundo a qual comunica a mediação redutora de complexidade que ele opera entre o mundo e a experiência do possível, produzindo o seu sentido específico por meio da seleção de elementos que pretende atualizar internamente como experiências jurídicas, isto é, transformar em realidade jurídica.

É cediço que o direito constrói a própria realidade (ATALIBA, 2018, p. 23). Uma realidade que pode ser compreendida como um “fragmento de mundo” (DE GIORGI, 2017, p. 223) ou, ainda, como “um corte na própria sociedade” (LUHMANN, 2016, p. 45). Esse fragmento de realidade possui uma estrutura própria que é determinada pela necessidade de executar uma função social específica: substituir a definição factual do sentido das expectativas, normatizando-as e colocando-se como sistema de referência comportamental, consistente e estável, para toda a sociedade (LUHMANN, 2016, p. 174).

O êxito no cumprimento dessa função revela-se na estabilidade que as normas jurídicas adquirem enquanto estruturas que traduzem a generalização congruente de expectativas de comportamento para toda a sociedade. Tão mais congruente essa generalização será quanto mais o direito conseguir produzir abstração e indiferença em relação às demais realidades sociais (DE GIORGI, 2017, p. 258).

A generalização garante a condição de modelo comportamental às expectativas normativas que “estabilizam a segurança produzida, imunizam, protegem, são certeza, orientação e simplificação, são abstração e indiferença” (DE GIORGI, 2017, p. 233) e não as aceitar frustraria a própria possibilidade de uma ordem social.

Assim, tão somente quando o direito atinge a estabilidade e a autonomia é que sua comunicação de sentido torna possível aos demais sistemas (sociais e psíquicos) orientarem-se, com o mínimo de certeza necessária para continuidade do convívio social, diante da inexorável incerteza do porvir, como ressaltado por Raffaele de Giorgi em seu prefácio ao livro de Guilherme Gonçalves (DE GIORGI, 2013, *apud* GONÇALVES, 2013, p. 11).

Isso porque a estabilização das expectativas de comportamento generalizadas, cuja permanência no tempo e indiferença à diversidade material são responsáveis por garantir a autonomia do direito, refere-se à própria formação do sistema, ou seja, à possibilidade de o sistema identificar-se a si mesmo e, assim, manter-se diferenciado em relação ao ambiente

que não pode determiná-lo desde fora (DE GIORGI, 2017, p. 233; GONÇALVES, 2013, p. 93).

O direito, então, atua como uma prestação seletiva que consiste na escolha de expectativas de comportamento que devem generalizar-se simultânea e congruentemente nas dimensões social, temporal e material do seu sentido, a fim de que seja possível prever o que ocorrerá juridicamente em determinado contexto no futuro, ainda que, na prática, sempre haja a possibilidade de tais expectativas virem a ser frustradas (VIANA, 2015, p. 37-38). O problema da decepção das expectativas é imanente à natureza necessariamente seletiva de toda estrutura (DE GIORGI, 2017, p. 231; LUHMANN, 1983, p. 55).

É, pois, necessário entender, ao menos ligeiramente, em que consistem tais dimensões de sentido por meio das quais o processo de generalização das expectativas se desenvolve no sistema jurídico. Antes disso, porém, faz-se mister esclarecer que o processo de generalização pode não se dar de maneira congruente devido a diferenças entre os mecanismos que a promovem. Apesar dessa possibilidade, a generalização das expectativas precisa necessariamente ser congruente nas três dimensões para que o direito exerça sua função social.

Como se viu adrede, o sentido (*Sinn*) ou meio (*Medium*) é a substância da comunicação do direito e o seu papel é garantir que a seleção de possibilidades no ambiente seja consistente e identificável em relação ao sistema, mantendo-a conforme a especificidade funcional do sistema do direito (LUHMANN, 1983, p. 46).

Assim, o sentido atribui o valor de informação às experimentações do possível e a forma específica às operações do sistema, ou seja, atua como um instrumento de diferenciação do sistema em relação ao ambiente enquanto horizonte aberto de possibilidades (LIMA, 2012, p. 57-58).

O sentido do direito possui as dimensões temporal, social e material. Em síntese e respectivamente, elas visam à segurança do sistema contra desvios e frustrações individuais, contra o dissenso social acerca do conteúdo das expectativas e contra incoerências e contradições comportamentais, respectivamente (DE GIORGI, 2017, p. 233-234). O processo de generalização das expectativas normativas depende de que ele seja garantido por estruturas que, mesmo diante da frustração, do dissenso e das contradições, resistam às variações do ambiente (CAMPILONGO, 2011, p. 19-21).

Na dimensão temporal de sentido, a expectativa é normatizada e, por isso, deve manter-se intacta e estável no tempo, o que implica não aprender nem se adaptar aos eventos fáticos e casos individuais, ainda que estes possam frustrá-la. Em outros termos, à expectativa

normativa confere-se durabilidade, uma validade protegida no tempo (DE GIORGI, 2017, p. 234).

Desse modo, face a uma conduta ilícita, que frustra a norma ou a decepciona, o direito reage mediante a aplicação de uma sanção, como mecanismo de canalização dessa frustração individual, ao responsável pelo seu cometimento, a fim de assegurar a continuidade da vigência da norma frustrada (GONÇALVES, 2013, p. 94, 108). Por exemplo, no âmbito do direito tributário brasileiro, tem-se que a inadimplência do dever de pagar um tributo ou de realizar uma prestação, positiva ou negativa, prevista em lei no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária, configura uma conduta ilícita, a qual deve ser objeto de uma sanção por parte do direito (COELHO, 2015, p. 646).

À dimensão temporal em particular voltar-se-á mais adiante, na medida em que concerne sobremaneira ao problema objeto do presente trabalho, porquanto consiste na retomada pela teoria sistêmica do problema jurídico da observância às normas ou, em outras palavras, de sua imunização contra eventuais desapontamentos (GONÇALVES, 2013, p. 93-94).

Na dimensão social de sentido, desloca-se o problema do consenso. Nela tem-se a institucionalização como mecanismo de defesa contra o dissenso social. Tal mecanismo consiste, basicamente, na antecipação fictícia e vinculante de um consenso pressuposto para as expectativas de expectativas (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 84). Assim, a institucionalização viabiliza a suposição de que há uma definição aceita sobre o sentido de determinada situação e a direção que o seu desenvolvimento deve tomar (LUHMANN, 1983, p. 80). Isso significa que o sistema confere àquele que tem uma expectativa normativa a segurança de que os demais sujeitos estão de acordo com o sentido de sua expectativa, ainda que de fato não estejam (DE GIORGI, 2017, p. 235).

A generalização na dimensão social do sentido cria um meio de abstração que imuniza o direito em relação ao dissenso, sem, no entanto, eliminá-lo. Trata-se da possibilidade de manter normas jurídicas a despeito de uma realidade fortemente adversa, esta entendida como aquela em que está ausente o consenso em relação ao sentido da expectativa (GONÇALVES, 2013, p. 96-97).

Por último, na dimensão material, ou fática, de sentido, a generalização que o sistema jurídico opera se apresenta como pontos de referência ou modelos de conteúdo que conectam os interesses e as expectativas individualizadas em torno de comportamentos (GONÇALVES, 2013, p. 100-101).

Tais pontos de referência, que fornecem os critérios de decisão acerca do que pode ser objeto de expectativa no sistema jurídico e que fixam unidades e contextos de sentidos em graus diferentes de abstração, podem ser pessoas concretas, certos papéis, programas ou regras de decisão (normas) e valores (DE GIORGI, 2017, p. 234; LUHMANN, 1983, p. 99). Nessa dimensão, assegura-se um “mundo em comum” onde se fundamentam todas as expectativas da sociedade, de modo que seja possível surgirem expectativas de expectativas (LUHMANN, 1983, p. 94).

Em sendo assim, impõe-se ao sistema jurídico alcançar um alto grau de compatibilidade entre todos os três mecanismos em questão, a fim de que a congruência do processo de generalização das expectativas de comportamento seja assegurada no curso da evolução histórica do sistema jurídico.

Diante dessa imposição evolutivo-funcional (LUHMANN, 1983, p. 106-109), insta-se ao direito moderno que se consubstancie em um complexo de programas decisórios condicionais (LUHMANN, 1985, p. 27), porquanto os demais pontos de referência “[...] em sua função de *‘regras para uma expectativa consistente, não eram tratáveis no plano processual, nem sancionáveis em sua continuidade’*.” (DE GIORGI, 2017, p. 240, grifo do autor).

Exigir que o direito seja um complexo de programas decisórios significa que o sistema deve consistir em um conjunto de normas condicionais que vale como critério do que pode ser objeto de expectativas e de decisões no sistema (DE GIORGI, 2017, p. 234-235), ou seja, os programas condicionais garantem a permanência da diferença “sistema/ambiente” a partir da aplicação contínua do código “direito/não direito” sobre os elementos do ambiente (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 212).

Os programas condicionais possuem condições de aplicabilidade previamente especificadas – e, por isso, recebem o nome de programas condicionais –, de modo que, verificadas na experiência, dão causa a e justificam determinadas ações, que se tornam esperadas pela sociedade por intermédio do esquema condicional “se, então” (LUHMANN, 1983, p. 103). Ademais, os programas concretizam a estabilização do código “direito/não direito” (NOBLES; SCHIFF, 2004, *apud* LUHMANN, 2004, p. 10). O direito possui, pois, uma estrutura funcional que se liga a programas decisórios (normas) para poder cumpri-la satisfatoriamente (VIANA, 2015, p. 32).

Impõe-se, nesse momento, uma observação em relação ao tipo de complexo de programas mencionado, a saber, de programas condicionais. Para a teoria luhmanniana dos sistemas sociais, os programas do sistema jurídico são sempre condicionais, ainda que haja,

no no âmbito dessa teoria, programas finalísticos, que se orientam às consequências, e não às condições, das ações e que, portanto, são típicos de outros sistemas sociais, especialmente o da política (GONÇALVES, 2013, p. 104-105).

Nesse sentido, as decisões judiciais, que são uma espécie de operação do sistema do direito, devem se referir às normas jurídicas, as quais, na condição de programas decisórios, orientá-las-ão, de modo que reproduzam comunicações alinhadas com a finalidade sistêmica de generalização congruente de expectativas comportamentais normativas, levando em consideração que toda ação que corresponde ao programa é, do ponto de vista do sistema jurídico, uma ação correta (LUHMANN, 1983, p. 103).

Dada a generalização da dimensão social do sentido, ou seja, da presunção de que as decisões judiciais são socialmente reconhecidas como competentes para determinar a expectativa normativa que deve ser confirmada (consenso gerado pelo papel do julgador e pelos procedimentos), são as partes que têm de se adaptar à realidade da decisão judicial e não o contrário (DE GIORGI, 2017, p. 244; GONÇALVES, 2013, p. 98-99).

Sem a orientação das normas jurídicas enquanto programas condicionais do sistema, não é possível prever com segurança as condições que levam o juiz a considerar uma decisão e não outra como a correta para o caso concreto e, conseqüentemente, perde todo o sentido a generalização congruente de expectativas como a razão de ser do direito moderno (LUHMANN, 1985, p. 27-29). Destarte, o papel das normas é, indubitavelmente, de suma importância para orientar a sociedade como um todo, haja vista que também “as decisões dos magistrados extravasam os limites do sistema jurídico.” (GONÇALVES, 2013, p. 98) no sentido de que podem ser informações úteis do ponto de vista do demais sistemas sociais.

É digno de nota que a nova realidade imposta pela decisão pode ser – e no mais das vezes o é – um estímulo à crítica e à eventual mudança do direito (GONÇALVES, 2013, p. 99). Eis um benefício manifesto da positividade do direito: tornar a estrutura de expectativa comportamental concomitantemente normativa e cognitiva, isto é, resistente a decepções e disponível ao aprendizado (DE GIORGI, 2017, p. 241).

A positividade do direito, ao permitir que se decida sobre a promulgação, modificação ou revogação dos programas, torna-se, então, a própria solução aos problemas relativos à renúncia de responsabilidade pelas consequências inerente à perspectiva unilateral da forma condicional da programação jurídica. Nesse contexto, a positividade do direito leva à diferenciação do processo de decisão entre decisões programadoras (legislativas), referentes à

criação do direito, e decisões programadas (judiciais), relativas à aplicação do direito (LUHMANN, 1985, p. 33-34)⁶³.

Logo, o direito tem que criar estruturas de expectativas, que restrinjam seletivamente as possibilidades de relação entre os elementos da realidade social que observa, generalizando-as e ocultando as demais, para manter a complexidade e a contingência em níveis suportáveis para a vida em sociedade (DE GIORGI, 2017, p. 229-232; GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 87; LUHMANN, 1983, p. 54).

O conceito de estrutura, na teoria dos sistemas em análise, pode ser definido como “um código de significados fixados como invariáveis com base na elisão de outras possibilidades, significados que designam o quadro de referência dentro do qual é possível operar concretamente escolhas, movendo-se entre alternativas pré-estruturadas.” (DE GIORGI, 2017, p. 230-231). Assim, as possibilidades de comportamento que hão de ser atualizadas limitam-se ao que comportam as estruturas em termos de seleção conforme o fechamento operacional do sistema jurídico (GONÇALVES, 2013, p. 88).

Essas expectativas consistem no aspecto temporal – ou seja, relacionam-se com a mencionada dimensão temporal de sentido – do recorte das possibilidades de sentido de comunicações, não em estados de consciências atuais de determinados indivíduos enquanto sistemas psíquicos, e o significado social do direito, ou seja, a sua função é permitir a satisfação delas na condição de expectativas estáveis no tempo (LUHMANN, 2016, p. 166-167).

A teoria luhmanniana classifica as expectativas como cognitivas ou normativas em função da distinção bifurcada de possibilidades de resposta antecipada do sistema ante a hipótese de sua frustração, isto é, em termos funcionais, a partir do tipo de antecipação da absorção do desapontamento da expectativa (LUHMANN, 1983, p. 56).

Portanto, caso uma expectativa seja frustrada, aquele que a possuía depara-se com duas opções: ou renunciar a ela ou mantê-la mesmo assim (LUHMANN, 2016, p. 177). Em outros termos, pode assimilar-se ou não a frustração para que a vida possa seguir em frente, como é inevitável que o faça. Então, a depender da opção que se faça, a expectativa será considerada como cognitiva ou como normativa.

De um lado, as expectativas normativas são contrafáticas, ou seja, afirmam-se na sociedade de modo refratário a acontecimentos concretos que as exponham à frustração. O

⁶³ A distinção funcional entre decisões programadoras e programadas será aprofundada na seção 4 da presente dissertação em que se discutirá a concretização da função do direito e a possibilidade de a AED orientar a forma de aplicação da norma jurídico-tributária de conduta.

desapontamento não é assimilado pela expectativa, que se mantém indiferente a situação específica, abstraindo-a (LUHMANN, 1983, p. 56). Portanto, elas não estão dispostas a se adaptar diante desapontamentos fáticos – embora possam ser alteradas pelo próprio sistema caso decida fazê-lo por meio de procedimentos voltados a essa finalidade, o que assegura a invariabilidade relativa (DE GIORGI, 2017, p. 241). Seja lá como for, essa resistência à frustração é essencial diante da hipercomplexidade da realidade moderna, porque ela reduz o risco de erro no tocante ao que se deve esperar dos demais sujeitos, oferecendo pacificação social em alguma medida.

De outro lado, as expectativas cognitivas são caracterizadas por sua disposição ao aprendizado em cada experiência concreta, isto é, à sua adaptação à nova realidade frustrante. Logo, as expectativas cognitivas não são capazes de permanecer indiferentes aos eventos individuais e, por conseguinte, tampouco o são de generalizar as expectativas de comportamento vitais à segurança e à integração social (LUHMANN, 1983, p. 58).

Na medida em que não estão dispostas à aprendizagem diante da frustração, as normas jurídicas inserem-se na classe das expectativas normativas, e não na classe das expectativas cognitivas. Tal conclusão não é surpreendente, uma vez que “as condições de possibilidade de uma sociedade que socializa a subjetividade não podem estar subordinadas ao sujeito” (JAKOBS, 2018, p. 61).

A fim de implementar sua função, o sistema jurídico precisa subsistir na realidade, ainda que sobrevenham eventos individuais que pretendam contrariá-lo. A contrariedade manifesta-se como uma pretensão revogatória, parcial ou total, da expectativa normativa reinante. O direito não pode se sujeitar à modificação conforme o conteúdo de cada vivência específica. Obrigá-lo a reconhecer direito em cada experiência individual, acabaria por indeterminá-lo e diluí-lo no fluxo dos acontecimentos oriundo das demais esferas sociais (GONÇALVES, 2013, p. 92).

Em outros termos, o direito deixaria de ser direito.

Ademais, na sociedade moderna, o direito, em função de sua positividade, tem a capacidade de decidir quando deve se modificar para acompanhar as mudanças do seu ambiente e precisa fazê-lo por si mesmo, afim de manter sua autonomia e sua identidade, de modo que não é necessário nem conveniente que o ambiente decida a respeito da necessidade de uma adequação.

Nada obstante, as estruturas de expectativas não podem ficar à completa disposição nem mesmo do próprio sistema jurídico, pois, se estiverem, minar-se-ão tanto a previsibilidade que o sistema oferece acerca dos custos inerentes a cada escolha

comportamental, quanto a densidade regulamentadora do mesmo (LUHMANN, 2016, p. 220-221). Então, apesar da possibilidade de modificação inerente à positividade do direito, esperar que a estrutura possa ser problematizada na mesma situação que pretende estruturar representa um verdadeiro contrassenso e, portanto, não é possível do ponto de vista da teoria sistêmica (DE GIORGI, 2017, p. 241). Do contrário, a norma jurídica, que corresponde à pequena parcela do universo do possível de que dispõe a sociedade para se orientar, seria inútil e o direito deixaria de ser direito.

Destarte, as normas jurídicas são expectativas normativas sobre expectativas de comportamento que foram estabilizadas em termos contrafáticos e que possuem o sentido específico de um dever-ser, implicando “a incondicionabilidade de sua vigência na medida em que a vigência é experimentada, e portanto também institucionalizada, independentemente da satisfação fática ou não da norma” (LUHMANN, 1983, p. 57).

Funcionalmente consideradas, as normas jurídicas podem ser entendidas como o “arcabouço de expectativas simbolicamente generalizadas” (LUHMANN, 2016, p. 172), ou seja, de expectativas que foram generalizadas congruentemente nas três dimensões do sentido, de modo que elas passam a ser consideradas jurídicas e o sistema jurídico se torna sensível a elas (CAMPILONGO, 2011, p. 10-20).

Como o direito da sociedade deve ser maximamente previsível (LUHMANN, 2016, p. 25), as normas jurídicas são, sem dúvida, de suma importância na função de “assegurar um mundo de sentido dominado” (SILVA FILHO, 2017, p. 238).

A frustração de uma expectativa normativa pretende comunicar que a norma de conduta violada deveria ser invalidada. Ela consiste na projeção de um comportamento que não foi selecionado pelo direito para se transformar em uma expectativa normativa generalizada e estável (GONÇALVES, 2013, p. 86-87). Isso, porém, é inadmissível para o sistema jurídico diante de sua função estabilizadora das expectativas normativas que generalizou como imprescindíveis à manutenção do modo de vida cuja reprodução a sociedade decidiu ser desejável.

Da referida generalização congruente de expectativas nas três dimensões de sentido e da reestruturação do direito moderno na forma de programas de decisão extrai-se a conclusão de que o direito opera na base da segurança das expectativas normativas (LUHMANN, 2016, p. 195), para a qual a estabilidade no tempo é fundamental. Isso porque, ao estabilizar-se, a expectativa normativa ganha proeminência como modelo de comportamento e critério decisório, ofuscando as demais possibilidades que deixam de ser expectáveis para os

integrantes da sociedade em que tal modelo vige, o que produz segurança (DE GIORGI, 2017, p. 238-239).

Ademais, somente com a estabilização da expectativa normativa, para servir de base para os programas condicionais do sistema jurídico, é que passa a ser possível a implementação do valor do código operativo interno ao direito, qual seja o binômio direito/não direito, para reagir positiva ou negativamente, junto com os programas decisórios que se ligam à estrutura do sistema, aos eventos que o ambiente lhe submete (LUHMANN, 2016, p. 236-237), filtrando-os em nome do fechamento operacional, que é imprescindível tanto à reprodução autopoiética do direito, quanto ao cumprimento satisfatório de sua função sistêmica (VIANA, 2015, p. 32, 67).

Como o presente trabalho perscruta os limites que a estrutura do direito pode impor ao consequencialismo econômico característico da AED quanto à aplicação da norma tributária de conduta, ganham especial relevância a generalização da expectativa na dimensão temporal e a implementação da codificação binária “direito/não direito”. Aquela, na medida em que diz respeito ao problema da observância à norma jurídica, cuja estrutura será analisada posteriormente nos termos da teoria do direito kelseniana; e esta codificação, porquanto se trata da principal garantia da autonomia do sistema jurídico em face do ambiente circundante com que se relaciona.

Por fim, insta que se destaque que, além de cumprir, perante a sociedade, a função de dotar de segurança e congruência a comunicação de sentido especificamente jurídica, o direito também presta uma orientação comportamental projetada para o futuro e a solução de conflitos por meio de decisões que visam à preservação de funções sociais que se operam no interior de outros sistemas (VIANA, 2015, p. 45).

Por exemplo, quando a expectativa do sistema econômico em relação a determinado comportamento – o pagamento de um preço por uma mercadoria no âmbito de um contrato de compra e venda – é frustrada na prática, a esse sistema resta recorrer ao sistema jurídico em busca de uma solução que vise a garantir a vigência da norma cuja incidência deu origem à referida expectativa de cunho obrigacional.

Em suma, pode-se afirmar que o direito tem a função de autorreferencialmente ser, na e para a sociedade, aquilo que ele deve criar: um “mundo da segurança e da ordem”, como já assentado por Francisco Campos (CAMPOS, 2001, p. 83). E somente nesse mundo há espaço para que a confiança social floresça (LUHMANN, 1979, p. 1-94).

3.1.1.2.2 A relação entre o cumprimento da função e a estrutura autopoietica do sistema do direito

A fim de sobreviver em face da complexidade e da contingência do ambiente que o circunda, o direito depende de sua estrutura. Ele precisa fechar-se em si mesmo para conhecer a realidade e continuar executando sua função de generalização congruente de expectativas comportamentais normativas para que os indivíduos possam orientar-se e evitar problemas entre si. Somente a estrutura adequada pode garantir esse fechamento operacional e essa abertura cognitiva de que o sistema precisa para funcionar.

Da perspectiva da teoria luhmanniana, a análise da estrutura é, portanto, essencial para a adequada compreensão da função e do funcionamento do sistema jurídico que interessam ao desenvolvimento do presente trabalho.

Além de garantir a consistência e a estabilidade do sistema, a estrutura representa o limite e a medida da capacidade interna de que o sistema dispõe para reduzir a complexidade do ambiente. Sem uma estrutura que resista às alterações externas e internas, bem como que reaja a interferências, desvios e frustrações provocadas por eventos específicos que devem ser abstraídos, a fim de assegurar a certeza e a redução da complexidade organizadas pelo sistema, este não é capaz de cumprir sua função perante o sistema global da sociedade. Ao mesmo tempo, uma estrutura com tais qualidades depende da generalização das expectativas de comportamento referentes ao sistema (DE GIORGI, 2017, p. 232).

Decerto, a estrutura do sistema e a execução da função pelo sistema são as duas faces de uma mesma moeda: a autopoiese. A autopoiese do sistema implica uma relação circular entre estruturas e operações – aquelas só podem ser criadas e reestruturadas por operações que, por sua vez, são especificadas por aquelas mesmas estruturas –, de modo que o sistema produza autonomamente seus próprios limites em relação ao ambiente (LUHMANN, 2016, p. 20, 48-49). Essa relação autopoietica é uma espécie de acoplamento operativo (LUHMANN, 2004, p. 381). Desse modo, os elementos só são elementos para um sistema, na medida em que este os seleciona e relaciona para comporem a estrutura de uma unidade funcional (SILVA FILHO, 2017, p. 184).

Contudo, a estrutura, na concepção luhmanniana, não é uma simples relação entre elementos; é uma seleção relativamente invariável de possibilidades que delimita o que o sistema admite e, portanto, os limites do próprio sistema (VIANA, 2015, p. 33). Pode-se afirmar que a estrutura traduz o próprio modo de ser do sistema.

O direito, enquanto estrutura social, é autopoietico, auto-organizado e opera enclausurado em si mesmo e de forma autorreferencial, selecionando os elementos que constituem suas unidades funcionais conforme a diferença altamente seletiva de seu código “direito/não direito”, a fim de conduzir sua produção de sentido e, assim, executar sua função de generalizar congruentemente as expectativas normativas de comportamento e estabilizá-las como referência abstrata de comportamento e de solução de conflitos para toda a sociedade.

Essa estrutura sistêmica, ora em análise, decorre do processo de diferenciação sistêmico-funcional por que passa a sociedade hipercomplexa, de sorte que os limites e a sua forma de redução seletiva da complexidade são definidos pela própria sociedade de que faz parte (LUHMANN, 1983, p. 169-170).

Isso se deve ao fato de que o sistema do direito encontra na sociedade o seu ambiente intrassocial (LUHMANN, 2016, p. 45), mas, ao mesmo tempo, pertence à sociedade, de modo que ele é o modo de operação das comunicações sociais providas de sentido especificamente jurídico (LUHMANN, 2016, p. 44-47). O direito é definido, então, a partir de uma perspectiva funcional como sendo a “*estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas comportamentais normativas*” (LUHMANN, 1983, p. 121, grifo do autor).

Dada a sua alta complexidade interna que é necessária para lidar com a complexidade externa, o direito *precisa* operar autorreferencialmente (LUHMANN, 2016, p. 31). Nesse sentido, a sociedade moderna impõe ao direito que seja positivo, ou seja, que tome suas próprias decisões seletivas acerca do convívio social (LIMA, 2012, p. 47). A positividade garante o aumento da complexidade do sistema e, portanto, o aumento de sua capacidade de lidar com a complexidade do ambiente (LUHMANN, 1995, p. 24-26).

Autofundando-se por meio da seleção de elementos do ambiente, o direito é um sistema social que se auto-observa e descreve a si mesmo, construindo a própria realidade segundo sua racionalidade de contínua autodistinção perante o mundo exterior, a partir da diferença entre autorreferência e heterorreferência que gera sua identidade sistêmica (LUHMANN, 2016, p. 31-32; VIANA, 2015, p. 56-57).

O direito da modernidade é o direito positivo, isto é, o direito que é produto de decisões seletivas que o positivam com determinada estrutura, mas o mantém aberto ao futuro, tendo em vista à execução de sua função sistêmica (LUHMANN, 1985, p. 7-11). Assim, da perspectiva sistêmica do direito, “existe somente o direito positivo; ou seja, só existe o direito que entra em vigor mediante o próprio direito, pelo símbolo da validade jurídica.” (LUHMANN, 2016, p. 373).

Isso implica a realidade autopoietica do sistema jurídico. Em outras palavras, o fato de que o sistema jurídico é autopoietico significa que ele mesmo deve – e somente pode fazê-lo assim (LUHMANN, 2004, p. 381) – produzir e reproduzir autorreferencialmente os elementos (comunicações) que o constituem em um regime de fechamento operacional (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 108). Desse modo, o sistema se liberta do ambiente, autodeterminando sua evolução e sua conservação enquanto sistema de acordo com a sua própria capacidade de auto-observação e de reprodução (NEVES, 1994, p. 113-114).

Assim, o sistema é responsável, ao mesmo tempo, por sua autonomia, sua autodistinção e sua autoprodução, sempre a partir da auto-organização dos elementos que constrói recursivamente a partir de seus elementos e estruturas (LUHMANN, 2016, p. 40). A estrutura interna do direito reproduz-se e produz, operacionalmente fechada em si mesma, soluções vinculantes aos problemas que se lhe apresentam acerca dos comportamentos, sempre levando em consideração a necessidade de garantir a possibilidade de uma convivência social harmônica.

A função e a codificação do sistema conferem a particularidade do fechamento operacional, sendo este, no caso do sistema jurídico, um fechamento normativo, no sentido de que o direito serve para garantir o significado das expectativas normativas, consubstanciadas nas normas jurídicas, mesmo quando estas se deparam com a frustração.

Por meio da heterorreferência ao ambiente que se opera mediante uma observação seletiva conforme as normas jurídicas, orientadas pelo código e pela função do sistema, delimita-se a parcela do mundo que pode integrar a realidade de sentido criada pelo sistema que a observa para participar de sua autoprodução autorreferencial e, por conseguinte, produzir a diferenciação entre o que é sistema e o que é ambiente (NEVES, 1994, p. 115; VIANA, 2015, p. 63) no momento de aplicação do direito.

O código bivalente “direito/não direito” opera como instrumento de seleção (filtro) de comunicações que se coadunam com a racionalidade do sistema jurídico, ou seja, que são capazes de produzir e de ressoar, no bojo da autopoiese do direito, o sentido de conteúdo jurídico nas expectativas congruentemente generalizadas para conduzir comportamentos e solucionar controvérsias (LIMA, 2012, p. 62; VIANA, 2015, p. 89).

Desse modo, atuando como um filtro das comunicações que podem participar da autopoiese do sistema do direito, tem-se na codificação em questão a garantia da diferenciação especializada da comunicação jurídica, porque permite a identificação do subsistema, bem como a sua unidade e a sua diferença em relação aos demais subsistemas e ao ambiente. Mais especificamente, a repetição recursiva da comunicação segundo o código

do lícito/ilícito provoca a diferenciação do sistema jurídico e de suas normas em relação, por exemplo, ao sistema moral e as normas morais deste.

Ela também garante a identidade do sistema, porquanto permite que se exclua seletivamente do seu entorno, fazendo com que todo o resto do sistema global se torne ambiente para ele, o que, em alguma medida, explica o porquê de o ambiente ser sempre mais complexo do que o próprio sistema. Depois, a manutenção dessa diferença é a racionalidade e o grande problema do sistema, que quer garantir o seu sentido por meio de seleções que atualizam o possível e mantêm-no constante (LIMA, 2012, p. 56-59; LUHMANN, 1995, p. 25-26; NOBLES; SCHIFF, 2006).

Desse modo, o sistema, identificado e distinguido a partir de sua diferença, possui dois lados, um interno (sistema) e outro externo (ambiente). Trata-se da fronteira entre o sistema e o ambiente que define o espaço dentro do qual o sistema tem que operar, não podendo transpô-lo (GONÇALVES, VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 44-46, 105-106).

O limite estrutural do sistema restringe a capacidade que o sistema tem de perceber a realidade. Como o sistema do direito é autopoietico e autorreferencial, apenas lhe importam as operações que ocorrem no lado interno da sua diferença, ou seja, aquelas que fazem sentido do ponto de vista de sua estrutura. As demais, que ocorrem para além das fronteiras sistêmicas, serão relevantes apenas à medida que façam sentido para o sistema e sejam por ele introduzidas a partir de sua operação específica (LIMA, 2012, p. 55).

A autorreferência e o código indiferente do sistema excluem o ambiente do lado de dentro da diferença, mas mantêm-no cognitivamente disponível, ou seja, o sistema pode torná-lo observável, internalizando-o, na qualidade de informação, conforme as suas próprias possibilidades de processamento de informações (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 39; LUHMANN, 2016, p. 385 VIANA, 2015, p. 52-53).

Na teoria luhmanniana, os elementos que integram o sistema jurídico não são as normas jurídicas, mas, sim, as operações de comunicação especificamente jurídicas (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 107). Em outros termos, ao se referir ao direito como um sistema-parte da sociedade, a teoria luhmanniana não quer denotar um conjunto de regras interconectadas, mas, sim, um conjunto de “operações factuais, que, como ações de comunicação operacionais, devem ser comunicações, independentemente do que essas comunicações afirmem com respeito ao direito” (LUHMANN, 2016, p. 44, 54-55).

Nada obstante, essa afirmação precisa ser bem explicada. Conquanto façam parte do sistema jurídico, as normas jurídicas não são elementos propriamente ditos. Elas são, da perspectiva da referida teoria, estruturas do sistema jurídico (NOBLES; SCHIFF, 2006, p.

219), mais especificamente programas decisórios condicionais, que, em assim sendo, condicionam os limites de toda a comunicação do sistema jurídico.

Desse modo, no contexto de autopoiese do sistema em que se aplica o código “direito/não direito” à realidade do meio ambiente para construir a sua própria (observação de primeira ordem), a norma jurídica é, ao mesmo tempo, a estrutura por meio da qual o sistema jurídico aplica o referido código reflexivamente (observação de segunda ordem) e o objeto da observação da teoria do direito e da dogmática jurídica enquanto teorias-do-sistema-no-sistema que promovem a reflexão ou autodescrição da unidade do sistema (NEVES, 2006, p. 64-65) (observação de terceira ordem). A importância da norma jurídica na teoria do direito enquanto teoria-do-sistema-no-sistema é a conclusão a que a observação empírica das operações do direito pela sociologia do direito alcança e não um juízo de valor (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 213).

3.1.1.2.3 A estrutura do sistema do direito em meio à realidade social: uma relação entre autonomia, interdependência e o risco da corrupção do código

A teoria dos sistemas trata o direito como um sistema que se autoconstrói e que observa outros sistemas que também se autorreproduzem e o observam de volta. Todos esses sistemas são, para a referida teoria, autopoieticos e possuem em comum o fechamento operacional interno e a abertura cognitiva externa que lhes são garantidos pelas respectivas estruturas.

As ferramentas de abertura – que dão ao sistema a possibilidade de responder às influências do ambiente e, eventualmente, adaptar-se a elas – já foram analisadas anteriormente, apenas não se referiu a elas por essa expressão. São elas a observação, a produção de informação e a criação de sentido, todas elas são sinônimas do ponto de vista da perspectiva de construção da realidade por meio da auto-observação e da hetero-observação, que são apenas modos de cognição do sistema em relação a si mesmo e ao ambiente que o circunda e no qual se encontram os demais sistemas observadores, respectivamente (LUHMANN, 1995, p. 13; MOELLER, 2006, p. 69).

O fechamento operacional decorre da necessidade que o sistema tem de lidar com a complexidade da sociedade. Sem o fechamento para garantir a autonomia do sistema social, isto é, sua capacidade de construir a própria realidade e de autodeterminar a forma segundo a qual interage com o ambiente e os demais sistemas. Paralelamente, note-se que, para a teoria

normativa kelseniana, esse fechamento é traduzido pela ideia de autonomia do sistema jurídico (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 127-128).

Isso, todavia, não significa que o sistema deva ou mesmo possa isolar-se em si mesmo, o que sequer seria possível, sem o ambiente como parâmetro da distinção entre ambos. Em outros termos, a autorreferencialidade do sistema jurídico depende da manutenção de um relacionamento heterorreferencial estável para com o ambiente a partir do fechamento normativo do sistema jurídico (LUHMANN, 1995, p. 9-17).

Eis que se impõe a abertura cognitiva ao ambiente como condição para a construção do sistema e de sua respectiva realidade. Se não houvesse a abertura para permitir o conhecimento do seu ambiente, o sistema não poderia produzir comunicação, e, por conseguinte, não se estabeleceria autonomamente a partir da diferença “sistema/ambiente”. Deve ter-se em mente que sem um ambiente não pode haver um sistema. O ambiente se apresenta, ao mesmo tempo, como uma confusa estrutura complexa de relações recíprocas entre sistema e ambiente e como uma unidade constituída pela observação seletiva do sistema (LUHMANN, 1995, p. 18).

O conhecimento e a construção da realidade são uma só operação. A realidade é o produto das observações autorreferencial e heterorreferencial de um sistema que se encontra condicionado por sua própria estrutura – código binário e normas jurídicas incluídos. Logo, a abertura cognitiva do sistema depende do seu fechamento operacional, pois, sem esse fechamento, o sistema não poderia observar a si mesmo como distinto do ambiente e, assim, não se estabeleceria a diferença entre sistema e ambiente que permite a existência de uma ordem social (MOELLER, 2006, p. 70-71).

Um sistema, ao observar outro sistema, escolhe, condicionado por seus limites estruturais, aquilo que processará internamente como informação, atribuindo-lhe um sentido próprio, de modo que um elemento (comunicação), ao ser tratado como informação, jamais receberá do sistema que o observa o mesmo sentido que recebe do sistema em que foi observado. Essa significação distinta é uma consequência lógica da existência de programas e de códigos de valores distintos (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 216-220). Por exemplo, o tributo não receberá do sistema econômico o mesmo significado que recebe do direito (custo x obrigação jurídica) (ATALIBA, 2018, p. 23).

Uma comunicação (elemento) de um sistema social é selecionada pelo sistema em função dos programas deste, visando à sua posterior utilização em conjunto com a aplicação do seu código para a manutenção do processo de autopoiese e de autodiferenciação por meio de sua própria comunicação (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 217). Assim, a distinção entre

normas e fatos que compõe essa realidade é uma construção interna à comunicação jurídica, isto é, à produção de sentido pelo e para o direito (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 214).

Sobre essa distinção estruturam-se as operações do sistema jurídico, de modo que o sistema coteja os fatos do ambiente com as normas jurídicas e, quando estas os identificam como relevantes para o sistema, reage a eles e somente a eles. Assim, fica claro que o direito não reage à totalidade do ambiente, mas apenas àquela parcela selecionada pelas normas. Ele possui os critérios necessários para poder assimilar os elementos do ambiente e relacioná-los em sua estrutura, mas jamais pode ser diretamente influenciado por eles.

O sistema realiza processos seletivos de filtragem, como já mencionado, por intermédio da combinação do código binário “direito/não direito” com os programas condicionais, com a qual se estabelece a possibilidade de o sistema ser operacionalmente fechado, reproduzindo internamente os seus elementos e estruturas, e, ao mesmo tempo, cognitivamente aberto ao ambiente, que deve conhecer para reduzir-lhe a complexidade por meio de suas operações seletivas, as quais, dessa maneira, estabelecem e mantêm uma relação contínua entre o sistema e o ambiente. No sistema jurídico, é a Constituição, onde se assenta o sistema tributário nacional, que promove o fechamento do sistema jurídico e fixa-lhe os limites da sua capacidade de aprendizado em relação aos eventos do ambiente (NEVES, 2006, p. 63, 67, 100).

Quando dois sistemas autopoieticos criam expectativas em relação a determinada comunicação, cuja ocorrência é recorrente, previsível e produz reações duradoura e mutualmente, está-se diante de uma relação que a teoria dos sistemas sociais denomina de acoplamento estrutural (NEVES, 2006, p. 97; NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 218-219), como, por exemplo, quando se promulga uma nova lei.

O acoplamento estrutural nada mais é do que uma forma de abertura cognitiva que guarda conformidade com o imperativo autopoietico de fechamento operacional do sistema e, ao mesmo tempo, permite que o sistema sofra, isto é, perceba internamente irritações, surpresas ou perturbações (*inputs*) oriundas do seu ambiente e vice-versa (GONÇALVES; VILLAS BÔAS FILHO, 2013, p. 56-58; LUHMANN, 2004, p. 383).

Sistemas estruturalmente acoplados reagem a irritações em comum, mas, dada a diversidade estrutural dos mesmos, fazem-no cada qual a seu tempo. Não existe sincronização das respostas sistêmicas, mas, sim, apenas a sincronicidade do evento entre os sistemas. Ademais, o acoplamento pode produzir irritação nos sistemas, mas não de uma maneira determinista. O acoplamento estrutural facilita a reação do sistema, porque lhe permite se

preparar a irritação e ignorar os demais estímulos que não se inserem no acoplamento (LUHMANN, 2004, p. 383-384).

Desse modo, os demais sistemas sociais, enquanto sistemas, compõem o ambiente circundante do sistema jurídico quando se estabelece entre eles uma relação de interdependência (SILVA FILHO, 2017, p. 183). Todavia, não há, aqui, qualquer relação direta de causalidade entre a comunicação jurídica e as demais comunicações do sistema social. Em outros termos, em função da autonomia sistêmica, os demais sistemas e o ambiente não produzem *inputs* que o direito sem mais processa para produzir *outputs* e vice-versa: “institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do direito.” (ATALIBA, 2018, p. 23). Portanto, o sistema jurídico pode responder ao seu ambiente, mas não precisa necessariamente fazê-lo, por meio de seleções cujas possibilidades são por ele próprio estabelecidas em sua estrutura.

Insta que se note que esse acoplamento, porém, não é o único possível na teoria luhmanniana. Há, além do acoplamento operativo da autopoiese, uma forma não duradoura de acoplamento entre sistema e ambiente. Trata-se do acoplamento operativo baseado na sincronicidade, que consiste na coincidência significativa do evento para o sistema e o para o seu ambiente. Nessa espécie de acoplamento, pela duração do evento de interesse comum, as operações de dois sistemas se acoplam – é o caso, por exemplo, do pagamento de um tributo que possui, simultaneamente, um aspecto econômico e outro jurídico: o de pagamento e o de cumprimento da obrigação, respectivamente (LUHMANN, 2004, p. 381). Ressalte-se que o tributo não é o pagamento em si, mas a obrigação jurídica de efetuar-lo (ATALIBA, 2018, p. 23).

Ao selecionar e normatizar um determinado comportamento, o direito fá-lo necessariamente em detrimento de todas as outras possibilidades de comportamento que, naquele momento, não foram selecionadas, porque não se mostraram adequadas do ponto de vista das estruturas internas do direito, mas que continuam presentes nas outras esferas do sistema social. A redução da complexidade que o sistema opera se dá por meio da fixação de uma parcela ínfima do universo do possível, a partir da qual a sociedade deve encontrar sua orientação.

Assim, tais expectativas de comportamento não selecionadas continuam sendo, a todo tempo, projetadas sobre o direito, levando à instalação de conflitos e, eventualmente, à necessidade de uma decisão jurídica resultante dos processos decisórios que são responsáveis pela seleção das expectativas que se transformarão em estruturas de expectativas normativas.

Nesse sentido, a “vigência jurídica das expectativas normativas não é determinada imediatamente por interesses econômicos [...], ela depende de processos seletivos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico.” (NEVES, 1994, p. 121). O código “direito/não direito” identifica o que pertence ao sistema jurídico e os programas condicionais atribuem tais valores aos fatos (LUHMANN, 2004, p. 209). Essa situação possui relação direta com os problemas de evolução e de adaptação do direito moderno (GONÇALVES, 2013, p. 84-92).

A título de exemplo, os sistemas econômico e político projetam suas expectativas de comportamento sobre o direito, esperando que este as incorpore e transforme em expectativas normativas, pois, enquanto não o fizer, tais expectativas se referem a comportamentos desviantes das expectativas já estabilizadas e, portanto, são incapazes de se generalizar por si mesmas nas estruturas do direito (GONÇALVES, 2013, p. 86-87).

De um lado, o direito seleciona comportamentos conforme a diferença altamente seletiva de seu código “direito/não direito”, generalizando-os e estabilizando-os, congruentemente, como expectativas normativas de comportamento, isto é, a referência abstrata de comportamentos possíveis e de solução de conflitos para toda a sociedade. De outro, o sistema econômico cria expectativas de acesso futuro a recursos, que se sujeitam a uma situação de escassez – o problema social que o sistema pretende solucionar –, mediante seu código-diferença bivalente “dinheiro/não dinheiro”, o qual atribui o valor de (in)aptitude para efetuar pagamentos (LUHMANN, 2017, p. 144; NOBLES; SCHIFF, 2004, *apud* LUHMANN, 2004, p. 16).

Diante do objeto do presente trabalho, que gira em torno da possibilidade de as consequências de cunho econômico da decisão jurídica influenciarem a aplicação da norma tributária, deve analisar-se especificamente a intensa relação que se estabelece entre os sistemas econômico e jurídico por meio do tributo. As relações econômicas levam em consideração o tributo e vice-versa.

Primeiramente, contudo, alguns apontamentos se fazem necessários.

Em primeiro lugar, Niklas Luhmann sempre tratou o tributo como um acoplamento estrutural entre o sistema político e o sistema econômico (LUHMANN, 2004, p. 390, 2017, p. 96; MOELER, 2006, p. 37). Nada obstante, afirmou-se acima que o presente trabalho considerá-lo-á como um ponto de acoplamento entre o sistema jurídico e o sistema econômico, de modo que se impõe uma explicação acerca dessa adaptação no marco teórico.

O tributo desde há muito não é um pagamento devido como imposição natural do poder de governar sobre os indivíduos que eram forçados a suprir as necessidades financeiras do Estado (ATALIBA, 2018, p. 29; MARTINS, 2005, p. 166, 295). Houve “a passagem de

um poder de tributar para o moderno direito de tributar” (SCHOUERI, 2018, p. 17). Destarte, inserto no marco do Estado Democrático de Direito, o poder de tributar submete-se ao direito e o tributo é concebido como uma criação jurídica cuja função é arrecadar dos particulares os recursos financeiros necessários ao custeio dos gastos em que o Estado incorre para existir e para operar (NABAIS, 2015, p. 191-193), tendo em vista a concretização dos objetos fundamentais da sociedade.

Portanto, o tributo não carrega mais o estigma da servidão da antiguidade (SCHOUERI, 2018, p. 17-19), do modo que não é mais o resultado de uma relação de poder em que o cidadão se submete ao Estado. O tributo é, hoje, “*relação jurídica* entre sujeitos de direito sob os auspícios da *legalidade* e da *igualdade*” (COELHO, 2015, p. 31, grifo do autor). Ele é uma relação jurídica de cunho obrigacional (patrimonial) que nasce por força de lei tendo como objeto o comportamento de dar uma prestação pecuniária em favor do Estado (ATALIBA, 2018, p. 27-32, 53; BECKER, 2018, p. 279-280; BERNARDES, 2006, p. 96-98; CARRAZZA, 2010, p. 23; CARVALHO, 2009, p. 99, 2015, p. 412-421; COELHO, 2003, p. 110-113; SILVA, 2018, p. 37-41; MACHADO, 2015, p. 108-151, 246-293).

Com a instauração da relação jurídico-tributária, cujo vínculo obrigacional tem por objeto um comportamento que consiste em entregar dinheiro e em torno do qual surge uma expectativa normativa, torna-se visível o ponto de contato entre o sistema jurídico e o sistema econômico. O vínculo obrigacional, que tende à dissolução, sempre se extingue por meio do pagamento do montante devido – é o que está posto na realidade jurídica brasileira por meio do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) – e, na teoria dos sistemas, não há pagamento fora da economia, ele é sempre uma operação privativa desse sistema (LUHMANN, 2004, p. 391).

O tributo está diretamente relacionado com o conceito de propriedade, na medida em que consiste numa forma de participação estatal no sucesso econômico dos particulares. A propriedade é atribuída a alguém pelo direito e tão somente monetizada pela economia, de modo que um sistema depende do outro para processar a respectiva realidade de sentido.

Ademais, o tributo, como vínculo obrigacional que se estabelece por força de lei entre duas partes, *mutatis mutandis*, relaciona-se também com o conceito de contrato. Para a economia, o contrato é um mecanismo de identificação e de transferência da propriedade no tempo e, para o direito, um vínculo obrigacional que se estabelece pela vontade das partes contratantes (LUHMANN, 2004, p. 393).

Se a propriedade e o contrato são, diferentemente do tributo, expressamente reconhecidos por Niklas Luhmann como mecanismos de acoplamento estrutural entre os dois

sistemas em questão (LUHMANN, 2004, p. 391-402), parece perfeitamente possível sustentar que o tributo também o seja – ou ao menos que se tenha tornado um com o passar do tempo –, porquanto manifesta a relação duradoura que ele estabelece entre o direito e a economia.

Em segundo lugar, como se está, aqui, a analisar os limites da relação entre o direito e o seu ambiente a partir da perspectiva da teoria sociológica de Niklas Luhmann, não cabe aprofundar a análise jurídica do tributo neste momento. O tributo, por se tratar originariamente de uma criação jurídica, será devidamente analisado a seguir na qualidade de “centro da construção sistemática que se designa por direito tributário” (ATALIBA, 2018, p. 37).

Feitos os apontamentos, retome-se o tributo enquanto elo entre a economia e o direito. Conquanto se trate de um conceito constitucional positivo (ATALIBA, 2018, p. 33), o tributo encontra-se explicitamente definido pelo sistema jurídico no artigo 3º do CTN, como *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”* (BRASIL, 1966).

Como se verá adiante, em se tratando de uma norma estruturada como um esquema condicional (“se, então”), quando verificadas as condições previstas na sua hipótese de incidência (“fato gerador”), instaura-se a relação jurídico-tributária de cunho obrigacional por determinação do conseqüente normativo (ATALIBA, 2018, p. 26; LUHMANN, 1983, p. 103).

Do ponto de vista do direito, essa relação jurídica implica o dever de pagar certa quantia em dinheiro ao Estado. Da perspectiva da AED, porém, essa prestação pecuniária pode representar, por exemplo, um preço a ser pago, como estímulo ou desestímulo, pela prática de determinada conduta ou um custo de transação (SILVEIRA, 2009, p. 14-64). Como sempre recai sobre uma realidade econômica tornada jurídica para permitir a participação estatal em parte do sucesso econômico alcançado por um particular (KIRCHHOFF, 2016, 13-18), o tributo influencia-lhe o comportamento, que se adapta visando à maximização dos resultados de sua atividade econômica.

Em todo o caso, o fato é que o tributo é uma construção jurídica que se encontra sempre relacionada à prática de uma conduta que é, ao mesmo tempo, jurídica e economicamente relevante: “seja na expressão de riqueza do sujeito passivo [...], quer pelo dimensionamento das despesas realizadas pelo poder público no exercício de suas funções” (BERNARDES, 2006, p. 107). Destarte, verifica-se que o acoplamento estrutural promovido

pelo tributo implica uma relação de dependência e de independência mútuas entre o direito e a economia.

Esse acoplamento costuma ser compreendido como o fundamento normalmente utilizado por aqueles que sustentam a possibilidade de a AED orientar a aplicação do direito tributário (CARVALHO, 2005, *passim*; SILVEIRA, 2009, *passim*; FOLLONI; SIMM, 2016, *passim*; TORRES, 2011, p. 116-117).

Todavia, o acoplamento consiste em “um vínculo intersistêmico horizontal, típico do Estado de Direito” (NEVES, 2006, p. 98) e não em um vínculo de subordinação semântica, de sorte que tal relação carece da mediatização dos respectivos códigos e estruturas para permitir aos sistemas processarem a realidade em questão (NEVES, 2006, p. 99-100). A realidade do sistema se constrói internamente e de forma operacionalmente fechada.

Por isso a exigência de que o tributo seja instituído em lei, nos termos do referido artigo 3º do CTN. Assim, *mutatis mutandis*, tal qual o acoplamento promovido pela propriedade (NOBLES; SCHIFF, 2004, *apud* LUHMANN, 2004, p. 44), o direito determina a condição de surgimento e o conteúdo do tributo, cabendo à economia precificá-lo segundo sua própria racionalidade.

Então, não obstante o tributo relacione-se sempre com condutas que expressam um conteúdo econômico (BERNARDES, 2006, p. 96), faz-se mister reproduzir a advertência feita por Geraldo Ataliba no sentido de que se equivocam terrivelmente aqueles “que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação.” (ATALIBA, 2018, p. 23). Como se viu, cada sistema atribui um significado específico aos eventos que observa. Nesse sentido, a análise do tributo na sociedade não se limita exclusivamente ao direito e à economia. Esse instrumento de arrecadação possui múltiplas repercussões na sociedade e, por isso, também interessa, sob determinados aspectos, à política, à ciência das finanças e à sociologia, por exemplo.

O sistema econômico até pode influenciar o direito, e de fato o influencia, mas jamais poderá sê-lo, isto é, substituir o sistema do direito e ainda assim satisfazer às necessidades da sociedade em termos jurídicos, e vice-versa. Não existe uma hierarquia entre os sistemas sociais, de modo que o sistema econômico não pode dominar as operações do sistema jurídico, senão pela destruição do sistema jurídico (LUHMANN, 1995, p. 18). Pode-se ter tanto em uma análise econômica do direito quanto em uma análise jurídica da economia.

Nesse sentido, a AED, desde já, parece apresentar problema: ela pretende aplicar suas próprias categorias e sua própria metodologia para redescrever o direito sem, contudo, levar

em conta a especificidade operacional do mesmo (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 214-215). Nada obstante, isso será verificado no momento da aplicação da norma tributária, cumprindo ao presente trabalho ora proceder à observação interna do sistema jurídico por meio da teoria normativa kelseniana.

3.1.2 O sistema do direito observado desde a perspectiva da teoria jusnormativista de Hans Kelsen

Passa-se da teoria geral dos sistemas à teoria geral do direito. Tal passagem não é senão natural no curso do presente trabalho, haja vista que o direito possui uma natureza dual que leva a sua abordagem científica a ter como fundamento duas perspectivas distintas, e complementares entre si, tomando-o, concomitantemente, como fato e como norma.

Como fato, coube à teoria luhmanniana observá-lo. Concluída a observação do direito desde fora, já se tem uma descrição do modo pelo qual a estrutura do direito expressa certeza no tocante às expectativas comportamentais.

Com efeito, uma vez estabelecida a existência empírica do sistema do direito na sociedade moderna à luz da teoria sistêmica luhmanniana, essa cognição do direito, de cunho sociológico, deve ser complementada por uma análise do sistema como um todo hierarquizado e de suas partes, consideradas as respectivas estruturas lógicas⁶⁴.

Resta, portanto, observá-lo desde seu interior sistêmico. Para tanto, faz-se mister recorrer a uma teoria propriamente jurídica, entendida como o aparato teórico que se inseri no interior do direito e represente, em termos luhmannianos, a autodescrição do sistema. A cognição exclusivamente jurídica leva em conta o direito positivo em si mesmo e não mais a sua finalidade no seio da sociedade, o que já foi feito adrede com o auxílio da teoria geral dos sistemas de Niklas Luhmann.

Ao proceder à análise normativo-estrutural do direito e, em especial, das normas jurídicas de conduta, o presente trabalho orienta-se por uma metodologia jusnormativista, esteando-se mormente na teoria ou doutrina pura do direito concebida por Hans Kelsen. Trata-se, aqui, de uma opção metodológica necessária por dois motivos.

Em primeiro lugar, porque, se o objeto determina o método de estudo e se tratar do direito é, em última análise, tratar de um conjunto de normas jurídicas – em especial as de conduta e as de sanção –, então a teoria kelseniana se apresenta como a mais adequada em

⁶⁴ No mesmo sentido, cf. ATALIBA, 2018; BORGES, 2015; KELSEN, 2006.

termos explicativos. Afinal, tal tarefa exige que se vá do geral ao específico, isto é, que se analise não só a estrutura total – a ordem jurídica –, mas também a estrutura das partes menores que a compõem – as normas.

Logo, o recurso à teoria kelseniana, que é considerada o arquétipo de sistema jurídico interno, é tão somente natural. Ela é a teoria que erige, em torno da noção de dever-ser, cuja expressão é a norma jurídica, a arquitetura total da ordem jurídica, oferecendo o mais rigoroso, preciso e completo sistema jurídico interno já formulado em linguagem natural, segundo Mario Losano (2010, *passim*).

O “centro gravitacional do projeto universalista de Kelsen radica-se no conceito de norma jurídica” (MATOS, 2013, p. 97). Assim, na base da teoria do conhecimento jurídico de Hans Kelsen está uma realidade que é normativa. Isso significa que o direito é analisado, pela teoria pura do direito, sob o enfoque do dever-ser, de modo que o direito é visualizado como norma jurídica e não como fato. Contudo, isso não significa que se deva minimizar a importância de um estudo sistêmico, isto é, que considere as normas jurídicas apenas como elementos do sistema do direito total, pois a este pertencem necessariamente, de modo que se afirma que “as normas jurídicas não existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas que guardam relações particulares entre si” (BOBBIO, 2014, p. 35).

Ademais, o conceito de norma jurídica, conquanto essencialmente formal, não pertence ao campo da lógica pura, que, por certo, não é objeto do presente trabalho, mas, sim, ao da teoria geral do direito – “a norma é o material de trabalho do jurista” (BORGES, 2015, p. 109). Em suma, a “norma jurídica é a estrutura mais abrangente e ao mesmo tempo mais simples do universo jurídico” (MATOS, 2013, p. 97), constituindo-se no objeto último da ciência jurídica, e a ela voltar-se-á mais adiante, no momento apropriado.

Em segundo lugar, guardadas as respectivas particularidades e efetuadas as adaptações necessárias, os postulados inerentes ao sistema de normas kelseniano se harmonizam com os do sistema jurídico luhmanniano, especialmente o do fechamento operacional que, em última análise, garante ao direito uma existência funcional e autônoma no meio social, revela-se essencial para a elucidação do problema interdisciplinar enfrentado por este trabalho.

A teoria do direito kelseniana tem muito a oferecer em termos de conhecimento jurídico, seja teórico, seja prático, à sociedade no âmbito do paradigma do Estado Democrático de Direito. É inegável que a Hans Kelsen atribui-se o inegável exercício de uma liderança jusfilosófica universal por meio de sua teoria que, marcada pela objetividade e pela precisão, enaltece a ciência do direito e a cientificidade da matéria jurídica, bem como o compromisso do jurista “em favor da liberdade de pesquisa científica, da liberdade de

expressão, da liberdade de consciência, da tolerância, do pluralismo [...]” (CHIASSONI, 2009, p. 305, tradução nossa)⁶⁵.

Demais de tudo isso, cumpre ressaltar de imediato que a teoria kelseniana não se limita a descrever e a explicar o direito em geral. Ela vai muito além e oferece aos intérpretes e aos aplicadores do direito uma ferramenta de epistemologia jurídica, isto é, uma teoria do conhecimento científico do direito positivo e não o conhecimento já pronto e acabado de determinado direito positivo, “determinando-lhes o objeto, as finalidades, os postulados epistemológicos, o método, a respectiva colocação no mapa das disciplinas que tocam ao direito, a fim de estabelecer as condições de sua genuína cientificidade” (CHIASSONI, 2017, p. 306-307, tradução nossa)⁶⁶.

Ao definir o direito como um sistema de normas jurídicas, gerais e individuais, a teoria pura do direito concebe a ciência do direito como ciência normativa, o que implica uma restrição de caráter epistemológico, porque a restringe ao conhecimento dessas normas jurídicas e das relações que se estabelecem entre elas e que elas constituem entre os elementos da realidade fática. Tratar o direito normativamente implica defini-lo estritamente em termos de sua operação, segundo a qual o direito regula a própria autoprodução.

Nesse sentido, está-se, decerto, a tratá-lo consoante um viés formalista. Fazê-lo resulta em uma análise do direito e das normas jurídicas segundo o seu conteúdo morfossintático, vislumbrando-os na condição de um conhecimento *a priori*, que não depende de uma vivência concreta ou de um conteúdo material específico para que seja conhecido. A significância epistemológica do normativismo jurídico, que não significa que seja necessariamente suficiente em termos de cognição do fenômeno jurídico como um todo, demonstra-se, assim, indubitável.

O fato é que, dada a complexidade da sociedade contemporânea e o sem-número de experiências possíveis que nela podem ser objeto de regulação pelo direito, a orientação normativista da ciência do direito revela-se extremamente profícua em termos científico-cognitivos, porquanto permite ao jurista conhecer o material jurídico *a priori* e o faz precisamente por causa de seu viés formalista, concentrando-se na estrutura formal do direito e das normas jurídicas independentemente do conteúdo material de cada situação concreta possível.

⁶⁵ [...] *in favore della libertà di investigazione scientifica, della libertà di espressione, della libertà di coscienza, della tolleranza, del pluralismo* [...].

⁶⁶ [...], *determinandone l'oggetto, i fini, i postulati epistemologici, il metodo, la rispettiva collocazione nella mappa delle discipline attinenti al diritto.*

Ora, admitir o contrário, ou seja, que se restrinjam a teoria e a dogmática jurídica ao particularismo de cada evento possível, além de inviabilizar a estabilização de qualquer expectativa normativa na sociedade, demandaria a criação de um jurista titã, o jurista Atlas, o qual, provavelmente ao lado do juiz Hércules de Ronald Dworkin, teria a tarefa árdua de sustentar sobre seus ombros o conhecimento do céu do direito e de sua constelação de inumeráveis normas jurídicas.

Destarte, uma análise estrutural do direito em geral e da norma jurídica em particular é fundamental, pois viabiliza o conhecimento efetivamente científico do direito, na medida em que “o fenômeno jurídico não é cientificamente cognoscível mediante a análise de seu conteúdo. Com efeito o direito pode apresentar qualquer conteúdo, asseverou Kelsen em várias oportunidades” (MATOS, 2013, p. 49). Afinal, o direito “pode disciplinar todas as condutas humanas *possíveis*” (BOBBIO, 1995, p. 145).

O normativismo kelseniano opera essencialmente segundo dois postulados do pensamento juspositivista, os quais consistem: (i) na admissão exclusiva do direito efetivamente existente na realidade social como objeto de estudo e (ii) na assunção de uma postura epistemológica que se orienta à construção de uma metodologia científica que, por rigorosa, permita ao jurista alcançar seus objetivos de maneira racional e, por conseguinte, apreensível e controlável pelos demais integrantes da sociedade (MATOS, 2013, p. 95-96). Diante disso, o “jurista, ao desenvolver sua atividade, se coloca diante do direito de um ponto de vista normativo, considera as normas jurídicas no plano do dever ser: ele, antes de estudar o conteúdo de uma norma ou de um instituto jurídico, se pergunta se eles são válidos” (BOBBIO, 1995, p. 143).

Logo, pode concluir-se que é a estrutura que permite que a cognição jurídica se volte, com precisão e rigor metodológicos, para a maneira segundo a qual o direito se estabelece, e não o que ele estabelece ou deixa de estabelecer na prática⁶⁷, que, como já se viu, é marcada pela contingência e pela complexidade na sociedade moderna. Com isso, está-se a promover a segurança jurídica ou, o que é o mesmo, a segurança do direito *qua* sistema da sociedade.

A importância da análise da estrutura da norma consiste no fato de que ela, porquanto essencial ao fenômeno da incidência da norma jurídico-tributária, é responsável por permitir ao presente trabalho que proceda em sua investigação, com o rigor necessário, acerca da

⁶⁷ Isso não significa que o presente trabalho seja formalista. Afirmá-lo, após a adoção e a explanação da teoria sistêmica luhmanniana como marco teórico, deveria ser despidendo. De todo modo, importa reafirmar que o direito não é pura forma e o que é realmente importante no fenômeno jurídico é a regulação das condutas humanas em sociedade. Portanto, o presente trabalho não se resume à análise formalista que traz. Ele a promove por uma questão meramente propedêutica, metodologicamente necessária, para o exame posterior da norma jurídico-tributária, que a observará tanto em repouso, quanto em movimento, para responder ao problema posto.

possibilidade de a metodologia consequencialista da AED conduzir o momento de aplicação do direito tributário. Afinal, aquilo que a estrutura da norma, em sua condição lógica, “oferece ao cientista especializado é a teoria da *prova formal*, a determinação das condições formais da validade dos tipos de raciocínio.” (VILANOVA, 2010, p. 25). Em outros termos, a estrutura da norma jurídico-tributária permite ao jurista aferir a validade do raciocínio consequencialista inerente à AED.

Assim, é certo que a análise ora proposta da estrutura da ordem jurídica e da norma ostenta uma indeterminação significativa, ela é inerente ao formalismo que marca qualquer ciência com pretensão universal. Essa indeterminação, porém, logo é superada, na ciência do direito, quando a norma se especializa em função do universo do possível e adquire sua significação específica enquanto norma jurídico-tributária, referindo-se não mais ao universo da pura forma (antecedente → consequente), mas, sim, ao universo empírico já juridicizado das condutas humanas possíveis (fato jurídico → consequência jurídica), consubstanciando o processo que Lourival Vilanova denomina de desformalização lógica (VILANOVA, 2010, p. 23).

Por último, mas não menos importante, cumpre ressaltar que a adoção da teoria kelseniana a respeito da estrutura formal (normativa), tanto da ordem jurídica quanto da norma jurídica, não implica a defesa nem a adesão irrestrita a todas as premissas e a todas as propostas do normativismo kelseniano. Elas não cabem no escopo do presente trabalho, o qual não tem por objeto analisar o normativismo ou o positivismo jurídico em geral na obra kelseniana ou em qualquer obra que seja. Escolhe-se a teoria kelseniana simplesmente porque a “teoria do ordenamento jurídico encontra a sua mais coerente expressão no pensamento de Kelsen.” (BOBBIO, 1995, p. 198) e nenhuma outra teoria jurídica “alcançou a precisão, a profundidade e a lógica jurídica demonstrada por Hans Kelsen” (BERNARDES, 2006, p. 56).

3.1.2.1 O sistema do direito: uma ordem escalonada de normas

Ab initio, antes de analisar o sistema ou o ordenamento das normas jurídicas, explicita-se a premissa que guiará este trabalho à sua conclusão: “uma definição satisfatória do direito só é possível se nos colocarmos do ponto de vista do ordenamento jurídico” (BOBBIO, 2014, p. 38).

No início do presente capítulo, verificou-se que o termo “sistema”, conquanto recorrente entre aqueles que se referem ao direito, não costuma ser devidamente definido, assumindo uma variedade de significados e, por conseguinte, um elevado grau de

ambiguidade e de vagueza. A fim de não incorrer em um raciocínio anfibológico, o presente trabalho declara, de pronto, sua opção pela definição kelseniana de sistema, passando a esclarecê-la, sem a pretensão de exauri-la, a seguir.

Para Hans Kelsen, o direito, enquanto objeto do conhecimento jurídico, é “um sistema de normas que regulam o comportamento humano” (KELSEN, 2006, p. 5), visando à obtenção, ainda que coativa, de determinados comportamentos por parte de todos os indivíduos que, por integrarem a sociedade de que aquele sistema é parte, encontram-se submetidos a ele. Se para Niklas Luhmann a sociedade é um conjunto de comunicações, para Hans Kelsen ela é uma ordem normativa que regula a conduta dos indivíduos que se inter-relacionam.

Por ora, basta que se defina norma jurídica como a expressão da ideia de que alguém deve se conduzir de certa maneira, porquanto obrigatória do ponto de vista do direito, sob a ameaça de uma sanção caso não o faça.

Nada obstante, faz-se mister uma ressalva, visando a explicitar o entendimento, compartilhado aqui, de que o direito não se resume a normas jurídicas. Conquanto estas sejam efetivamente primordiais, o direito enquanto sistema normativo é composto também por regras de qualificação, definições, conceitos, atribuições e princípios⁶⁸, entes que podem, sim, ser considerados não autônomos ou secundários do sistema jurídico, mas jamais inexistentes ou irrelevantes. Nesse mesmo sentido, o jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho vislumbra, no sistema normativo, além das normas jurídicas gerais e individuais⁶⁹, os referidos entes não autônomos, e, para ele, “tudo isto forma uma *ordem jurídica*, garantida pelo Estado. (COÊLHO, 2003, p. 70).

A rigor, portanto, tem-se tanto um sistema normativo quanto um sistema jurídico. O sistema normativo corresponde ao conjunto de normas propriamente jurídicas, entendidas como aquelas que regulam comportamentos. O sistema jurídico é, portanto, mais abrangente do que o normativo, na medida em que é constituído pela soma do sistema normativo às “normas” de qualificação (conceitos, definições, atribuições e afins), as quais, conquanto não normativas, possuem índole jurídica (CARVALHO, 2009, p. 57). A teoria pura do direito o admite (KELSEN, 2006, p. 60-65).

⁶⁸ Nesse sentido, cf. COÊLHO, 2003, p. 60-64.

⁶⁹ Para a teoria pura do direito, a ordem jurídica “não consiste apenas em normas gerais. O Direito inclui normas individuais, *i.e.*, normas que determinam a conduta de um indivíduo em uma situação irrepitível e que, portanto, são válidas apenas para o caso particular e podem ser aplicadas apenas uma vez.” (KELSEN, 2016, p. 53).

Em todo o caso, tanto da perspectiva normativista kelseniana, quanto da perspectiva já exposta da teoria luhmanniana dos sistemas sociais, o sistema jurídico existe para regular as condutas humanas em sociedade, bem como para regular a forma pela qual ele próprio se estabelece e evolui, em termos de seu desenvolvimento contínuo por intermédio de operações próprias que produzem normas jurídicas. Em outras palavras, o direito regula condutas e regula o modo de regulá-las. Eis, novamente, a marca da autopoiese no sistema jurídico. Desse modo, verifica-se que a teoria do direito ratifica a teoria sistêmica no tocante ao caráter autopoietico do direito.

As normas jurídicas, que compõem o direito, são ordenadas segundo um fundamento de validade comum, denominado, por Hans Kelsen, de norma fundamental (*Grundnorm*), que ocupa a posição de eixo unificador das normas jurídicas em relação ao sistema jurídico. Assim, ela é responsável pela unidade estrutural do sistema jurídico, noção em torno da qual as normas jurídicas são inter-relacionadas e adquirem, assim, juridicidade.

Para a teoria pura do direito, o direito é um sistema normativo do tipo dinâmico, porquanto a sua norma fundamental é apenas formal, e não material, implicando que a juridicidade de uma norma não é autoevidente em razão de seu conteúdo, mas compreendida apenas como a obrigatoriedade que a norma – enquanto expressão de um dever-ser (*Sollen*), isto é, “de que algo deve ocorrer e, em especial, de que um indivíduo deve se conduzir de certa maneira” (KELSEN, 2016, p. 51) – adquire em função de sua relação de pertinencialidade para com o sistema jurídico, ou seja, as “normas são ‘Direito’ porque são partes de uma ordem jurídica como um todo” (KELSEN, 2016, p. 53).

Tampouco a juridicidade da regulação de uma conduta decorre da estrutura da própria norma. A juridicidade decorre do pertencimento da norma ao direito – este, sim, jurídico, porquanto corresponde à fonte do dever-ser em relação a condutas humanas em sociedade e é capaz de garanti-la coativamente –, o que se dá em função do referido fundamento de validade que as une em torno do mesmo eixo (KELSEN, 2006, p. 33).

É, pois, correta a assertiva de que, “para que haja direito, é necessário que haja, em maior ou menor grau, uma organização, isto é, um completo sistema normativo” (BOBBIO, 2014, p. 42). Conclui-se, então, que uma norma isolada jamais poderá existir como direito.

O direito existe sempre e apenas como um conjunto, “um sistema de normas, um ordenamento social, e uma norma particular apenas pode ser considerada como norma jurídica na medida em que pertença a um tal ordenamento” (KELSEN, 2006, p. 52). Isso equivale a afirmar que “as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas” (KELSEN, 2006, p. 217) e a esse sistema “é que

se denomina *ordenamento jurídico*, tendo por finalidade a regulamentação da ordem social através da disciplina da conduta humana” (BERNARDES, 2006, p. 31, grifo do autor).

Por sua relevância no tocante à formação do sistema jurídico à luz da teoria pura do direito, insta que se façam, desde já, alguns apontamentos a respeito da noção de validade, a qual será retomada mais adiante quando se estiver a analisar a estrutura da norma jurídica.

Uma norma vale quando ela vige dentro de um sistema posto no espaço-tempo. Em uma só frase, a validade é a pertinência ao sistema jurídico para um determinado espaço e por um determinado período. Por consequência, apenas as normas objetivamente válidas vigem na condição de normas jurídicas. Para que possam ser consideradas objetivamente válidas – ou para que existam como normas jurídicas –, as normas precisam receber do sistema jurídico o sentido objetivo de um dever-ser, isto é, de que algo deve, obrigatoriamente, ocorrer, do ponto de vista do direito. Uma norma válida expressa sempre um dever-ser que vincula os seus destinatários. Para que a norma possa receber esse sentido objetivo do sistema jurídico enquanto fruto da auto-organização do direito, ela precisa ser criada “por autoridades competentes e segundo procedimentos juridicamente adequados, do que decorre a máxima jusnormativista segundo a qual o direito regula sua própria criação.” (MATOS, 2013, p. 98).

A validade, entendida como vigência, relaciona-se com a obrigatoriedade do direito e pertence à ordem do dever-ser. Ou seja, trata-se de uma noção lógica e não empírica. Ela, portanto, não se confunde com a eficácia da norma, a qual concerne à sua observância e à sua aplicação na ordem do ser. Ainda por isso, uma norma conserva sua validade ainda que eventualmente seja descumprida. No léxico luhmanniano, a norma jurídica é uma expectativa contrafática (normativa). Nada obstante, entre a vigência e a eficácia de uma norma há uma relação, porquanto esta é condição – necessária, mas não suficiente – daquela. Para Hans Kelsen, “uma norma que – como costuma dizer-se – não é eficaz em uma certa medida, não será considerada como norma válida (vigente)” (KELSEN, 2006, p. 12).

Em todo o caso, o que importa, neste momento, é entender que, na teoria pura do direito, a validade de uma norma traduz o modo específico de existência do direito. Esse modo se exprime pela determinação sistemática de que algo, especialmente uma conduta, deve ou não deve ser porque posta em determinada sociedade conforme os critérios de produção normativa estabelecidos pelo direito para o direito (KELSEN, 2006, p. 11).

Contudo, existência aqui deve ser entendida como existência jurídica e não como existência empírica, fenomênica. Essa distinção pode ser facilmente compreendida a partir do momento em que se admite que lei e norma não se confundem. De um lado, a lei positiva é um ente normativo com existência empírica, sendo parte do mundo fenomênico após passar

pelo processo legislativo regulado pela ordem jurídica. De outro lado, a norma é o produto do universo legislado, sendo conhecida a partir da interpretação que mira os entes normativos positivos, de modo que sua existência é apenas lógica. Assim, a lei existe, de fato, antes, na medida em que a legislação posta pelos representantes do povo é a fonte do direito, isto é, da norma. Então, logicamente, a lei existe antes, senão não poderia dar origem a uma norma – ou parte dela –, a qual, apenas se for válida conforme os critérios do próprio direito, pode existir juridicamente, isto é, no mundo do dever-ser. Daí afirmar-se que, para as normas jurídicas, existir é valer.

Por ser o vínculo de pertinência sistêmica, a validade pode ser considerada o cimento que firma a unidade sistêmica do direito em torno do conceito de dever-ser, que é o sentido específico daquilo que é jurídico. Dizer que uma norma é válida e vige em determinado ordenamento significa que ela deve ser compreendida como a expressão do sentido objetivo de um dever-ser, ou seja, “que [...] pressupomos que ela possui ‘força de obrigatoriedade’ para aqueles cuja conduta regula” (KELSEN, 2016, p. 43).

No sistema jurídico, uma norma só encontra sua pertença nele quando sua validade se funda em outra norma igualmente válida, isto é, previamente pertencente a ele. Esta, por esse motivo, é, ante àquela, considerada superior. Se há normas que são inferiores e que tiram sua validade de normas que, por sua vez, são superiores, fica patente a existência de uma relação verticalizada, hierárquica entre as normas que integram o sistema jurídico. Assim, a validade enquanto existência especificamente jurídica nesses termos redundará na hierarquização ou no escalonamento da estrutura do sistema normativo em diversos níveis. Tal noção de hierarquia é axiomática para o direito. Prova disso é que ninguém seriamente sugeriria, por exemplo, que um decreto deva sobrepor-se à constituição. Paulo de Barros Carvalho reconhece tal axioma jurídico e afirma que sem ele “não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer.” (2015, p. 232-233). Desse modo, tem-se que o direito consiste “numa cadeia hierárquica de normas, em que a inferior sempre encontrará respaldo na superior, de onde extrai sua validade.” (BERNARDES, 2006, p. 37).

Nada obstante, o sistema jurídico precisa ter um começo e um fim, senão sua autonomia perder-se-ia em uma sucessão interminável de normas, e, assim, faz-se mister que ocorra o seu fechamento operacional, de modo que se interrompa a perquirição pelo fundamento último de sua validade objetiva.

Note-se, porém, que a validade consiste apenas na expressão do reconhecimento da juridicidade de uma norma. Logo, se a validade não é responsável pela constituição do sentido

do dever-ser, outro elemento jurídico tem que o ser, pois, no âmbito da teoria pura do direito, não se admite que a validade do direito decorre de um fundamento não jurídico, ou seja, metajurídico. Ademais, tanto da perspectiva kelseniana, quanto da perspectiva luhmanniana, exige-se que a origem do direito seja jurídica, isto é, insira-se dentro do próprio sistema jurídico. No tocante à teoria luhmanniana, viu-se que o fechamento decorre basicamente da função do sistema. No caso da teoria kelseniana, a norma fundamental é que funciona como a base da autorreferencialidade do sistema jurídico, promovendo a sua clausura antimetafísica (MATOS, 2013, p. 105) e fechando-o “em relação ao mundo da vida (meio envolvente) segundo a possibilidade de autorreprodução dos seus elementos.” (TORRES, 2019, p. 83).

De acordo com Hans Kelsen, a norma fundamental é pressuposta como o fundamento último de validade da ordem jurídica, porque ela confere autoridade ao ato fundacional do poder constituinte originário, a saber, a norma primeira, a pedra angular de toda a ordem jurídica.

A norma fundamental pressuposta determina e reconhece na norma fundamental positiva o sentido específico de dever-ser, o que a caracteriza como a norma resultante do ato fundacional de um determinado sistema de normas como jurídico. Em outras palavras, a norma fundamental, ao se referir à Constituição posta de uma ordem jurídica, duradoura e globalmente eficaz, funda e fundamenta a validade objetiva do direito *qua* direito.

Assim, com a fundação da ordem jurídica, a primeira norma é responsável por estabelecer os critérios, formais e materiais, que conduzirão e condicionarão toda a produção normativa subsequente. No Estado Democrático de Direito, tal norma fundamental, que é primeiro positivada, corresponde à constituição, “de acordo com a qual devem ser criadas as normas do sistema” (KELSEN, 2016, p. 165).

Logo, o reconhecimento da juridicidade de uma norma só ocorre se e quando a norma é positivada de acordo com os critérios estabelecidos na norma fundamental igualmente positiva do sistema jurídico, regulando-se, autorreferencialmente, toda a produção jurídico-normativa da sociedade a que pertence. Por isso, uma “coerente teoria do ordenamento jurídico e a teoria da norma fundamental são indissociáveis.” (BOBBIO, 2014, p. 69).

Em suma, a Constituição será sempre a norma mais elevada na hierarquia de um determinado sistema jurídico, pois ela regula e condiciona toda a produção normativa que ocorre dentro dele, estabelecendo-lhe, concorrentemente ou isoladamente, limites formais, relativos à forma de funcionamento do órgão legislativo, e limites materiais, no tocante ao conteúdo da norma que o escalão inferior está autorizado a produzir com base no superior.

Toda norma, cujo sentido subjetivo de dever-ser se mostre de acordo com o sentido objetivo de dever-ser que a norma fundamental pressuposta estabelece e que tenha sido criada conforme os processos jurídicos previstos pela norma fundamental positiva para tanto, partilha do caráter especificamente jurídico do direito ou, o que é mesmo, integra validamente o sistema jurídico da sociedade.

Verifica-se, então, que é da norma fundamental pressuposta que o sentido objetivo de dever-ser deflui para a norma fundamental positivada, de modo que esta norma fundamental torna-se a responsável, doravante, por atribuí-lo às demais normas positivadas, permitindo que o direito seja apreendido em sua dinamicidade, ou seja, “no seu movimento, no processo, constantemente a renovar-se, da sua auto-criação.” (KELSEN, 2006, p. 309).

Nesse sentido, a norma fundamental positiva, a Constituição, pode ser interpretada, à luz da teoria luhmanniana, como o código de validade do direito, qualificando, quanto atendem aos critérios autorreferenciais de validade do sistema, isto é, de pertinencialidade sistêmica, as normas como sendo jurídicas.

Ressalte-se que aqui não se analisará a natureza da norma fundamental. Fazê-lo não cabe no escopo deste trabalho⁷⁰. Ela “continua sendo de longe o mais notório dos quebra-cabeças na teoria do direito de Kelsen” (PAULSON, 2013, p. 43, tradução nossa)⁷¹. Há outros trabalhos que cumprem essa tarefa. A norma fundamental aparece aqui, tão somente na medida em que é necessária, da perspectiva kelseniana do direito, para assegurar a unidade formal e hierarquizada do sistema jurídico.

De acordo com a teoria pura do direito, “a norma fundamental que representa o fundamento de validade de uma ordem jurídica refere-se apenas a uma Constituição que é a base de uma ordem de coerção eficaz.” (KELSEN, 2006, p. 52). Dessa maneira, a norma fundamental kelseniana limita o conhecimento jurídico ao material jurídico dado na experiência (MATOS, 2013, p. 106).

Destarte, a norma fundamental garante, a um só tempo, a unidade e a autonomia do direito, diferenciando-o dos demais sistemas da sociedade por meio de seu significado específico de que algo deve obrigatoriamente ser não só porque é socialmente desejável, mas

⁷⁰ O presente trabalho compreende a norma fundamental como uma hipótese lógico-transcendental, nos termos da segunda edição, de 1960, da Teoria Pura do Direito. A quem interessar se aprofundar na discussão sobre a natureza da norma fundamental – se ela seria uma ficção jurídica, uma hipótese lógico-transcendental ou um postulado epistemológico –, cf. BOBBIO, 1995; EDEL, 1998; GUASTINI, 2013; HONORÉ, 1998; KELSEN, 1986, 2006, 2016; LUF, 1998; MATOS, 2013; MORRISON, 2016; PAULSON, 2013; RAZ, 1998, 2012; ROERMUND, 2013.

⁷¹ *The basic norm (Grundnorm) remains far and away the most notorious of the puzzles in Kelsen's legal philosophy.*

porque esse algo foi posto em uma norma produzida conforme os critérios estabelecidos pelo ato fundacional da ordem jurídica.

Diante dessa sistemática, pode-se afirmar que concorrem, para a validade do direito *qua* direito e, portanto, para o seu fechamento operacional, a norma fundamental pressuposta e a norma fundamental positiva. Dessa realidade normativa decorrem axiomas concernentes à sistematicidade operacional do direito⁷². Em síntese, tais axiomas consubstanciam, na estrutura do direito, as características de unidade, de coerência e de completude hierarquizadas, as quais “tornam-se essenciais no contexto da segurança jurídica como pressuposto da certeza do direito” (BERNARDES, 2006, p. 32).

Exposta a arquitetura total do ordenamento jurídico, faz-se mister ora destacar as palavras de Hans Kelsen acerca do objeto de estudo da ciência do direito:

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o direito, está condita a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas. Pelo que respeita à questão de saber se as relações inter-humanas só são objeto de um conhecimento jurídico enquanto relações jurídicas, isto é, como relações que são constituídas através de normas jurídicas. A ciência jurídica procura apreender o seu objeto “juridicamente”, isto é, do ponto de vista do Direito. Apreender algo juridicamente não pode, porém, significar senão apreender algo como Direito, o que quer dizer: como norma jurídica ou conteúdo de uma norma jurídica, como determinado através de uma norma jurídica. (KELSEN, 2006, p. 79).

Destarte, somente “com o auxílio do conceito de norma e do conceito correlato de ‘dever ser’ é que podemos entender o significado específico das regras de Direito” (KELSEN, 2016, p. 51). E somente a partir da compreensão do direito em sua especificidade é que se torna factível analisar a possibilidade de a AED influenciar a sua aplicação. Para além de qualquer questionamento, a ciência jurídica revolve, em última análise, na órbita da norma jurídica, e, em assim sendo, ela deve ser ora analisada por este trabalho, que, assim, aproxima-se, ainda mais, do seu problema, que alfim deve enfrentar.

⁷² No mesmo sentido, cf. BERNARDES, 2006; BOBBIO, 2014; CARVALHO, 2015a, 2015b; TORRES, 2019; VILANOVA, 2010.

3.1.2.2 A quintessência do sistema normativo: a norma jurídica de conduta

Neste momento, impende ao presente trabalho analisar, repita-se, em termos formais, ou seja, lógicos, e, portanto, a partir da perspectiva do normativismo jurídico, o elemento básico de todo o direito: a norma jurídica autônoma ou de conduta.

Ao formalizar a norma jurídica de conduta, seja geral, seja individual, extrai-se-lhe a estrutura lógico-formal de um juízo hipotético, como será mostrado adiante. A partir da estrutura lógica da norma jurídica, torna-se possível (i) identificá-la em sua existência estática de validade e de vigência em determinada ordem jurídica e (ii) compreendê-la em sua existência dinâmica no universo jurídico. Importa compreender a norma, porque compreendê-la não é senão compreender o próprio direito – ao menos da perspectiva interna ao direito que a teoria jusnormativista oferece:

Na medida em que a ciência jurídica apenas apreende a conduta humana enquanto esta constitui conteúdo de normas jurídicas, isto é, enquanto é determinada por normas jurídicas, representa uma interpretação normativa destes fatos de conduta. Descreve as normas jurídicas produzidas através de atos de conduta humana e que não-de ser aplicadas e observadas também por atos de conduta e, conseqüentemente, descreve as relações constituídas, através dessas normas jurídicas, entre os fatos por elas determinados. (KELSEN, 2006, p. 80).

É indiscutível a primazia de que gozam as normas jurídicas de comportamento no direito – por isso considerada autônomas por Hans Kelsen. Elas, em conjunto com as normas sancionantes, são os instrumentos cerneiros do sistema jurídico, este entendido em sua essência como uma técnica ou ferramenta social de regulação das condutas para oferecer segurança no inter-relacionamento dos indivíduos, para evitar conflitos e, em última análise, para promover a harmonia na sociedade.

As normas jurídicas, que decerto não se limitam às de conduta, existem para “*instituir e organizar* (normas organizatórias), *atribuir competências* (normas de potestade), [...], *punir as transgressões à ordem jurídica* (normas sancionantes) e *prescrever técnicas de realização da ordem jurídica* (normas técnicas ou processuais).” (COÊLHO, 2003, p. 66).

Assim, define-se o direito, em termos pragmáticos, como sendo a “disciplina social constituída pelo conjunto das *regras de conduta* que, numa sociedade com maior ou menor organização, regem as relações sociais e cujo respeito é garantido, quando necessário, pela coerção pública.” (BERGEL, 2006, p. 6, grifo nosso). Ou, em uma definição ainda mais sintética, sem prejuízo semântico, como um “*conjunto de normas, ou regras de conduta.*” (BOBBIO, 2016, p. 25, grifo do autor).

O primado das normas jurídicas de conduta⁷³, mormente em um Estado Democrático de Direito, no qual representam a vontade popular, é apenas um reflexo da finalidade regulatória que cumpre à ordem jurídica realizar no âmbito da sociedade, conforme aponta Flávio Bernardes:

Nesse contexto, não se pode deixar de reconhecer que a finalidade primeira do ordenamento jurídico é a de estabelecer condutas pretendidas pelos responsáveis pela criação das normas jurídicas. Normalmente, estas condutas correspondem à vontade da sociedade, na manutenção da convivência social, dentre outras justificativas de cunho metajurídico. Tais assertivas são verdadeiras no que tange ao Estado Democrático. (BERNARDES, 2006, p. 40).

Com efeito, o direito se refere primordialmente às condutas humanas. Todavia, estas não esgotam a materialidade do direito. Quer dizer, o direito se refere a outros fatos que não a conduta humana e isso não poderia ser diferente se ele pretende cumprir sua função de ordenar a vida social. Então, a norma refere-se a condutas humanas, assim como se refere igualmente a fatos e a situações. No entanto, mesmo quando o conteúdo da norma jurídica não é uma conduta humana, fatos e situações só são objeto de regulação pelo direito, na medida em que eles representam ou condições ou efeitos que, de alguma maneira, mantêm uma relação para com uma conduta humana propriamente dita (KELSEN, 2006, p. 16, 110-111).

Assim, o presente trabalho considera primárias as normas de conduta e secundárias as normas sancionantes, especialmente porque, consoante demonstrado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, no tocante ao “campo tributário, pelo menos, o principal objetivo da ordem jurídica é o pagamento do tributo.” (COÊLHO, 2003, p. 60). Ambas atuam em conjunto para regular as condutas humanas. As normas de conduta prescrevem o comportamento e as sancionantes, o ato coercitivo que deverá ser executado na hipótese de aquele comportamento não ser cumprido. Destarte, “a teoria das normas jurídicas é de suma importância para a compreensão do funcionamento do direito tributário, que se encontra consubstanciado, sobretudo, nas normas de conduta e sancionantes” (BERNARDES, 2006, p. 43).

Viu-se adrede que o sistema jurídico deve assegurar a estabilização das expectativas prevalentes em determinado momento e em determinada sociedade em relação aos comportamentos que nela se dão e cumpre fazê-lo por meio da regulação normativa de tais comportamentos. Com a positivação da norma e de sua integração à totalidade do sistema

⁷³ Nada obstante, cumpre destacar que o primado das normas de conduta, porquanto prescrevem as condutas pretendidas pelo direito, não significa que as normas sancionantes não sejam igualmente relevantes para a realidade jurídica. Em verdade, ambas, em conjunto, consistem no eixo do sistema normativo, dado que os demais entes normativos só importam na medida em que se vinculam a elas. Nesse sentido, cf. BERNARDES, 2006.

jurídico, controla-se a desordem e a arbitrariedade dos comportamentos que, no plano das puras possibilidades *a priori*, são indetermináveis.

Em resumo, é assim, por meio da norma, que o direito pode garantir a certeza e a segurança jurídica que são necessárias ao desenvolvimento da sociedade no contexto da sempre crescente complexidade das relações sociais na modernidade.

Metaforicamente, à luz da teoria luhmanniana, os sistemas psicológicos (pessoas) e os sistemas sociais (direito, economia, política, religião etc.) são, basicamente, máquinas voltadas à produção de significado. O direito é uma dessas máquinas, produzindo autorreferencialmente o significado que extrai do mundo em que se insere e que o circunda. Toda máquina é composta por partes menores que, ao se inter-relacionarem de forma coordenada, tornam-se responsáveis por imprimir-lhe movimento (operacionalidade). As peças que compõem e dão dinamicidade ao direito são as normas jurídicas, que lhe servem como esquemas de interpretação para alcançar, no mundo circundante, aquilo que possui algum significado para a sua operação enquanto sistema de estabilização de expectativas e de promoção de segurança na sociedade.

A norma é, porém, essencialmente uma categoria lógico-jurídica⁷⁴ que pertence à teoria geral do direito e, por isso, carece de um invólucro linguístico para que se expresse e se torne cognoscível a toda a sociedade. Uma primeira conclusão já foi alcançada: o direito se expressa em linguagem.

Mas não só ele o é, como já o havia constatado Hans Kelsen ao afirmar que, como “as normas jurídicas são expressas em linguagem, isto é, em palavras e proposições, podem elas aparecer sob a forma de enunciados do mesmo tipo daqueles através dos quais se constata fatos.” (KELSEN, 2006, p. 81). Afinal, para falar sobre uma linguagem, já o ensinavam, por exemplo, Lourival Vilanova (2010) e José Souto Maior Borges (2015), necessita-se de outra linguagem. Destarte, o direito, quando em seu invólucro linguístico, corresponde à linguagem-objeto da metalinguagem da ciência do direito.

Por óbvio, então, verifica-se que o “conhecimento ocorre num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso.” (VILANOVA, 2010, p. 2). A esse respeito, merece ainda ser reproduzida, por sua acurácia, a exposição elaborada por Sacha Calmon Navarro Coêlho:

⁷⁴ Ser uma categoria lógico-jurídica significa que a norma é um conceito universal dentro do direito e, portanto, não é formal-lógica. Ora, não o é exatamente porque sua existência se limita ao universo do direito, embora a norma possa ser, e aqui o será, formalizada, em termos lógicos, como um juízo hipotético. Nesse sentido, cf. VILANOVA, 2010.

Temos, então, de um lado, o Direito Positivo com seus entes legais, leis e costumes, ordenando ações e omissões, facultando outras tantas, proibindo comportamentos, atribuindo qualidade às pessoas e às coisas, outorgando poderes e competências, prevendo atos procedimentais, cunhando conceitos e definições. Tudo isso dito na linguagem comum do povo (linguagem do objeto).

De outro lado, temos a Ciência do Direito, cujo objeto é justamente o Direito Positivo, seus entes. A função da Ciência do Direito é descrever o seu objeto. Nesse momento aparece a *proposição jurídica*, sob a forma de juízo, mercê da qual é possível apreender a *normatividade* contida nos sistemas positivos. A proposição descreve a norma. É descritiva. A norma, porém, não se confunde com a sua descrição. É prescritiva. Isto se torna claro quando o juiz aplica a norma, após intuí-la do sistema jurídico.

As normas em si mesmas são “entes teóricos” derivados do sistema jurídico como um todo. Uma norma jurídica, diga-se por oportuno, resulta da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis editados em épocas diferentes por corpos legislativos. (COELHO, 2003, p. 73-74, grifo do autor).

O invólucro em linguagem natural, de que carece a norma jurídica de conduta, é denominado de proposição. A proposição pode ter uma função prescritiva (normativa) ou descritiva (científica). Toda proposição, porém, pode ser isolada em abstrato, isto é, formalizada, de modo que se apresente apenas em sua estrutura lógica, independentemente de qualquer conteúdo material. Neste momento, tem-se a proposição-em-si-mesma ou proposição *qua* proposição, a qual, por comportar uma infinidade contedudística, nada informa sobre um objeto específico qualquer.

Por força de sua função de regular a vida social, a norma jurídica é uma proposição prescritiva ou normativa. Por proposição, entende-se “um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade” (BOBBIO, 2016, p. 72), o qual se expressa formalmente por intermédio de um juízo, que, por sua vez, é uma “afirmação sobre um objeto dado ao conhecimento” (KELSEN, 2006, p. 89). Um juízo pode ser categórico ou hipotético a depender da natureza incondicional ou condicional do objeto em questão. As normas jurídicas se expressam na forma de juízos hipotéticos e, por isso, são denominadas de programas condicionais pela teoria luhmanniana.

O fato de que a norma se refere à vida social e, assim, envolve-se em significações concretas que lhe escondem a estrutura interna não significa que a forma lógica não exista⁷⁵. Ela apenas não é aparente e, justamente por isso, impende àqueles que querem conhecê-la em sua inteireza explicitá-la. Isso significa que tanto a proposição prescritiva da norma jurídica enquanto direito, quanto a proposição descritiva da norma jurídica enquanto objeto do

⁷⁵ De acordo com Lourival Vilanova, “as estruturas lógicas estão encobertas pelas referências conceptuais a fatos-do-mundo (eventos e condutas) que o sistema jurídico trouxa para seu universo.” (VILANOVA, 2010, p. 29).

conhecimento da ciência do direito *stricto sensu*, podem ser expressas, em uma forma mais abstrata, pela meta-metalinguagem simbólica da lógica.

Existe uma forma sintático-gramatical, em que as proposições se expressam, e existe uma forma lógica de implicação, que explicita o modo adequado de raciocinar a proposição. Logo, tem-se tanto a norma jurídica de conduta, que consiste em uma proposição com conteúdo significativo específico (o comportamento humano), e tem-se a norma jurídica em sua forma lógica de proposição-em-si-mesma, ou seja, independentemente daquele contexto material específico em que consiste o universo das condutas humanas que ela vem regular. Ambas as proposições devem ser consideradas para que se produza um conhecimento jurídico-científico abrangente, haja vista que:

[...] o ordenamento jurídico tanto pode ser objeto de estudo numa construção teórica formal, e, portanto, com prescindência de conteúdos normativos, quanto levando em conta as hipóteses e consequências normativas, isto é, o conteúdo das normas jurídicas. A abordagem formal do Direito é como um recipiente passível de ser preenchido por determinados conteúdos normativos. O conteúdo normativo é, pois, a matéria que preenche esse recipiente formal. (BORGES, 2015, p. 31).

Por isso, o presente trabalho, mais adiante, quando se estiver a discorrer sobre o sistema tributário nacional brasileiro, analisará o conteúdo normativo da norma jurídica dentro do contexto material do direito tributário, a fim de elucidar a relação que existe entre a estrutura estática da norma jurídico-tributária de conduta e a aplicação dinâmica dela mesma. Agora, porém, cumpre analisar a norma jurídica enquanto categoria formal-jurídica, ou seja, apenas em sua estrutura passível de ser preenchida – e que logo mais de fato sê-lo-á – pelo conteúdo normativo do direito tributário material.

Essa abordagem que se dá à norma jurídica, a partir de uma perspectiva formalista que a leva em conta tão somente em sua estrutura lógico-formal, serve, imediatamente, para compreender o mecanismo relacional do princípio da imputação jurídica e, mediatamente, a forma como a norma jurídica se comporta, ou melhor, o tipo de raciocínio que ela comporta quando do momento de sua aplicação.

Em termos epistemológicos, tal abordagem é fundamental, pois, ao permitir que a ciência do direito se afaste das referências específicas à realidade objetivo-material do direito tributário, a cognição do direito ganha em precisão e se imuniza contra a influência indevida de qualquer tipo de subjetivismo. Assim, o conhecimento jurídico se coloca no campo da lógica enquanto plano do raciocínio na qualidade de raciocínio e não mais no plano do raciocínio concreto do direito material, de modo que, estabelecidos os limites do raciocínio como tal, é possível caminhar, com maior grau de segurança no processo, para o raciocínio

concreto de aplicação do direito. A lógica regula a forma do pensamento humano⁷⁶ e o direito, os comportamentos concretos do homem.

Simplificando tal afirmação: conhece-se, primeiro, a estrutura da proposição para, depois, compreender-se o objeto dessa proposição. Em outras palavras, coloca-se diante da norma como forma de raciocínio e da norma como objeto de aplicação; como não pode haver esta sem aquela e vice-versa, mostra-se irrecusável “a necessidade da lógica jurídica como metodologia do conhecimento jurídico-dogmático.” (VILANOVA, 2010, p. 27).

Em todo caso, antes de adentrar em sua estrutura lógica, que se relaciona mais aos limites de sua aplicação, faz-se mister a exposição do sentido que a norma possui para o direito. Afinal, de nada adiantaria conhecer a estrutura daquilo que não se compreende. O significado jurídico da norma é, já o se mencionou anteriormente, o de um dever-ser.

A norma jurídica significa que algo deve ser, mais especificamente que uma determinada conduta é devida por alguém. Nesse sentido, afirma-se que a norma jurídica é a expressão do dever-ser no universo do direito. Esse sentido específico que as normas jurídicas expressam, a saber, o de que algo deve ser, relaciona-se tanto à unidade semântica do sistema jurídico, quanto à noção de obrigação (dever jurídico). Ambas as noções, em especialmente a última delas, interessam diretamente à análise do presente trabalho, que quer compreender a relação entre a proposta de aplicação do direito oriunda da AED e o surgimento da obrigação tributária com a incidência da norma jurídico-tributária de conduta.

Então, como para a análise proposta neste trabalho é imprescindível o estudo do conceito e da estrutura da norma jurídica – sobretudo no âmbito do direito tributário –, passa-se a ele sem mais delongas.

3.1.2.2.1 A norma enquanto expressão jurídica do “dever-ser”

A norma jurídica, enquanto expressão do “dever-ser”, é uma categoria lógico-jurídica que pertence ao campo da teoria geral do direito, a qual se ocupa dos conceitos formais – logo, abstraídos de qualquer conteúdo variável – que são fundamentais à constituição do direito positivo em geral e não de um direito positivo em particular.

O “dever-ser” é um vínculo relacional, mais especificamente uma relação de implicação, que vincula a descrição de uma hipótese a um determinante consequente. Desse modo, pode-se dizer que o “dever-ser” representa o princípio de imputação, que relaciona os

⁷⁶ Com efeito, para que um raciocínio possa ser considerado correto, ele tem que se conformar às regras da lógica. No mesmo sentido, cf. CARVALHO, 2015a.

referidos termos da proposição jurídica, obrigando, proibindo ou permitido – as funções normativas da linguagem jurídica ou os modais da lógica deôntica – a conduta que consta da tese ou do conseqüente.

Essa proposição possui a forma de um juízo hipotético. Isso significa que ela é biarticulada, contendo a descrição hipotética de um pressuposto de consequência (hipótese) e um conseqüente prescrito de forma condicionada por aquele antecedente. Cumpre que se ressalte que essa formulação hipotética da norma vale tanto para a norma geral quanto para a norma individual (KELSEN, 1986, p. 25).

Destarte, o que a norma jurídica faz é afirmar que, sob certos pressupostos, deverá incidir uma determinada consequência. Esta consiste numa conduta que pode ser obrigatória, proibida ou permitida – em razão do seu escopo, a conduta obrigatória, mais especificamente a de pagar um tributo, é a que interessa ao presente trabalho, que cuida, em resumo, da relação jurídico-tributária entre o Estado e o indivíduo; essa observação é pertinente, porque explica o enfoque dado doravante.

Nada obstante, antes de abordar a estrutura lógica da norma jurídica, o que se faz na subseção a seguir, algumas considerações a respeito do conceito de norma jurídica, segundo o marco teórico aqui adotado, fazem-se imprescindíveis para viabilizar a correta compreensão do raciocínio posteriormente empreendido pelo presente trabalho.

Na teoria kelseniana, a norma nada mais é do que o “sentido que possuem determinados atos humanos que intencionalmente se dirigem à conduta de outrem.” (KELSEN, 2006, p. 5). Esse sentido exprime a “vontade de que um outro indivíduo se conduza de determinada maneira, quando ordena ou permite esta conduta ou confere o poder de a realizar” (KELSEN, 2006, p. 5). De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, a norma jurídica “se nos apresenta à razão como um *modo institucionalizado de dirigir comportamentos.*” (COÊLHO, 2003, p. 34).

A regulação do comportamento humano pelo sistema de normas pode se dar de forma positiva ou negativa. De um lado, ela será positiva quando a ordem jurídica: (i) prescrever, isto é, tornar obrigatória uma determinada conduta, seja comissiva, seja omissiva; (ii) conferir a alguém o poder ou a competência para produzir consequências reguladas pelo próprio direito, produzindo ou aplicando as suas normas; ou (iii) facultar a prática de uma conduta, permitindo-a inclusive quando não esteja autorizada no geral, como é o caso, por exemplo, do exercício da legítima defesa. De outro lado, será negativa quando a ordem jurídica não proibir nem consentir positivamente determinada conduta, permitindo-a em um sentido negativo que se traduz no fato de que tudo o que não é regulado positivamente, é permitido negativamente.

No âmbito do direito tributário, a regulação negativa se expressa no brocardo latino *nullum tributum sine praevia lege*.

Em todos esses casos, a norma enquanto expressão do “dever-ser”, o qual já traduz em si mesmo um significado normativo, é uma proposição prescritiva, uma prescrição, que visa à regular a conduta do seu destinatário. Afinal, a “principal função [da norma] é a prescrição de determinada forma de agir imposta às pessoas, consistente na proposição prescritiva do dever-ser” (BERNARDES, 2006, p. 27).

O “dever-ser” da norma jurídica “pretende que o mundo se adapte a ele (mundo → linguagem).” (ÁVILA, 2018, p. 19). Por isso, Lourival Vilanova considera que a norma jurídica “não vem para reproduzir o mundo, porém para *alterar* a circunstância (Ortega) segundo pautas valorativas; digamos, não como *representação*, mas como *vontade*, se nos utilizamos das categorias de Schopenhauer.” (VILANOVA, 2010, p. 79) e Jean-Louis Bergel, concordando com isso, afirma que ela se “impõe e não se contenta em refletir fatos sociais” (BERGEL, 2006, p. 207).

Isso tudo leva à conclusão de que a norma não pode ser indiferente às consequências práticas de sua regulação. Ela deve influenciar o comportamento humano para realizar a sua razão de ser e, ademais, individualizar-se como norma jurídica, sendo, a propósito, justamente nesse particular que a proposição prescritiva da linguagem jurídica se distingue da proposição descritiva da ciência jurídica. Enquanto aquela quer mudar o mundo, esta última exerce a função de tão somente descrever a realidade jurídica presente e, por isso, deve ser insensível a eventuais consequências práticas que possam decorrer de sua asserção pelo cientista.

E, assim, na síntese kelseniana, o sistema normativo “prescreve, permite, confere poder ou competência – não ‘ensina’ nada.” (KELSEN, 2006, p. 81). Quer dizer, na teoria pura do direito, “emprega-se o verbo ‘dever’ para significar um ato intencional dirigido à conduta de outrem.” (KELSEN, 2006, p. 6) e, ao empregá-lo dessa forma, o verbo assume um sentido muito mais amplo do que o de ordenar ou comandar.

Quando uma conduta é normativamente estabelecida pela ordem jurídica como devida, ou seja, quando ela é prescrita, constrói-se uma expectativa de comportamento válida perante toda a sociedade. Essa expectativa normativa funciona como medida de licitude da conduta real em cotejo com o direito. Na prática, isso significa que uma conduta fática conforme a norma, isto é, um comportamento que é tal como deve ser, valora-se positivamente do ponto de vista da ordem jurídica, no sentido de que é juridicamente devida e socialmente desejada.

As normas jurídicas objetivamente válidas conferem o sentido jurídico aos atos ou estados de coisas fáticos, ou seja, a norma é o instrumento de juridicização da realidade fática,

tornando-a significativa da perspectiva do direito. É nesse sentido que se diz que um ato pode ser objetivamente interpretado como jurídico, isto é, como devendo ser. Desse modo, consoante a terminologia kelseniana, a norma funciona como o já referido esquema de interpretação por meio do qual o sistema jurídico enxerga a realidade social e sê-lo significa emprestar ao fato “o significado de um ato jurídico (ou antijurídico)” (KELSEN, 2006, p. 4). Portanto, apresenta-se “o ‘dever ser’ como uma ‘categoria formal’, que torna possível distinguir conteúdos de significado empíricos de conteúdos de significado normativos.” (ALEXY, 2013, p. 88). Trata-se do nexos específico e interno do direito.

Vale a pena destacar que a conduta eventualmente estabelecida por uma norma jurídica como devida só pode corresponder a uma conduta fática e não ser igual a ela, de modo que aquilo que deve ser não se confunde com aquilo que efetivamente é. Isso quer dizer que uma e outra tão somente podem ser cotejadas e, se correspondentes entre si, julgadas como tais (correspondentes). A rigor, então, nas palavras de Kelsen, “não é o ser que corresponde ao dever-ser, mas é aquele ‘algo’, que por um lado ‘é’, que corresponde àquele ‘algo’, que, por outro lado, ‘deve ser’” (KELSEN, 2006, p. 7).

Não é surpreendente que assim seja. Afinal, as normas jurídicas são proposições prescritivas, e não apofânticas, de modo que elas “referem-se apenas à conduta humana; elas especificam como o homem deve se conduzir e não dizem nada sobre o comportamento efetivo do homem e suas causas.” (KELSEN, 2016, p. 52). Se empírica ou ontologicamente é possível não se conduzir da maneira prescrita pelo direito, isso não interessa à teoria jurídica do direito; lógica ou deonticamente, a conduta continua sendo juridicamente devida tal-qualmente prescrita pelo ordenamento jurídico.

Por tudo isso, pode-se dizer que o dever-ser é o significado especificamente jurídico, o qual pode se traduzir na obrigatoriedade daquilo que é prescrito pelo direito. Tal é o significado de uma conduta que é obrigatória para o direito, ou seja, um dever jurídico. Então, por meio da norma jurídica, o direito apreende e significa uma parcela da realidade do mundo, tornando-a juridicamente relevante e significativa, a fim de cumprir sua função de regular as condutas em sociedade, estabelecendo, por intermédio do modal deontico “obrigatório”, que algo é devido, de modo que observar uma norma corresponde a cumprir o dever que é por ela prescrito.

Assim como a norma jurídica, o dever jurídico é um conceito formal-jurídico, ou seja, ele pertence à teoria geral e pode ser apreendido independentemente de qualquer conteúdo específico. O dever jurídico consiste, *grosso modo*, na obrigatoriedade do cumprimento daquele comportamento que a norma jurídica prescreve, sob pena de incorrer em um ilícito

sancionável. O substrato de um dever jurídico é sempre um comportamento, individual ou coletivo, o qual, uma vez prescrito pelo direito, torna-se obrigatório ao seu destinatário.

Destarte, os conceitos de norma jurídica (dever-ser) e de dever jurídico possuem uma relação umbilical⁷⁷, a qual não passou despercebida pela teoria normativista⁷⁸, tendo esta assentado que o comportamento prescrito pelo direito corresponde à forma segundo a qual o destinatário da prescrição está obrigado a se conduzir.

Essa conduta, ou dever jurídico, a que o indivíduo está obrigado, pode adquirir (e logicamente deve adquiri-lo para que o direito possa operar na qualidade de ordenação jurídica de condutas⁷⁹) um conteúdo jurídico-dogmático particularizado, de cunho tributário, por exemplo. Quando isto acontece, passa-se do dever jurídico *in abstracto* à obrigação tributária *in concreto*. Trata-se, como afirma José Souto Maior Borges, de uma relação entre forma e conteúdo (BORGES, 2015, p. 40-43).

Uma conduta dever ser tal qual prescrita é o resultado de uma relação de implicação (imputativa) válida do ponto de vista do sistema jurídico. Portanto, o dever-ser de que Hans Kelsen fala reside no vínculo implicacional que reúne os dois membros da proposição prescritiva (norma), significando que, juridicamente, deve ser a implicação entre a hipótese descritiva e a tese prevista.

Em suma, o “dever-ser” é a expressão verbal do princípio da imputação que rege a estrutura formal da norma jurídica e a esta última voltar-se-á agora a presente análise.

3.1.2.2.2 A estrutura lógico-jurídica da norma de conduta: um limite à incidência jurídica

A análise lógica é fundamental para compreender os limites daquilo que pode ser e daquilo que não pode ser no momento da aplicação do direito. A importância prática é manifesta, sobretudo no direito tributário, campo do conhecimento jurídico cuja autonomia atual se deve ao estudo da estrutura lógico-formal da norma tributária (BERNARDES, 2006, p. 27). Demais disso, enquanto a lei consiste em um ente positivo, a norma é um ente lógico-jurídico, que se situa no mundo ideal-normativo, e, portanto, analisá-la em sua estrutura lógica é imprescindível para aqueles que pretendem conhecê-la de maneira efetiva.

⁷⁷ O poder tributário é a capacidade normativamente atribuída ao Estado pela ordem jurídica de positivar obrigações para os indivíduos. Logo, poder e dever são igualmente correlativos, isto é, “são os dois termos correlatos da relação jurídica” (BOBBIO, 2014, p. 61).

⁷⁸ A título de exemplos de orientação normativista dessa situação, cf. BORGES, 2015; KELSEN, 2006.

⁷⁹ Cf. COELHO, 2003; VILANOVA, 2010.

Ela pode ser um conceito lógico-jurídico, na medida em que sua estrutura é obtida de forma apriorística, isto é, sem a mediação do direito positivo como base material. Por isso, o conceito e a estrutura da norma jurídica são válidos (aplicáveis), da mesma forma, ou seja, invariavelmente, tanto para o direito tributário, quanto para o direito civil, por exemplo. Daí se conclui que o que pode variar é o conteúdo material-jurídico que se insira na estrutura, mas não a estrutura em si mesma.

Assim, não obstante a norma (dever-ser) seja um conceito formal-jurídico, ela se expressa em linguagem (linguagem-objeto) e é também em linguagem descrita a teoria geral do direito ou pela ciência do direito (metalinguagem), sendo possível, ainda, traduzi-la na linguagem simbólica da lógica pura (meta-metalinguagem). Desse modo, torna-se possível alcançar a visualização da norma jurídica em sua estrutura lógica de juízo hipotético, a qual, até então, encontrava-se apenas encoberta pela linguagem técnica das leis (linguagem-objeto) e da ciência do direito.

Na norma enquanto juízo hipotético verifica-se que “um determinado pressuposto é ligado com uma determinada consequência” (KELSEN, 2006, p. 100). Logo, a norma jurídica, considerada a partir de uma perspectiva puramente lógica, possui uma constituição biarticulada, ou seja, divide-se em duas partes, a saber, um pressuposto e um consequente⁸⁰.

Essas partes encontram-se sempre relacionadas entre si por meio de um vínculo implicacional ou um nexu imputativo. Este vínculo representa a relação formal de implicação que existe entre o antecedente e o consequente e que significa que o antecedente deve, enquanto pressuposto lógico, implicar o consequente.

Dessa estrutura bipartida que, no direito positivo, aparece sempre envolta por um conteúdo dogmático-jurídico particularizado – por exemplo, relativo ao direito tributário material –, extrai-se, ainda, o momento lógico-jurídico da norma jurídica ou, o que é o mesmo, uma visão estática, ideal, puramente abstrata da norma, que pode ser posta em linguagem formal da seguinte maneira: $(p \rightarrow q)$ ⁸¹.

Destarte, a notória fórmula geral “se A é, deve ser B” representa a estrutura lógico-formal da norma enquanto categoria da teoria geral do direito.

Nada obstante, já se afirmou que a norma jurídica não é uma categoria formal pura. Quando se lhe enxerta um conteúdo dogmático-jurídico particularizado em substituição às

⁸⁰ Existe uma grande variedade de termos para se referir aos membros da proposição normativa em abstrato ou em repouso. Ao antecedente designa-se de hipótese de incidência, suposto, pressuposto, premissa, fato gerador, fato jurígeno, prótase etc.; ao consequente, de apódose, consequência, comando, mandamento etc. Aqui, doravante, referir-se-á a tais termos como hipótese de incidência e consequente normativo, respectivamente.

⁸¹ Em outros termos: se se verifica o pressuposto (p), então deve ser (\rightarrow) a consequência (q).

variáveis de objeto (F, C, S' e S'') utilizadas no exemplo dado por Lourival Vilanova a seguir. Revela-se, pois, necessária a redução da linguagem natural, em que se expressa a proposição jurídica – tanto a descritiva da ciência do direito quanto a prescritiva do direito posto –, à linguagem lógica “para se obter a fórmula ‘se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S’, deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito S’” (VILANOVA, 2010, p. 57), na qual consiste o mecanismo sintático de incidência normativa.

O nexu imputativo, que existe entre o antecedente e o conseqüente, é o dever-ser, que atua na construção da realidade do direito. O dever-ser é o operador lógico que conecta, por implicação, a hipótese e o conseqüente que compõem a norma jurídica, modalizando deonticamente a relação jurídica que resulta da incidência dessa implicação.

Lourival Vilanova verificou a equivocidade do “dever-ser” na teoria pura do direito de Hans Kelsen. Nela, o dever-ser assume o significado tanto de modo de relacionamento normativo ou “categoria transcendental de relação dos dados da experiência” (princípio da imputação), relacionando o pressuposto e o conseqüente na norma, como também o de functor deôntico que relaciona sujeitos de direito numa relação jurídica, cujo objeto é a conduta que a norma qualifica como obrigatória, proibida ou permitida ao seu destinatário (VILANOVA, 2010, p. 103-104).

O dever-ser, assim, representa o vínculo interproposicional que une, numa relação implicacional lógica que é neutra, a proposição-descritiva de uma hipótese fática (antecedente), e a proposição-prescritiva de uma relação fática (conseqüente). Desse modo, conforma-se a estrutura da norma jurídica enquanto expressa em juízo hipotético-condicional.

Nada obstante, o dever-ser também opera intraproposicionalmente na proposição-prescritiva como modalizador deôntico da relação jurídica que surge como fruto da referida implicação interproposicional, de modo que aquele algo (um comportamento) que deve ser constante do conseqüente normativo seja proibido, permitido ou obrigado, juridicamente falando.

Então, além de caracterizar deonticamente como obrigatória, proibida ou autorizada a conduta que regula, é o dever-ser (norma jurídica) que constitui a relação entre a hipótese e o conseqüente que de outra forma não existiria – ao menos não necessariamente, como se se tratasse de uma relação regida pelo princípio da causalidade.

Note-se que, por exemplo, quando uma norma tributária determina que auferir renda consiste na hipótese fática que implica o dever jurídico de pagar imposto de renda, não existe nesse caso nenhuma relação de necessidade natural no sentido de que tal consequência tenha que se dar em virtude da verificação da hipótese.

Tal relação de implicação entre hipótese e consequência é criada pela própria norma jurídica a partir do momento em que esta entra em vigor, ou seja, “a ligação na proposição jurídica ser produzida através de uma norma estabelecida pela autoridade jurídica” (KELSEN, 2006, p. 87). Antes da existência válida na ordem jurídica da norma que criou o vínculo implicacional entre a hipótese e a consequência, não se cogitaria de uma obrigação de pagar imposto de renda em função do auferir renda como algo natural.

Nada obstante, uma vez normativamente posta tal relação de implicação, ela se torna, segundo as leis da lógica, necessária, isto é, logicamente necessária para todo raciocínio que a leve em conta – ainda que a conduta fática que corresponde à conduta prescrita na norma não se dê no mundo do ser. Essa realidade é reconhecida por Lourival Vilanova, quem já afirmou que “uma vez posta a relação, uma vez normativamente constituída, a relação-de-implicação, *como relação lógico-formal*, obedece às leis lógicas. Assim, se se dá a hipótese, segue-se a consequência” (VILANOVA, 2010, p. 59).

Com isso, põe-se a conclusão de que, verificada a ação concreta que corresponde à ação-tipo descrita no antecedente da norma, deve dar-se o efeito jurídico correlato que se encontrava previsto no consequente da referida norma. O fato é que, ainda que se admita uma maleabilidade semântico-pragmática da linguagem em que o direito posto se expressa, a sintaxe da norma jurídica, isto é, sua estrutura lógico-formal de proposição-antecedente e proposição-consequente permanece imutável.

3.1.2.2.3 A norma jurídica como esquema de interpretação construtor do sentido especificamente jurídico na sociedade ou a juridicização do mundo social

A norma sempre possui uma relação para com o universo empírico dos fatos pré-jurídicos, isto é, o mundo social, no qual se incluem as condutas humanas objeto da regulação jurídica. Enquanto pré-jurídicas, porém, tais condutas não possuem sentido para o direito e, portanto, não podem ser objeto de sua regulação.

Então, na medida em que existe para regular as condutas humanas visando a uma sociedade harmonicamente ordenada em que haja a estabilização das expectativas normativas, o direito precisa atribuir sentido objetivo aos fatos pré-jurídicos, tornando-os jurídicos, de modo que se tornem, enfim, juridicamente reguláveis ou, o que é o mesmo, adentrem no universo jurídico.

Nenhum fato natural adentra no universo jurídico sem passar pelo processo valorativo⁸² em que consiste a sua juridicização, a qual implica uma redução da complexidade social. Esta se dá por meio da seleção das condutas que importam do ponto de vista normativo da sociedade para produzir efeitos específicos. Desse modo, os fatos só são fatos para o direito, na medida em que este os seleciona e os relaciona para comporem a estrutura de sua unidade funcional. Nesse sentido, a norma funciona como esquema de interpretação. Quer dizer:

O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta significação jurídica, por forma que o ato pode ser interpretado segundo esta norma. (KELSEN, 2006, p. 4).

O limite estrutural que a norma impõe ao direito enquanto sistema restringe a capacidade que ele tem de perceber a realidade exterior. Como o direito gira em torno da noção de dever-ser e, por conseguinte, é autopoietico e autorreferencial, apenas lhe importam as operações que fazem sentido do ponto de vista de sua estrutura, ou seja, que receberam significado especificamente jurídico por uma norma válida.

Nesse sentido, o limite que a estrutura da norma reflete é o limite do sistema como um todo, ou seja, trata-se de um limite autorreferente, recursivo, pois uma norma é válida quando posta de acordo com os critérios de validade estabelecidos para a produção normativa dentro do próprio sistema jurídico. Isso, em linguagem lógica, significa que o sistema normativo não se sujeita à verificabilidade empírica para continuar a vigor validamente: as expectativas normativas consubstanciadas nas normas jurídicas permanecem vigentes mesmo quando eventualmente frustradas.

O direito realiza a juridicização por meio da produção de normas jurídicas que, sendo válidas, ou seja, criadas em conformidade com os processos previstos pelo próprio direito para a produção normativa, referem-se a fatos pré-jurídicos. Em outras palavras, o direito, autorreferencial e autopoieticamente, seleciona os fatos que lhe interessam para construir o que deve ser o conteúdo de suas operações internas.

Assim, os fatos sociais tornam-se juridicamente relevantes a partir do momento em que se encontram disciplinados em uma norma jurídica válida – o que implica, por certo, que

⁸² Essa valoração não significa um juízo de valor subjetivo, mas um juízo de valor objetivo, no sentido de que os fatos devem passar pelo filtro do direito para ingressarem no universo jurídico. Nesse sentido, destaque-se a advertência de Flávio Bernardes: “[...] a valoração mencionada não integra a ordem jurídica, significando apenas que o fato descrito passa a ter importância para o coletivo, necessitando de regulamentação já que a norma jurídica é desprovida de elementos ideológicos (juízo deontológico)” (BERNARDES, 2006, p. 29).

somente se tornam irrelevantes juridicamente quando outra norma jurídica válida posterior os modificar ou os revogar.

A juridicização consiste, em um primeiro momento, na construção da hipótese de incidência da norma jurídica. Apesar de eminentemente descritiva, a grande questão a respeito da hipótese normativa é que ela tem o condão de qualificar normativamente o fático, o que quer dizer que a norma jurídica, ao se referir a determinado fato, juridiciza-o, isto é, insere-o no universo jurídico. Destarte, a hipótese da norma pode ser considerada a porta do mundo jurídico ou a janela através da qual o direito enxerga a realidade social.

A hipótese da norma consubstancia um fato jurídico ou um conjunto de fatos jurídicos, sendo positivada na formulação hipotética “se acontecer o fato P”. A hipótese (“se acontecer o fato P”), contudo, não coincide com os fatos da realidade a que se refere, apenas incidindo sobre eles. Para que incida sobre eles, o antecedente traz os critérios necessários à identificação dos eventos concretos que são juridicamente relevantes – os suportes fáticos do conteúdo do fato jurídico abstratamente previsto na norma. Assim, o legislador escolhe determinadas propriedades desses fatos pré-jurídicos para constituir a ação-tipo em abstrato (fato jurídico) que serve para identificar, em referência ao mundo do ser, os eventos que se subsumem a ela (suportes fáticos). Nesse sentido, a hipótese da norma possui um caráter eminentemente seletivo e condicionante de determinada consequência.

Quando está diante do fato que se subsume à classe do evento hipoteticamente descrito em abstrato no antecedente normativo, a norma jurídica incide e o nexo de imputação entra em ação, operando o desencadeamento dos efeitos jurídicos prescritos no consequente da mesma norma. Assim, ocorrido o fato que foi juridicizado pela norma em sua hipótese de incidência, deve se dar o efeito jurídico igualmente previsto por ela. O sentido do consequente da norma jurídica é o de uma ordem, o de uma atribuição de competência ou o de uma permissão.

Logo, a juridicização do mundo social não se restringe à hipótese de incidência. O direito também relaciona, em um segundo momento, os critérios necessários para identificar as propriedades que correspondem aos elementos do vínculo jurídico que, por força da prescrição normativa, dá origem à relação jurídica. Nesta identificam-se três elementos básicos: (i) os sujeitos, (ii) o objeto e (iii) o operador deôntico do dever-ser que, como já se verificou, vincula as partes uma à outra e estas ao objeto da relação.

A relação jurídica representa o vínculo jurídico que se estabelece entre dois ou mais sujeitos de direito, relacionando-os em função de uma conduta humana, normalmente uma prestação que corresponde ao objeto da relação, ou seja, uma obrigação, que deve ser

entendida como um dever jurídico, pois a conduta prescrita pelo direito é a conduta à qual o destinatário está obrigado. Cumprir a obrigação é observar a norma. Cumpre, todavia, destacar que “a relação jurídica não se resume à obrigacional, na sua estrutura de partes vinculadas a direitos e deveres recíprocos, mas que esta constitui apenas uma espécie do gênero que ora se designou de *relação jurídica normativa*” (BERNARDES, 2006, p. 81-82).

Assim, a relação jurídica instaurada pelo consequente normativo consiste em uma relação deontica assimétrica entre dois ou mais sujeitos de direito. Ela dá origem, simultaneamente, a um direito e a um dever jurídico – os quais, em verdade, são as duas faces de uma mesma moeda, na medida em que a conduta a que está obrigado um sujeito é também a conduta que pode ser exigida pelo outro sujeito – como as consequências (efeitos jurídicos) da verificação dos pressupostos fixados na proposição-descritiva de uma situação fática juridicamente qualificada.

Em síntese, a hipótese (pressuposto normativo) representa o conjunto de critérios e de elementos que se prestam para identificar o fato cuja ocorrência verificada no mundo do ser implica a incidência de determinada consequência. Esta corresponde à obrigação jurídica, que implica “a realização de uma conduta que, imediata ou mediata, tem de ser realizada em face de outro indivíduo, da coletividade ou do próprio Estado” (BERNARDES, 2006, p. 44). A disciplina dos comportamentos humanos se obtém por meio da constituição de direitos subjetivos e de deveres jurídicos que se vinculam pela relação jurídica. Nessa relação, o sujeito ativo pode exigir o cumprimento do dever jurídico correlato ao seu direito subjetivo. Este dever é sempre uma ação ou uma omissão, cujo descumprimento resulta na aplicação de uma sanção jurídica e é assim que o “legislador, por via de regra, cria os chamados deveres jurídicos, vale dizer, os comportamentos obrigatórios ou, ainda, aqueles que a ordenação jurídica estabelece como imprescindíveis na disciplina do relacionamento social.” (CARVALHO, 2009, p. 68).

Destarte, a relação implicacional da norma jurídica consiste na inter-relação de dois fatos: um fato-causa (fato jurídico) e um fato-efeito (relação jurídica). Note-se que todos os fatos relevantes para o fenômeno da incidência normativa, seja do ponto de vista do pressuposto, seja do ponto de vista do consequente, são jurídicos.

Em síntese, diante da realidade fenomênica, quando a sociedade, por intermédio do legislador competente, julga determinados fatos ou conjuntos de fatos relevantes à convivência social, insere-os numa norma jurídica, seja no antecedente, seja no consequente, e, por conseguinte, integra-os ao direito positivo.

O legislador tem plena liberdade para eleger os fatos que importam e os colocar no pressuposto da norma jurídica, bem como para definir as consequências jurídicas que aqueles deverão produzir para o meio social.

Contudo, exercida a liberdade em questão e devidamente definidos os pressupostos e os consequentes, a segurança jurídica e a coexistência pacífica da sociedade exigem que a aplicação do direito confira certeza quanto às consequências que hão de ser atribuídas aos comportamentos adotados pelos indivíduos. Lourival Vilanova está de acordo com essa conclusão:

O ser-sistema é a forma lógica mais abrangente. As partes são as proposições. Onde há sistema há *relações* e *elementos*, que se articulam segundo *leis*. Se os elementos são proposições, sua composição interior obedece a leis de formação ou de construção. O legislador pode selecionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura (sintática) e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. *Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de valorações positivas e de valores ideais, quaisquer consequências às hipóteses delineadas. Mas não pode deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógica que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e consequências.* (VILANOVA, 2010, p. 54, grifo nosso).

Em outras palavras, o nexos de imputação que une a prescrição fática contida na hipótese à prescrição de seu consequente impõe-se como expressão do mecanismo lógico-formal de incidência da norma jurídica sobre o mundo social. Essa imposição deve ser considerada natural, uma vez que se trata da “aplicação do princípio da legalidade e da segurança jurídica, que integram o suporte normativo para todos os efeitos jurídicos” (BERNARDES, 2006, p. 78). Eis a explicação acerca desse fenômeno que é dada por Flávio Bernardes:

A norma de conduta, que estabelece a relação jurídica, é única. Os efeitos jurídicos atinentes à essa relação (criação, modificação e extinção de direitos e deveres) são disciplinados por regras integrantes desta norma. Não se pode conceber a existência de uma norma de conduta de extinção ou modificação da relação jurídica se interagindo-se com a de conduta de criação desta mesma relação. É um contrasenso, na medida que todos os efeitos jurídicos desencadeados na relação são decorrentes da prática da hipótese normativa, somente sendo aferíveis no seu consequente.

Exatamente a essa distinção que se atribui o qualificativo de norma jurídica na visão estática e dinâmica. Esta última é justamente a normatização de todos os efeitos possíveis e verificáveis na relação jurídica que surgiu com a incidência da norma, pela realização de sua hipótese, através da imputação do consequente normativo. Logo, todos os fatos juridicamente relevantes ao desenlace da relação jurídica não são suportes fáticos abstratos de nova norma de conduta, mas fatos jurídicos vinculados ao consequente da norma jurídica de conduta, que incidiu pela realização do suporte fático prescrito. Registre-se que fatos jurídicos são os fatos positivados pela norma e que passam a repercutir na sua aplicação, impondo condutas ou

sanções. Logo, há fatos juridicamente relevantes tanto na hipótese como na consequência da norma jurídica, sendo que estes últimos são apresentados como efeitos jurídicos do fato erigido como hipótese da norma.

Embora não sustente isto de forma explícita, certo é que a estrutura normativa desenvolvida pelo professor Hans Kelsen concebia esta ideia de que os fatos jurídicos compõem tanto a hipótese como o consequente da norma jurídica. (BERNARDES, 2006, p. 87).

Estabelecidas as premissas teóricas a respeito da função e da estrutura lógico-formal do sistema jurídico, chega o momento de aplicá-las ao sistema tributário nacional brasileiro em vigor. Os conceitos e categorias fundamentais de cariz jusnormativista (perspectiva interna) devem ser somados aos conceitos da teoria luhmanniana (perspectiva externa) e todos eles aplicados ao estudo do sistema tributário nacional brasileiro e, especialmente, da relação jurídico-tributária, cujo objeto é o tributo, para serem compreendidos em termos científicos. É o que se passa a fazer na seção a seguir.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL POSITIVO: UMA LIMITAÇÃO FUNCIONAL-ESTRUTURAL AO FENÔMENO JURÍDICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

“O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.”
(BALEIRO, 2010, p. 2).

Na seção 3 foram expandidas as premissas teóricas que se consubstanciam no fio condutor do raciocínio do estudo acerca da possibilidade de a proposta de aplicação do direito oferecida pela AED ser viável para a aplicação do direito tributário brasileiro, tendo em vista a estrutura da norma jurídico-tributária de conduta e a função sistêmica do direito como um todo. A verificação de tal possibilidade ocorrerá na próxima seção, pois ela depende das considerações que se farão nesta seção a respeito das referidas função e estrutura do sistema tributário nacional que, em última análise, são os limites que se impõem à aplicação do direito tributário.

De um lado, a teoria sistêmica luhmanniana, visualizando-o *ab extra*, informa como o direito opera na sociedade e por que ele opera de tal modo. Segundo esse referencial teórico, o sistema do direito opera autopoietica e autorreferencialmente fechado em si mesmo, o que implica sua abertura cognitiva ao ambiente que o circunda, incluídos os demais subsistemas sociais, como a economia, a política, a moral etc. O direito tributário, afinal, “não se basta, pois para atingir seus fins ele tangencia diversos outros assuntos, afetos a outras matérias.” (BECHO, 2015, p. 33).

O direito opera dessa maneira não por acaso, mas em decorrência da estrutura que o sustenta. Essa estrutura, por sua vez, constrói-se em consequência da necessidade que o sistema tem de executar sua função sistêmica de estabilização congruente das expectativas normativas na sociedade. Essa função é imprescindível ante a necessidade de redução da complexidade, que marca intensamente a modernidade, para viabilizar uma vida social civilizada, ordenada e harmônica.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a estabilização de expectativas, que se dá por intermédio da regulação abstrata das condutas humanas pelas normas jurídicas, visa, imediatamente, à garantia de segurança jurídica no direito, a fim de que, mediamente, a vida em sociedade e as relações intersubjetivas que nela ocorrem se deem de forma estável, confiável, previsível, ou seja, de modo seguro.

De outro lado, a teoria jusnormativista kelseniana, a partir de sua posição de teoria interna ao sistema jurídico, oferece uma visão lógico-estrutural do ordenamento jurídico e da norma jurídica enquanto a mínima parte de toda a construção do direito.

Conhecer a estrutura lógico-formal da norma é imprescindível à compreensão da norma *qua* norma jurídica e do direito como o todo de que faz parte a norma jurídica. A estrutura, aqui, também é determinante, mas para o fenômeno da incidência jurídica como um todo, de modo que a apreender é a chave para a compreensão do direito enquanto sistema de normas jurídicas que se organiza, em composição lógica, por meio de vínculos jurídicos, tanto abstratamente em repouso, quanto em movimento rumo à aplicação.

Estabelecidas as referidas premissas teóricas a respeito da função e da estrutura lógico-formal do direito, chega-se ao momento de trazê-las para a realidade do sistema tributário nacional brasileiro em vigor, o qual, como será visto, consubstancia-as de forma conglutinante com a maior naturalidade.

O sistema tributário nacional, como já se afirmou anteriormente, consiste, *grosso modo*, no objeto sobre o qual o presente trabalho se debruça, porquanto se erige a partir da obrigação tributária (BALEEIRO, 2013, p. 1.801), e, por conseguinte, o eixo em torno do qual aquele aparato teórico-conceitual gira.

Os conceitos e as categorias fundamentais de cariz jusnormativista (perspectiva interna ou *ab intra*) se somam aos conceitos da teoria luhmanniana (perspectiva externa ou *ab extra*) e juntos se transformam nas lentes por meio das quais se pode focalizar o estudo do sistema tributário nacional brasileiro e, particularmente, o da relação jurídico-tributária principal, cujo objeto é o tributo, de sorte que se alcance a mais ampla cognição do fenômeno jurídico em termos científicos, especialmente naquele particular que mais diretamente interfere na vida cotidiana não só do Estado, mas também dos cidadãos.

Neste momento, adentra-se na seção referente à parcela jurídico-positiva do direito brasileiro que se volta à regulação e à organização das relações de natureza tributária que, no Brasil, estabelecem-se, diretamente, entre o Estado e os indivíduos.

Tal parcela corresponde ao denominado sistema tributário nacional. Este sistema corresponde a um capítulo inteiro da CRFB/1988, textualmente intitulado pelo constituinte de “Sistema Tributário Nacional”, e, evidentemente, também à toda legislação tributária, em especial ao CTN que, também referindo-se literalmente ao referido sistema tributário, responde no nível infraconstitucional pela conformação sistêmica das leis tributárias. Estas, em relação supra-infra-ordenada, devem encontrar na Constituição o seu fundamento último e objetivo de validade e, ainda, o atestado de sua pertença ao sistema jurídico brasileiro.

Em síntese, o sistema tributário nacional representa, a um só tempo, a ordenação sistêmica interna (estrutura ou limite funcional) que o direito tributário brasileiro possui, bem como o próprio conjunto sistemático de normas jurídico-tributárias (ordenamento jurídico ou limite estrutural) que se funda na CRFB/1988 – a qual define os limites máximo e mínimo do conteúdo da norma tributária (BECHO, 2015, p. 223).

Como já visto, a realidade social é extremamente complexa, havendo mais possibilidades no universo da experiência humana do que podem ser atualizadas de fato. Essa complexidade em estado bruto é caótica e quantitativamente acachapante e não pode ser operacionalizada satisfatoriamente pelo sistema social. A insegurança não é senão o estado de coisas decorrente da complexidade e da imprevisibilidade da vida em sociedade.

A fim de que seja possível a vida social, faz-se mister reduzir qualitativamente tal complexidade, o que ocorre, à luz da teoria autopoietica luhmanniana, por meio da diferenciação funcional da sociedade em sistemas, dentre os quais encontra-se o sistema jurídico. O sistema jurídico reduz a complexidade quando garante que haja, em relação às expectativas pelas quais os indivíduos se orientam, ao menos um grau mínimo de certeza, disponibilizando referências estáveis para a experiência.

Ora, não há dúvida de que, seja espontaneamente, seja por temor à sanção, o agir das pessoas, ao menos em alguma medida, é pautado pela ordem jurídica, que prescreve, proíbe ou permite comportamentos.

Niklas Luhmann considera que a seletividade implica, ao mesmo tempo, a redução e o aumento da complexidade. O direito tributário, ao selecionar condutas que pertencem à ordem socioeconômica, não pode deixar de ser igualmente complexo. Assim, no mesmo sentido, o afirma Humberto Ávila: “soluções tornam-se problemas.” (2016, p. 60). Essa é a realidade paradoxal inerente à sociedade hipercomplexa.

Na teoria luhmanniana, o direito positivo é a estrutura que incorpora projeções de expectativas normativas (elementos) da sociedade em geral e seleciona as que devem se transformar em expectativas normativas, traduzindo-as em normas jurídicas mediante os procedimentos legiferantes que prevê para tanto.

Após selecionadas e normatizadas, as expectativas precisam ser generalizadas para todo o sistema social, senão, sem referências estáveis aos modelos de comportamentos juridicamente devidos em matéria tributária, o indivíduo, seja o contribuinte, seja o Estado, acaba sobrecarregado pelo número de possibilidades plausíveis que surgem no campo das relações intersubjetivas e, por conseguinte, simplesmente não dispõe de meios para conduzir sua vida digna e autonomamente.

Na teoria sistêmica luhmanniana, o direito é o sistema responsável por oferecer e por garantir esse centro de referência de comportamentos devidos, a partir do qual a sociedade moderna pode extrair expectativas de comportamento estáveis. A certeza e a segurança, que compete ao direito promover especialmente no tocante aos atos jurídicos perfeitos e aos direitos adquiridos, são condições sem quais não é possível que se tenha uma vida humana digna (TOLEDO, 2003, p. 266).

Enquanto parcela do sistema jurídico total, o direito tributário logicamente compartilha dessa função e, assim, precisa comunicar uma certeza relativamente aos comportamentos que são juridicamente considerados desejáveis e, portanto, devidos, de sorte que nele se consubstanciem as expectativas normativas. Ele o logra, regulando as condutas que têm por objeto relações de natureza fiscal. Essa regulamentação, que se consubstancia no sistema tributário nacional, oferece aos integrantes da sociedade previsibilidade quanto ao que devem esperar e ao que se espera deles em termos de comportamento. Afinal, eis a razão de ser do sistema tributário nacional.

Então, visando ao cumprimento de sua função sistêmica de estabilização de expectativas – que, em termos propriamente jurídicos, nada mais é do que a garantia de segurança jurídica –, o sistema tributário nacional organiza, dispõe e ordena os elementos essenciais que o compõem – as normas jurídico-tributárias –, estruturando e, por conseguinte, condicionando toda atividade pertinente à tributação no contexto da sociedade brasileira, ou seja, à instituição, à fiscalização e à arrecadação dos tributos. De mais a mais, tem razão Américo Lacombe (1977, p. 27) quando afirma que, se “o tributo também é a imputação de um consequente a um antecedente, a conclusão só pode ser uma: tributo é norma jurídica.”

Nada obstante, por sua primazia, a tributação pode ser resumida – e este trabalho fá-lo-á por uma questão puramente metodológica –, em última análise, à relação jurídica que se forma entre o Estado e os indivíduos em torno do dever de pagar tributos. Na dogmática jurídico-tributária, essa relação recebe o nome de obrigação tributária principal, a mais importante fonte de receitas para o Estado e que faz com que o direito tributário, que molda a sociedade, sobressaia-se em importância no bojo do direito público pátrio (BECHO, 2015, p. 31, 35; MOREIRA, 2019, p. 43).

Destarte, toda referência, doravante, que este trabalho fizer à “norma jurídico-tributária” ou, simplesmente, à “norma tributária” denotará a norma jurídica de direito tributário material, cuja incidência importa no nascimento do dever de pagar tributo, ou melhor, da obrigação tributária principal, que é, alfim, o momento crítico de concretização da segurança jurídica, que preside a tributação em sua completude, e o foco deste trabalho.

Ela, a norma de conduta – o tributo –, é a norma tributária em sentido estrito. O sistema tributário nacional, então, resume-se aqui à sua referibilidade às condutas humanas que têm por objeto a entrega de dinheiro ao Estado e às expectativas (normativas) que se formam ao redor delas na sociedade em geral. O tributo é o comportamento de pagar. Logo, o tributo é a obrigação e a prestação, que tem o sentido de transferência patrimonial, o objeto do tributo.

Com isso, porém, não se está a diminuir a importância das demais normas jurídicas, que são igualmente pertinentes ao direito tributário, como as normas sancionantes, as de organização, por exemplo; trata-se apenas de um recorte que se impõe a esta dissertação em função da metodologia de trabalho adotada.

Apenas a título de observação, porque o presente trabalho não se delongará nesse tema em particular, vale notar que, no Brasil, o STF já decidiu que existem cinco espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e os empréstimos compulsórios.

Sim, apenas a título de observação, porque, independentemente de quantas espécies haja, essa questão não importa para o presente trabalho pelo simples fato de que todas elas resultam da incidência das respectivas normas tributárias de conduta, de sorte que possuem a mesma estrutura lógica de um juízo hipotético, no qual uma consequência se liga a um pressuposto, e, portanto, operam segundo o mesmo raciocínio hipotético-condicional de implicação⁸³.

É este raciocínio, inerente à regra-matriz de incidência tributária – expressão que Paulo de Barros Carvalho teve a felicidade de cunhar para apreender a norma jurídico-tributária de conduta em sua completude de juízo hipotético –, que interessa para saber *se e*, em caso afirmativo, *como* a proposta pragmático-consequencialista da AED poderia imiscuir-se no processo de aplicação que concretiza o preceito da norma tributária, a saber, a relação jurídico-tributária e o pagamento do tributo.

Afinal, se se aceita que toda norma se insere no contexto maior do sistema a que pertence e não se pode ignorar as repercussões que disso resultam, deve-se admitir que o fenômeno da incidência tributária se dá conforme o mecanismo específico de todo o direito – o nexa jurídico-causal em que consiste o dever-ser.

⁸³ Para saber mais a respeito do tema das espécies tributárias no direito brasileiro, cf. ÁVILA, 2012; BALEEIRO, 2013; BECHO, 2015; CARVALHO, 2015b; COELHO, 2015; MACHADO, 2015; SCHOUERI, 2018, por exemplo.

Portanto, diante da existência de uma pauta funcional que determina até mesmo a estrutura da realidade jurídica, é patente que existem e se impõem limitações funcionais-estruturais comuns a todo o sistema jurídico, que, por isso mesmo, são também limites à aplicação do direito tributário, na medida em que este pertence ao sistema jurídico total, compartilhando dos seus caracteres essenciais.

Decerto, como será visto, tais limites são tanto de natureza funcional – tendo em vista a função que cumpre ao direito como um todo exercer na qualidade de sistema-parcial da sociedade (a estabilização das expectativas ou, o que é o mesmo, a garantia de segurança jurídica para viabilizar a vida em sociedade) –, quanto de natureza lógico-estrutural – dado que o direito tributário, ou melhor, a norma jurídico-tributária, possui uma estrutura lógico-formal (pressuposto e conseqüente normativos), prenhe de conteúdo jurídico-positivo (direito tributário) preestabelecido, que condiciona todo o fenômeno da incidência que instaura a relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado.

Em assim sendo, é possível concluir que a aplicação do direito tributário, no Brasil, não se dá de qualquer forma, nem comporta qualquer método de aplicação, por mais profícuo e atraente que *a priori* possa parecer. A magistral lição de Geraldo Ataliba, que ora se reproduz, não deixa espaço a outra conclusão:

Da rigidez peculiar ao nosso sistema e da singularidade da nossa solução quanto à ordenação do poder tributário decorre a *inapelável inviabilidade do imediato aproveitamento de doutrina estrangeira para a solução de problemas emergentes da atuação do nosso mecanismo*. (ATALIBA, 1968, p. 39, grifo nosso).

De fato, diante do sistema tributário posto, a lição *supra* é inarredável. Obviamente, não é possível importar, de forma acrítica, teorias que não se originaram desde e para a realidade jurídica brasileira. Essa afirmação, em relação a um sistema autopoietico como o direito, não deveria surpreender minimamente.

A teoria do direito e a dogmática jurídica, à luz da teoria luhmanniana, são as ferramentas cognoscitivas autorreferentes disponíveis para que o sistema jurídico se autoconheça, autoavale e autoaperfeiçoe. Na promoção da autodescrição e da autorreflexão da unidade do sistema, as teorias-do-sistema-no-sistema não podem conhecer algo distinto daquilo que existe, ainda que eventualmente sugiram alterações.

Então, o fato é que o direito tributário brasileiro é o que é. Quer dizer, há um direito tributário efetivamente posto e tal fato não é inconseqüente. Posto pela Constituição vigente e, em função e nos limites dela, desenvolvido pelos legisladores competentes das três esferas da

federação, como, aliás, só de ser em uma federação constitucionalmente erigida em Estado Democrático de Direito.

Tal realidade não se altera apenas para comportar métodos inadequados, sequer para satisfazer as expectativas que não lograram adquirir um espaço dentre as expectativas normativas da sociedade, isto é, não foram consagradas como direito válido. Em verdade, ela implica uma lógica e uma metodologia propriamente jurídicas. Nesse sentido, a preservação do sistema tributário nacional é direito fundamental dos cidadãos (MACHADO, 2015, p. 168).

Portanto, toda e qualquer teoria do direito, jurídica ou não, o que obviamente inclui a proposta da AED, depara-se com tal realidade objetiva e inexorável do direito tributário brasileiro e não pode simplesmente ignorá-la se pretende manter-se qualificada pela locução adjetiva “do direito”.

A presente seção exporá tais limites, sempre em conformidade com os marcos teóricos adrede adotados, declarados e expostos.

4.1 O LIMITE FUNCIONAL: O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL BRASILEIRO COMO CENTRO DE REFERÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA OU A GARANTIA DE SEGURANÇA JURÍDICA

De imediato, antes de efetivamente tratar em macroperspectiva da estrutura e da função do sistema tributário nacional brasileiro, impende que se faça a seguinte ressalva: é correta a noção de que não há consenso no meio jurídico acerca da finalidade do direito.

Com efeito, a finalidade do direito se define em função da linha filosófica de que se parte a fim de compreender o fenômeno jurídico (BECHO, 2015, p. 44-51; LACOMBE, 1977, p. XIV). Em assim sendo, é precisamente por admiti-lo que o presente trabalho, esteado nos marcos teóricos luhmanniano e kelseniano, chega à conclusão de que a finalidade do direito é, primordialmente, garantir segurança jurídica.

A segurança jurídica é imprescindível para qualquer sociedade que queira garantir aos seus integrantes uma vida de dignidade e de paz, como será logo demonstrado, pois uma existência digna, em que cada indivíduo possa plasmar sua vida livremente, carece da estabilidade, da confiabilidade, da calculabilidade e da cognoscibilidade do direito, ou seja, da segurança jurídica.

Segundo Jean Louis-Bergel, o direito é “a um só tempo o fundamento do que é exigível do homem que vive em sociedade e o conjunto das regras que regem as relações dos

homens entre si” (2006, p. 6). Todavia, viu-se, com Hans Kelsen, que o direito não é a única ordem social que pretende consignar o que é exigível do homem que vive em sociedade. Então, impõe-se a seguinte pergunta: qual é a função do direito?

Como a teoria jurídica do direito não responde a essa pergunta, o presente trabalho recorre à teoria sociológica do direito de Niklas Luhmann. O direito tem a função de estabilizar congruentemente as expectativas normativas da sociedade. Essa definição, porém, encontra-se em linguagem sociológica e, por esse motivo, deve ser traduzida para a linguagem propriamente jurídica, a fim de que se adeque à espécie de trabalho ora realizado.

Então, o direito tem a função de garantir segurança jurídica em relação aos comportamentos humanos no mundo abstrato do dever-ser, porque somente assim conseguirá promover segurança social no mundo fático do ser.

A função do direito é essa. Ela garante a autonomia do sistema jurídico. Sem ela, ele se desdiferenciaria e deixaria de existir enquanto sistema social autônomo, autopoietico e autorreferencial.

Daí a clara advertência de Jean-Louis Bergel de que, ao pretender diversificar as finalidades do sistema jurídico, “corre-se o risco de perdê-las de vista e de confundi-las com simples regras técnicas que não passam de suas manifestações.” (2006, p. 22). A finalidade ou função do direito é uma só: trazer segurança jurídica para garantir segurança nas relações entre os indivíduos que vivem em sociedade. Repita-se: a função do direito é garantir a segurança jurídica. E essa assertiva é verdadeira. Todavia, ela não é toda a verdade. Da perspectiva da teoria dos sistemas, o direito deve garantir segurança jurídica, algo que lhe é interno, para poder produzir segurança nas relações sociais, as quais se baseiam em expectativas de comportamento.

A segurança jurídica é uma nota característica do conceito de direito, na medida em que ele é o sistema responsável pela organização, pelo controle e pela pacificação da vida social (BECHO, 2015; BERNARDES, 2006; COÊLHO, 2003). No Brasil em especial, o Estado e o direito tributário têm um compromisso para com a segurança jurídica e para com a ordem constitucional.

Esse compromisso se explicita no arcabouço que o sistema tributário nacional possui, o qual, à luz de uma concepção luhmanniana, não é uma mera relação entre elementos, mas uma estrutura funcionalmente diferenciada. A estrutura do direito serve para realizar a segurança jurídica (AVILA, 2016, p. 227). À luz da teoria sistêmica luhmanniana, sabe-se que um sistema social, porquanto autopoietico, constrói a sua própria estrutura, visando a adequar-

se da melhor maneira possível às necessidades que enfrenta no mister da consecução da função social que ensejou a sua autofundação enquanto sistema na sociedade.

O sistema tributário nacional traduz a autopoiese do sistema jurídico de forma especializada – em matéria tributária –, na medida em que ele define as competências tributárias e, por conseguinte, as espécies de tributos possíveis, bem como os limites materiais e formais a que se submetem todas as normas jurídico-tributárias validamente produzidas.

Assim, a estrutura do sistema tributário nacional espelha a seleção relativamente invariável de possibilidades que o sistema jurídico definiu para consubstanciar a matéria tributária do direito brasileiro. As seleções realizadas se conformam aos limites da estrutura sistêmica e, ao mesmo tempo, restringem o que o sistema pode admitir, ou seja, delimitam a estrutura do sistema, numa relação de verdadeira circularidade.

A estrutura, assim, representa o próprio modo de ser do sistema, sendo-lhe inata (LOSANO, 2011, p. 186).

O arcabouço do sistema tributário nacional brasileiro é essencialmente constitucional. Ele encontra-se positivado na Constituição vigente, indo do artigo 145 ao artigo 162, os quais correspondem às seis seções (“Dos princípios gerais”, “Das limitações do poder de tributar”, “Dos impostos da União”, “Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal”, “Dos impostos dos Municípios” e “Da repartição das receitas tributárias”) do capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do título VI (“Da tributação e do orçamento”) da CRFB/1988.

A CRFB/1988 é a norma fundamental positiva que funda e fundamenta toda a arquitetura hierárquica do sistema jurídico no Brasil, incluído nele, pois, o direito tributário. A Constituição assegura ao sistema jurídico unidade não só sintática (formal), mas também semântica (material), a qual é imprescindível a qualquer organização sistemática. Tal unidade se deve à imposição pela Constituição de limites formais (procedimentais) e materiais (conteudísticos) à toda a produção normativa, legislativa ou regulamentar, e, por conseguinte, a toda forma de aplicação do direito tributário⁸⁴. A Constituição – não apenas em matéria tributária, mas mormente nela – é uma “condição de constitucionalidade”, de tal sorte que goza de supremacia normativa no Estado Democrático de Direito brasileiro (FERREIRA FILHO, 2015, p. 128).

⁸⁴ Cumpre ressaltar, desde já, que se está a utilizar, mais *brevitatis causa* do que por uma adoção refletida à posição gadameriana no particular, do termo “aplicação” para significar tanto a aplicação propriamente dita, quanto a interpretação, porquanto se entende que esta é imprescindível não só àquela, mas também à observância em geral à ordem jurídica, de modo que a interpretação do direito lhes é sempre e necessariamente anterior – entendimento que, de resto, já se podia depreender a partir da teoria pura do direito de Hans Kelsen. No mesmo sentido, cf. ATALIBA, 1985, p. 127.

O Estado Democrático de Direito é “Estado Constitucional Tributário” (TORRES, 2019, p. 189), ou seja, um Estado cujos custos organizacionais e operacionais para a consecução dos objetivos e de suas competências são financiados pela arrecadação de tributos, os quais são constitucionalmente permitidos e legalmente criados, sempre nos limites também constitucionalmente postos.

Dessa maneira, o sistema jurídico assegura que os seus elementos – as normas – mantenham-se relacionados, tanto para com a totalidade do sistema, conformando uma unidade lógica que se deve ao fundamento comum consubstanciado na Constituição, quanto entre si mesmos, de um modo que não se contradigam, haja vista que todos eles guardam uma conexão de sentido recíproca em que o conteúdo da norma inferior deve ser sempre deduzível do conteúdo da norma superior.

Isso quer dizer que a hierarquia normativa promove a auto-organização e o autocontrole do direito, de sorte que ela não pode ser ignorada pelo intérprete do direito. Hugo de Brito Machado consigna o entendimento de que o intérprete “deve respeitar sempre a posição hierárquica de cada norma no sistema jurídico” (2018, p. 34).

Destarte, a estrutura do sistema constitucional tributário evidencia que o legislador ordinário brasileiro não possui a mesma liberdade legiferante, isto é, de escolha e de positivação, que os legisladores mundo afora, como, por exemplo, nos Estados Unidos da América, onde se costuma possuir mais amplitude para determinar a realidade jurídico-tributária da sociedade, a saber, os fatos jurídicos que compõem o pressuposto e o conseqüente das normas jurídico-tributárias. Há uma evidente concentração da segurança jurídica no sistema constitucional tributário brasileiro, que se explicita na medida em que:

O sistema *constitucional tributário brasileiro* é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçãoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo. (ATALIBA, 1968, p. 21, grifo do autor).

Com efeito, o direito tributário brasileiro, tal qual o direito público em geral (ATALIBA, 1968, p. XVII), é deveras peculiar e merece constante atenção, na medida em que a sua disciplina jurídica fundamental, envolvendo o relacionamento entre o Estado e os indivíduos, está contida na rígida ordem constitucional brasileira (ATALIBA, 1968, p. 9). Essa relação, que diz respeito tanto ao financiamento da ordem estatal, quanto à interferência do Estado nas esferas de liberdade e de propriedade privada dos cidadãos, no Brasil, é constitucional e estritamente regulada.

A tributação encontra-se tão firmemente assentada na CRFB/1988 que se tem “a possibilidade de controle jurisdicional pleno da compatibilidade das normas de direito tributário com o ordenamento fundamental do país.” (BORGES, 2011, p. 24). Tal possibilidade não causa espécie. Afinal, a CRFB/1988 é reconhecidamente a mais abundante do mundo em normas relativas à tributação (COÊLHO, 2015, p. 32; MACHADO, 2015, p. 55). Que assim o seja é, em verdade, mesmo desejável, dado o que está em jogo na tributação – “uma forma de agressão à liberdade e à propriedade dos cidadãos” (BERNARDES, 2009, p. 48) –, pois:

[...] a ação estatal de tributar (tributação) atinge a liberdade e o patrimônio – e se estes bens encontram na sua proteção a própria razão de ser da Constituição – é bem de ver que aquela faculdade que ao Estado se reconhece há de ser disciplinada estritamente em termos constitucionais. Em outras palavras, é matéria substancialmente constitucional. (ATALIBA, 1985, p. 100-101).

Portanto, no Estado Democrático de Direito brasileiro, não existe poder tributário que não tenha sido constituído pela Constituição. “Núcleo, base, ponto de partida e fundamento imediato” são as palavras utilizadas por Geraldo Ataliba (2018, p. 41) para qualificar a CRFB/1988 no tocante à matéria tributária. Com efeito, o poder de tributar, conquanto ínsito historicamente ao poder político, é hoje um poder jurídico, ou seja, instituído, regulado e limitado pelo direito, em cuja estrutura encontra sua origem.

A importância disso beira o óbvio, pois implica que ao Estado não se permite exigir nenhum tributo que não esteja em conformidade com a Constituição. Para tributar de forma válida, o Estado precisa, primeiro, ter competência para tanto, isto é, para criar o tributo e, segundo, exercê-la, nos limites constitucionalmente postos, por meio de lei em sentido estrito (formal e material), cuja edição compete, também por força constitucional, ao órgão legislativo colegiado que foi eleito pelo povo.

Então, o direito tributário, essencialmente constitucional, consiste na ordenação jurídica de todas as atividades relacionadas à tributação em todo o Estado brasileiro. Trata-se do plexo normativo respeitante à disciplina da matéria tributária em seu âmago, especialmente no tocante à atribuição de competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) ou, o que é o mesmo – pois a competência, quando constitucionalmente outorgada, já o é de forma restrita –, à regulação do exercício do poder tributário do Estado, cujo exercício se perfaz na edição de normas genéricas e abstratas que descrevem abstratamente fatos que, desde que se verifiquem no

mundo do ser, estão aptos – sempre *ex lege*, portanto – a constituir uma relação jurídica em torno da obrigação tributária de prestar certa quantia em dinheiro ao ente tributante.

Queda-se claro, assim, que o poder de tributar não se exerce mais por meio da força bruta (ZILVETI, 2009, p. 57), mas, sim, por meio do direito, ou seja, das normas jurídicas de conduta que, validamente positivadas, segundo os critérios do próprio ordenamento jurídico, pelos mandatários do povo, instituem o dever de dar uma quantia líquida e certa (crédito tributário) ao titular do direito de exigí-la.

No Estado de Democrático de Direito, o poder de tributar está umbilicalmente ligado à Constituição – que o fundamenta – e ao princípio da legalidade, na medida em que, por força da CRFB/1988, só pode ser exercido por meio de normas validamente positivadas, pelos legisladores eleitos, para obrigar aos cidadãos, que têm que fazer ou deixar de fazer algo somente em virtude de lei (artigos 5º, II, e 150, I, ambos da CRFB/1988). Essa é uma consequência natural do fato de que todos os poderes do Estado são estabelecidos concomitantemente com a ordem jurídica pela Constituição, que é, segundo Jorge Miranda, “*fundamentação do poder público e de toda a ordem jurídica.*” (MIRANDA, 2019, p. 223, grifo do autor).

Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2015, p. 193-196) enxerga no princípio da legalidade a característica uma garantia de liberdade, de segurança e de limitação do Estado e, em função dele, dão-se uma preeminência do legislador e o axioma da ordem normativa hierarquizada.

A CRFB/1988 representa, afinal de contas, a auto-organização do povo brasileiro e o direito tributário, porque nela está enraizado, compõe o conjunto de normas respeitantes à estrutura, à organização e à atuação do Estado brasileiro em matéria tributária, de sorte que os destinatários da ordem constitucional tributária correspondem a absolutamente todos os sujeitos em território brasileiro que se possam integrar a esfera pessoal de vigência da norma tributária, a saber, o Estado (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) e os particulares.

Humberto Ávila (2016, p. 217-218) logrou sintetizar bem o significado do direito constitucional tributário atual: “o Sistema Tributário é um sistema que procura tornar predeterminável, ao nível constitucional, quais são os poderes do Estado e quais são as garantias do contribuinte.” Destarte, a Constituição é o freio último do sistema jurídico ao poder de tributar (ADAMS, 2001, p. 437).

Tudo isso implica uma conclusão, ou melhor, uma premissa, da máxima importância para a compreensão do direito tributário em sua totalidade: o sistema tributário nacional e

suas normas tributárias existem principalmente para limitar o poder tributário do Estado, ou seja, as normas jurídicas existem, antes, como limite e, só depois, como autorização ao poder de tributar (BECHO, 2015, p. 51).

De fato, é bastante razoável que se diga que o sistema tributário nacional, assim como o direito em geral, é um sistema de limites (MACHADO, 2015, p. 25-32). Para tanto, basta olhar para a história da humanidade para percebê-lo. Ora, se historicamente o Estado tributava o quanto queria do patrimônio dos indivíduos a ele submetidos, adstrito apenas pela própria força e, obviamente, pelo total do patrimônio dos indivíduos, numa relação de poder; a partir do momento em que a tributação passa a ser um construto jurídico-normativo e o tributo, o objeto de uma relação jurídica que decorre da verificação de um determinado pressuposto de fato definido pelo direito (ZILVETI, 2009, p. 69), a própria existência do poder de tributar tem que se dar nos limites definidos pelo direito que a previu.

Assim, além de limitar a interferência estatal no cotidiano dos cidadãos, a importância da natureza sistêmica do direito tributário nacional reside na sua capacidade de fundamentar as futuras decisões, legiferantes e judicantes, em matéria tributária, bem como na de influenciar as decisões dos indivíduos que, diuturnamente, observam às leis tributárias a fim de planejar o curso das próprias vidas, especialmente no que diz respeito ao seu aspecto voltado à concretização do princípio constitucional da livre iniciativa, constante do artigo 170 da CRFB/1988.

Ademais, de acordo com Almiro do Couto e Silva, a própria CRFB/1988 pode ser considerada o plano⁸⁵ fundamental da ordem jurídica brasileira, posto para vincular toda a sociedade brasileira à consecução dos objetivos nele estabelecidos e para regular a relação entre o Estado e os indivíduos (SILVA, 2015, p. 363). Decerto, o âmbito da competência legislativa encontra-se materialmente limitado pela CRFB/1988, que estabeleceu um sistema de segurança jurídica, como a regulação pormenorizada dos temas pertinentes ao sistema tributário nacional indica. Desse modo, os cidadãos e o Estado podem, de pronto, ao interpretar o ordenamento que devem observar, verificar os limites que existem à condução de suas respectivas atividades.

Dado que o direito tributário cuida da relação direta e delicada entre o Estado e o cidadão, porquanto envolve a redução do patrimônio deste em favor do daquele, não há dúvida de que a incursão no direito tributário se dá ao modo de um equilibrista que caminha

⁸⁵ De acordo com Almiro do Couto e Silva, deve-se entender “plano” como o produto da atividade de planejamento (2015, p. 363).

sobre uma corda bamba, “pois a necessidade da obtenção de recursos financeiros é inerente à sobrevivência de ambas as partes contidas na relação jurídica.” (BERNARDES, 2006, p. 19).

O direito tributário, na medida em que se relaciona com o financiamento e a manutenção do Estado por intermédio da obrigação tributária, “permite a sobrevivência da sociedade, organizada sob o direito” (BECHO, 2015, p. 74), impedindo que a infinitude do universo do possível se transforme em caos e inviabilize a existência do sistema social. Com sua estrutura, composta por normas jurídicas que representam limites lógicos-normativos, o direito, em sua idiosincrasia, estabelece autorreferencialmente as condições sob as quais opera e exerce sua função sistêmica em meio à sociedade, o que implica uma lógica e uma metodologia propriamente jurídicas, que devem estar sempre a serviço do conhecimento e da concretização do direito da sociedade.

Desse modo, a existência do sistema tributário é, *per se*, garantia de estabilidade, fonte de confiança e referencial de previsibilidade para todos os seus destinatários no tocante ao seu funcionamento na qualidade de sistema das normas tributárias vigentes no Brasil. A concentração da segurança jurídica no sistema constitucional tributário brasileiro é patente, conforme já explicitado alhures.

Logo, a função e a estrutura do direito em geral e, por consequência, do direito tributário em particular são determinantes para a disciplina jurídica da tributação, em especial da relação jurídica, que toca à transferência patrimonial dos cidadãos ao erário que a incorpora, como receita derivada que é, para custear a sua existência e a sua atuação nas mais diversas esferas da vida social.

A função do direito tributário é prescrever as formas de agir que são imprescindíveis à organização social, à convivência pacífica e à resolução de potenciais conflitos (BERNARDES, 2006, p. 27-28). Isso equivale a afirmar que a função do direito tributário é promover segurança no tocante à satisfação das expectativas sociais de comportamento em matéria tributária ou, o que é o mesmo, à concretização da norma jurídica que é, como visto, a expectativa normativa generalizada em sua denominação propriamente jurídica (VIANA, 2015, p. 44-45).

Com efeito, o STF já decidiu que a segurança jurídica pertence à hierarquia constitucional do ordenamento jurídico com a CRFB/1988 (ÁVILA, 2016, p. 208), embora seja uma norma implícita que se extrai da estrutura da ordem jurídica. Com efeito, o papel da Constituição na promoção da segurança jurídica é manifesto.

E não poderia ser diferente, especialmente quando se considera, com Jorge Miranda, que só se está diante de um Estado constitucional quando se “entrega à Constituição o

prossequir a salvaguarda da liberdade e dos direitos dos cidadãos” (2019, p. 225). A segurança nas relações interpessoais juridicamente reguladas é um valor quinta-essencial da ordem jurídica como um todo (CAMPOS, 2001, p. 164).

O vulto da segurança jurídica, mormente no Estado Democrático de Direito, é inegável. Heleno Torres sustenta que “o Estado Democrático de Direito é o ‘Estado de Segurança’”, no qual verifica-se uma verdadeira garantia constitucional da segurança jurídica em sua totalidade formal e material, ou seja, como resultante da estrutura do direito e como instrumento de efetivação dos direitos e das liberdades fundamentais, respectivamente (TORRES, 2019, p. 199). Nesse sentido, tem-se, ilustrativamente, o princípio informador do direito penal – tal como concebido por Feuerbach e, posteriormente, ratificado por Hobbes – *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* –, conquanto não se olvide sua relação para com as mais gravosas sanções do sistema jurídico, extrai sua relevância da necessidade de previsibilidade, de segurança, de que as expectativas presentes se confirmem no futuro. A implicação disso para a liberdade individual é, também, patente: se ilícito é tudo aquilo que o direito assim qualifica, então, logicamente, os indivíduos gozam de plena liberdade para fazer tudo aquilo que o direito assim não qualificou. Por isso, Almiro do Couto e Silva pôde afirmar que o silêncio da lei se identifica com a liberdade individual (SILVA, 2015, p. 23).

Como o sistema tributário nacional traduz a estrutura total do direito tributário, estabelecendo como as normas jurídico-tributárias, que são os seus elementos mínimos, são, ou devem ser, ordenadas em torno de um eixo comum, a Constituição, ele – o direito tributário – precisa manter sua unidade lógica, o que se obtém, segundo o léxico luhmanniano, pela manutenção da diferenciação funcional do sistema: um conjunto de normas que estabiliza as expectativas sociais respeitantes à tributação.

Em outros termos, o sistema tributário tem que permanecer estável e coerente no tempo para, atribuindo o sentido de dever-ser às condutas que, qualificadas como juridicamente devidas pela e para a sociedade brasileira, geram expectativas normativas que devem ser satisfeitas, sob ameaça de sanção caso não o sejam, por meio do cumprimento das normas jurídicas em cujo conteúdo consistem.

Em suma, a permanência do sistema se vincula à observância aos axiomas que garantem sua sistematicidade, quais sejam os da unidade, da coerência e da completude hierarquizadas. Todos esses axiomas podem ser resumidos na exigência que o escalonamento normativo representa: toda norma jurídica só será válida se e na exata medida em que extrair seu fundamento de outra norma que lhe seja hierarquicamente superior e válida dentro do mesmo sistema jurídico.

O escalonamento do sistema do direito é ainda mais evidente quando se analisa o sistema tributário. Neste, é possível verificar a passagem por todos os degraus da hierarquia normativa: da Constituição, onde se encontra a fonte normativa de todo o poder de tributar, até o ato de execução forçada para satisfazer o crédito tributário. De norma em norma, atravessa-se o sistema tributário e, de norma em norma, todo ele se deduz da matriz constitucional na CRFB/1988 e, assim:

[...] o sistema jurídico – ao contrário de ser caótico e desordenado – tem uma profunda harmonia interna. Esta se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. (ATALIBA, 1985, p. 5-6).

Com efeito, se se trata de fato de um *sistema* tributário nacional brasileiro, este tem que ser uno, coerente, estável e, evidentemente, sistemático, axioma que dispensa demonstração, segundo Geraldo Ataliba (1985, p. 5).

Ademais, do fato de que o sistema tributário nacional é composto por todas as normas jurídicas respeitantes à matéria tributária advém uma importante consideração: o sistema tributário não se resume aos artigos que compõem o capítulo de mesmo nome na CRFB/1988. Decerto, o sistema tributário parte da CRFB/1988 para ir muito além dela (BECHO, 2015, p. 54-55) e compreender todas “as normas jurídicas que direta ou indiretamente regulem – não apenas e diretamente a matéria, mas – a relação obrigacional tributária.” (ÁVILA, 2012, p. 77).

Note-se que, mais uma vez, proceder à cognição ampliada do fenômeno jurídico exige que se saia do âmbito do macrouniverso do sistema jurídico e adentre-se no microuniverso da norma jurídica. Por uma questão de lógica, o conhecimento do todo dependa da prévia compreensão das partes. No mesmo sentido, Humberto Ávila (2019, p. 14) considera que “só conhecer o Direito não basta; é preciso compreendê-lo.”

Assim, é inviável analisar o sistema tributário em primeiro lugar e em sua totalidade apenas. Isso porque são as normas jurídico-tributárias e as relações que estas mantêm entre si que configuram a totalidade do sistema tributário nacional, criando e controlando a realidade jurídico-tributária em torno da relação jurídica, de cunho obrigacional entre o Estado e os cidadãos, que, em última instância, representa a concretização – tanto do ponto de vista jurídico, quanto do sociológico – do núcleo do direito tributário: o tributo.

Nada obstante, ser um sistema é ser mais do que uma coleção de elementos e de suas propriedades e, nesse sentido, conforme a teoria luhmanniana, o sistema jurídico é sempre um centro de significação específica na sociedade.

O sistema tributário nacional consiste na construção total em que se encontram sistematizados hierarquicamente todos os parâmetros, abstratos e gerais, para a orientação das relações intersubjetivas que envolvem o pagamento de tributos, reduzindo-lhes a complexidade e produzindo o seu sentido específico por meio da seleção de elementos que pretende atualizar internamente como experiências jurídicas válidas, isto é, transformar em realidade jurídica.

Destarte, constrói o direito tributário a própria realidade fragmentária (ATALIBA, 2018, p. 23) e a realidade do direito tributário brasileiro é que “reteve o constituinte o poder tributário pleno, deferindo à legislatura somente [sic] competências específicas, bem delimitadas, hirtas, circunscritas com precisão e rigidez.” (ATALIBA, 1968, p. 32). Uma realidade cuja limitação se traduz na norma jurídico-tributária, o menor e, ao mesmo tempo, o mais universal elemento do sistema constitucional tributário.

Então, antes de proceder à análise da norma jurídico-tributária de conduta e da relação obrigacional que a incidência dela enseja, deve-se verificar como a estrutura do sistema tributário nacional se relaciona com a consecução de sua função sistêmica de centro de certeza comportamental em matéria tributária, de repositório de padrões de comportamento que orientam a sociedade.

Impõe-se que se o verifique, pois o sistema tributário é o centro de certeza de que dispõe a sociedade para se orientar e, se ele não o for, isto é, se não cumprir sua função assecuratória de estabilidade, será inútil e, em última análise, em consequência dessa inutilidade, o direito deixaria de ser direito.

Essa verificação não é uma tarefa simples, porque a complexidade de um sistema é proporcional à complexidade da realidade que visa a simplificar. A estrutura do sistema do direito tributário brasileiro é deveras complexa. Decerto, em se tratando de uma federação, há no Brasil ainda mais níveis normativos do que em um estado unitário e, portanto, mais complexidade.

Tal realidade é de fácil constatação: há o Congresso Nacional no âmbito do ente federal, as Assembleias Legislativas⁸⁶ nos entes estaduais e as Câmaras Municipais nos entes municipais, todos eles produzindo normas tributárias.

⁸⁶ O Distrito Federal é uma pessoa jurídica de direito público interno peculiar na Federação brasileira. Ele acumula as competências legislativas que são reservadas tanto aos Estados, quanto aos Municípios, nos termos

Destarte, além da CRFB/1988 e do CTN, a legislação tributária sentido amplo, não obstante a primazia do princípio da legalidade tributária e, por conseguinte, da lei em sentido estrito (BECHO, 2015, p. 362-379; COELHO, 2015, p. 546-567; FARIA, 2015, p. 32; MACHADO, 2018, p. 25-51)⁸⁷, é composta por tratados e convenções internacionais, por decretos e por normas complementares (atos, decisões, práticas e convênios administrativos) que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. É o que está consignado nos artigos 59, da CRFB/1988, e nos artigos 96 e 100, ambos do CTN. Nada obstante, a lei, marcada por sua generalidade e por sua abstração, representa a grande “fonte de segurança e de igualdade para os cidadãos” (BERGEL, 2006, p. 45).

Portanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro corresponde tão somente à complexidade da realidade brasileira. Enquanto a incerteza for uma realidade da sociedade moderna, e ela certamente o é (GONÇALVES, 2013, p. 51), tão mais imprescindível se mostra o direito tributário para regular as condutas humanas pertinentes ao pagamento de tributos, de modo que a complexidade da vida social, no aspecto tributário, seja simplificada para todos os sujeitos envolvidos por meio da seleção dos elementos que a norma jurídica pode compreender.

O direito tributário é, para o presente trabalho, o mesmo que para Paulo de Barros Carvalho, a saber, o “conjunto das proposições jurídicas (normativas e não-normativas), que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.” (CARVALHO, 2009, p. 84). Esse fragmento de realidade possui uma estrutura própria que é determinada pela necessidade de executar uma função social específica: substituir a definição factual do sentido das expectativas, normatizando-as e colocando-se como sistema de referência comportamental, consistente e estável, para toda a sociedade (LUHMANN, 2016, p. 174).

Sem a orientação das normas jurídicas, não é possível prever com segurança as consequências dos próprios atos e, portanto, planejar e construir um plano de vida digna. No mesmo sentido, tampouco é possível conhecer as condições que levam o juiz a considerar uma decisão e não outra como a correta para o caso concreto, de modo que não se verifica previsibilidade no direito aplicando, o qual, por conseguinte, deixa de ser confiável. Admitir

do artigo 32, § 1º, da CRFB/1988. No contexto dessa natureza *sui generis*, o Poder Legislativo do Distrito Federal denomina-se Câmara Legislativa, uma sobreposição das figuras da Câmara Municipal (Poder Legislativo Municipal) e da Assembleia Legislativa (Poder Legislativo Estadual).

⁸⁷ Sem definição em lei, não há que se falar em fato gerador ou em obrigação tributária, isto é, em norma tributária. Destarte, a lei é, por força do princípio da legalidade, essencial à constituição da própria realidade tributária.

esse cenário praticamente anômico é admitir que a razão de ser do direito moderno se perdeu e o direito deixou de ser direito (LUHMANN, 1985, p. 27-29).

Portanto, conferir ordem e segurança à sociedade é fundamental. A orientação da sociedade depende de que o direito sirva, efetivamente, como centro de referência seguro (estável, certo, confiável) em termos de condutas devidas.

O sistema jurídico e seus programas condicionais – as normas jurídicas – vão simplificar a experiência humana, regulando-a de tal modo que a todos seja possível apreender, com segurança, as expectativas e os comportamentos esperados na sociedade. Sem essa apreensão, que conduz à orientação, a sociedade não opera corretamente e a vida em sociedade se inviabiliza.

Ora, os contribuintes, no exercício de suas atividades econômicas, assim como o Estado, por meio do orçamento que é imprescindível para a implementação de um bom governo (FARIA, 2016, p. 273; SILVA, 2015, p. 364), precisam se planejar para o futuro. O contribuinte, para reduzir o impacto da tributação e o Estado, para cumprir suas tarefas sociais. Todos eles precisam fazer prospecções no tocante às consequências *jurídicas* futuras, as quais poderão eventualmente provocar efeitos de ordens diversas, por exemplo, econômicos e/ou políticos. Trata-se de uma necessidade inarredável e manifesta.

No século XIX, Søren Kierkegaard afirmou que “é verdade o que diz a filosofia, que a vida só pode ser compreendida em retrospectiva; mas se esquece do outro princípio, o de que ela deve ser vivida prospectivamente.” (KIRMMSE, 2008, p. 179, tradução nossa)⁸⁸.

Com razão, e aqui essa assertiva deve ser trazida à realidade jurídica para iluminar o papel da segurança jurídica no direito para a vida social: um direito seguro, isto é, estável, confiável e previsível, permite que se viva para a frente com segurança e, assim, realizem-se as potencialidades em maiores medidas. Afinal,

Toda atividade humana visa a determinados objetivos. E o homem emprega meios racionais para a consecução desses objetivos. Planejar é isso: estabelecer metas e eleger os meios que serão utilizados para que elas sejam atingidas. (SILVA, 2015, p. 362-363).

Tendo essa necessidade em referência, de acordo com o marco teórico luhmanniano, o direito em geral e o direito tributário em particular servem à sociedade como um todo, na medida em que garantem a certeza suficiente e necessária para que os indivíduos possam exercer suas atividades econômicas livre e dignamente.

⁸⁸ *It is quite true what philosophy says, that life must be understood backward. But then one forgets the other principle, that it must be lived forward.*

Logo, o direito, para ser direito, precisa ser o porto seguro da sociedade, o espaço em que as expectativas normativas se mantêm constantes no tempo. Em síntese, o que a segurança jurídica pretende realizar é a garantia de “certeza jurídica, estabilidade sistêmica e confiança legítima, tanto para proteção da previsibilidade da legalidade quanto para a concretização dos direitos fundamentais.” (TORRES, 2019, p. 143).

Se tudo mudar, como o contribuinte poderá trabalhar? Ele precisa de que o direito lhe garanta previsibilidade para, por exemplo, tomar decisões a respeito de estoque, de contratação de mão-de-obra, de contratos de seguro etc. Tudo isso se torna inviável se, por exemplo, em determinado momento se torna sujeito passivo de uma dívida tributária que, até aquele momento, não era devida, porque a sua atividade não correspondia à materialidade constitucionalmente autorizada e legalmente definida na norma válida e vigente. Se o direito válido e vigente não transmite confiança, não há previsibilidade e, se não há previsibilidade, os indivíduos não transacionam comercialmente. A insegurança destruiria o direito enquanto direito e inviabilizaria uma série de relacionamentos que são objeto de significação por parte de outros sistemas sociais, como a política e a economia. A sociedade convulsão e, ao que toca à AED em particular, seria, basicamente, o fim da economia.

Do ponto de vista jusnormativista, a ordem jurídica visa à regulação das condutas humana para garantir a harmonia nas relações sociais. Essa assertiva é notória e remansosa. Ela, contudo, não explicita o porquê de essa regulação comportamental produzir harmonia social. Obviamente, ela a produz na medida em que logra êxito no seu mister de controlar os efeitos das condutas humanas, pois é esse controle, que se exerce por meio das normas jurídicas, que garante a certeza nas relações individuais⁸⁹.

Em torno dessa regulação das condutas humanas surgem expectativas normativas das quais o funcionamento da sociedade como um todo depende. Pode-se exemplificá-lo. O sistema econômico tem a expectativa de que, uma vez celebrado, por exemplo, um contrato de compra e venda de uma mercadoria qualquer, haverá a entrega da mercadoria em função do pagamento de um preço e, no caso de essa relação se frustrar na prática, infligir-se-ão as sanções necessárias à ratificação daquelas expectativas.

Sem esse tipo de expectativa e sem algum tipo de garantia de sua vigência, o comércio, aspecto de extrema importância para a realidade social hodierna, seria impossível, mormente entre desconhecidos, cujas relações são, sem dúvida, as mais numerosas no atual cenário econômico.

⁸⁹ Cf. TORRES, 2019, p. 133.

Então, o direito precisa ser seguro para assegurar o funcionamento correto dos sistemas sociais. Toda a autopele do direito se volta ao cumprimento dessa missão. Sendo autopoietico, o direito se autoestabelece, auto-organiza e autodesenvolve e, por óbvio, cria estruturas que possam ser úteis à consecução de seu fim e a manutenção de sua autonomia e de sua diferença funcional.

O sistema tributário nacional como um todo, porém, não é suficiente para garantir esse centro de certeza em matéria tributária. O princípio da segurança, em abstrato, isto é, enquanto emanção da estrutura macro do sistema tributário nacional, é apenas forma e, enquanto forma, precisa de uma substância para, adjetivando-a, conformá-la. Em outras palavras, a segurança jurídica precisa concretizar-se em e por meio de um direito que seja seguro e, como o direito é norma no marco teórico normativista, então é a norma jurídica, indiviso do macrouniverso jurídico, que deve ser segura para que o direito possa ser efetivamente direito.

Ciente dessa realidade, a arquitetura do sistema tributário nacional conforma o objetivo sistêmico de promoção de segurança jurídica por meio da estabilização das expectativas normativas de toda a sociedade, as quais se consubstanciam nas normas jurídicas. Desse modo, a grande questão deixa de ser se o sistema tributário tem como prioridade a garantia da segurança jurídica e passa a ser: como o direito tributário, entendido como norma tributária, pode ser efetivamente seguro?

Deve-se ter a clareza de que o tributo, juridicamente falando, é uma norma⁹⁰. Esse é um fato que se impõe, porque “a justificativa do tributo é a Constituição e não direitos pré ou supraconstitucionais ou mesmo escolas econômicas, seja qual for o modelo.” (TORRES, 2019, p. 193). É por isso, e apenas por isso, que a relação tributária é, hoje, uma relação jurídica e não uma relação de força, como outrora o foi.

Em assim sendo, é o tributo que, na base do direito tributário, precisa ser a fonte da segurança que o sistema jurídico precisa garantir, sendo-a tanto para o contribuinte que o paga, quanto para o Estado que o recebe, não só como uma questão de direito fundamental – e, note-se, não há dúvida de que se trata de direito fundamental do cidadão –, mas porque o direito, na qualidade de direito, é uma totalidade que se volta à garantia de segurança jurídica na sociedade. Destarte, e em síntese, a relação jurídico-tributária e tudo o mais que se volta ao pagamento do tributo precisam transmitir segurança.

⁹⁰ Cf. ATALIBA, 2018, p. 34; CARVALHO, 2009, p. 99; COELHO, 2003, p. 76.

A segurança da relação obrigacional, que surge entre o Estado e o contribuinte (ou responsável) diante da verificação do fato jurídico descrito em seu antecedente, depende da observância a seus limites lógico-normativos de norma hipotético-condicional, os quais servem aos limites funcionais do sistema jurídico. Os limites operam, assim, simbioticamente em prol da função sistêmica de garantia de segurança jurídica.

As manifestações positivadas da segurança jurídica no sistema tributário nacional são diversas. Humberto Ávila as elencou assim:

[...] há normas específicas e enfáticas no Sistema Tributário Nacional que servem de instrumento para se garantir a inteligibilidade do Direito pela determinabilidade das hipóteses de incidência (regra da legalidade e sistema de regras de competência); a confiabilidade do Direito pela estabilidade no tempo (regra de reserva de competência para lei complementar regular prescrição e decadência), pela vigência (regra de proibição de retroatividade) e pelo procedimento (regras expressas de abertura do subsistema tributário a direitos e a garantias nele não previstos, como é o caso das proteções ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito); a calculabilidade do Direito pela não-surpresa (regra da anterioridade). (ÁVILA, 2016, p. 298).

A estrutura do sistema tributário nacional representa os critérios e os meios internos que se voltam à realização de sua finalidade sistêmica: a segurança jurídica. Por isso, como acaba de se ver, o sistema tributário nacional é rígido e prolixo, regulando, imediata ou mediadamente, tudo o que respeita à tributação, pormenorizadamente, no ponto mais alto da hierarquia normativa.

A segurança é uma necessidade fundamental de qualquer comunidade humana e um problema central do direito como um todo e do direito tributário em particular. A expressão “segurança jurídica” chega a ser tautológica. Explica-se: dada a função do sistema jurídico, exposta acima, a sua realidade, a jurídica, é, em si mesma, expressão de segurança. Quer dizer, o direito nasce na sociedade para regular as condutas humanas, visando à estabilização das expectativas e à harmonia da vida.

Tais fins não representam senão a configuração de um estado de segurança, de certeza, de confiança. Tanto é assim que parece evidente que um direito que não traga segurança às relações por ele regidas deixará de ser um direito. A incerteza pode ser, assim como a teoria acerca do direito, estática ou dinâmica. Estática em relação à identificação do direito e dos seus efeitos em abstrato, devendo ser inteligível; e dinâmica em relação à efetiva aplicação do direito, que deve ser confiável e previsível.

No que tange ao direito tributário, que se relaciona com fatos de interesse eminentemente econômico, cumpre destacar que a insegurança jurídica fere mortalmente os

direitos fundamentais à livre empresa, à livre iniciativa, à livre concorrência e à propriedade privada, todos constitucionalmente assegurados no Brasil. Nesse contexto, concernente a questões mercadológicas, é óbvio que garantir a segurança jurídica é também do interesse da AED.

Não obstante esse seja um objetivo assumido publicamente pela AED, este trabalho não pode dar-se por satisfeito tão somente com a declaração de boas intenções e furtar-se à análise efetiva sobre se a AED e seu instrumental consequencialista de fato trabalham em prol da segurança jurídica respeitante à aplicação das normas tributárias. Afinal, não se deve perder de vista o aforisma segundo o qual o inferno é cheio de bons significados, mas o céu é cheio de boas obras.

O presente trabalho, então, preocupa-se sobremaneira em contribuir para que o sistema tributário nacional não se converta em meio de insegurança, mas, sim, que seja um repositório de segurança a todos aqueles a que se destina. Pretende-se, por isso, esclarecer os limites que enfrentam quaisquer critérios interpretativos, a fim de que sejam capazes de auxiliar, da melhor maneira, na compreensão e na aplicação do direito tributário brasileiro, o qual, como se viu, interfere intensamente na esfera de liberdade dos cidadãos, de sorte que, promovendo a segurança jurídica sempre mais, a autonomia e a dignidade humanas sejam efetivas e os indivíduos, então, tenham tranquilidade para viver o presente e possibilidade de conceber livremente o futuro. Isso é essencial ao direito tributário (CARRAZZA, 2017, p. 444).

Logo, a expectativa social que surge em torno do direito tributário é a de que ele seja a principal base de confiança e de previsibilidade dos cidadãos e do Estado no que tange à tributação. A estrutura do sistema tributário nacional deve ser, portanto, estável, certa, confiável e previsível, ou seja, segura, pois esta é a condição imprescindível para que o direito possa assegurar direitos, exigir deveres e sustentar as expectativas na sociedade. Ele “não se pode converter em um meio de insegurança jurídica e frustração.” (TORRES, 2019, p. 131).

Com efeito, o direito tributário “é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma *reserva absoluta de lei formal*.” (XAVIER, 1978, p. 44). Ele é um sistema que se erige a partir da CRFB/1988 para garantir a segurança jurídica e, na qualidade de campo particularizado do direito brasileiro, fá-lo por intermédio da regulação das condutas humanas relativas à tributação. A tributação, por sua vez, corresponde à aplicação dinâmica do direito tributário aos acontecimentos ou às situações juridicamente relevantes, consoante a autonomia epistêmica que o direito extrai da exigência de diferenciação funcional da sociedade moderna.

Sabe-se que o direito, enquanto estrutura social, é autopoietico, auto-organizado e opera enclausurado em si mesmo e de forma autorreferencial, selecionando os elementos que constituem suas unidades funcionais conforme a diferença altamente seletiva de seu código “direito/não direito”, a fim de conduzir sua produção de sentido e, assim, executar sua função de generalizar congruentemente as expectativas normativas de comportamento e estabilizá-las como referência abstrata de comportamento e de solução de conflitos para toda a sociedade.

Logo, tendo em vista a função e a arquitetura do sistema jurídico, fica fácil afirmar que a CRFB/1988 e, por conseguinte, o direito brasileiro como um todo, caracteriza-se pelo princípio da segurança jurídica. Nesse sentido, Humberto Ávila (2016, p. 216), por exemplo, afirma que a Constituição instituiu um “sistema de segurança jurídica”. Sem dúvida, ela o fez, mas o presente trabalho vai além, escorando-se na teoria luhmanniana dos sistemas sociais, para afirmar que não poderia ter deixado de fazê-lo. Isso porque o direito ou promove segurança jurídica ou não é direito; pode ser até uma prática decisionista, mas não será direito, muito menos em um Estado Democrático de Direito como o brasileiro. *Tertium non datur*.

A estrutura – que, repita-se, serve à função do sistema – é uma limitação explícita à aplicação do direito, na medida em que obriga os aplicadores a se referirem aos elementos internos do sistema. Destarte, não é porque se trata de um argumento, que ele necessariamente será válido. A validade de um argumento depende de sua adequação para com o direito aplicando e não o inverso. Se assim não fosse, não haveria um parâmetro objetivamente determinável por todos os envolvidos, de modo que a única certeza que se teria é a de que qualquer coisa poderia vir a ser e, assim, a desordem tornar-se-ia a nova ordem. Nesse cenário, o direito não só não reduziria a complexidade da realidade, como ainda a aumentaria exponencialmente.

Não se pode aceitar tal cenário. O direito tributário opera seleções de fatos para compor a materialidade tributária e, assim, produzir soluções especializadas para o problema da arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Desse modo, o direito tributário reduz a complexidade *a priori* das materialidades que, por força da autorização constitucional, podem compor a norma jurídico-tributária.

O que o direito moderno pretende com isso é, basicamente, reprimir a incerteza relativa às condutas devidas no âmbito da sociedade, ou seja, é garantir segurança. E tanto mais é assim no caso do direito tributário, no qual, segundo Misabel Derzi (2009, p. 159), “a segurança é fortalecida em ponto máximo.”. No sistema tributário brasileiro, a segurança jurídica se manifesta na sua tarefa de “*proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza*

jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.” (TORRES, 2019, p. 207-208, grifo do autor).

Ora, se o direito não consegue ser seguro em si mesmo, não o poderá ser para ninguém mais. Em assim sendo, o direito moderno deve ser uma estrutura que reprime – e não que aumenta – a incerteza relativa às condutas realizadas em sociedade. O direito é, afinal, o mecanismo de “modelação planeada das nossas relações de vida.” (ENGISCH, 2014, p. 53).

Assim, a segurança jurídica converte-se em fim sistêmico do direito, de tal modo que, se não a conseguir garantir, o direito perde sua eficácia perante o sistema social. Isso porque o direito da sociedade tem sua razão de ser na estabilização das expectativas que pautam a vida entre os sujeitos. Logo, a “*normalidade funcional* do sistema determina-se, operacionalmente, pela confiança dos sujeitos na estabilidade controlada das relações jurídicas e expectativas de direito, deveres e obrigações” (TORRES, 2019, p. 388).

Além de cumprir, o direito perante a sociedade, a função de dotar de segurança e de congruência a comunicação de sentido especificamente jurídica, qual seja o dever-ser, o direito também presta uma orientação comportamental projetada para o futuro e a solução de conflitos por meio de decisões dos órgãos aplicadores, especialmente o Poder Judiciário, que visam não só à preservação da função do próprio direito, mas também a servir como centro de certeza comportamental aos demais sistemas sociais que dele dependem para realizar suas próprias operações internamente.

Desse modo, o direito tributário moderno vê-se forçado a produzir uma realidade jurídica autônoma. Todavia, não pode isolar-se às demais realidades produzidas pelos outros sistemas sociais, com os quais inegavelmente interage.

Como já visto, auto-organizado por meio da seleção de elementos que opera no ambiente, o direito tributário integra um sistema social – o do direito – que se auto-observa e descreve a si mesmo. Desse modo, ele constrói a própria realidade segundo sua racionalidade de contínua autodistinção perante aquele ambiente que o circunda e, a partir da diferença entre autorreferência e heterorreferência, gera sua identidade sistêmica, autodeterminando, assim, sua evolução e sua conservação enquanto sistema social de acordo com a sua própria capacidade de auto-observação e de reprodução (LUHMANN, 2016, p. 31-32; NEVES, 1994, p. 113-114; VIANA, 2015, p. 56-57).

Por meio da heterorreferência ao ambiente, que se opera mediante uma observação seletiva conforme as normas jurídicas orientadas pelo código e pela função do sistema, delimita-se a parcela do mundo que corresponde à realidade tributária criada pelo sistema tributário nacional, que a observa com o intuito de integrá-la, recursivamente, ao seu processo

de produção normativa autorreferencial e, por conseguinte, produzir a diferenciação entre o que é expectativa normativa e o que é mera expectativa de expectativa normativa oriunda dos demais sistemas sociais (NEVES, 1994, p. 115; VIANA, 2015, p. 63) em relação à aplicação do direito tributário.

Como o direito da sociedade deve ser maximamente previsível (LUHMANN, 2016, p. 25), as normas jurídicas são, sem dúvida, de suma importância na função sistêmica de “assegurar um mundo de sentido dominado” (SILVA FILHO, 2017, p. 238). Que elas o são, não se discute, mas como asseguram esse domínio de sentido deve ser ainda demonstrado, embora já se possa adiantar que o fazem por meio do seu processo de incidência.

Neste ponto, algumas conclusões devem ser expandidas.

Em primeiro lugar, o sistema tributário nacional, enquanto fragmento fiscal da realidade jurídica, delimita-se em razão de sua função de centro de segurança jurídica em matéria tributária. Quer dizer, a função do sistema faz com que ele, autopoieticamente, constitua elementos que sejam aptos a concretizá-la. No caso do direito, tais elementos são as normas jurídicas tributárias, cuja estrutura lógica representa o instrumento mediante o qual o mundo de sentido jurídico pode ser assegurado.

Em segundo lugar, a estrutura da norma tributária só garante a segurança necessária, na medida em que os órgãos aplicadores do direito compreendem que se trata de limites inexoráveis à realidade jurídica.

Como visto anteriormente, a norma jurídica, inclusive a tributária, possui a estrutura lógica de um juízo hipotético-condicional, o qual conecta duas proposições, uma descritiva e outra prescritiva, por meio do verbo copulativo “dever-ser”, que traduz o significado jurídico por excelência, sendo a expressão linguística do princípio da imputação que, como visto, rege a estrutura formal de toda e qualquer norma jurídica e significa obrigatoriedade daquilo que é prescrito pelo direito. Mais concretamente, “o legislador, por via de regra, cria os chamados deveres jurídicos, vale dizer, os comportamentos obrigatórios ou, ainda, aqueles que a ordenação jurídica estabelece como imprescindíveis na disciplina do relacionamento social.” (CARVALHO, 2009, p. 68).

Com efeito, a conduta prescrita pelo direito é a conduta à qual o destinatário está obrigado, de modo que satisfazer a obrigação é cumprir o direito. Se o direito é cumprido, mantém-se válido perante a sociedade e, portanto, operante, ou seja, apresenta-se como o centro de certeza que deveria ser. Eis o sistema tributário nacional. Um sistema de segurança jurídica, para o Estado e para o contribuinte, de modo que a cada um se dê o que se lhe é devido, conforme as normas tributárias.

Então, quando se diz que a segurança jurídica estrutural, por meio do princípio da legalidade, deve pautar a aplicação do direito tributário, não se trata de defender os interesses do Estado⁹¹ ou os dos contribuintes; o fato é que a todos interessa que a tributação aconteça em um ambiente de segurança, onde todos possam agir com base em expectativas que não serão frustradas a qualquer momento.

O direito precisa ser seguro e, no direito tributário, a segurança jurídica exerce uma função de primeira ordem (XAVIER, 1978, p. 45). Para sê-lo, os cidadãos – e o Estado também – precisam ser capazes de, primeiro, identificar o direito válido e, portanto, vigente; segundo, identificado o direito em vigor, ele precisa ser confiável, ou seja, quem o observa, quem o cumpre, precisa saber que, no futuro, aquilo que foi feito em cumprimento ao direito então vigente será considerado exatamente isso: cumprimento do direito ou daquilo que, por força do dever-ser, era àquele momento devido; e, terceiro, o direito precisa ser previsível, ou seja, precisa ser calculável, com alguma segurança, o direito que lhe será aplicado no futuro.

Destarte, o centro de certeza do direito tributário está na norma jurídico-tributária, porque, em se tratando da norma tributária responsável pela relação de inferência entre o fato jurígeno e a obrigação tributária, a ela compete concretizar a finalidade sistêmica de orientação do comportamento na sociedade, a fim de promover segurança nas relações intersubjetivas de cunho fiscal. Com efeito, Flávio Bernardes explica que, em razão da função sistêmica do direito, “o meio necessário para alcançar suas finalidades precípua é a relação jurídica, no contexto da qual emergem direitos e deveres correlatos, pois é desse modo que se opera a regulamentação das condutas.” (2009, p. 41-42).

Por esse motivo, impõe-se analisar a norma jurídico-tributária em sua totalidade, mas com foco na relação tributária propriamente dita, isto é, na obrigação tributária, que diz respeito diretamente à conduta humana que é objeto de regulação pelo direito.

Analisá-la em sua totalidade implica vislumbrá-la em seu momento estático (a norma jurídico-tributária em suspensão) e, especialmente em seu momento dinâmico (a norma jurídico-tributária em incidência), porque são apenas fases de um processo uno que se inicia com a positivação da norma em abstrato e se encerra com a aplicação da norma.

Em consonância com esse entendimento, pode citar-se, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho, quem considera uma “imposição inarredável para o estudo científico da matéria”

⁹¹ Afinal, o tributo representa o instrumento de que o Estado dispõe para abastecer os seus cofres. Todos sabem que o Estado não só para atuar, mas para sua subsistência precisa de dinheiro. Em assim sendo, é também do interesse do Estado que a tributação acontece com previsibilidade, com confiabilidade, com estabilidade, ou seja, com segurança. Ademais, os apriorismos interpretativos, seja pró-contribuinte, seja pró-fisco, são incompatíveis com o marco jusnormativista do direito tributário, como o anota Paulo Caliendo (2009, p. 255-256).

(2009, p. 101) que se análise o tributo, entendido como norma jurídica de conduta, em repouso e em movimento. Portanto, é o que se passa a fazer adiante.

4.2 O LIMITE LÓGICO-ESTRUTURAL: A NORMA-JURÍDICO TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA DE CONDUTA

Expôs-se, na subseção anterior, o primeiro limite inerente ao direito: a sua função. De acordo com a teoria luhmanniana, a função determina a estrutura do sistema. No caso do direito, cuja finalidade, à luz da referida teoria sistêmica, é comunicar certeza relativamente a expectativas juridicamente determinadas como devidas, a sua arquitetura é constituída por múltiplas normas jurídicas.

Dada a função do direito, cuja exposição é etapa que precede, necessariamente, à da compreensão da estrutura e dos mecanismos operacionais que conformam a existência do direito como sistema normativo na realidade social, passa-se ao elemento mínimo de sua estrutura: a norma jurídica (CARVALHO, 2015b, p. 627).

Ela é o elemento jurídico por excelência, haja vista que ao direito compete regular as condutas em sociedade e ele, “considerado como norma de conduta obrigatória, destina-se a disciplinar o comportamento das pessoas entre si e o relacionamento delas com os objetos existentes no mundo jurídico.” (FARIA, 2015, p. 33).

Nada obstante, como realidade abstrata que precisa orientar condutas fáticas para cumprir sua função na sociedade, o direito carece da mediação de condutas humanas concretas para produzir seus efeitos regulatórios. De fato, tudo o que o direito prescreve, proíbe ou faculta depende de um comportamento humano para ser concretizado, de sorte que o aspecto material do direito é sempre um comportamento humano. Logo, sem as normas de conduta, considerem-nas primárias ou secundárias, não há um sistema jurídico.

Como visto, a norma jurídica, independentemente da especificidade material que a caracterize, tem sempre uma estrutura lógica específica: “antecedente → conseqüente”. Em outros termos, a norma é um conceito lógico-jurídico que sempre possui uma forma biarticulada contendo um antecedente condicionante e um conseqüente condicionado. Por isso, Hans Kelsen a descreve como “um julgamento hipotético vinculando certas conseqüências a certas condições.” (KELSEN, 2016, p. 64).

Ela se expressa sob a forma de um juízo hipotético-condicional justamente para ser capaz de condensar, em sua unicidade normativa, tanto o fechamento operacional, quanto a abertura cognitiva do direito em relação ao ambiente (LUHMANN, 2016, p. 112),

permitindo-lhe operar no sistema como um programa condicional. Isso tem relevância direta para a aplicação do direito, como será demonstrado, pois “na interpretação e na aplicação dos imperativos jurídicos, devemos entender (compreender) estes como meios para alcançar os fins que o Direito considera bons.” (ENGISCH, 2014, p. 51). Tem-se, assim, o segundo limite inerente ao direito: a norma e sua estrutura.

Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece o mecanismo de atribuição de sentido jurídico à realidade por meio do elo de implicação deôntica:

[...] uma *norma* em que, *por hipótese*, prevê um fato abstrato, ligando à mesma a consequência desejada. O mecanismo é tal que, uma vez acontecido o fato jurígeno, antes previsto hipoteticamente, decorre necessariamente a consequência, também estatuída de maneira abstrata. Diz-se então que a norma incidu, que *houve incidência*. (COÊLHO, 2003, p. 84, grifo do autor).

Conquanto todas as normas jurídicas tenham a estrutura dual mencionada, o presente trabalho, em função de seu objeto, não se ocupa de todas elas, mas apenas da norma tributária de conduta, mais especificamente da norma de tributação ou norma impositiva, na medida em que esta, por enlaçar a consequência jurídica de criação de relações jurídicas à sua hipótese, é “a norma que está no centro do direito tributário” (ATALIBA, 2018, p. 21). A norma tributária, porque prescreve a conduta de efetuar o pagamento da prestação pecuniária, é, ainda, a verdadeira portadora do sentido da ordem jurídico-tributária (ENGISCH, 2014, p. 39; ZILVETI, 2009, p. 63).

A centralidade da norma tributária se deve ao seu conteúdo essencial: o comando para que o particular entregue dinheiro ao Estado, ou seja, a constituição de uma relação jurídica entre o Estado e o particular cujos efeitos jurídicos correspondem ao direito subjetivo que o Estado tem de exigir a prestação pecuniária compulsória em questão – o tributo – e ao dever que o particular tem de realizá-la. De fato, “o universo jurídico é fundado em direitos e deveres.” (BECHO, 2015, p. 66).

O tributo é o objeto da relação jurídico-tributária, pois, correspondendo à conduta consistente em entregar dinheiro aos cofres estatais, pode ser concebido tanto como o direito subjetivo que o Estado tem de exigí-la, quanto como o dever jurídico que o cidadão tem de praticá-la. Eis, a propósito, o significado jurídico de tributo, legalmente definido, bem ou mal (BERNARDES, 2009, p. 41; SOUSA; ATALIBA; CARVALHO, 2007, p. 44-55), pelo artigo 3º do CTN: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

Ora, dada a autopoiese sistêmica do direito, o tributo, aqui referido, é um conceito jurídico que pode ser definido, sinteticamente, como a obrigação de levar dinheiro ao Estado. O tributo é, afinal, a criação de uma norma hipotético-condicional de conduta. Ele se trata, portanto, do objeto de uma relação jurídica (ATALIBA, 2018, p. 23; BECHO, 2015, p. 66, 69; COÊLHO, 2003, p. 90) e, enquanto construção privativa do direito que é, o tributo não se confunde com o conceito de tributo que constroem, por exemplo, os sistemas econômico e político. Não poderia ser diferente, dado que, segundo Karl Engisch, o direito tem uma linguagem própria: a técnico-jurídica (2014, p. 139).

Ilustrativo dessa realidade é o caso da neutralidade tributária, pois, mostra-o com clareza André Moreira, embora seja possível – entendido como ao alcance de ser feito –, recorrer à “economia para perquirição do conceito de neutralidade no direito tributário, fato é que o sistema jurídico, a despeito de acoplado ao econômico e por este influenciado, é autônomo e independente. Logo, a definição no direito não equivale necessariamente à da economia” (MOREIRA, 2019, p. 43).

De fato, consoante a teoria luhmanniana, enquanto elemento da realidade social, o tributo certamente pode ser objeto da produção de sentido pelos variados sistemas sociais, do que não se segue que os sistemas devam incorporar irrestritamente os conceitos construídos pelos demais sistemas, proposta que, de qualquer maneira, seria inaceitável do ponto de vista da autopoiese sistêmica, pois inviabilizaria a diferenciação funcional da sociedade moderna.

Então, quando o CTN define tributo, ele se refere ao conteúdo do dever jurídico que exsurge para o contribuinte: uma prestação jurídica, de cunho pecuniário, que consiste em uma conduta obrigatória, porquanto o seu descumprimento é o pressuposto da norma sancionante.

Seja lá como for, impende que se faça, neste momento, a seguinte ressalva: o presente trabalho, ao expender sua argumentação, sempre partirá da premissa de que se está diante de uma norma impositiva válida, porquanto posta em conformidade com os requisitos formais e materiais do sistema tributário nacional. Decerto, se fosse inválida, não só não poderia produzir tais direitos e deveres, como sequer poderia ser considerada jurídica, na medida em que não possuiria o necessário vínculo de pertença para com o sistema jurídico, e, portanto, não poderia compor um argumento jurídico válido. Então, para todos os efeitos, quando se disser que o cidadão e o Estado têm direitos ou deveres, a premissa terá sido uma norma tributária válida.

Como visto, o problema que o presente trabalho enfrenta é saber se o pragmatismo jurídico, de matiz posneriano, com seu esteio essencialmente economicista da AED,

representa um método de aplicação válido em face de ambos os limites que são intrínsecos ao direito tributário. Para oferecer uma resposta a esse problema, deve-se analisar, ainda que em “voo de pássaro”, a regra-matriz de incidência tributária, uma vez que ela é o que determina, juridicamente, os rumos da relação tributária entre o Estado e o cidadão, no bojo da qual “obrigação e direitos nascerão, se modificarão, se desenvolverão e terminarão.” (ZILVETI, 2009, p. 61).

Cumprе ressaltar que o objetivo deste trabalho não é o de analisar, pormenorizadamente, cada nuança de cada aspecto de cada um dos dois núcleos fundamentais da regra-matriz tributária. Essa pretensão seria, por si só, um estudo específico. Então, compreender a regra-matriz enquanto limite funcional-estrutural do direito tributário é essencial para definir os limites da influência da AED sobre a realidade da obrigação tributária no direito brasileiro. Isso se deve ao fato de que a correção do método depende da estrutura do direito (ENGISCH, 2014, p. 177).

Compreender a estrutura dual da norma tributária foi, sem dúvida, determinante para a autonomia didática do direito tributário brasileiro⁹², na medida em que o pôde libertar “da promiscuidade metodológica até então dominante no exame do fenômeno da tributação (com a conjugação de preceitos e conceitos da ciência das finanças, da economia, do direito financeiro, entre outros)” (BERNARDES, 2006, p. 27). Com efeito, “para o aprofundamento jurídico do direito tributário, é importante o afastamento – ainda que difícil – de outros aspectos (psicológicos, históricos, econômicos etc.)” (BECHO, 2015, p. 34).

Agora, mais uma vez, diante das investidas do pragmatismo sobre a aplicação do direito tributário, cumpre à estrutura normativa, mais especificamente ao núcleo mandamental da norma tributária, ser o talhante do sistema jurídico e, se for o caso, promover a contenção de tal investida para impedir o retorno da referida promiscuidade metodológica de outrora. O alcance do tema é nímio, exigindo cuidado redobrado para que o trabalho não se desvie de sua rota, preestabelecida anteriormente.

A norma jurídico-tributária, denominada pela teoria do direito tributário de regra-matriz de incidência tributária, também possui a estrutura lógica de um juízo hipotético-condicional. Formalmente, isto é, enquanto entes lógicos-jurídicos, todas as normas jurídicas, sejam gerais, sejam individuais, são iguais, unitárias e incindíveis.

⁹² Não se esqueça de que o direito é, em verdade, uno, de modo que sua divisibilidade em ramos distintos, em razão de seus conteúdos materiais específicos, é fruto de uma pretensão didática de oportunizar que a sua compreensão seja mais acessível.

Com efeito, ela é constituída pela articulação de dois núcleos fundamentais: a hipótese de incidência (antecedente) e a consequência normativa (consequente). A hipótese de incidência corresponde à descrição hipotética de uma situação, cuja ocorrência fática desencadeia, em consequência, o surgimento da relação entre o Estado e o cidadão na realidade jurídica, em cujo âmbito se torna possível ao Estado exigir do cidadão o cumprimento do dever jurídico de pagar o tributo devido.

Desse modo, a regra-matriz de incidência tributária consiste na representação epistemológica que a teoria do direito elabora para conhecer e compreender a norma de conduta propriamente dita, expondo-a em sua totalidade e consolidando-a numa só estrutura contidora dos diversos elementos que a compõem, os quais “podem estar contidos em produtos bem diferentes do procedimento legislativo e podem ser expressos linguisticamente de várias maneiras diferentes.” (KELSEN, 2016, p. 62-63), mas devem ser conjugadas para permitir o conhecimento jurídico (ENGISCH, 2014, p. 118).

Contudo, não se deve olvidar que a hipótese e a consequência, “como elementos constitutivos da regra jurídica, não devem ser confundidas com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra.” (ENGISCH, 2014, p. 57). No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p. 84) entende que “o ‘pagar imposto de renda’, previsto abstratamente na norma como consequência do *fato hipotético* ‘ter renda’ é diferente do *dever* que se instaura no mundo jurídico como consequência de alguém ter tido, realmente, renda.”. Como dado prévio à mente humana a divisão da realidade em mundos do ser e do dever-ser, a consequência imputada no consequente da norma tributária não se confunde com a consequência jurídica real.

Quando a pessoa jurídica de direito público interno exerce sua competência e institui o tributo, pode ser construída a regra-matriz de incidência tributária da seguinte forma: “se fato jurígeno, então deve ser a consequência jurídica”. Com a norma validamente posta, quando se verifica no mundo fenomênico o fato que corresponde ao fato descrito pela hipótese de incidência da norma, surge, também no plano normativo, a relação obrigacional jurídico-tributária, ainda desprovida de liquidez e certeza porque estas dependem do ato administrativo do lançamento, um dos aspectos do consequente, como será visto adiante.

Essa estrutura lógico-jurídica corresponde à forma por meio da qual as expectativas normativas da sociedade brasileira se fazem valer na qualidade de normas jurídicas.

Estabelecido o dever de pagar o tributo, a obrigação do sujeito passivo é prestar obediência à norma jurídica. Apesar de tautológica a afirmação, “[a] conduta de um indivíduo

prescrita por uma ordem social é aquela a que este indivíduo está obrigado.” (KELSEN, 2006, p. 128). Quer dizer, a conduta prescrita é o conteúdo de um dever jurídico e este corresponde ao conteúdo do dever-ser contido na norma tributária. A imposição da conduta de pagar o tributo, “gera um dever para os destinatários da norma jurídica, consistente na observância da conduta preconizada pelo Estado, face à sua integração ao direito positivo.” (BERNARDES, 2009, p. 36).

Nesse sentido, ante a função do direito, o dever-ser é “o alvo primevo da ordem jurídica” (COELHO, 2003, p. 87), confirmando-o a própria existência da norma sancionante como mecanismo de ratificação das normas tributárias contra eventuais frustrações. Afinal, o pagamento do tributo, enquanto dever-ser, é uma necessidade normativa, e não causal. Logo, é possível que alguém deva o tributo, mas não o pague efetivamente, pois a possibilidade do descumprimento é, como visto, inerente à realidade jurídica. Não obstante seja possível o descumprimento em termos fáticos, o tributo é uma norma jurídica e deve ter sua vigência assegurada. Por isso, não cumprir o dever de recolher o tributo devido, como conduta oposta à prescrita, claramente frustra a expectativa normativa, ou, o que vale o mesmo, a norma jurídica e a obrigação que ela estabeleceu, o que clama a aplicação da sanção para ratificar a vigência do ordenamento jurídico.

Consequentemente, pode-se afirmar que “o prescritor normativo é o dado por excelência da realidade do direito, porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial.” (CARVALHO, 2015b, p. 637). Nada obstante, historicamente, a doutrina do direito tributário tem se voltado com mais intensidade para o estudo do antecedente da norma tributária, chegando até mesmo a “glorificá-lo”⁹³.

O presente trabalho, porém, crendo no equilíbrio que a unicidade da regra-matriz tributária representa, verifica no consequente, onde está a conduta prescrita, a essência prescritiva de regulação de condutas e de promoção de segurança jurídica do direito tributário. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma:

[...] quem porventura reflita sobre tal estrutura não pode deixar de tecer o seguinte raciocínio: se, por determinado prisma, o direito existe para regular os comportamentos inter-humanos no convívio social, para bem orientá-los em direção a certos valores que a sociedade anela; e se é no prescritor que encontramos essa disciplina; eis aqui *a categoria fundamental do conhecimento jurídico*. (CARVALHO, 2015a, p. 54, grifo nosso).

⁹³ Sobre a chamada “Escola da glorificação do fato gerador”, cf. CARVALHO, 2015b; COELHO, 2003; SCHOUEIRI, 2018; TEODOROVICZ, 2017.

De fato, se o direito serve para regular as condutas humanas em sociedade e ele o faz justamente ao enlaçar ao acontecimento de determinado fato – que é juridicamente relevante exatamente na medida em que foi incorporado no antecedente da norma jurídica que incide – uma determinada consequência que consiste, em última análise, na regulação do proceder humano, negar a relação jurídica que exsurge como produto da regulação por meras previsões do aplicador do direito, as quais sequer se sabe se vão se concretizar no futuro, é deveras problemático diante da realidade jurídica brasileira.

Paulo de Barros Carvalho já o notara e afirmou que “é intuitivo reconhecer que na apódoxe é que o Direito se realiza, dado que *lá repousam os critérios para identificarmos o único e exclusivo instrumento de disciplina do relacionamento social – a relação jurídica.*” (CARVALHO, 2009, p. 146-147, grifos nossos). No mínimo, não se poderia imaginar que o conseqüente não fosse relevante do ponto de vista do direito, o qual existe para determinar (proibindo, obrigando ou permitindo) certas condutas.

Nesse contexto encontra-se o direito tributário. É por meio da relação jurídica delineada no conseqüente da norma jurídico-tributária que o direito rege o comportamento, no caso, do contribuinte. Dessa forma, o direito exerce seu papel sistêmico de escolha e prescrição de condutas que devem ser realizadas em face da sociedade.

Assim, a obrigação tributária é, ao mesmo tempo, a pedra fundamental e a última fronteira do direito tributário, daí a extrema importância desse conceito jurídico-positivo para o presente trabalho, haja vista que, de acordo com Geraldo Ataliba, o direito tributário brasileiro “se esgota pela exaustão da obrigação tributária, que se dá mediante o pagamento ou por qualquer das demais formas permitidas. Desde que o dinheiro ingresse nos cofres públicos [...] não se cogita mais de direito tributário.” (SOUSA; ATALIBA; CARVALHO, 2007, p. 57). Após ingressar no erário, o “destino do tributo, sua aplicação, é mera providência de tesouraria” (COÊLHO, 2003, p. 92). Afinal, o tributo é a norma jurídica que “prevê a entrega de dinheiro conectada a um fato qualquer” (GRECO, 1974, p. 57) e nada mais.

Sabe-se que a lei, no direito tributário brasileiro, traz todos os elementos necessários e indispensáveis à existência do vínculo obrigacional jurídico-tributário entre o Estado e o contribuinte. E só ela pode trazê-los. Destarte, a lei é, por força do princípio da legalidade, essencial à constituição da própria realidade tributária.

Isso, todavia, não significa que os diversos elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária não possam estar espalhados pela legislação. Em verdade, eles costumam estar dispostos dessa forma, contidos “em produtos bem diferentes do procedimento

legislativo e podem ser exprimidos linguisticamente de várias maneiras diferentes.” (KELSEN, 2016, p. 62-63). Então, o que importa é que estejam veiculados por lei em sentido estrito para que sejam reunidos na regra-matriz de incidência.

O que importa, sobretudo, para o presente trabalho é que o legislador tem plena liberdade, dentro dos limites do próprio sistema jurídico para eleger os fatos que importam da perspectiva do fato jurígeno no antecedente da norma tributária, assim como para definir as consequências que aqueles deverão produzir no meio social.

Destarte, exercida essa liberdade e definidos os pressupostos e os consequentes, a segurança jurídica e a coexistência pacífica da sociedade exigem que a aplicação do direito tributária seja fonte de certeza tanto em relação ao que desencadeia a incidência da norma impositiva, quanto às consequências que hão de ser atribuídas àquele algo, que dispara a norma, quando praticado pelos indivíduos. Eis a razão de ser do seguinte apontamento de Lourival Vilanova a respeito dos raciocínios concernentes à construção e à aplicação das normas no sistema jurídico:

O ser-sistema é a forma lógica mais abrangente. As partes são as proposições. Onde há sistema há *relações* e *elementos*, que se articulam segundo *leis*. Se os elementos são proposições, sua composição interior obedece a leis de formação ou de construção. O legislador pode selecionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura (sintática) e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. *Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de valorações positivas e de valores ideais, quaisquer consequências às hipóteses delineadas. Mas não pode deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógica que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e consequências.* (VILANOVA, 2010, p. 54, grifo nosso).

Esse raciocínio será retomado na próxima seção (5). Por ora, basta que se tenha em mente que a estrutura dual da norma tributária pode ser resumida assim: de um lado, hipóteses que sempre são constituídas de fatos jurígenos que descrevem fatos lícitos de interesse econômico e, de outro lado, consequências que correspondem à prescrição do dever de entregar dinheiro ao Estado, ou melhor, de pagar tributo – há outros casos em que a entrega de dinheiro ao Estado é devida, porém, isso não implica que se esteja a tratar de um tributo.

A concepção de estrutura de norma jurídico-tributária a que o presente trabalho adere é, basicamente, aquela elaborada por Sacha Calmon Navarro Coêlho. Basicamente, e não completamente, pois a concepção de regra-matriz de incidência aqui adotada aceita, ainda, a tese de Flávio Bernardes (2006, p. 153-189) segundo a qual, em complementação à referida

elaboração da norma tributária, ainda haveria, no conseqüente, um aspecto procedimental⁹⁴, inerente e imprescindível à aplicação da norma tributária para liquidar e dar exigibilidade ao crédito tributário. Ei-la então, seguida por um exemplo próprio que a utiliza:

Quadro 1 – Esquema da regra-matriz de incidência tributária

<i>Norma Tributária</i>	
<i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i>	<i>Consequência jurídica – Dever tributário decorrente</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Aspecto material – o fato em si - Aspecto temporal – condições de tempo - Aspecto espacial – condições de lugar - Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o <i>fato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - A quem pagar (sujeito ativo) - Quem deve pagar (sujeito passivo) - Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) - Como pagar - Quando pagar - Onde pagar - Aspecto procedimental

Fonte: Adaptado de Coêlho (2003, p. 98).

Quadro 2 - Esquema de regra-matriz de incidência do imposto de renda de pessoa jurídica optante pelo regime de apuração sobre o lucro real

Hipótese de incidência	Consequente normativo
Descrição abstrata do fato jurígeno em todos os seus aspectos (material, pessoal, temporal e espacial).	Prescrição em abstrato da obrigação tributária conforme os aspectos subjetivo, quantitativo e procedimental.
Se a pessoa jurídica de direito privado, submetida ao regime de lucro real e situada em território brasileiro, auferir renda – disponível jurídica ou economicamente – ou proventos de qualquer natureza, a ser determinada, com base no lucro real apurado, segundo a legislação vigente, ou anualmente, em 31 de dezembro, ou trimestralmente aos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, de cada ano-calendário.	Então, deverá a pessoa jurídica de direito privado apurar e pagar o imposto devido trimestralmente; ou pagá-lo por estimativa mensalmente, sendo, neste caso, apurado, definitivamente, aos 31 de dezembro de cada exercício fiscal, e calculado da seguinte forma: aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro real somado ao valor resultante da aplicação da alíquota de 10% sobre a parcela que exceder R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, com as posteriores deduções dos valores previstos no artigo 2º, § 4º, da Lei nº 9.430/1996.

Em todo caso, essa estrutura biarticulada é uma decorrência, como já visto, da própria função de garantia e de promoção de segurança jurídica que o direito como um todo deve realizar. Se o direito, isto é, a norma deve ser segura, para que a segurança jurídica se concretize, então a estrutura hipotético-condicional da norma jurídica é o mecanismo encontrado pelo próprio direito para tanto.

Daí Flávio Bernardes (2009, p. 40) consignar que toda a construção teórica do direito tributário se fundamenta, jurídica e logicamente, na estrutura hipotético-condicional da norma

⁹⁴ A esse aspecto o próprio CTN referiu-se quando definiu o tributo como resultado de uma “atividade administrativa plenamente vinculada”, a saber, o procedimento administrativo do lançamento tributário. Para aprofundar o aspecto procedimental da norma tributária, embora este seja brevemente exposto a seguir, cf. BERNARDES, 2006.

jurídica: a partir dessa estrutura não só o fenômeno tributário pode ser explicado do ponto de vista jurídico, mas também podem ser explicitados os limites com os quais ele se depara no momento de sua concretização.

Destarte, cumpre destacar que na estrutura dual da regra-matriz há, ainda, uma série de elementos, ou melhor, de aspectos que, compondo o seu antecedente e o seu conseqüente, respectivamente, precisam estar todos presentes para que possam ocorrer a incidência da norma e a implicação da relação jurídico-tributária.

A fim de que fiquem bem claros os limites da norma tributária que há de ser aplicada na concretização do direito tributário, passa-se a expor, brevemente, todos esses elementos em seus respectivos núcleos da regra-matriz de incidência tributária, que são igualmente importantes para distinguir o tributo de outras espécies de receita estatal, como, por exemplo, as multas tributárias, que decorrem das normas sancionantes e não das de conduta⁹⁵.

Dada a lógica implicacional da norma tributária, deve-se iniciar pela análise do antecedente, no qual se encontram os critérios de identificação dos vários elementos que constituem o fato jurígeno, cuja ocorrência redundante, logicamente, na relação jurídico-tributária, que é a consequência jurídica da incidência da norma tributária.

4.2.1 O antecedente normativo ou a hipótese de incidência: o fato jurígeno como condição suficiente e necessária da tributação

O CTN, em seu artigo 114, definiu a hipótese de incidência assim: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (BRASIL, 1966). Tal definição, que o legislador complementar dá ao fato jurígeno da norma tributária, parece acertada, dado que a base da tributação “deve ser perseguida no pressuposto de fato previsto em lei como necessário à origem da obrigação.” (ZILVETI, 2009, p. 70).

Em resumo, a importância do antecedente normativo consiste no fato de que quando ocorre o fato jurígeno nele descrito em abstrato – daí se tratar de uma hipótese de incidência

⁹⁵ As normas tributárias de conduta diferenciam-se das normas tributárias sancionantes em função dos respectivos pressupostos de incidência. Enquanto as normas de conduta vinculam o surgimento da relação jurídico-tributária, de cunho obrigacional, à hipótese de incidência consistente na realização de fatos jurídicos lícitos com significação econômica; as normas sancionantes infligem sanções (penas ou castigos) em consequência da verificação da ocorrência de fatos jurídicos ilícitos. Conquanto intimamente relacionadas ambas as espécies em questão, o presente trabalho se volta apenas às normas de conduta, pelos motivos já expostos adrede.

da norma – surge a obrigação tributária e, por conseguinte, o direito de o sujeito ativo exigir o cumprimento dela por meio do pagamento de certa quantia em dinheiro.

Então, o fato jurígeno previsto na hipótese de incidência é o fato capaz de implicar a consequência da norma tributária: o tributo. O fato jurígeno é o gatilho para a relação jurídico-tributária, mais adiante analisada. Quando o fato jurígeno se verifica na realidade fenomênica, impõe-se, automaticamente, a despeito de qualquer espécie de consentimento por parte do obrigado, o dever jurídico de pagar o tributo em que consiste a obrigação tributária principal.

O fato jurígeno haverá de ser, necessariamente, um fato jurídico (CARVALHO, 2015a, p. 173). Em sentido amplo, definem-se os fatos jurídicos como todos os “acontecimentos indispensáveis ao nascimento e à extinção da relação jurídica.” (FARIA, 2015, p. 239).

No direito tributário em particular, os fatos jurígenos sempre possuem uma significação econômica, a qual se expressa ou mediante uma manifestação de riqueza do sujeito passivo da relação jurídico-tributária ou por meio da exigência de uma atuação estatal. Em outras palavras, o legislador ordinário, nos limites da competência constitucionalmente outorgada para legislar em matéria tributária, elege determinados fatos de interesse econômico e dispõe que, quando de sua ocorrência no mundo do ser, provém, *ex lege*, o dever de o obrigado dar uma quantia líquida e certa ao titular do direito de exigí-la.

Amílcar Falcão define o fato gerador como “o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado” (1994, p. 2).

Desde já, importa destacar a advertência de que não é o fato jurígeno que cria a obrigação tributária. Quem a cria é a lei. O fato jurígeno é tão somente o pressuposto para que ela se instaure. Ela só pode ser instaurada porque já se encontra prevista no texto da lei. O fato jurígeno “marca, apenas, o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure” (FALCÃO, 1994, p. 4).

O legislador pode estabelecer quaisquer condições (hipóteses) para a incidência da norma tributária – obviamente, limitadas às materialidades constitucionalmente previstas para servir a esse papel, as quais têm sempre um conteúdo econômico (artigo 145, § 1º, da CRFB/1988). Quando ele as estabelece, fá-lo, por uma necessidade operacional, seletivamente, isto é, limitadamente a apenas algumas materialidades, como, por exemplo, a renda, o consumo, o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível.

Verificada na realidade material o fato descrito hipoteticamente no antecedente da norma, ocorre, automaticamente, a produção dos efeitos jurídicos que se encontram delineados no consequente normativo e que se consubstanciam numa base de confiança para a relação de direito público entre o ente tributante e o sujeito pagador. Quer dizer, ocorrido o fato gerador, adquire o contribuinte o direito de se submeter ao regime fiscal vigente quando da ocorrência deste. Outrossim, surge o direito subjetivo do Estado ao recebimento do tributo devido.

Desse modo, a hipótese de incidência de que consta o fato jurígeno é inarredável, porque ela determina a natureza tributária da obrigação que surge com o acontecimento do fato jurígeno. Afinal, é na hipótese de incidência que se encontra a materialidade, especificamente tributária, sobre a qual incide a norma jurídico-tributária, a saber, um “fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, *caput* e inciso I da CF), não qualificado como ilícito.” ATALIBA, 2018, p. 35).

Como a consequência normativa, o tributo, depende de que haja a ocorrência do fato jurígeno, não se pode negar que tanto o fato jurígeno, descrito na hipótese da norma, quanto a consequência jurídica, prescrita no consequente, são de suma importância para o direito tributário. Em assim sendo, impõe-se aos destinatários da norma tributária que sejam capazes de identificar o fato jurígeno, cuja ocorrência seja relevante do ponto de vista jurídica, de tal sorte que se torna imprescindível o auxílio dos diversos aspectos que integram a norma jurídica e servem para defini-lo, tanto em abstrato na hipótese quanto em concreto na consequência.

Tendo em vista a concepção de estrutura de norma jurídico-tributária ora adotada, o antecedente normativo é composto pelos aspectos material, temporal, espacial e pessoal e o consequente normativo, pelos aspectos subjetivo, quantitativo e procedimental. Passa-se, então, a expô-los, por limitações de escopo, *en passant*.

4.2.1.1 O aspecto material

O aspecto material do fato jurígeno descrito na hipótese de incidência corresponde ao fato que, lícito e economicamente relevante do ponto de vista do direito, dará ensejo à relação jurídica tributária.

Destarte, este aspecto encontra-se diretamente relacionado com as materialidades constitucionalmente previstas para autorizar e, ao mesmo tempo, limitar a atividade

legiferante em matéria tributária. Confirma-o Roque Antônio Carrazza quando anota que ninguém pode ser tributado “por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional da exação que lhe está sendo exigida, sob pena de se imprimir ao tributo feições confiscatórias” (2010, p. 44-45, grifo do autor).

Esse aspecto material da norma tributária, em regra, expressa-se por meio de um verbo e seu complemento (ser proprietário, auferir renda, comercializar mercadorias, requerer alvará etc.), consistindo no fato jurígeno propriamente dito, nos termos do artigo 114 do CTN, de modo que corresponde ao mais importante dos aspectos da hipótese de incidência.

Ademais, o aspecto material do tributo, sempre continente de um substrato econômico juridicizado, “fez com que os primórdios, não muito distantes de nós, do direito tributário fossem construídos sob fundamento na ciência econômica.” (BECHO, 2015, p. 128). Esse fato repercute até hoje no direito tributário, levando a crer que interpretações econômicas não só seriam possíveis, como mais adequadas, dada “a verdadeira realidade do tributo”.

4.2.1.2 O aspecto temporal

O aspecto temporal diz respeito a uma circunstância de tempo. Ele corresponde ao momento em que o fato jurígeno ocorre e a partir do qual a incidência da norma se verifica. Quer dizer, trata-se do momento em que acontece o fato que a lei tributária considera como apto a provocar o nascimento da obrigação tributária. Destarte, não se confunde com o vencimento do tributo, momento a partir do qual ele se torna exigível pelo titular do crédito tributário.

Existem, na teoria do direito tributário brasileiro, algumas classificações, que giram em torno deste aspecto, acerca dos fatos jurígenos. Os fatos jurígenos, segundo uma delas, podem ser de formação instantânea ou sucessiva. Podem, ainda, de acordo com outra, ser distinguidos entre os que preveem o momento exato de sua ocorrência e os que não o fazem, porquanto não podem fazê-lo por dependerem da concretização de diversos elementos para que se considerem ocorridos.

Contudo, elas não gozam de consenso e não serão expandidas aqui, mas tão somente mencionadas, até porque, na linha do argumento de Roque Carrazza, fundam-se em uma análise do plano pré-jurídico, que é juridicamente irrelevante nesse particular, na medida em que, para o sistema tributário nacional, o fato jurígeno apenas se considera ocorrido no exato momento em que todos os aspectos contidos na hipótese de incidência da norma se implementam no mundo do ser (CARRAZZA, 2010, p. 75).

Além de ser determinante para que ocorra a incidência da norma tributária e a produção de seus efeitos jurídicos, a definição do aspecto temporal, isto é, da ocorrência do fato jurígeno, é de suma importância para questões concernentes à definição do prazo decadencial, conforme se depreende da leitura do artigo 150, § 4º, do CTN. Outrossim, o aspecto em foco é igualmente relevante para a definição do regime jurídico aplicável à relação jurídico-tributária ensejada pela incidência da norma tributária, haja vista que a obrigação tributária se rege pela legislação vigente quando da ocorrência do fato jurígeno (artigo 144 do CTN), via de regra.

4.2.1.3 O aspecto espacial

O aspecto espacial consiste nas coordenadas de lugar que observam o princípio da territorialidade da competência tributária e condicionam geograficamente a ocorrência do fato jurígeno. Como se liga ao local da ocorrência do aspecto material, este critério é determinante para “a própria possibilidade de o fato vir a ser tributado” (SCHOUERI, 2018, p. 543).

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 131) afirma que o aspecto espacial do antecedente normativo compreende os elementos que permitem que se identifique a circunstância de lugar que limita, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário.

Vale destacar que, com o intumescimento da economia digital em todo o mundo, controvérsias sem fim têm despontado a respeito deste aspecto relativo ao local onde deverá ocorrer o fato havido por jurígeno. Porém, mesmo antes dessa nova realidade econômica, muitos conflitos de interpretação deste aspecto já se apresentavam em casos concretos, especialmente em relação a questões envolvendo a prestação de serviços.

4.2.1.4 O aspecto pessoal

Divergências à parte acerca de sua presença na hipótese de incidência da norma tributária⁹⁶, o aspecto pessoal se relaciona com as condições subjetivas da prática do fato jurígeno. Ele emerge desse próprio fato. Decerto, pois, como visto, o aspecto material se expressa por meio de um verbo e de um complemento e, parece óbvio, todo verbo pressupõe um sujeito, ainda que oculto.

⁹⁶ No tocante à existência ou não do referido aspecto no antecedente da norma tributária, embora haja diversas obras a esse respeito, cf. CARVALHO, 2009, p. 163-171; COELHO, 2003, p. 95-98.

Ao incluir o aspecto pessoal na hipótese de incidência, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que o fato jurídico tributário “está sempre *ligado a uma pessoa*, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da *hipótese de incidência*.” (2003, p. 96, grifo do autor)

Por exemplo, no caso do Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), por força da Lei Complementar (LC) nº 87/1996, a concretização do aspecto material (operações relativas à circulação de mercadorias) está condicionada à qualificação jurídica do sujeito que a realize como contribuinte, entendido este, nos termos do artigo 4º, *caput*, da LC nº 87/1996, restritivamente como “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial”, as referidas operações de circulação mercantil.

Este aspecto da hipótese da regra-matriz de incidência revela-se igualmente importante para a definição do aspecto subjetivo do consequente normativo, isto é, para indigitar o sujeito passivo da obrigação tributária, embora este não necessariamente corresponde ao sujeito que realiza o fato jurígeno tributário.

De fato, o aspecto pessoal descreve apenas o contribuinte, na medida em que diz respeito à pessoa envolvida, pessoal e diretamente, com a concretização do fato estabelecido, pelo sistema jurídico, como jurígeno para fins tributários.

4.2.2 O consequente ou a consequência jurídica: a relação jurídico-tributária e a obrigação de pagar tributos

O direito atribui a determinado fato a qualidade de jurígeno, de modo que, verificando-se na realidade fenomênica, ele produz, de imediato, o seguinte efeito na realidade jurídica: a criação de um vínculo (obrigação tributária) entre o Estado (sujeito ativo) – ou algum preposto dele –, que passa a ser titular de quantia em dinheiro – ou em valor que nele se possa exprimir, como, por exemplo, as unidades fiscais de referências –, legalmente fixada (crédito tributário), e o contribuinte (sujeito passivo), ou um terceiro, que passa a ser devedor dessa quantia, devendo entregá-la ao Estado para se libertar do vínculo que lhe obriga.

Nessa relação, o sujeito ativo pode exigir o cumprimento do dever jurídico correlato ao seu direito subjetivo. Este dever redundará sempre numa conduta, comissiva ou omissiva, cujo descumprimento resulta na aplicação de uma sanção jurídica. Afinal, já se viu que o

direito, enquanto ordem social, atua sobre os comportamentos em sociedade, incumbindo aos indivíduos deveres cujo adimplemento exige (BETTI, 2006, p. 268).

Em outras palavras, com a ocorrência do fato jurígeno, que corresponde à hipótese de incidência descrita no antecedente da norma jurídico-tributária, nasce um vínculo jurídico que tem “certos e individualizados não só os sujeitos (ativo e passivo), como também o próprio conteúdo do dever jurídico e seu correlato direito subjetivo.” (CARVALHO, 2009, p. 101). Esse vínculo, a obrigação tributária, é a consequência jurídica que se analisa agora.

Chega-se ao ponto culminante da norma tributária e do direito tributário. Afinal, o tributo como norma é “o estudo da obrigação tributária, sua estrutura e sua incidência” (COÊLHO, 2003, p. 110). Este é, assim, o “ponto de referência principal” de todo o direito tributário, como afirma-o Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 87), ou, nas palavras de Geraldo Ataliba (2018, p. 37), o “centro da construção sistemática que se designa por direito tributário.”.

Com efeito, a obrigação tributária, cujo objeto é o crédito tributário, apresenta-se como o ponto nevrálgico não só do sistema tributário, que nele se inicia e se finda, mas, em certa medida, de todo o direito enquanto sistema de consequências jurídicas atribuídas a determinados fatos, segundo o princípio da imputação.

Tendo isso em vista, bem como o limite funcional de garantia de segurança jurídica do sistema jurídico como um todo, pode-se afirmar que a aplicação da norma tributária, que se dá em virtude da ocorrência do fato jurígeno com o fito de provocar a obrigação de pagar o tributo, ou seja, uma conduta que é prescrita pelo direito tributário por causa de sua relevância para a manutenção da vida social – é o momento decisivo para a aplicação do direito tributário e para este trabalho, na medida em que é justamente no instante da incidência da norma tributária, que a pretensão de se imiscuir na realidade jurídica da AED se faz mais presente.

Por um lado, na obrigação tributária pode verificar-se um ponto de intenso acoplamento entre o sistema jurídico tributário e o sistema econômico, na medida em que a obrigação tributária existe tão só para oportunizar o intercâmbio de conteúdo econômico, isto é, dinheiro ou valor que nele se possa exprimir, entre o patrimônio dos cidadãos e o do Estado.

Por outro, a obrigação tributária – estatuída de forma válida, evidentemente – ainda toca a uma noção de direito adquirido que se extrai a partir do princípio da segurança jurídica, entendido como a expressão da função sistêmica do ordenamento jurídico, haja vista que, ocorrido o fato jurígeno tributário, “nasce para o contribuinte e para a Fazenda Pública um

direito adquirido (de pagar ou de receber o **quantum** previsto).” (MORAES, 1984, p. 441, grifo do autor). Não há dúvida de que a estabilidade das posições jurídicas, porque diz respeito à confiabilidade e à previsibilidade do direito, é conseqüência da exigência sistêmica de segurança jurídica.

Por ora, deve-se verificar que o CTN, em seu Título II, cuidou da obrigação tributária, referindo-se, ao longo de quatro capítulos, aos elementos essenciais, imprescindíveis, dessa relação jurídica entre cidadão e Estado. Tais elementos são o fato gerador (hipótese de incidência, em verdade), o sujeito ativo, o sujeito passivo. No Título III, está a disciplina normativa do crédito tributário, que nada mais é do que a denominação dada ao objeto da obrigação tributária quando este se torna líquido e exigível mediante o ato de lançamento tributário. Em síntese, esse é o “arcabouço normativo que envolve a obrigação tributária” (BECHO, 2015, p. 494) no direito positivo brasileiro.

A relação jurídico-tributária, em verdade, subdivide-se em principal (obrigação de dar) e secundárias (deveres ou obrigações acessórias). Considerando o CTN, encontram-se previstas no artigo 113, §§ 1º e 2º, respectivamente. Nesse particular, merece ser reproduzida a explicação de Paulo de Barros Carvalho:

O que emerge claro, na análise do fenômeno jurídico da atividade impositiva do Estado, é a existência de um vínculo de natureza eminentemente obrigacional – prestação de dar –, ao lado de outros liames de caráter administrativo, atinentes ao dever que todos os cidadãos têm de colaborar com a administração pública, exercitando uma série de comportamentos, ora pela escrituração de documentos e livros, ora pela prestação de informações às autoridades governamentais. (CARVALHO, 2009, p. 156).

O conceito de obrigação tributária encontra-se no direito positivo brasileiro (BORGES, 2015, p. 150). Segundo o CTN, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória a depender do objeto da respectiva prestação. Entretanto, aquela, e não esta, é a obrigação tributária típica, porque, mensurável economicamente, consiste na transferência de parcela do patrimônio particular ao titular do crédito tributário (ZILVETI, 2009, p. 55). Ademais, vale lembrar que a relação jurídica é sempre intersubjetiva, pois, conquanto envolva em seu cerne o pagamento de um tributo, ela se dá entre sujeitos de direitos e de deveres, não entre estes e uma coisa qualquer.

Para o presente trabalho, como já assentado anteriormente, importa apenas a principal, que pode ter por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade cominada em razão do descumprimento de uma obrigação principal ou acessória. A obrigação tributária principal extingue-se com o pagamento do tributo, ou melhor, do crédito tributário.

A norma jurídica imputa à ocorrência de sua hipótese de incidência determinado tipo de conduta humana modalizada deonticamente. Em direito tributário, a conduta prescrita com obrigatoriedade consiste no pagamento do tributo ao Estado, o objeto da relação jurídico-tributária que se forma por força do consequente da norma tributária. Quer dizer, o elemento da obrigação tributária é a relação de crédito-débito em razão da qual uma parte pode exigir da outra a prestação determinada (ZILVETI, 2009. p. 41).

Amílcar de Araújo Falcão (1994, p. 1) definiu como “obrigação *ex lege* de Direito Público a relação jurídica através da qual a prestação de tributos é exigida pelo Estado”. É certo que a fonte da obrigação tributária só pode ser a lei, inclusive por força da CRFB/1988 que expressamente assim o consignou. Todavia, a previsão em lei não é suficiente para que se instaure a obrigação tributária. Além dela, faz-se mister, ainda, que ocorra concretamente o fato jurígeno que, fundamentando o surgimento da relação jurídica, ocupa o pressuposto da norma jurídico-tributária de incidência.

Em outras palavras, a obrigação tributária é o efeito jurídico prescrito pela norma tributária em função da ocorrência, no mundo fenomênico, do fato jurígeno descrito no seu antecedente (ou hipótese de incidência) e que corresponde à parcela da realidade social que foi juridicizada, tornando-a suficiente e necessária para a produção do referido efeito: o “laço abstrato que, assumindo formas diferentes, amarra o sujeito passivo aos desígnios impositivos da entidade tributante.” (CARVALHO, 2015b, p. 636).

A obrigação tributária é “um dos polos da relação tributária, a sujeição passiva, implicado na [sic] correlação com uma pretensão do sujeito ativo dessa relação (fisco).” (BORGES, 2015, p. 146). Decerto, o dever de um sujeito corresponde ao direito de outro, de sorte que “a afirmação de que alguém tem um direito (reflexo) a que um outro se conduza em face dele pela maneira devida não significa senão que este outro é obrigado a conduzir-se em face dele de determinada maneira.” (KELSEN, 2006, p. 185). No mesmo sentido apontou Emilio Betti (2006, p. 277), afirmando que “o conceito de ‘expectativa da prestação’ tem o mesmo alcance que o conceito de ‘dever de prestar’”.

A obrigação tributária, enquanto conduta obrigatoriamente prescrita, confirma a marca do sistema jurídico em geral, qual seja a de instrumento de regulação das condutas por intermédio da imputação de qualidades e de efeitos, todos sempre jurídicos, específicos aos fatos que se encontram sob o seu amplo âmbito de conformação da vida social.

Logo, enquanto consequência da imputação que se opera em função da ocorrência do fato jurígeno, a relação jurídica tributária, que vincula o Estado e o cidadão em torno do tributo, é importante, porque a disciplina dos comportamentos humanos se obtém por meio da

constituição de direitos subjetivos e de deveres jurídicos que se vinculam pela relação jurídica.

Pelo exposto, tem-se que o conseqüente normativo descreve a consequência jurídica da norma tributária: a relação jurídica tributária, cujo objetivo derradeiro é o pagamento do tributo. Mas, mais do que isso, esse núcleo relacional da regra-matriz de incidência define “o dever, esclarecendo quem é o credor e quem é o devedor, como se calcula o valor da prestação, onde, como e quando deve ser paga.” (COELHO, 2003, p. 93). Eis, a seguir, os aspectos do conseqüente da norma tributária, igualmente expendidos *em passant*.

4.2.2.1 O aspecto subjetivo

O aspecto subjetivo, que, como visto acima, não se confunde com o aspecto pessoal, presta-se à identificação concreta, dado que ocorrido o fato jurígeno descrito na hipótese, dos sujeitos que, dotados de capacidade tributária, integram a relação jurídico-tributária.

Como em toda relação obrigacional, entendida como a relação que envolve o cumprimento de um dever jurídico, existe um polo ativo, ocupado pelos sujeitos que podem exigir o cumprimento, e existe um polo passivo, ocupado pelos sujeitos de quem se pode exigir o cumprimento. Tem-se, assim, na prestação, juridicamente reputada como devida, um núcleo de expectativas normativas, tanto do obrigado, quanto do credor.

4.2.2.1.1 O polo ativo da relação tributária

O sujeito ativo da obrigação tributária é o titular do direito subjetivo à percepção do tributo devido, de tal modo que a ele se confere o poder de exigir do sujeito passivo o cumprimento do seu dever, o qual consiste na prestação do tributo. Ser sujeito ativo numa relação jurídico-tributária pressupõe capacidade tributária, pois esta implica a aptidão para ser titular do direito envolvido na relação em questão, ou seja, para receber o tributo.

Cumprir reiterar que o sujeito ativo da relação tributária tem capacidade tributária. Esta, porém, não se confunde com a competência tributária. Embora o sujeito competente possa coincidentemente ser o sujeito ativo da relação, não existe uma relação de necessariedade. O direito tributário brasileiro distingue entre a capacidade de exigir o tributo devido, podendo realizar atos que tendam à fiscalização, à apuração e à arrecadação do crédito tributário, e a competência para instituir ou majorar o tributo. Daí a insuficiência redacional que se pode apontar no artigo 119 do CTN.

Com efeito, a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária (ou seja, proceder à liquidação da obrigação tributária, convertendo-a em crédito tributário propriamente dito e, em seguida, tomar todas as providências juridicamente cabíveis para compelir o adimplemento da obrigação pelo sujeito passivo) não se confunde com a pessoa jurídica de direito público interno titular da competência constitucional para instituir o tributo.

Por isso é que o polo ativo da relação jurídico-tributária, uma relação de direito público por excelência, não necessariamente é ocupado por um sujeito de direito público. Este fenômeno é reconhecido na literatura tributária pelo termo “parafiscalidade”.

Assim, a capacidade tributária para exigir determinado tributo pode residir com o ente competente para a criação dele, pode ser transferida a outro sujeito de direito público ou, ainda, a sujeitos de direito privado. Isso quer dizer que, por exemplo, um Estado-membro da Federação competente para a criação do tributo X pode manter com ele mesmo a capacidade tributária ativa, pode transferi-la a uma de suas autarquias (pessoas jurídicas de direito público) ou, ainda, a particulares, como os tabeliões.

Em qualquer caso, o titular do tributo, ou melhor, do crédito tributário, objeto da relação tributária, tem o poder-dever de exigir o cumprimento da prestação. Com efeito, ao sujeito ativo dessa relação de direito público não se faculta a cobrança do crédito, esta, por força de lei, é-lhe prescrita, de modo que ele tem o dever jurídico de exigí-lo, por intermédio do “exercício das funções de arrecadação e fiscalização, sob pena de aplicação das consequências legais decorrentes de sua omissão, que caracteriza ilícito configurador da hipótese de norma jurídica sancionante.” (BERNARDES, 2009, p. 162).

4.2.2.1.2 O polo passivo da relação tributária

No polo passivo da obrigação tributária principal, encontram-se o sujeito que, sendo contribuinte ou responsável (artigo 121, incisos I e II, do CTN), está obrigado a pagar o tributo devido, mais especificamente satisfazer o crédito tributário. Esse sujeito passivo pode ser qualquer pessoa, natural ou jurídica, independentemente de personalidade jurídica ou de capacidade civil, a quem a lei atribui o dever de pagar o tributo.

O contribuinte é o sujeito passivo que, ocupando o aspecto pessoal da hipótese de incidência, tem uma relação pessoal e direta para com a situação concreta que corresponde à descrição em abstrato do fato jurígeno no referido núcleo antecedente da norma jurídico-

tributária de conduta. Trata-se de uma hipótese de sujeição passiva direta. O contribuinte pode ser também o responsável pelo pagamento do tributo, mas não tem que ser assim.

A lei pode atribuir essa responsabilidade a um terceiro, denominado de responsável tributário, reservando-a ou não, de forma solidária ou subsidiária, ao contribuinte. Esse terceiro, que não é contribuinte, é obrigado ao pagamento do tributo apenas por força de lei, apesar de não manter uma relação direta e pessoal para com o fato gerador. Cuida-se, assim, de uma hipótese de sujeição passiva indireta quando o dever jurídico de pagar o tributo é imputado, por força da lei, sobre um sujeito que tem algum vínculo com o fato jurígeno, mas não necessariamente o realizou ou participou de sua realização.

Conforme a disciplina dada à matéria pelo CTN (artigos 124 e 128 a 138), dá-se a assunção da condição de responsabilidade tributária de duas maneiras: (i) por substituição do contribuinte no polo passivo da obrigação por motivos legais, ou (ii) por transferência da obrigação⁹⁷.

Note-se que, no caso da responsabilidade por substituição, a rigor, não se verifica um caso de sujeição passiva indireta, pois o dever de pagar o tributo surge para o “responsável” tão logo o fato jurígeno é realizado pelo contribuinte. Desse modo, está-se diante de uma hipótese de sujeição passiva direta, na qual o pagamento é referente à dívida tributária própria, e não alheia, em função de fato de terceiro, com o qual sempre deve estar em relação para que não sofra, além do ônus jurídico do cumprimento do dever tributário, o ônus econômico da prestação.

Por sua vez, a responsabilidade consiste em modalidade em que o dever de pagar o tributo, originariamente atribuído com a ocorrência do fato jurígeno ao contribuinte, em virtude de fato posterior, é, parcial ou completamente, transferido para o terceiro, que, assim, torna-se responsável pelo pagamento.

A responsabilidade tributária, como forma de sujeição passiva da relação obrigacional de direito tributário, é solo fértil, de onde florescem inúmeras discussões doutrinárias. Elas, porém, não interessam ao presente trabalho⁹⁸.

⁹⁷ Além das principais espécies de responsabilidade por transferência que arrola expressamente – a dos sucessores *causa mortis* e *inter vivos*, a de terceiros e a por infrações –, o CTN dispõe, no artigo 128, que o legislador ordinário pode estabelecer outros casos de responsabilidade desde que o faça, expressamente, por meio de lei em sentido estrito, atribuindo-a obrigatoriamente a um sujeito que tenha relação para com o fato jurígeno da hipótese de incidência.

⁹⁸ Na literatura do direito tributário brasileiro, podem ser verificadas divergências conceituais, especialmente em relação à nomenclatura que se adota. Por exemplo, em vez de afirmar que existe uma modalidade por transferência que pode se dar de forma parcial ou total, sustenta-se que existiram duas modalidades distintas: uma quando a transferência for total (“por transferência”) e outra quando a transferência for parcial (“por extensão”). Nesse sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva (2018, *passim*), quem, além de sustentar tal divisão entre responsabilidade por transferência e por extensão, entende haver uma outra modalidade de

Por último, embora não se trate, *a priori*, de caso de sujeição passiva da obrigação tributária principal, pois não participam da relação jurídico-tributária, merecem destaque os “retentores de tributos”. Os retentores de tributos alheios são sujeitos que, por força de lei, tornam-se responsáveis não pelo pagamento do tributo, salvo se a lei assim dispuser como consequência da não retenção, mas, sim, pela retenção do tributo devido por terceiro e pelo recolhimento do mesmo ao sujeito ativo da obrigação tributária.

4.2.2.2 O aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo decorre do próprio objetivo da norma tributária, qual seja o pagamento do tributo. Afirmá-lo é praticamente despiciendo, haja vista que a razão de ser da norma de conduta tributária é o pagamento do crédito tributário e, em sendo assim, impõe-se que, por uma questão de lógica, conheça-se o valor devido ou o *quantum debeatur*.

Para tanto, este aspecto, que se presta a definir o modo pelo qual há de ser determinado o conteúdo (crédito) da obrigação tributária, é composto, primordialmente, por dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

De um lado, a base de cálculo, diretamente relacionada com a hipótese de incidência, é a unidade de medida e a expressão econômica do aspecto material do fato jurígeno. Dela depende o *quantum* do crédito tributário, porque consiste no “ponto de partida das operações matemáticas a serem realizadas [...] tendo em vista a apuração do *quantum debeatur*.” (CARRAZZA, 2010, p. 167). Misabel Derzi resume a base de cálculo como sendo:

[...] a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária. (DERZI, 2013, p. 38).

Luís Eduardo Schoueri lembra que a base de cálculo “pode dar-se nas sistemáticas *prae-* e *postnumerando*, conforme o legislador decida, ou não, condicionar a apuração do tributo à efetiva ocorrência do fato jurídico tributário.” (2018, p. 551).

De outro lado, a alíquota é, em regra⁹⁹, um fator que, expresso em forma percentual, aplica-se à base de cálculo. Em relação a esta, a alíquota, quando percentual, pode ser proporcional, progressiva ou regressiva.

responsabilidade tributária: a responsabilidade *ex voluntate*, na qual o terceiro, não contribuinte, assumiria, voluntariamente, a condição de responsável pelo pagamento do tributo devido.

⁹⁹ A alíquota pode aparecer em percentual, em termos fracionários ou mesmo em dinheiro.

Por sua clara relação de dependência para com a base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho reputa-a como “mero elemento auxiliar do ‘quantum’ tributário.” (2009, p. 180).

Assim, em conjugação simbiótica, esses elementos permitem precisar, matematicamente, o crédito tributário de que deve o sujeito passivo se desincumbir mediante o respectivo pagamento ao sujeito ativo.

Entretanto, duas ressalvas a respeito da composição do aspecto em questão se impõem.

Primeiro, impende que se destaque se tais elementos, embora componham o aspecto em questão, não se fazem presentes, da mesma maneira, em todas as espécies tributárias. Um exemplo trivial dessa realidade é a própria existência das taxas, conforme o artigo 145, inciso II, da CRFB/1988.

Segundo, este aspecto não se esgota nos referidos elementos. Ele também abarca – ao menos em alguns casos, aos quais Renato Lopes Becho denomina de “tributos de quantificação complexa” (2015, p. 145) adições, deduções e cálculos de diversas ordens para fazer após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Pela consistência lógica do argumento, não se pode deixar de concordar que, “[e]nquanto o *devedor* for obrigado a fazer operações para conhecer o *seu débito*, e o credor, par apurar o *seu crédito* (lançá-lo), necessitar também de fazê-las, já praticada a aplicação da *alíquota sobre* a base de cálculo, não se terá esgotado o *elemento quantitativo*” (COELHO, 2003, p. 99). A ratificá-lo, no direito tributário brasileiro, apresenta-se, a título de exemplo, toda a sistemática da não cumulatividade dos tributos (MOREIRA, 2018, *passim*).

Em resumo, é neste aspecto que se dimensiona o substrato econômico da materialidade da regra-matriz de incidência tributária, a fim de conhecer o tributo efetivamente devido, ou melhor, o crédito tributário, não mais em abstrato, apenas como dever jurídico que surge por força da incidência da norma tributária de conduta, mas, sim, em concreto, já na qualidade de obrigação tributária certa, líquida e exigível.

Por fim, cumpre ressaltar que, por força do princípio da legalidade, textualmente explicitado no artigo 97, inciso IV, do CTN, a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvadas às exceções constitucionalmente previstas, somente se dá por meio de lei em sentido estrito.

4.2.2.3 O aspecto procedimental

Por último, mas não menos importante, tem-se o aspecto procedimental do consequente normativo, fruto da tese de Flávio Bernardes (2006, *passim*). Com efeito, trata-se

de aspecto essencial da norma jurídico-tributária, porquanto imprescindível para que o sujeito ativo possa exercer o seu direito subjetivo em face do sujeito passivo, a fim de exigir-lhe o pagamento do tributo devido.

Esse aspecto encontra-se expressamente previsto pela definição legal de tributo quando nela há referência à atividade administrativa plenamente vinculada. Esta atividade é obrigatória para o desenvolvimento correto da relação jurídico-tributária, especialmente no tocante à liquidação do crédito tributário e à constituição do título executivo extrajudicial (BERNARDES, 2009, p. 176).

Tal atividade consiste no chamado ato administrativo de lançamento tributário, cuja finalidade é identificar a ocorrência de todos os aspectos referentes ao fato jurígeno, bem como os sujeitos ativo e passivo da relação tributária propriamente dita, quantificando-a, para, enfim, formalizar a obrigação tributária e viabilizar o prosseguimento do procedimento tributário administrativo para a sua cobrança. Quer dizer, trata-se de ato de aplicação da regra-matriz de incidência tributária ao caso concreto, à situação individual.

A necessidade do aspecto se deve ao fato de que, com a implicação da consequência jurídica da norma tributária de conduta, deve dar-se a configuração da relação jurídico-tributária de tal sorte que esteja “completo, em todos os seus ângulos, o desenho jurídico daquele instrumento que orienta e disciplina comportamentos humanos” (CARVALHO, 2009, p. 115). Entretanto, não apenas nisso reside a importância do aspecto em questão, confira-se a explicação nas palavras de Flávio Bernardes:

O direito material de arrecadação e fiscalização, existentes na obrigação tributária, exercitável pelo sujeito ativo perante o passivo, não podem se realizar de qualquer forma, face à natureza desta relação. A relação é compulsória, em que o poder público invade a esfera patrimonial do cidadão, exigindo o pagamento de determinada importância (crédito tributário), formalizada por ato do próprio fisco, titular do direito, ensejador da formação do título executivo sem a anuência do sujeito passivo da obrigação. Somente através do procedimento administrativo que se assegura ao destinatário da norma sua participação na formalização do crédito tributário exigido, garantindo o exercício dos direitos previstos pelo sistema jurídico na formação do título executivo, que permitirá a satisfação da pretensão do credor. Este conjunto ordenado de atos, com a finalidade de aplicar a norma jurídica tributária, inicia-se a partir do exercício do direito de fiscalização por parte do sujeito ativo, quando se instaura o procedimento administrativo tributário. Sua finalização, no entanto, dependerá da modalidade de lançamento adotado para o tributo, bem como pelos fatos jurídicos identificados pelo fisco no desenvolvimento de sua atividade. (BERNARDES, 2006, p. 156-157).

Destarte, a relevância deste aspecto é ainda mais clara quando se lembra de que o direito tributário insere-se no campo do direito público, o que, *ipso facto*, implica que o pagamento do tributo é uma conduta obrigatória não apenas do ponto de vista do credor que

quer o pagamento, mas também do ponto de vista de todo o sistema jurídico, o que, em última análise, significa ser obrigatório do ponto de vista da sociedade como um todo, que constrói suas expectativas sobre as bases do direito posto.

A respeito do pensamento normativista, responsável pela construção teórica da regra-matriz de incidência tributária trabalhada na seção anterior, Paulo Caliendo aduz, ao que parece com razão, que “muitos dos problemas de interpretação do Direito Tributário são problemas de definição dos elementos nucleares de entendimento do jurídico.” (CALIENDO, 2009, p. 255).

Em sendo assim, já apropriada e suficientemente expostos, em conformidade com os marcos teóricos eleitos para conduzir o raciocínio expandido no presente trabalho, os limites funcional e estrutural que conformam a existência do sistema do direito tributário, deve dar-se início à perquirição acerca do cabimento da proposta da AED de viés posneriano no processo de aplicação do direito tributário que deve concretizar o preceito regulatório da norma tributária, a saber, a relação jurídico-tributária e, em última análise, o pagamento de tributo.

5 A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS

“A questão aqui, claro, não é a diferença entre argumentos bons e maus, entre argumentos mais e menos convincentes, pois são todos argumentos. Para que se compreenda a argumentação, faz-se mister, em primeiro lugar, verificar o algo que os argumentos não podem conseguir e o algo que eles não podem causar. E esse algo é: alterar o símbolo de validade do direito.” (LUHMANN, 2004, p. 305, tradução nossa)¹⁰⁰.

Chega-se, enfim, ao cúmulo do presente trabalho. Nesta seção, a partir de tudo o que foi exposto anteriormente nas seções 2, 3 e 4, verificar-se-á se a proposta consequencialista de aplicação do direito que o pragmatismo oferece é efetivamente válida, independentemente de seus pontos positivos e de seus pontos negativos, perante a realidade do sistema tributário nacional que, por sua vez, representa uma limitação, tanto funcional, quanto estrutural, à tributação, isto é, à aplicação do direito tributário, no Brasil.

Em primeiro lugar, certo de que tudo possui, ao mesmo tempo, um lado positivo e um lado negativo que se pode destacar, cumpre consignar que o presente trabalho não pretende abordar as teorias da argumentação jurídica, o giro hermenêutico, a retórica, o positivismo, o pós-positivismo, o neoconstitucionalismo e outros temas quejandos que têm a ver com a aplicação do direito; e realmente não os aborda, senão de forma tangencial.

Em segundo lugar, quando fala em argumentação, o presente trabalho está a se referir à argumentação na qualidade de produto do raciocínio humano. A argumentação consiste na produção de argumentos. Por sua vez, um argumento (válido) é a relação entre a premissa (ou premissas) e a conclusão a que se chega a partir da premissa.

Desse modo, a argumentação é o resultado da conjunção de um antecedente e de um conseqüente. Assim, se o raciocínio ocorrer dentro do sistema jurídico, isto é, se forem jurídicos os argumentos construídos, tendo em vista suas premissas e suas conclusões, então a argumentação também será jurídica e, como será demonstrado, ela passa, necessariamente, pelos limites do direito tributário.

O presente trabalho tampouco tem a pretensão de oferecer a única resposta correta, o método indefectível ou a fórmula infalível para a aplicação do direito tributário brasileiro. Sem dúvida, o escopo deste trabalho é deveras comedido.

¹⁰⁰ *The issue here, of course, is not the difference between good arguments and bad, between more convincing arguments and less convincing arguments, for they are already arguments. In order to understand argumentation it is important, first of all, to see what arguments cannot achieve and what they do not cause. And that is: to alter the symbol of validity of law.*

Pretende-se apenas demonstrar (i) que a função e a estrutura do direito, na qualidade de limites intransponíveis da realidade jurídica¹⁰¹, consubstanciam-se na condição sem a qual toda a aplicação do direito tributário perece e, ainda, (ii) que qualquer teoria ou método que a ignore será um castelo de areia, como parece ser o caso do pragmatismo jurídico, na medida em que a referida condição é imprescindível para a concretização da norma tributária de conduta, cuja incidência redundaria na obrigação tributária, ou seja, no tributo, que é o próprio núcleo do direito tributário e concerne, diretamente, aos cidadãos, ao Estado e, também, ao sistema econômico de onde saiu a AED.

A centralidade da questão para a concretização do direito tributário seria *per se* suficiente para justificar a necessidade de tal demonstração. No entanto, em razão da expansão progressiva do pluralismo metodológico – mormente com inclinação economicista, tal qual a AED – como proposta de aplicação para o direito tributário, o que se confirma com a promulgação da Lei nº 13.655/2018, realça-se a necessidade de realizá-la.

De fato, no âmbito do direito tributário, a utilização de argumentos consequencialistas (“consequências práticas”) é uma questão muito delicada, haja vista que o fato jurígeno da tributação está diretamente atrelado aos setores econômicos e financeiros da sociedade e, portanto, aos fatos sociais econômicos e financeiros.

Essa discussão, conquanto atual, não é nova. Decerto, mormente em direito tributário, dado que o campo de incidência de suas normas é composto por fatos cujos aspectos econômicos sobejam, atrai a controvertida interpretação econômica do direito tributário, também conhecida na literatura nacional como interpretação em função do resultado (NOGUEIRA, 1982, p. 12-13), utilizando-se do critério da consideração econômica, pioneiramente introduzido no direito tributário por Enno Becker na Alemanha.

Para essa modalidade de interpretação, a aplicação da regra-matriz de incidência tributária estaria condicionada pela “ocorrência de *atos econômicos*, estes sim o verdadeiro conteúdo da hipótese de incidência. [...] firmando-se, daí, na busca da construção da norma jurídica a partir de sua finalidade” (SCHOUERI, 2018, p. 762, 771, grifo nosso). Nesse sentido, a norma tributária “não é mais considerada segundo suas características formais, mas sim regulada segundo seu conteúdo substancial. [...]” (ZILVETI, 2009, p. 186).

¹⁰¹ Trata-se de limites intransponíveis quando se está a falar da realidade jurídica que foi construída, ou melhor, exposta, no âmbito deste trabalho, a partir das premissas teóricas utilizadas, quais sejam a teoria geral dos sistemas autopoieticos, de Niklas Luhmann, e a teoria pura do direito, de Hans Kelsen. Essas teorias foram utilizadas em razão do potencial que têm de explicar, quando combinadas, os aspectos mais basilares do fenômeno jurídico.

Ricardo Lobo Torres, ao analisar o artigo 109 do CTN, considera que tenha havido a consagração da interpretação ou do método teleológico. Para ele, este método se baseia no fim da norma e, no campo do direito tributário, traduz-se “na interpretação *econômica* (ou consideração econômica – *wirtschaftliche Betrachtungsweise* para os alemães)” (2006, p. 145). No imo dessa concepção está a ideia de que o aplicador não se depara com limitações apriorísticas à sua atividade – algo parecido com a tese antifundacionalista do pragmatismo. Assim, Ricardo Lobo Torres defende que a “interpretação do Direito Tributário se subordina ao pluralismo *metodológico*.” (2006, p. 153), supondo que o sistema jurídico é aberto (2006, p. 157), de tal sorte que vai além e afirma:

A interpretação entre Direito e Economia substitui o reducionismo economicista e o formalismo jurídico, bem como desfaz o corte entre interpretação jurídica e econômica. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre sub specie juris. Relevantes, por conseguinte, os resultados da Economia Política e da Economia do Direito, inclusive no que concerne ao planejamento estatal e das empresas e à economicidade dos tributos. (TORRES, 2006, p. 162).

Em nome do rigor científico, impende que a interpretação em função do resultado segundo o critério da consideração econômica seja distinguida da AED, porque de fato não se confundem uma com a outra. Enquanto a interpretação econômica busca extrair sentido jurídico diretamente da realidade econômica, AED é uma metodologia de caráter economicista que se presta à tentativa de prever as consequências que podem advir da aplicação do direito.

Não obstante se distingam, na prática sustentar a interpretação econômica parece contribuir para a incursão da AED no campo do direito tributário, reforçando a disposição pragmatista trazida pela Lei nº 13.655/2018. Essa contribuição, voluntária ou involuntária, ocorre, seja pela referida confusão que não raramente ocorre entre a realização de uma análise econômica do direito e a defesa da tese de que haveria a prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica na aplicação das normas tributárias; seja porque ambas assumem a premissa de que pode haver uma conexão direta entre o direito e a economia, de tal modo que se passa a enxergar “uma possibilidade para intervenções normativas da análise econômica do direito” (KRAFT; KRENGEL, 2003, p. 8-9, tradução nossa)¹⁰².

De resto, tendo em vista a pertinência da interpretação jurídica ao objeto desta seção, dá-se enchança a outro esclarecimento que se faz igualmente necessário, porque diz respeito tanto à interpretação, quanto à aplicação, haja vista que se aplica a lei, interpretando-a.

¹⁰² *Here exists a possibility for normative statements of the economic analysis of law.*

A aplicação da norma é algo que concerne tanto aos seus destinatários, quanto aos órgãos aplicadores do direito, dentre os quais se destaca, por sua função jurisdicional, o Poder Judiciário que profere decisões que têm força de definitividade no tocante à interpretação do direito¹⁰³. Emilio Betti explica que:

[...] a observância espontânea, bem como a verificação vinculante e a realização forçada da norma configuram aquela que na linguagem corrente se chama de aplicação da lei, a sua atuação. Portanto, essa normalmente tem a sua premissa indispensável na interpretação, visto que a compreensão correta também garante a aplicação correta da norma ao caso concreto (BETTI, 2007, p. 12).

A incidência da norma tributária desencadeia a produção de seus efeitos jurídicos que consistem nas duas faces da relação jurídico-tributária, o conseqüente normativo. E, a partir de então, passa-se a exigir a concretização dessa relação jurídica prevista no mundo da abstração jurídica. Isso porque, se a incidência é infalível, a observância não o é, sendo inerente à realidade jurídica a possibilidade da frustração, como visto na seção 3 deste trabalho.

A observância ou o cumprimento da norma depende da prática efetiva do comportamento concreto, cujo conteúdo corresponde ao conteúdo da consequência prevista na realidade abstrata do direito.

Destarte, a aplicação é a atuação concreta ou o cumprimento da norma jurídica após o exame de sua validade, de sua vigência e seu conteúdo. É a imposição, pelo direito, da observância à norma ou da consequência de sua inobservância (MACHADO, 2015, p. 59). O cumprimento de uma norma pode se dar de forma voluntária ou forçada. Sempre que não se der de forma voluntária, dar-se-á a aplicação da mesma.

A aplicação do direito tributário corresponde à imposição do conseqüente da norma jurídica tributária (MACHADO, 2018, p. 76): seja o Poder Judiciário, seja o Poder Executivo, quando chamado a decidir em razão da competência juridicamente constituída para tanto, deve tomar a decisão de aplicar a norma tributária diante de sua incidência se o tributo, então devido, não for espontaneamente pago.

Assim, a referida imposição sempre ocorre não por intermédio dos “procedimentos que compõem seu conseqüente normativo e pela norma processual, sempre que os deveres

¹⁰³ Niklas Luhmann fala em cumprimento e em imposição, distinguindo-os: “Falaremos de cumprimento, quando e na medida em que se atua conforme às normas. Falaremos de imposição quando e na medida em que a ação divergente da norma desencadeie atividades especiais que servem à manutenção do direito ou à reconstituição das condições jurídicas. A imposição, portanto, não é cumprimento, mas sim uma ação de outro tipo que, por seu lado, também pode ou não cumprir normas. A imposição expectável é uma das variáveis mais essencialmente determinantes da quota de cumprimento.” (LUHMANN, 1985, p. 70).

estatuídos nas demais normas não forem voluntariamente realizados.” (BERNARDES, 2006, p. 161-162).

Ao fim e ao cabo, ao direito, ou melhor, à norma jurídica importa realizar a aplicabilidade de que goza *a priori*. Decerto, ter a possibilidade de ser aplicada equivale à capacidade que a norma jurídica tem de se transformar em realidade eficiente, ou seja, de ser eficaz e efetivamente modalizar deonticamente (obrigar, proibir ou permitir) o comportamento humano, sendo este o propósito derradeiro do direito na qualidade de ordem social.

A capacidade de produzir os respectivos efeitos, como o nascimento da relação jurídica no caso da norma tributária, é imprescindível para toda norma jurídica, na medida em que a sua razão de ser é precisamente regular, diretamente ou indiretamente, as relações sociais, mais especificamente as condutas humanas (SILVA, 2015, p. 51). Afinal, a norma jurídica é uma norma social de conduta que goza de caráter obrigatório.

Destarte, a aplicação da norma tem a ver com a sua observância, com a sua força normativa, com a sua obrigatoriedade ou, em suma, com a submissão de uma relação da vida social à sua prescrição. Todas essas questões se relacionam diretamente com os limites funcionais e estruturais do direito que, expendidos anteriormente, delimitam a existência da realidade jurídica, o que é ratificado pelo fato de que o Estado de Direito é justamente “uma exigência que se refere à estrutura da ordem jurídica.” (PFERSMANN, 2014, p. 98).

Ao direito moderno compete a função de garantir segurança jurídica em relação às normas jurídicas (intrassistêmica), que devem ser estáveis, cognoscíveis, previsíveis e confiáveis e, assim, garanti-la para os demais sistemas sociais (intersistêmica) que o observam.

O direito representa o centro de certeza no tocante aos comportamentos que são expectáveis e, por isso, exigíveis de quem participa da vida social.

Esses comportamentos são normatizados pelo direito, em nome da sociedade, que os transforma em expectativas normativas por considerá-los relevantes para orientar a vida social e, desse modo, reduz a complexidade no mundo das experiências para que haja o correto funcionamento do sistema global (sociedade e demais sistemas parciais): “[e]m todos os sistemas parciais da sociedade, até mesmo em qualquer ação individual encontra-se uma referência direta ou indireta a expectativas comportamentais congruentemente generalizadas.” (LUHMANN, 1985, p. 52-53). Um desses comportamentos, que diz respeito tanto ao direito, quanto à economia, é o de pagar tributos.

Todos os sistemas, que produzem sentidos específicos a partir da própria experiência da realidade, operam segundo suas expectativas. Por óbvio, se as expectativas forem estáveis, a operação será otimizada. Então, esses sistemas buscam, no direito, a estabilidade necessária para suas expectativas em relação aos comportamentos em sociedade.

Contudo, isso só é possível se o direito cumpre sua função sistêmica. Quer dizer, o direito precisa normatizar as condutas devidas, ou seja, regulá-las por meio das normas jurídicas, para garantir e transmitir estabilidade (segurança) em relação àquilo que se pode esperar em termos de comportamento.

Para o exercício dessa função, o direito possui uma estrutura especializada que lhe permite observar a realidade e dela extrair, seletivamente, a matéria-prima de que precisa para manter sua própria operação *qua* centro de certeza referentemente às expectativas de comportamento. A matéria-prima é o universo das condutas sociais que podem, em tese, existir na complexidade e na concretude da realidade social e sobre o qual o direito reivindica competência regulatória (RAZ, 1999, p. 150).

Selecionando as condutas que submete à sua regulação para que se estabilizem como expectativas normativas, o direito simplifica e orienta a vida em sociedade. Com a estabilização da expectativa normativa para servir de base às normas jurídicas (programas condicionais), é que passa a ser possível a implementação do valor do referido código operativo para o direito reagir positiva ou negativamente, junto com os programas decisórios que se ligam à estrutura do sistema, aos acontecimentos que o ambiente circundante lhe submete.

Com efeito, por intermédio da mencionada codificação bivalente “direito/não direito” que opera como filtro ou referência aos elementos que se coadunam com a sua racionalidade, o direito atribui às condutas que seleciona o sentido especificamente jurídico de modelo daquilo que deve ser (dever-ser), de modo que ele as possa compreender e, incorporando-as na autopoiese do seu sistema, operar com base nelas. Compreender é, ao fim e ao cabo, atribuir sentido, ou melhor, fazer sentido e o direito só compreende o que consegue enxergar à luz de seu filtro (“direito/não direito”). Afinal, o direito é um sistema social autopoietico.

Isso pressupõe que ele opere fechado em si mesmo, de forma autorreferencial, porque sempre atento aos limites, operativos e cognitivos, que lhe são impostos por sua própria estrutura (autorreferência), mas, ao mesmo tempo, cognitivamente aberto à realidade (heterorreferência), de onde extrai os referidos elementos, as condutas sociais, para compor a sua própria estrutura, atribuindo-lhes o significado jurídico daquilo que deve ser, e construir a sua própria realidade segundo o seu código (“direito/não direito”).

Destarte, pode-se afirmar que o mundo jurídico possui uma importância em si mesmo. Por exemplo, não existem relações jurídicas senão entre “a norma que prevê o dever e a norma que confere um poder cujo nascimento se dá pelo inadimplemento daquele” (GRECO, 1974, p. 26). Nada obstante, fala-se em relação entre o contribuinte e o Estado, porque estes são os sujeitos que põem em curso e podem representar as referidas normas na prática, embora, com efeito, não se confundam. O ponto é que o mundo jurídico é um mundo em si mesmo.

Nada obstante, não há dúvida de que as “mudanças econômicas e sociais constituem o fundo e a razão de ser de toda a evolução jurídica” (MAXIMILIANO, 2018, p. 146), que se adapta a elas de forma autorreferencial para atender à necessidade que a sociedade tem de expectativas de comportamentos estáveis.

O direito se trata, pois, de uma realidade autônoma, mas não hermética.

É óbvio que o direito não é hermético, nem poderia sê-lo: o direito só existe na sociedade (*ubi societas ibi ius*), nunca no vácuo (*ex nihilo nihil fit*). Então, para que não reste qualquer dúvida, afirme-se que a autopoiese não é hermeticidade, é “a continuidade interminável da produção de elementos do sistema por meio dos elementos do sistema” (LUHMANN, 2017, p. 150, tradução nossa)¹⁰⁴.

Essa realidade autopoietica não é exclusividade do direito. Com efeito, a economia também é um sistema social autopoietico e, por esse motivo, também constrói a própria realidade. A realidade da economia, porém, não se orienta pelo filtro “direito/não direito”, mas, sim, a partir da diferença “pagamento/não pagamento”, a fim de que pagamentos sejam capazes de gerar pagamentos e assim por diante.

Se, de um lado, o direito pelega com a estabilização das expectativas normativas congruentemente generalizadas para que estas resistam e orientem o comportamento em sociedade no tempo, de outro, a economia se preocupa em permitir as relações monetizáveis que ocorrem em meio ao cenário de escassez presente de bens e de serviços, mas, principalmente, em distribuir segurança em relação ao futuro, o que ocorre quando viabiliza a possibilidade de uma satisfação futura das necessidades e das utilidades da sociedade (dinheiro, bens e serviços), mediante a generalização do sentido do dinheiro como forma de pagamento aceita em troca de tais bens e serviços na sociedade (LUHMANN, 2017, p. 140-149).

¹⁰⁴ *Para el sistema, autopoiesis implica una continuidad interminable de la producción de elementos del sistema por medio de los elementos del sistema.*

Como o direito e a economia são ambos sistemas sociais, ou seja, compartilham a sociedade como ambiente em comum, é óbvio que se comunicarão um com o outro a partir da mesma base objetiva, *in casu* a tributação. Mormente aqui, no âmbito da tributação, cujo campo de incidência é, no mundo do ser, composto por fatos de substrato econômicos que foram juridicizados e, por isso, levam o direito tributário a aceitar, segundo os seus próprios limites, determinados influxos da economia, mas tão somente à medida que sejam essenciais ao cumprimento da função sistêmica do próprio direito (LUHMANN, 1985, p. 19).

Então, o fato de que o direito é regido pelo seu próprio código e não pelo da economia não significa que ele possa simplesmente ignorar a economia como um todo. Já se viu que não o faz. Assim como o direito não pode ignorar a economia, esta não pode ignorar aquele. De fato, ela “não pode ignorar que comportamentos são qualificados pelo direito como lícitos e quais são contrários ao direito” (LUHMANN, 2017, p. 165, tradução nossa)¹⁰⁵.

A grande questão é saber em que medida o código de um sistema é relevante para o outro e essa medida é dada por cada sistema, que a decide com base no seu próprio código e seus próprios programas (LUHMANN, 2017, p. 166). Por isso, o direito assimila, “de acordo com os seus próprios critérios, os fatores do meio ambiente, não sendo diretamente influenciado por esses fatores.” (NEVES, 1994, p. 157).

Logicamente, porque são, a um só tempo, observadores e observados no meio ambiente a que pertencem, os sistemas sociais “conhecem” uns aos outros. O direito, por exemplo, observa as demais realidades através da moldura da norma jurídica que, na qualidade de esquema de interpretação, confere sentido jurídico à realidade observada. A incidência da norma sobre a realidade social implica que os “[n]ovos fenômenos técnicos, econômicos, sociais, políticos, culturais e morais têm de ser juridicamente apreciados com base nas normas jurídicas preexistentes.” (ENGISCH, 2014, p. 173).

Nesse sentido, o direito tributário sabe que tem que exigir o tributo de quem manifesta capacidade contributiva por meio de fatos com substrato econômico, sendo essa uma exigência do artigo 145, parágrafo 1º, da CRFB/1988. É lógico que seja assim, dado que o tributo redunde sempre no pagamento de uma importância em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir e, na sociedade moderna, o dinheiro é a substância da comunicação do sistema econômico, com o qual o direito, especialmente o direito tributário, mantém uma relação duradoura e íntima.

¹⁰⁵ [...] *ella no puede ignorar qué modos de comportamiento son clasificados por el sistema jurídico como lícitos y cuáles como contrarios a derecho.*

Não obstante o substrato econômico seja relevante para a relação jurídico-tributária, ele o é do ponto de vista do legislador, que cria a norma tributária, e não do aplicador, salvo se for para declarar inválida a norma criada pelo legislador que não o tenha respeitado, de tal sorte que o referido artigo 145, parágrafo 1º, da CRFB/1988 não parece conduzir à conclusão de que a aplicação da norma tributária tenha o “escopo teleológico evidente de buscar as manifestações de riqueza que devam ser alcançadas pela tributação.” (ZILVETI, 2009, p. 192).

De forma óbvia e necessária, isso implicaria buscar os critérios de operação do sistema jurídico no sistema econômico, o que não é plausível. A aplicação do direito, já se o afirmou, tem por objetivo assegurar a vigência do direito, ou seja, garantir a estabilidade do sistema das expectativas de comportamento – cuja frustração deve ser reprimida por meio de punições¹⁰⁶ –, que servem para orientar e pacificar a vida social.

De mais a mais, a afirmação de que a aplicação do direito tributário deve alcançar a manifestação de riqueza do cidadão só pode ser entendida ou como um truísmo ou como um equívoco. Explica-se: é evidente que o aplicador precisa buscar no mundo fenomênico a ocorrência do suporte fático da incidência da regra-matriz, o qual encontrava nela descrito apenas *in abstracto* como condição para a implicação do consequente e a respectiva relação jurídico-tributária que, antes da referida ocorrência, existia apenas em potência.

Faz-se mister esclarecê-lo por causa do potencial que tem a interpretação teleológica com base na consideração econômica para contribuir para a incursão da AED no campo do direito tributário, mormente neste momento com a promulgação da Lei nº 13.655/2018 e a disposição pragmatista por ela introduzida na interpretação do direito brasileiro.

Nesse sentido, é imperioso esclarecer que o alcançar a manifestação de riqueza não é um fim em si mesmo ou um objetivo nobre que mereça destaque especial na aplicação do direito tributário. Tratá-lo dessa forma é recorrer a algo que, da perspectiva do direito tributário, representa apenas uma falácia lógica (*argumentum ad passiones*), principalmente porque o princípio da capacidade contributiva serve à proteção da esfera privada do cidadão, restringindo e não intumescendo o poder de tributar¹⁰⁷. A lógica de segurança e de garantismo

¹⁰⁶ A punição é um pressuposto civilizatório para a vida ordenada em sociedade. Isso se deve ao fato de que ela é responsável por assegurar a vigência das expectativas normativas, as quais são imprescindíveis para esse modo de vida (FERREIRA NETO, 2018, p. 32). A ausência da sanção, quando devida em razão da ocorrência de seu suporte fático de incidência, “pode ter consequências drásticas, que vão além do caso particular” (LUHMANN, 2016, p. 179).

¹⁰⁷ Nesse sentido, Misabel Derzi afirma que “a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.” (2010, p. 1091).

do direito tributário não pode ser substituída pela retórica sentimental (KELLEY, 2014, p. 106-108).

Destarte, alcançar a manifestação de riqueza equivale a identificar a materialização do suporte fático da regra-matriz de incidência tributária em todos os seus aspectos no mundo do ser. Quando o suporte fático ocorre, dá-se a incidência da norma que transporta a parte relevante da realidade fática para o mundo jurídico, onde o fato, agora jurídico, é jurígeno da relação jurídico-tributária, outro fato jurídico. Logo, depois de transformado em suporte fático da norma tributária pelo legislador competente, obediente ao artigo 145, parágrafo 1º, da CRFB/1988, que tal suporte corresponda no mundo fenomênico a um fato econômico não quer dizer muito mais do que uma coincidência para a realidade do direito.

Paulo de Barros Carvalho explica o fenômeno em questão:

Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e, claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestados conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância de o disciplinar levar ao interdisciplinar, e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção de outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementaridade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma *tradução aproximada* e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua *conversação*. (CARVALHO, 2015a, p. 177, grifo do autor).

Com efeito, na sociedade moderna, um fenômeno qualquer interessa simultaneamente a diversas esferas de conhecimento humano e explicá-lo, em sua inteireza, depende de uma conjunção de esforços explicativos. Esse é um fato que não se questiona. Todavia, a questão é o que o direito possui uma função específica e esta não corresponde a se unir aos demais campos do conhecimento social, como o sistema econômico, para explicar os fenômenos em sua totalidade. O direito serve para prescrever condutas e, dessa forma, garantir a harmonia social e não para revelar a verdade – a razão de ser da filosofia.

Em relação ao tributo, diz-se que ele não pode prescindir da economia ou da contabilidade. Não há dúvida quanto ao fato de que o tributo é um objeto que interessa ao direito, à economia, à contabilidade, à política etc. Ele repercute em vários sistemas, mas não repercute em todos eles da mesma maneira. Assim, se o direito lhe atribui o sentido de uma obrigação, a economia o enxerga como um custo de transação.

Trata-se de um verdadeiro exemplo de “efeito Rashomon”: se o direito e a economia observam o mesmo evento (tributo), haverá dois relatos, distintos e igualmente verossímeis, acerca do evento. Em função de suas particularidades funcionais e estruturais que os levam a possuir cosmovisões distintas, cada sistema interpreta e explica o que ocorreu de um modo e, portanto, diferentemente. Não se pode dizer que uma explicação é superior à outra, mas sim que cada uma delas faz sentido do ponto de vista do sistema que lho atribuiu, pois cada um deles processou o evento de uma maneira própria, tomando em conta aspectos distintos que se fizeram mais relevantes do seu ponto de vista.

Eis dois exemplos, que tendem a confirmar a afirmação acima acerca da realidade da interação intersistêmica especificamente entre o direito e a economia.

Se os sistemas do direito e da economia não pudessem interagir um com o outro, o artigo 1.035, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), ao definir que o requisito da repercussão geral se satisfaz com a demonstração da existência de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo, teria que ser declarado inválido. No entanto, especialmente em ações discutindo matérias tributárias, a repercussão geral das questões costuma estar presente.

Nessa linha de raciocínio, tampouco a AED, que pertence à economia, poderia observar as implicações econômicas que as normas jurídicas tributárias provocam, visando a indicar os métodos mais adequados para propiciar a neutralidade fiscal, reduzindo as distorções provocadas no sistema de preços da economia pelo direito tributário, e, por conseguinte, favorecer a livre concorrência, como permite o artigo 146-A da CRFB/1988. Ninguém nega que o artigo 1.035, parágrafo 1º, do CPC/2015 vija, nem que a AED contribua para entender de que forma o direito tributário se aproxima ou se afasta da neutralidade fiscal, a fim de concretizar o artigo 146-A da CRFB/1988.

No entanto, isso não significa que os sistemas possam intervir diretamente uns nos outros. As implicações, para a aplicação do direito, são acachapantes. O direito deve garantir a segurança jurídica intrassistêmica, o que implica a exigência de certeza, ou previsibilidade, em relação às normas jurídicas – desde a sua identificação no direito vigente, passando pelo fenômeno de sua incidência até a produção dos efeitos normatizados –, porque somente assim cumprirá sua função perante a sociedade e os demais subsistemas dela.

Quanto ao direito tributário, verifica-se entre ele e a ordem econômica uma inegável relação de reflexividade, na medida em que ambos se referem a parcelas similares da realidade social. Entretanto, se denotam os mesmos objetos, não conotam os mesmos

sentidos. À luz da teoria luhmanniana, o direito produz e comunica sentido juridicizado em termos de legalidade e a economia, sentido monetizado que se traduz no pagamento. Não obstante essa diferença fundamental entre o sistema jurídico e o sistema econômico, é válida a afirmação de que a “certeza das relações e dos efeitos decorrentes promove segurança jurídica intrassistêmica, mas também repercute externamente, dadas suas múltiplas relações na ordem jurídica e econômica, em virtude da reflexividade” (TORRES, 2019, p. 129).

É precisamente por isso que o presente trabalho se preocupa em analisar a possibilidade de o pragmatismo jurídico influenciar a construção da realidade jurídica, utilizando-se da AED – que é, essencialmente, uma teoria econômica e, portanto, foi concebida para tratar da racionalidade da economia, conforme as exigências de auto-observação e de autodescrição sistêmicas –, para realizar prognósticos acerca de possíveis consequências práticas e, assim, determinar o que devem efetivamente prescrever as normas jurídicas de conduta.

A ética da AED é sempre consequencialista – e, portanto, não deontológica¹⁰⁸. Thiago Araújo chega a afirmar que “inobstante [sic] a Escola adotada, haverá sempre um raciocínio orientado pelas consequências” (2016, p. 132). Ele, porém, concebe esse racional como positivo para a aplicação do direito. O fato de o consequencialismo se opor à ética deontológica importa, porque a ética deontológica se baseia na noção de dever-ser, o que implica que, do seu ponto de vista, uma conduta pode ser, em si mesma, correta ou incorreta, independentemente de suas consequências práticas, intencionais ou não. A correção de uma conduta decorre de sua sujeição às regras que se aplicam e a qualificam como devida em função do cumprimento daquilo que é devido, ou seja, de um dever, de uma obrigação. Essa é a ética do direito.

No entanto, para o consequencialismo – termo, indubitavelmente, autoexplicativo –, o agir humano é avaliado como correto ou incorreto em função de suas consequências, intencionais ou não. Quer dizer, do ponto de vista de uma doutrina consequencialista, uma conduta não é *per se* devida (correta) ou indevida (incorreta). O juízo de valor é realizado em função dos efeitos práticos das condutas e da adequação deles ao critério eleito pelo julgador para avaliá-los como corretos (bons) ou incorretos (ruins).

Assim, o que importa é a produção de resultados que, mensuráveis, sejam avaliados de acordo com um critério específico. Em sendo a AED uma teoria econômica, o critério que ela

¹⁰⁸ Ressalte-se que o consequencialismo é uma questão concernente ao campo da investigação filosófica que se debruça sobre o agir na vida humana, ou seja, o consequencialismo pertence ao campo da filosofia moral. A rigor, o consequencialismo não é uma doutrina, ele é, em verdade, uma classe de teorias ético-normativas.

tem a oferecer é econômico. Por exemplo, o utilitarismo é uma espécie de doutrina consequencialista, cujo critério de bem é a felicidade e esta, por sua vez, a diminuição da dor e a maximização do prazer. O consequencialismo é, com efeito, uma corrente ética sedutora para quem se propõe a construir, caso a caso, a melhor decisão possível. O risco, porém, é que o sistema jurídico, dessa maneira, acabe promovendo a concretização do “justo” no varejo e a produção de injustiça no atacado, como diria José Renato Nalini (2019, p. 31).

Em todo o caso, o presente trabalho não adentrará em discussões de natureza ética ou moral. Em se tratando de um trabalho jurídico, aqui, torna-se suficiente que se compreenda (i) que o consequencialismo efetivamente permeia o pensamento do pragmatismo e orienta a AED em geral e (ii) que isso implica na prática um raciocínio que, aplicado à dinâmica jurídica, orienta-se pelos efeitos concretos que podem ser apreendidos pelos sentidos, ou seja, conhecidos pela experiência empírica imediata, em detrimento da observância da norma jurídica positivada.

Tal compreensão é suficiente, na medida em que, mesmo no âmbito restrito da AED onde encontrou espaço para se desenvolver, o consequencialismo é um conceito rico em matizes, aproximando-se ora do utilitarismo, ora do pragmatismo, para ficar em apenas dois exemplos de consequencialismo que coexistem na metodologia da AED.

O problema que o pragmatismo e a AED encontram para orientar a aplicação do direito é que, enquanto sistema autopoietico, o direito só pode operar de forma cerrada, exatamente na medida em que se abre ao seu entorno, o sistema social global, conhecendo-o e dele se distinguindo. A partir dessa distinção, ou melhor, diferenciação funcional, o direito erige a própria autonomia, ou seja, a própria autolimitação (LUHMANN, 2016, p. 84). A autonomia do direito é o resultado do bom funcionamento de sua autopoiese, que, repita-se, mantém-no operativamente fechado e cognitivamente aberto.

Essa noção de autonomia como fruto da existência autopoietica do direito é de fundamental importância para a compreensão do problema enfrentado pelo presente trabalho.

Se o direito possui uma estrutura específica, que implica uma racionalidade própria, em razão da necessidade que tem de cumprir sua função de ser o centro de certeza no tocante às condutas expectáveis em sociedade; se a certeza se traduz na estabilidade das condutas que são determináveis, previsíveis e confiáveis, porque prescritas pelo direito; se o cumprimento dessa função, que se traduz na garantia de segurança jurídica, é a própria razão de ser do direito da sociedade; então como o pragmatismo, por intermédio da AED e de métodos forjados na economia, poderia determinar a consequência da norma tributária em detrimento da obrigação tributária por ela prescrita? É o problema se passa a enfrentar.

5.1 OS LIMITES FUNCIONAIS E LÓGICO-FORMAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A CONCRETIZAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA PASSA PELA ESTRUTURA HIPOTÉTICO-CONDICIONAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O direito é um sistema de segurança em matéria de condutas humanas. E precisa sê-lo, na medida em que “pretende oferecer o quadro geral para orientar todos os aspectos da vida social e se coloca como o guardião supremo da sociedade.” (RAZ, 1999, p. 154, tradução nossa)¹⁰⁹. De fato, o direito tributário, em particular, almeja exaltar a segurança jurídica, em todos os seus sentidos, a não mais poder (XAVIER, 1978, 44). Isso se deve ao fato de que o cidadão (sujeito passivo) e o Estado¹¹⁰ (sujeito ativo) planejam as respectivas atividades levando em consideração os impactos que o direito tributário exerce sobre aspectos delas e planejar requer segurança, tanto a autonomia individual quanto a autonomia financeira do Estado são influenciadas diretamente pela tributação.

Assim, o direito pode ser tratado como um plano (SILVA, 2015, p. 363) e, assim, definido como um “planejamento social de observância compulsória, mas que não exclui o planejamento individual ou coletivo por particulares” (JORGE, 2016, p. 19).

Certamente não o exclui, nem poderia excluí-lo, pois, no Estado Democrático de Direito, deve garantir-se “ao cidadão a ampla liberdade, própria da democracia, limitando suas ações somente nas hipóteses estabelecidas em lei ou seja, nos casos em que ele anuiu com a restrição imposta para possibilitar o harmônico convívio social.” (BERNARDES, 2006, p. 201).

Em todo o caso, a importância da segurança jurídica é, indubitavelmente, maior para o cidadão do que para o Estado. Assim, a ciência do direito tributário costuma destacar, acertadamente, a premência da garantia de segurança jurídica aos cidadãos, que os afeta diretamente, reduzindo-lhes a esfera de liberdade e atingindo, dentre outros, os seus direitos constitucionais à liberdade, à propriedade privada e à família (ÁVILA, 2016, p. 300).

Diante do poderio acachapante do Estado, o contribuinte precisa da proteção do direito. Essa proteção o alcança por intermédio das normas jurídicas, que submetem as

¹⁰⁹ [...] the law claims to provide the general framework for the conduct of all aspects of social life and sets itself as the supreme guardian of society.

¹¹⁰ Almiro do Couto e Silva destaca que não se costuma associar a ideia de planejamento ao exercício das funções pelo Estado, mas afirma que “nunca foi possível dirigir o Estado sem que houvesse planejamento e, portanto, planos. Desde que o Estado existe o homem planeja suas guerras. Lembre-se, igualmente, que há muito não prescinde o Estado do orçamento. E o que é o orçamento senão um plano?” (2015, p. 363).

condutas do cidadão e do Estado às suas prescrições. Com efeito, elas se consubstanciam em verdadeiras limitações ao poder de tributar estatal.

Destarte, “se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.” (COÊLHO, 2015, p. 34).

É imprescindível que seja assim, porque “fora de qualquer regra jurídica, o mais forte será ganhador, em qualquer hipótese.” (PFERSMANN, 2014, p. 84). Então, a proteção reforçada que o cidadão recebe do direito tributário é apenas uma manifestação da segurança jurídica, que precisa pautar a existência do direito em geral e a do direito tributário em particular. A existência de segurança jurídica de fato é algo que se verifica quando o cidadão tem sua dignidade e sua autonomia respeitadas, de modo que se lhe seja permitido, na mais ampla possível esfera de sua liberdade, “sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.” (ÁVILA, 2016, p. 301).

Alfim, o cidadão é o centro do direito tributário.

Neste momento, faz-se mister um importante esclarecimento. Já se afirmou e continuará a se afirmar que o núcleo do direito tributário é a obrigação tributária, uma das faces da relação jurídica entre o cidadão e o Estado. Porém, acaba de se afirmar que é o contribuinte quem está no centro do direito tributário, como deve ser segundo Renato Lopes Becho (2009, p. 332-351). Nada obstante, tais afirmações coexistem, se é que não se confundem, de modo que não se está diante de qualquer contradição no presente trabalho.

Decerto, constitui premissa inarredável do pensamento jurídico que o direito consiste na regulação da conduta humana (MELLO, 2019b, p. 196). Em sendo assim, dado que até mesmo a proteção de que o cidadão carece e que se dá por meio da limitação do poder estatal de tributar, todo o direito tributário gravita em torno da obrigação tributária, o momento de concretização da segurança jurídica.

Se a obrigação tributária é o núcleo do direito tributário, e ela certamente o é, é-o, na medida em que corresponde à concretização jurídica da regulação de uma conduta humana. Quer dizer, enquanto objeto da relação jurídico-tributária, corresponde à conduta de recolher o tributo devido, ou seja, à prestação pecuniária para satisfazer a exação tributária (e, ainda, às condutas correlatas que se chamam de obrigações acessórias).

A conduta em questão só é regulada pelo direito, porque é relevante para a manutenção da vida em sociedade e, portanto, para os próprios cidadãos – a qual mantém com os indivíduos uma relação de reciprocidade a partir da diferença fundamental

“ambiente/sistema”, de tal sorte que um sistema (social) precisa do outro (psíquico e físico) assim como “um peixe precisa de água” (MOELLER, 2006, p. 9).

Assim, se o objeto do direito é sempre a conduta humana (LUHMANN, 2016, p. 173), no direito tributário não poderia ser diferente. E não o é, de sorte que ele se resume tem como função regular a realidade ao redor da conduta de pagar o tributo. É a conduta prescrita – a entrega de dinheiro a título de tributo devido – que interessa, tanto do ponto de vista de quem tem que a realizar, quanto do de quem a pode exigir. O dinheiro, que satisfaz o crédito tributário, é o objeto da obrigação, mas a obrigação não se reduz a ele.

O fato é que, repita-se, a realidade do direito tributário, assim, resume-se à regulação da relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. Ela implica diversas relações paralelas, especialmente as que se chamam de obrigações acessórias (SCHOUERI, 2018, p. 497). Com efeito, a obtenção do tributo deve levar em consideração o fato de que o direito tributário “regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, *isonomicamente*” (COÊLHO, 2015, p. 30, grifo do autor).

É o império da “legalidade isônoma” (BORGES, 2011, p. 45) sendo concretizado por intermédio da relação jurídico-tributária, na qual deve se manter a equidistância entre os sujeitos ativo e passivo, na medida em que se trata de uma relação jurídica e não de força. Aqui já se deve destacar um óbice à argumentação consequencialista – outros serão apresentados mais adiante – que, em matéria tributária, frequentemente é utilizada pelo Estado – mas também pode ser utilizada pelos contribuintes, especialmente nos termos do artigo 20 da LINDB – via de regra sob a forma de argumentos *ad terrorem* de cunho econômico¹¹¹ no sentido de que haverá um rombo, significativo ou insignificante, para tourear a decisão do órgão aplicador numa ou noutra direção (ANDRADE, 2017, p. 11-14).

A isonomia da relação jurídico-tributária não pode ser eliminada por uma decisão que se baseie na previsão de consequências práticas, as quais, porque incertas e alheias à estrutura da norma jurídica que deve ser aplicada diante do caso concreto, não podem ser relevantes. Admitir o contrário redundaria no favorecimento indevido (“não direito”) de um dos sujeitos da relação obrigacional tributária em detrimento do outro e, independentemente de qual deles se beneficie ao fim e ao cabo, essa atitude pragmático-economicista fere a legalidade, fere a igualdade e fere a segurança jurídica, de modo que se sai do mundo jurídico para o mundo do arbítrio, onde vale a desigualdade material e não a regulação do direito. À questão da impossibilidade desse tipo de argumento retornar-se-á ao diante.

¹¹¹ Mais adiante, demonstrar-se-á que, diante da racionalidade do direito tributário, esse tipo de argumento não passa de uma falácia lógica.

Por ora, ressalte-se que, a obrigação tributária se trata de um dever para o cidadão, é-lhe também um direito, no sentido de que não pode ser obrigado a pagar nem um centavo além do que for efetivamente devido, conforme os aspectos constantes do consequente da norma tributária, especialmente os aspectos quantitativo e procedimental, de tal modo que, se eventualmente pagar o que não era devido, ser-lhe-á assegurada a repetição do indébito, nos termos do artigo 165 e seguintes do CTN, para que se restaure a normalidade da ordem jurídica. É também direito no sentido de que o protege contra a prática de abusos por parte do sujeito ativo no exercício de atos que pode praticar para assegurar a aplicação da norma tributária, como a fiscalização a que submete o cidadão, por exemplo.

O direito tributário (a norma tributária) determina os limites em que pode se manifestar o poder tributário do Estado, de modo que a tributação sempre implica, no Estado Democrático de Direito, direitos e deveres recíprocos entre o Estado e o cidadão. Logo, mais do que à tributação, o direito tributário realmente serve, ou deveria servir, à proteção do cidadão. Em sendo assim, a concretização da norma tributária deve concretizar, ao máximo, essa orientação protetiva, que se traduz, em outras palavras, em segurança jurídica, entendida como a estabilidade de um sistema jurídico que é determinável, previsível e confiável.

Humberto Ávila tem razão quando aduz que a segurança jurídica postula a aplicação racional do direito (2016, p. 296). Nada obstante, faz-se mister explicitar a especificidade do raciocínio ou da racionalidade que efetivamente promove e garante a concretização da segurança jurídica no momento de aplicação do direito tributário e mostrar como ela não coaduna com o ideário pragmatista e da AED.

Em deferência à teoria sistêmica luhmanniana, se a função do sistema social, em meio a seu permanente processo de autopoiese, constrói os elementos que conformam sua estrutura a partir da própria estrutura que restringe a construção dos elementos – tudo sempre conforme o código binário de referência responsável por estabelecer o sentido específico do sistema em virtude daquela mesma função –, então é lógico que a racionalidade que há de concretizar a segurança jurídica na aplicação do direito é a racionalidade do próprio direito.

À parte a circularidade e a recursividade que são inerentes à teoria luhmanniana, o que se quer dizer é que cada sistema, na medida em que consiste em uma realidade em si mesmo, opera segundo o seu próprio raciocínio (racionalidade, razão, lógica).

Logo, o direito segue o raciocínio jurídico, e não o raciocínio econômico da AED, de sorte que, para que se mantenha em operação na qualidade de direito da sociedade (sistema que estabiliza congruentemente as expectativas de comportamento da sociedade), tem que o seguir. Se não o seguir, desdiferenciar-se-á, deixando de representar, para a sociedade, para os

cidadãos e para o Estado, o centro de certeza de que todos eles, sem exceção, precisam para conduzir as respectivas existências no tocante às condutas que podem esperar e que deles se esperam.

Tendo em vista a crescente incursão do consequencialismo, cumpre realçar a teoria luhmanniana como antídoto contra a jurisprudência sociológica, na qual se atribui à função judicial uma dimensão eminentemente prática, a qual, segundo Marcelo Neves, “pode contribuir apenas para a dissolução da autonomia do sistema jurídico ou promover sua desdiferenciação” (NEVES, 2018, p. 2).

Com efeito, esse é o grande risco que corre todo sistema jurídico cujo fechamento operacional se revele insuficiente, seja por fatores endógenos – pragmatismo e artigo 20 da LINDB, com seu “racional decisório consequencialista” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 52) –, seja por fatores exógenos – AED e interpretação econômica –, perante o respectivo ambiente: a sociedade perderia a referência do direito enquanto sistema responsável por e capaz de estabilizar a generalização feita de forma congruente das expectativas normativas das condutas sociais. Desse modo, impõe-se a presente análise a respeito da racionalidade pragmatista que o direito brasileiro quer importar com a alteração da LINDB.

Não obstante pela exposição realizada nas seções anteriores já esteja claro que seja assim, a existência do direito *qua* direito é refratária à incursão da teoria econômica sobre a sua aplicação, num movimento de verdadeira autofagia, o direito brasileiro determinou, explicitamente, aos seus aplicadores que não o apliquem sem considerar as consequências práticas das decisões que tomarem.

Trata-se de uma exigência de futurologia, minimizada pelo potencial explicativo, em termos econômicos, da AED, de que dispõe a metodologia economicista da AED, relevando-se apta a estimar as probabilidades de determinados efeitos práticos, apesar de ser certo que “em grande parte das escolhas que fazemos no mundo não temos certeza absoluta das consequências que delas advirão.” (CARVALHO, 2018, p. 104).

Seja lá como for, a premissa daqueles que apostam no pragmatismo jurídico é a de que “não se cogita mais que as normas jurídicas sejam consideradas como um fator exógeno ao sistema econômico.” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 46). Essa premissa, todavia, parece equivocada e, portanto, inaceitável, seja à luz da teoria geral dos sistemas, seja à luz da teoria geral do direito.

O direito é uma ordem normativa que regula as condutas humanas em sociedade. A economia, por sua vez, volta-se ao estudo das consequências economicamente relevantes das

condutas humanas. Direito e economia, portanto, não se confundem. Pretender erigir um racional decisório para a aplicação do direito que parte da afirmação de que o direito não deve ser mais um fator exógeno (ou seja, autônomo) perante economia não só parece implausível, mas implica que o sistema econômico já o teria fagocitado (e daí sequer seria necessário falar em direito, porque a regulação seria de fato econômica).

Em todo caso, admitindo que ainda exista direito, a questão é saber se essa metodologia – a AED –, fincada no sistema econômico, pode e, se puder, se deve de fato determinar como o direito deve ser aplicado, a despeito de como ele queira ser aplicado, o que será visto a seguir, visando às consequências práticas de sua aplicação, tudo isso, claro, a pretexto de assim aumentar a eficiência e a segurança do direito.

Para o presente trabalho, porém, trata-se de uma pretensão um tanto quanto duvidosa e, em qualquer caso, pouco convincente *a priori*, porque, se o direito, estruturado de forma operacionalmente fechada, é o sistema responsável por e capaz de garantir a segurança jurídica no tocante às expectativas de comportamento da sociedade, não faz sentido alterar a sua estrutura para obter, na melhor das hipóteses, o mesmo resultado.

Desse modo, a proposta que alterou a LINDB parece contraproducente e o parece até mesmo da perspectiva do próprio sistema econômico de que partem, senão todos, com certeza os mais notórios argumentos consequencialistas de que se tem notícia na seara tributária. Com efeito, caso se pare para efetivamente refletir sobre o tema, é a racionalidade da segurança jurídica, da cognoscibilidade, da previsibilidade e da confiança, que faz do direito moderno o grande fiador do mercado e das relações econômicas (GRAU, 2017a, *passim*).

A racionalidade jurídica se encontra umbilicalmente vinculada à estrutura lógico-formal da norma jurídica. Daí a afirmação quase unânime na ciência do direito tributário brasileira no sentido de que o raciocínio jurídico sempre se revela sob a forma silogística (MACCORMICK, 2005, p. 33, 75; TORRES, 2006, p. 29). Trata-se, mais especificamente, de um silogismo condicional pelo qual a concretização da segurança jurídica passa necessariamente. Ratifica-o a estrutura hipotético-condicional da regra-matriz de incidência tributária.

Com efeito, em função de sua forma lógica de programa condicional (se P, então Q), a norma jurídica apresenta-se, simultaneamente, condicionada e condicionante.

Por um lado, a norma jurídica é um programa condicional, configurado pela decisão legislativa programadora que decidiu positivá-lo para atribuir, de forma condicional, consequências jurídicas a determinados fatos jurídicos. Por outro lado, ela é um programa condicionante, na medida em que consiste na premissa necessária e inafastável da decisão que

aplica o direito. Quer dizer, a decisão que aplica o direito é programada (conformada) pelo conteúdo da norma, haja vista que toda decisão aplicadora é sempre e tão somente a concretização individualizada da norma geral e abstrata, ou seja, a decisão que aplica é uma norma, cujo conteúdo é condicionado pelos limites da moldura keleseniana (estendida para abranger também a estrutura biarticulada da própria norma) a que se submete nesse mister.

A concretização da segurança jurídica passar pela forma condicional da norma decorre diretamente do fato de que a forma hipotético-condicional, mais do que conferir consistência lógica ao direito, converte a complexidade do mundo da vida moderna, que reduziu no antecedente da norma, em decisões expectáveis, conforme o consequente, simplificando o processo de tomada de decisões no direito, uma vez que o julgador só precisa considerar uma fração controlada da realidade em toda sua complexidade, qual seja o suporte fático da incidência, que é relevante para a norma. Desse modo:

[...] o estilo da decisão jurídica submetida a programações condicionais implica necessariamente que junto com o “se” estatui-se também o “então”, aceitando suas consequências sem calculá-las e valorá-las. O suicídio de um prisioneiro não pode ser imputado ao juiz que tinha que condená-lo [sic] tendo em vista as determinações legais, da mesma forma que o juiz de falências não tem que verificar ou avaliar se os filhos de um devedor terão que abandonar seus estudos, ou se sua mulher dele irá separar-se. A sustentação da decisão não é uma relação valorativa entre as consequências, mas a própria vigência da norma, e é apenas no seu âmbito que ela pode ser interpretada no sentido de que as consequências *genericamente* esperadas por sua aplicação sejam avaliadas como razoáveis e sustentáveis. Isso desafoga o juiz da necessidade de examinar todas as consequências valorativamente relevantes da sua decisão, todas as probabilidades futuras, de verificar a propriedade dos recursos e das alternativas à disposição e de avaliar valorativamente suas consequências secundárias, ou seja: libera-o de considerações decisórias, cuja complexidade, dificuldade e necessidade de simplificação nos é demonstrada pela teoria decisória da economia moderna. Somente assim, livre da responsabilidade sobre as consequências concretas, é que fazem sentido os princípios da independência do juiz e da igualdade perante a lei – e esses princípios só são sustentáveis onde o direito e os juízes não estejam demasiadamente envolvidos em um sistema de planejamento objetivo do futuro. (LUHMANN, 1985, p. 31).

Decerto, “a vinculação do juiz à lei não teria sentido se, efetivamente, o sistema não estivesse voltado para o passado, para o seu *input*” (DERZI, 2009, p. 287). Confirma-se a exposição que Raffaele de Giorgi dá a essa questão:

A construção de uma estrutura de expectativas capaz de reforçar a confiança e a certeza, aumentando e institucionalizando a incerteza, só é possível em uma sociedade altamente diferenciada, na qual possam ser especificados dois procedimentos diversos: um para o aprendizado, outro para a canalização das frustrações. Esses dois procedimentos apresentam-se como *procedimentos de decisão: de decisões programadoras e decisões programadas*. No primeiro cumpre-se a função de *produção* do direito, no segundo a de *aplicação* do direito. O primeiro procedimento desenvolve-se em condições de complexidade

indeterminada, extremamente alta, o segundo em condições de complexidade fortemente reduzidas. Porém, surge, e é resolvido, o problema da manutenção da identidade do direito nos dois processos, ou seja, da manutenção da identidade do programa normativo da decisão. Na aplicação do direito, o programa torna-se premissa da decisão: é condição para que a decisão seja justa, independentemente do problema de se o próprio programa o é. O programa é exposição de uma complexidade fortemente de reduzida de expectativas de comportamento que devem resistir à frustração. O programa é direito válido; o juiz não se dispõe a aprender diante da frustração da expectativa; o programa não pode ser problematizado, não pode ser posto em discussão. Na execução do programa, é ainda possível afirmar a racionalidade, no sentido do respeito aos critérios de decisão pré-estabelecidos: isto é, as diversas decisões podem ser altamente coerentes entre si.

No plano das decisões programadoras a situação é bem diferente. Aqui, diante da ineficácia da norma, de um alto grau de inobservância, de conflitos de comportamento e, em geral, de disfunções que surgem na estrutura das expectativas normativas, o legislador pode reagir *'mostrando sua disponibilidade para corrigir suas expectativas. Ele é o destinatário dos desejos de transformação, é a instância para o aprendizado institucionalizado no direito'*. Para o legislador que fixa o programa, a identidade do programa normativo de decisão é constituída pela solução provisória do problema que ele tem diante de si, ou seja, pelo fato de que ele opera uma seleção privilegiando uma solução em detrimento de outra.

A diferenciação entre esses dois procedimentos pelos quais se institucionaliza o aprendizado, a transformabilidade do normativo, comporta, ao menos, duas consequências de grande relevância. A primeira é a seguinte: o direito se diferencia dos outros ordenamentos normativos como estrutura de um sistema social que institucionaliza sua variabilidade. Uma estrutura que, não obstante essa sua função, é mais estável e diferenciada do que outras estruturas normativas na medida em que dispõe do uso da *força física* como instrumento de coerção, e na medida em que o direito positivo assume a forma de um *programa condicional*. (DE GIORGI, 2017, p. 243-244).

À luz da teoria sistêmica, como a função primordial do direito é a garantia de segurança jurídica e como a função determina a estrutura do sistema visando à sua própria concretização, verifica-se na estrutura lógico-formal hipotético-condicional da norma jurídica o caminho necessário para a concretização da segurança jurídica.

De fato, a norma jurídica não só reduz a complexidade do mundo do ser, limitando as expectativas de comportamentos que valem normativamente, seja como pressuposto, seja como consequência, e que, por valerem no mundo do dever-ser, podem resistir à frustração prática, como também prevê a consequência que, diante da constatação da ocorrência de seus respectivos pressupostos de incidência, deve ser necessariamente concretizada – e não concretizada quando não houverem sido constatados tais pressupostos –, de modo que não pode ser problematizada no momento de tomada da decisão que a aplicará ou não, porque, como visto na seção 3 do presente trabalho, o direito não se adapta às frustrações. Um exemplo desse tipo de consequência jurídica é a obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato jurígeno na hipótese de incidência da regra-matriz tributária.

A aplicação do direito tem na incidência normativa um pressuposto insofismável. Nada obstante, para o pragmatismo, o conteúdo da norma, ou melhor, a conduta por ela

prescrita, que há de ser confirmada no momento de sua aplicação, deve ter o seu conteúdo efetivamente definido em função do resultado de uma espécie de divinação que cumpre ao julgador praticar para tentar adivinhar as consequências práticas que sua decisão pode produzir. Então, o fato é que, se não abole totalmente a lógica ínsita à estrutura da norma jurídica, o consequencialismo, em última análise, admite que ela seja ignorada sempre que houver “boas” razões práticas para que se o faça (MOURA, 2014, p. 145).

Contudo, a aplicação da norma tributária, porque se presta à concretização da incidência a respeito da qual se controverte, deve levar à obrigação tributária, seja para confirmá-la – sempre que se verificar o suporte fático de sua incidência na realidade fenomênica –, seja para negá-la – quando o referido suporte não se verificar de fato ou outras normas igualmente válidas do sistema incidirem sobre a existência da relação jurídico-tributária, como as referentes às hipóteses de extinção do crédito tributário (objeto da obrigação) constantes do CTN.

Assim, se o raciocínio jurídico, que sempre se desenvolve sob a forma de silogismo, admite ou não a retórica como método de aplicação (TORRES, 2006, p. 29), não é o que está em pauta. Independentemente do método: se é a hipótese de incidência, deve ser a relação jurídica. Se outros fatos jurídicos, igualmente relevantes para a existência da relação, porque a encaminham para seu desfecho ou porque a findam, produzindo seus efeitos sobre ela, daí não se segue que consequências extrajurídicas, futuras e meramente possíveis possam desfazer o que o nexos implicacional resultante da lógica hipotético-condicional da estrutura do direito causou. Nesse sentido:

A norma de conduta, que estabelece a relação jurídica, é única. Os efeitos jurídicos atinentes à essa relação (criação, modificação e extinção de direitos e deveres) são disciplinados por regras integrantes desta norma. Não se pode conceber a existência de uma norma de conduta de extinção ou modificação da relação jurídica se interagindo-se com a de conduta de criação desta mesma relação. É um contrasenso, na medida que todos os efeitos jurídicos desencadeados na relação são decorrentes da prática da hipótese normativa, somente sendo aferíveis no seu conseqüente.

Exatamente a essa distinção que se atribui o qualificativo de norma jurídica na visão estática e dinâmica. Esta última é justamente a normatização de todos os efeitos possíveis e verificáveis na relação jurídica que surgiu com a incidência da norma, pela realização de sua hipótese, através da imputação do conseqüente normativo. Logo, todos os fatos juridicamente relevantes ao desenlace da relação jurídica não são suportes fáticos abstratos de nova norma de conduta, mas fatos jurídicos vinculados ao conseqüente da norma jurídica de conduta, que incidiu pela realização do suporte fático prescrito. (BERNARDES, 2006, p. 87).

A garantia do resultado da implicação é uma decorrência lógica da própria função do direito e dos mecanismos de processamento de suas frustrações, conforme já expandido na

seção 2 do presente trabalho. Com efeito, trata-se de uma necessidade umbilicalmente vinculada ao fato de que o órgão aplicador é chamado a aplicar o direito quando há uma controvérsia acerca da validade da obrigação, ou melhor, acerca da validade e da eficácia da incidência que da norma que enseja a obrigação.

Ora, o objetivo da aplicação é justamente encerrar o processo de interpretação do direito (BARROSO, 2018, p. 309), que é o espaço onde pode haver controvérsia quanto às diferentes maneiras de aplicação das normas jurídicas. Decerto, quando se está diante de uma situação de frustração (descumprimento) da expectativa de comportamento – seja a do cidadão de não pagar o que não é devido, seja a do Estado de não receber o que é devido – que precisa ser eficazmente solucionada pelo direito para que ele e a sociedade como um todo se mantenham em pleno funcionamento. Então, em virtude da aplicação, converte-se a norma abstrata sobre a qual se controvertia em norma concreta de decisão e, assim, concretiza-se a pretensão sistêmica de orientar, conforme a prescrição da norma, o conteúdo da conduta do mundo do ser em direção ao conteúdo da conduta correspondente no mundo do dever-ser. Logo, neste momento, mais do que em qualquer outro, impõe-se a observância à norma, em sua completude sob a forma de proposição complexa hipotético-condicional, como a referência daqueles comportamentos que deve ser na sociedade.

A concretização da segurança jurídica, entendida como regulação certa, previsível e confiável da conduta humana, passa pela estrutura hipotético-condicional, porque esta é a garantia de que incidirá a norma tanto em relação aos fatos que atraem a sua incidência, quanto às consequências dela decorrentes. Assim entendida a relação entre a estrutura e a concretização da segurança jurídica no momento de aplicação da norma tributária, ela é apenas uma manifestação do fato de que aos órgãos aplicadores do direito, mormente o Poder Judiciário, compete a pacificação das relações jurídico-tributárias, de modo que têm que reduzir a complexidade do sistema e não a exacerbar por ignorá-lo.

Diante do exposto nas seções 3 e 4, não havida dúvida quanto ao fato de que o jurista deve enfrentar o direito positivo consciente de que, em seu interior, há uma ordenação, uma estrutura, ou seja, há um sistema tributário, do qual a aplicação do direito não pode prescindir, sob pena de não o aplicar de fato.

Por ignorar essa realidade, a vinculação das decisões às suas respectivas consequências práticas, como imposta pelo artigo 20 da LINDB aos aplicadores do direito, representa um grande perigo, na medida em que, doravante, todas as decisões poderão ser questionadas se não observarem o preceito em questão – partindo da premissa de que seja observável, claro.

Em relação à alteração da LINDB, a intenção por trás da edição da Lei nº 13.655/2018 era realmente vincular a validade¹¹² das decisões que aplicam o direito às respectivas consequências práticas. Confira-se: “a possibilidade de se questionar a *validade de decisões* que não observem os mandamentos dos referidos dispositivos.” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 51, grifo nosso).

Apesar da disposição pragmático-consequencialista da Lei nº 13.655/2018, é cediço que as consequências práticas não podem “isentar” um tributo válido, assim como tampouco podem fundamentar um tributo inválido. Afinal, o exercício da competência tributária se submete à reserva legal, somente a lei pode eximir os sujeitos de direito de suas obrigações tributárias (BORGES, 2011, p. 37-42). *Mutatis mutandis*¹¹³, diante da “reserva de lei para o estabelecimento do tributo, essa reserva estende-se inevitavelmente – salvo se outra coisa o diga o próprio texto constitucional – às isenções.” (BORGES, 2011, p. 39).

Tais consequências práticas sequer podem participar do processo de tomada de decisões jurídicas se forem entendidas como consequências que se verificam na realidade fenomênica. Se o direito pode levar em consideração fatos externos, pode tão somente na qualidade de informação que produz internamente (LUHMANN, 2016, p. 113), ou seja, após juridicizá-los. Isso porque o direito é composto apenas por fatos jurídicos e, então, se se está a aplicar o direito, como seria possível que tais fatos não jurídicos (fora do mundo jurídico, portanto) pudessem influenciar a tomada de uma decisão que, em tese, deveria aplicar o direito vigente? Considerado o processo de formação do mundo jurídico, não é possível. Eilo:

O mundo jurídico, criado pela *incidência* das normas jurídicas sobre seus *suportes fáticos concretizados* no mundo dos fatos, é integrado, exclusivamente, por fatos jurídicos e constitui o domínio próprio da juridicidade. Fora dele, não se pode falar em fato jurídico, em validade jurídica, eficácia jurídica ou qualquer categoria relacionada ao direito. A própria norma jurídica que o delimita, por sua previsão, e o constitui, por sua incidência, o integra como fato jurídico. (MELLO, 2019a, p. 252).

Ademais, nesse mundo inteiramente jurídico, onde o direito regula a própria produção normativa, como é possível admitir que fatos não jurídicos, que não estão dentro de sua realidade, possam modificá-lo? O fechamento operacional e a autonomia do direito na sociedade não parecem suportar a proposta consequencialista em questão. Em verdade, nem

¹¹² Conceito que, no campo do direito, só pode ser compreendido em seu sentido especificamente jurídico, como já abordado ao longo da seção 3.

¹¹³ O presente trabalho, diferentemente do autor citado que o utiliza no sentido de limitação parcial da norma jurídico-tributária, utiliza-se do termo “isenção” em sentido ampliado para referir-se a toda e qualquer forma de infirmar a obrigação tributária prevista em lei por meio da exclusão do crédito tributário.

mesmo admiti-la parece possível, porquanto o “pensamento selvagem que se encontra fora do direito não pode reivindicar relevância alguma” (LUHMANN, 2016, p. 492).

Então, não pode a lei, muito menos uma com *status* ordinário como a LINDB, querer que a aplicação do direito se dê com base em consequências práticas meramente prováveis, nunca certas, e pior ainda se não se tratar de consequências jurídicas, de modo que a relação jurídica tributária seja apenas uma questão de oportunidade e de conveniência do órgão responsável por sua aplicação, que deveria confirmá-la ou negá-la em função do direito posto. Se se transformar a aplicação do direito numa questão de mera oportunidade e de conveniência, todo o racional de segurança jurídica esvair-se-á do imo do universo jurídico, que se esfacelaria ante a perda do seu papel funcional no sistema social.

Assim, a despeito do que afirma o artigo 20 da LINDB, uma decisão, que é uma norma individual, não pode alterar a disciplina jurídica da relação que surge entre o Estado e o contribuinte por força da norma geral e abstrata aplicável, senão em razão de outra norma válida que obste a aplicação, mas sempre nos estritos limites, funcionais e estruturais, que conformam a estrutura da norma tributária e, por conseguinte, a lógica implicacional dela.

Com feito, fora a hipótese de um fato jurídico capaz de validamente desencadear um efeito obstativo ou modificador da incidência da relação jurídico-tributária, estão na própria regra-matriz de incidência todos os aspectos necessários e suficientes para determinar, desde a sua ocorrência, até o *quantum debeatur* da obrigação implicada pela norma tributária.

Fora dos termos (proposições) da norma tributária, não é possível que o aplicador, *sponte sua*, decida, especialmente com base em probabilidades resultantes de um exercício de futurologia, alterar-lhe o conteúdo, para tornar a relação jurídica tributária válida ou inválida no caso concreto. Essa impossibilidade, porém, é posta em dúvida quando, em defesa do pragmatismo consequencialista, coloca-se o seguinte questionamento:

[...] se os legisladores avaliam as consequências das leis que editam dando concretude a princípios constitucionais, por exemplo, por qual razão os juízes não devem fazer isso quando concretizam os mesmos princípios em casos concretos, mormente nos casos em que não há legislação intermediadora, tampouco convenções de sentido pré-existentes? (JARDIM, 2019, p. 224).

O questionamento acima, todavia, parece ir de encontro ao objetivo do seu propositos. A resposta é óbvia e já vem contida na própria pergunta: os juízes não devem levá-las em consideração *porque* os legisladores já o fizeram. O desejo por um racional caro à AED pode revelar-se, na verdade, como a pulsão de morte freudiana do direito.

Contudo, essa intenção autofágica é impedida pelos limites funcionais e estruturais que o próprio direito impõe a si mesmo, resguardando-o contra si próprio. A impossibilidade é patente. Se a teoria do direito, na qualidade de autodescrição elaborada a partir da auto-observação do sistema jurídica, deveria formular problemas jurídicos para reforçar a diferenciação do sistema (LUHMANN, 2017, p. 162), a AED solapa a diferenciação do direito em relação à economia, porque, na qualidade de teoria econômica do direito, ou seja, uma teoria que observa o direito desde fora do sistema, seus fundamentos e seus critérios norteadores estão todos enterrados no sistema econômico.

As estruturas de expectativas não podem ficar à completa disposição nem mesmo do próprio sistema jurídico, pois, se estiverem, minar-se-ão tanto a previsibilidade que o sistema oferece acerca dos custos inerentes a cada escolha comportamental, quanto a densidade regulamentadora do mesmo (LUHMANN, 2016, p. 220-221). Por isso, a positividade do direito, que se concretiza pela função do legislador, deve “filtrar os argumentos econômicos para a lógica binária do sistema jurídico.” (CRUZ; DUARTE, 2013, p. 197).

Apenas *ad argumentandum tantum*, caso fosse possível ao direito subverter a própria racionalidade aderindo à disposição pragmatista que leva à admissão da AED como método adequado para a sua aplicação aos casos concretos, a LINDB e a Lei nº 13.655/2018, porque leis ordinárias, não poderiam tê-lo feito, ao menos não em matéria tributária, pois a Constituição brasileira, em seu artigo 146, restringiu a validade da disciplina da relação jurídico-tributária e dos elementos estruturantes da obrigação tributária à lei complementar.

Ademais, apesar da possibilidade de modificação inerente à positividade do direito, esperar que a estrutura possa ser problematizada na mesma situação que pretende estruturar representa um verdadeiro contrassenso e, portanto, não é possível do ponto de vista da teoria sistêmica (DE GIORGI, 2017, p. 241). Do contrário, a norma jurídica, que corresponde à pequena parcela do universo do possível de que dispõe a sociedade para se orientar, seria inútil e o direito deixaria de ser direito.

Desse modo, é igualmente possível responder-lhe por meio de outra pergunta, feita no século I, pelo poeta da Roma Antiga, Décimo Juvenal: “quem pode vigiar os vigilantes?”¹¹⁴. Trata-se de mezinha matéria de separação de poderes e a aplicação do direito não pode ignorar a separação de poderes ou de funções do Estado (ZIPPELIUS, 2016, p. 88).

Esta, a propósito, em sua origem conceitual, ligava-se principalmente à contenção da sanha arrecadatória estatal, como expõe Charles Adams: “[o] conceito de freios e contrapesos

¹¹⁴ [...] *quis custodiet ipsos custodes?*

no governo teve sua origem, principalmente, nos freios aos coletores de impostos.” (2001, p. 437, tradução nossa)¹¹⁵. Ademais, na linha da necessidade de proteger o cidadão contra o poder tributário estatal, encontra-se ínsita a garantia contra a violação de direitos, individuais ou não, ao acesso ao Poder Judiciário, tal como previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da CRFB/1988, a garantia contra a violação de direitos, individuais ou não (FERREIRA FILHO, 2015, p. 233).

Logo, o aplicador tem que cumprir sua função decisória e concretizar o que direito que foi posto pelo legislador, a quem competia definir a oportunidade e a conveniência – as condições de incidência – e os fins – as consequências jurídicas – da regulação da conduta. Como se deve dar a César o que é de César, cumpre ressaltar que o racional pragmático e a AED podem servir, satisfatoriamente, ao legislador em seu mister legiferante.

Especialmente em direito tributário, onde a produção normativa e a garantia de segurança jurídica em relação à incidência normativa e as consequências se dão sempre conforme positivadas em lei, única fonte válida da tributação no sistema tributário brasileiro, por força do princípio da legalidade tributária.

Com efeito, trata-se de conclusão que se lastreia no princípio constitucional da legalidade, que se encontra assentado expressamente nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, ambos da CRFB/1988. Ainda que não estivesse na Constituição, a legalidade far-se-ia presente no universo jurídico, pois representa a qualidade de ética do direito e apenas “na afirmação da legalidade e do direito positivo a sociedade encontrará segurança, e os humildes, a proteção e a garantia de seus direitos” (GRAU, 2017b, p. 22). Tal é a presença do princípio da legalidade tributária no sistema jurídico brasileiro que não se pode admitir qualquer delegação legislativa no pertinente à definição da hipótese de incidência do tributo.” (MACHADO, 2015, p. 137).

Na realidade jurídica brasileira, a aplicação do direito tributário é um processo sempre crescente de individualização, ou concretização, da norma geral, de modo que o órgão aplicador – independentemente de este consistir no cidadão, no agente fiscal ou no juiz de direito –, deve sempre verificar se, no caso concreto que se lhe apresenta como controvertido, estão presentes todos os pressupostos da consequência normativa, tais quais descritos hipoteticamente no antecedente da norma jurídica.

¹¹⁵ *The concept of checks and balances in government had its origin, most of all, in checks on the tax gatherers.*

Cumpra reiterar que a regra-matriz de incidência não se encontra posta em sua inteireza em uma única lei. Nas palavras de Misabel Derzi, a “norma não se confunde com lei, mas resulta da análise da totalidade do sistema” (2010, p. 345).

A regra-matriz é o fruto da representação epistemológica que a dogmática jurídica elabora para conhecer e compreender a norma de conduta propriamente dita, expondo-a em sua totalidade normativa e consolidando-a numa só estrutura hipotético-condicional que abrange as diversas regras que a compõem. No momento da decisão, a preocupação deve ser com a interpretação do direito para determinar o conteúdo dessa regra e, assim, definir se houve ou não a incidência e a conseqüente produção de efeitos jurídicos pela norma tributária.

A impossibilidade de aprendizagem com as conseqüências práticas no momento da decisão é apenas decorrência do fato de que o direito é sempre modificável em função de sua positividade. De fato, a autonomia autopoietica do direito faz com que ele seja altamente reflexivo, o que se verifica na regulação da forma de seleção de sua própria variabilidade ou, o que é o mesmo, de sua autoprodução.

A sua reflexividade consiste num ganho evolutivo do direito, porque permite que sejam compatibilizadas a segurança e a expectabilidade com a liberdade de normatização, materialmente falando, com a alterabilidade de sua escolha, temporalmente falando (LUHMANN, 1985, p. 13-16). O antecedente da norma, respeitados os limites materiais que o próprio direito se impõe, está sempre pronto para “receber novos fatos que o legislador entenda relevantes, como portas abertas para a absorção de matérias sociais, políticas, econômicas, morais etc.” (CARVALHO, 2015a, p. 164).

Todavia, são frequentes – e infundadas – as críticas que a AED e o ideário pragmatista em geral fazem de que o direito seja encastelado, rígido e, por isso, desconectado da “verdadeira realidade”. Alegam que o fato de que o direito tenha que solucionar problemas práticos impõem que a aplicação no caso concreto deva, se for necessário, inovar.

Justifica-se essa postura com base no fato de que o processo legislativo é marcado pela inércia e pela dificuldade de promulgar leis. Por exemplo, Ricardo Lobo Torres afirma que a “interpretação jurídica não está ligada apenas ao texto, mas também ao *problema* [...] por ser a interpretação um sistema aberto, teleológico-axiológico, não dedutivo e material” (2006, p. 327, grifo do autor). Outrossim, quando se afirma que “a Constituição dificulta a promulgação de leis” (POSNER, 2011, p. 185), está-se, em verdade, a criticar a lógica reflexiva que o direito possui para a positivação de seus conteúdos.

Richard Posner crê que a dificuldade de alteração do direito, criada pelo próprio direito, seja um problema.

No entanto, ela parece justificada pelo fato, também reconhecido pelo referido jurista, de que alterar o ordenamento jurídico possui altos custos de transição (POSNER, 2011, p. 187). O direito é uma técnica de regulação de condutas, visando à promoção de um ambiente de segurança para a vida em sociedade. Então, a reflexividade do direito foi a solução que ele encontrou para garantir segurança em relação à juridicização de condutas socialmente relevantes para estabilizar a orientação da sociedade.

Portanto, não é possível pretender promover a alteração do direito em função de um limite que é imposto pelo próprio direito à sua alteração. Com efeito, quando se positivava uma norma que determina o pagamento de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte não intramunicipal e de comunicação (ICMS) pela circulação comercial de uma mercadoria, não se tem a pretensão de que ela goze de uma constância absoluta, mas apenas que ela não seja problematizada nas próprias situações por ela estruturadas, senão a sua existência perderia todo o sentido (LUHMANN, 1985, p. 10).

Isso significa que em outras situações, ainda não inseridas no âmbito da norma, há a possibilidade de decidir, mas não quanto àquilo que já está decidido e consubstanciado na estrutura da regra-matriz de incidência – salvo, é claro, pela via processualmente adequada de alteração da decisão que positivou a escolha na estrutura.

Destarte, em razão da própria positividade do direito, a crítica de engessamento que os proponentes do consequencialismo costumam promover contra o direito tributário não se sustenta. Ninguém poria em dúvida o fato de que o direito se transforma continuamente a partir das informações que recebe e processa. Em se tratando de um sistema, o direito tributário não pode ser, por definição, estagnável. Karl Engisch o explica: o “sentido da lei logo se modifica pelo facto de ela constituir parte integrante da ordem jurídica global e de, por isso, participar na sua constante transformação, por força da unidade da ordem jurídica.” (2014, p. 173).

Diante da possibilidade sempre presente de alteração e, ainda, da possibilidade de atualização, independentemente de alteração legislativa, dos conceitos jurídicos por meio da interpretação (BERNARDES, 2006, p. 30-31), o momento de aplicação da norma jurídica não é o momento juridicamente adequado para a aprender com a frustração no mundo do ser, porque é nesse momento que ocorre a concretização do direito vigente e o direito serve sobretudo para proteger as expectativas normativas contra a frustração (LUHMANN, 2012, p. 190). É evidente que o direito se transforma continuamente a partir das informações que recebe e processa internamente – trata-se da própria abertura cognitiva do sistema.

Enfim, a aplicação é o momento de esclarecer a (in)ocorrência da norma aplicável e a norma aplicável é a norma que vige validamente no sistema. O momento para apreender e abrir-se cognitivamente ao ambiente é o da produção legislativa e o direito brasileiro possui, por exemplo, na Constituição, a previsão de processos específicos para a apreensão e para o processamento de frustrações por meio da criação de novas¹¹⁶ expectativas normativas (LUHMANN, 1985, p. 38).

O aplicador do direito tem uma razão muito simples para não ignorar o passado (direito positivado) e a influência que este tem sobre o presente e o futuro: a norma jurídica, que se encontrava posta, à vista de toda a sociedade, servindo como ponto de referência às expectativas e às expectativas de expectativas e assim sucessivamente na complexidade da vida social.

Com efeito, “juízes decidem (= devem decidir) não *subjetivamente*, de acordo com seu senso de justiça, mas aplicando *o direito* (a Constituição e as leis).” (GRAU, 2017b, p. 21), porquanto é na lei que “a obrigação tributária encontra todos os seus requisitos existenciais.” (BORGES, 2011, p. 43), nos termos da regra-matriz de incidência que se realiza sob a forma de um argumento hipotético-condicional.

Então, a atividade de aplicação do direito tributário deve, necessariamente, reconduzir-se à lei e ao próprio direito (ÁVILA, 2005, p. 288). Demais disso, no que toca às especificidades do sistema jurídico brasileiro, cumpre ratificar o relevo de que goza o direito tributário nele, porque “país algum ‘constitucionalizou’ tanto o Direito Tributário” (COELHO, 2016, p. 216).

Destarte, ele “é, num certo sentido, uma ‘rede inconsútil’, não porque determina de antemão o resultado de cada caso que pode surgir, mas porque quando um caso surge de fato [...] o resultado tem de ser encontrado no interior do direito” (WEINREB, 2008, p. 77). E não poderia ser diferente em razão da hierarquia normativa que garante que a decisão que aplica a norma, por ser também norma, deve ser reconduzível ao direito objetivo, sob pena de se tornar ato de arbitrariedade. Toda decisão deve se remontar às normas superiores na hierarquia normativa que garante a coesão do sistema:

A forma característica, em que são combinados o fechamento normativo e a abertura cognitiva, é a do programa condicional. Ela exige que as regras de decisão normativas (que, por sua vez, devem ser fundamentadas *apenas internamente ao sistema*) sejam formuladas de modo a tornar possível uma dedução da decisão a partir dos fatos (que, por sua vez, têm de ser determinados cognitivamente): no caso

¹¹⁶ Mesmo em casos de alteração das expectativas vigentes, e não de criação propriamente dita, o resultado do processo é sempre algo novo.

da circunstância *x*, a decisão *y* estará de acordo com a legalidade; caso contrário, não estará. As prescrições das realidades que têm esse efeito desencadeador se dão pela formalização das normas e, portanto, por operações internas ao sistema. (LUHMANN, 2016, p. 112).

Nada obstante, assumir o pragmatismo consequencialista como norte para a aplicação jurídica contradiz frontalmente a afirmação acima, dado que pode dar ensejo a resultados, em última análise, *contra legem* (DIMOULIS, 2018, p. 93, 154). Richard Posner, por exemplo, está disposto a admitir expressamente essa possibilidade e, indo além, afirma que, embora possa levar a uma guerra institucional entre o Poder Judiciário e o Poder Legislativo que, em última análise, pode desestabilizar todo o Estado, negá-la seria pior (POSNER, 2003, p. 71).

Tal possibilidade é, contudo, inadmissível da perspectiva do direito tributário, que precisa ser previsível, a fim de que o cidadão seja capaz de saber como o juiz (ou quem quer que tenha que aplicar o direito no caso concreto) comportar-se-á diante de um eventual problema, pois somente assim ele poderá planejar-se e conduzir-se com a certeza de que consequências possivelmente ser-lhe-ão imputáveis. A única maneira de conseguir isso parece ser por meio da norma tributária e de seu mecanismo operacional próprio.

Ademais, se a concretização da norma jurídica deve servir à concretização, à máxima potência, da segurança jurídica em nome da proteção dos cidadãos ante a força do Estado, logo, a forma (estrutura) da norma tributária (regra-matriz de incidência tributária) representa um limite intransponível à sua aplicação, independentemente do método ou da teoria interpretativa que se pretenda utilizar nesse mister.

Destarte, “o juiz, perante o seu cargo (função) e a sua consciência, tão-só poderá sentir-se justificado quando a sua decisão também possa ser fundada na lei, o que significa, ser dela deduzida.” (ENGISCH, 2014, p. 85). Quer dizer, compete ao Poder Judiciário, à luz e nos limites do sistema jurídico, descobrir soluções que, fundamentadas no sistema jurídico, resolvem os problemas que se lhe apresentam. Nesse sentido, “a descoberta e a fundamentação da decisão não são procedimentos opostos.” (ENGISCH, 2014, p. 85).

O jurista que acredita na cientificidade do direito deve se esforçar a fim de “atingir o verdadeiro sentido e a correcta compreensão dos preceitos jurídicos” (ENGISCH, 2014, p. 128), mantendo a coerência do sistema, e não os subverter em nome de consequências práticas, que só podem ser conhecidas por futurologia.

De acordo com Renato Lopes Becho, dada a forma do direito, a interpretação sistemática é a que prevalece na prática jurídica brasileira, porque “privilegia o aspecto de

unidade do direito, sua sistematização e organização, que parte dos princípios superiores, indo até as regras mais próximas ao fato concreto.” (BECHO, 2015, p. 165).

Existe uma racionalidade que garante a unidade das premissas das decisões de positivação do direito (criação e aplicação, porque aplicar é criar e vice-versa). Ela se deve à estrutura hierárquica do sistema jurídico, a aplicação e a produção de normas são duas faces de uma mesma moeda. Nas palavras de Norberto Bobbio, “a mesma norma pode ser considerada, ao mesmo tempo, executiva e produtiva; executiva em relação à norma superior; produtiva em relação à norma inferior.” (BOBBIO, 2014, p. 60).

Portanto, o presente trabalho não pretende discutir ou questionar a possibilidade ou a impossibilidade de uma interpretação objetiva. Nesse sentido, não lhe acertam críticas no sentido de que possa estar promovendo uma tentativa de eliminação da subjetividade na aplicação do direito para, diante da impossibilidade de se o fazer, dar uma mera aparência de objetividade. Esse não é o objeto do trabalho¹¹⁷.

Está-se tão somente a dizer que, objetiva ou não, subjetiva ou não, a aplicação do direito, como concretização da norma superior, passa necessariamente pela operação da lógica implicacional imposta pela estrutura hipotético-condicional da regra-matriz de incidência tributária. Isso se deve ao fato de que “a operação de raciocinar é *una*, isto é, sem interrupção, continuada, de modo que o fim da ação se prende ao início dela.” (TELLES JUNIOR, 2014, p. 181, grifo do autor). E o direito tributário começa na incidência da norma de conduta que enseja a relação jurídico-tributária¹¹⁸.

5.1.1 O raciocínio no mundo jurídico: a aplicação do direito tributário e o raciocínio pragmatista consequencialista por trás da AED

É cediço que o tributo é uma norma jurídica (GRECO, 1974, p. 57), o elemento indivisível de que parte todo o direito tributário brasileiro. Destarte, é o tributo que incide

¹¹⁷ Nada obstante, merece destaque a observação de que “[o]s vários métodos de interpretação (textualista, teleológico etc.) estão, em tese, disponíveis ao juiz, o que não quer dizer que, na prática, os juízes tenham liberdade para valer-se do método que lhes pareça substantivamente mais recomendável. Há pressão da comunidade jurídica para que os juízes recorram com moderação a métodos mais substantivos, métodos que permitam que o intérprete dê vazão às suas opiniões morais, políticas, econômicas etc.” (SHECAIRA; STRUCHINER, 2016, p. 92).

¹¹⁸ Marcos Bernardes de Mello define a relação jurídico-tributária como: “[...] toda relação jurídica que resulta de *fato jurídico tributário*, assim conceituado o fato jurídico criado por força da incidência de normas jurídicas regentes da atividade tributária do Estado, cuja eficácia consiste em imposições financeiras destinadas a financiar atividade pública, mesmo que não sejam tributos em sentido próprio (*stricto sensu*), ainda quando desenvolvida por entes privados, até a imposição de exigências instrumentais e formais que se destinem a tornar possível a operatividade da instituição tributária.” (MELLO, 2019a, p. 246).

sobre a realidade social e, a despeito de sua significação do ponto de vista do sistema econômico da sociedade, não se pode olvidar que o tributo é, em sua origem, jurídico e sua apreensão conceitual, portanto, dá-se no momento de sua imposição (COELHO, 2015, p. 366).

Trata-se de uma norma que, como qualquer outra, possui um antecedente, que descreve sua hipótese de incidência, e um conseqüente, que prevê a sua conseqüência jurídica, ou seja, “apresenta-se como a descrição de *uma relação necessária* entre uma hipótese e sua conseqüência.” (BERGEL, 2006, p. 38, grifo nosso). Logo, como visto adrede, o nascimento da obrigação tributária é fruto da aplicação do *modus ponens* ao direito tributário: “sob uma certa condição deve suceder uma determinada conseqüência.” (KELSEN, 1986, p. 29).

De fato, se se verifica o pressuposto P, deve ser a conseqüência Q, sendo Q uma derivação sintática de P na lógica da norma jurídica. Quer dizer, quando o fato jurígeno que se encontra hipoteticamente previsto no antecedente da norma tributária se verifica concretamente no mundo fenomênico, então o conseqüente incide por força da ocorrência desse fato, estabelecendo uma relação jurídica de natureza obrigacional entre dois sujeitos, o cidadão e o Estado, fornecendo-lhes os critérios para a determinação do seu conteúdo (obrigação tributária).

Conformado pela estrutura lógico-formal das normas jurídicas, o raciocínio jurídico possui a forma de um silogismo condicional, o que é essencial para que a aplicação do direito seja em si mesma uma garantia de segurança para os envolvidos, na medida em que, além de garantir a conseqüência tal qual prevista na norma, permite, ainda, que se saiba, sempre de antemão, as condições que levarão à aplicação da referida conseqüência.

Assim, Flávio Bernardes concorda que o direito tributário tem por raciocínio o regresso ao conseqüente da regra-matriz de incidência (2006, p. 98). No mesmo sentido, Klaus Mathis reconhece que Niklas Luhmann compreende a aplicação do direito como uma operação estruturada sob a forma do programa hipotético-condicional (MATHIS, 2012, p. 7), em que, se A (hipótese de incidência) é, deve ser B (conseqüência jurídica), assemelhando-se, pois, à de Hans Kelsen. Tal raciocínio é suficientemente simples e prático, bem como absolutamente condizente com a realidade jurídica, de tal sorte que pode ser rapidamente apreendido e posto em prática. Reinhold Zippelius o expende da seguinte maneira:

Se se diz que aqui o *facto concreto* é subsumido na previsão legal abstracta, isso quer dizer que se verte o raciocínio jurídico no esquema lógico de um silogismo hipotético (do *modus ponens*). A premissa maior enuncia-se assim: “se os pressupostos p1, p2, p3... forem realizados, aplica-se a estatuição E”. A premissa menor é assim enunciada: “Os pressupostos p1, p2, p3... são realizados pelo *facto*”

concreto f1, f2, f3...”. A dedução é: “Portanto, ao facto concreto f1, f2, f3... aplica-se a estatuição E.” (ZIPPELIUS, 2016, p. 155).

Ao seguir esse raciocínio, o direito consegue ser “maximamente previsível e, também, um instrumento cujos efeitos sejam passíveis de cálculo.” (LUHMANN 2016, p. 25). A construção de um mundo de segurança e de ordem na sociedade brasileira encontra sua provação no momento da aplicação do direito, a qual deve redundar na obrigação tributária, desde que a regra-matriz de incidência seja válida, nos termos da regulação reflexiva que o direito realiza de seus processos legiferantes.

Porém, cumpre destacar que a aplicação do direito, isto é, a concretização da incidência da norma jurídica, envolve mais do que apenas a sua interpretação. Com efeito, para ser efetivamente aplicada, a norma precisa, antes, valer, viger e verificar a ocorrência dos pressupostos de sua incidência na realidade dos fatos.

Por isso, o presente trabalho já havia assentado adrede a premissa de que, no desenvolvimento de seu raciocínio, parte sempre de uma norma tributária que seja válida e, por conseguinte, dê enchança ao nascimento de uma relação jurídico-tributária. Com efeito, se a norma é válida, verificada a ocorrência de sua hipótese de incidência, impõe-se a sua execução. A norma válida possui uma executoriedade que é compulsória (REALE, 1990, p. 105).

A subsunção do fato que ocorre na realidade fenomênico ao fato jurígeno descrito abstratamente pela norma tributária consubstancia-se na aplicação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, os quais operam, no sistema jurídico, como “o suporte normativo para todos os efeitos jurídicos.” (BERNARDES, 2009, p. 151).

Todavia, problemas de verificação à parte, se se define que ocorreu “o fato previsto no suposto, instaura-se a consequência, de modo automático, mesmo que as pessoas, cuja conduta foi regulada, desconheçam seus efeitos, ou propositalmente não os observem” (BERNARDES, 2009, p. 42). A verificação da efetiva ocorrência do fato jurígeno que é pressuposto da norma jurídica é condição e razão suficiente para que a obrigação jurídica seja necessária (ZIPPELIUS, 2016, p. 60-61). Se presentes todos os pressupostos de incidência, então surge automaticamente a relação jurídico-tributária como consequência da norma tributária, que é uma norma autoaplicável por regular diretamente o comportamento de que cogita em seu conseqüente (SILVA, 2015, p. 73, qual seja o de realizar uma prestação pecuniária referente ao tributo).

Em assim sendo, tem-se a relação jurídico-tributária como consequência natural e lógica da incidência da norma tributária e a sua obrigatoriedade que decorre do fato de que o tributo traduz um dever jurídico: o de pagar ao Estado.

Essa é a conduta pretendida pela sociedade que, por meio do sistema jurídico, transforma-a numa expectativa normativa. Quer dizer, é porque a sociedade quer esse comportamento que se confere o poder de exigi-lo ao sujeito ativo da relação, especialmente quando este é o Estado, cuja existência se dá em função dos indivíduos que compõem a sociedade a que serve (BERNARDES, 2006, p. 216).

Objetivamente prescrita pelo direito, pois a sua não observância consiste no pressuposto de incidência de uma norma sancionante que visa a reafirmar sua validade (e vigência), a relação jurídico-tributária corresponde à individualização do mandamento da norma tributária e ao âmago do direito tributário. Nesse sentido, Flávio Bernardes afirma que:

No plano da teoria geral do direito e na visão do positivismo jurídico, a relação jurídica normativa de cunho obrigacional desenvolve-se em razão da própria existência da norma, tendo por aspecto temporal o momento em que o fato abstrato descrito na mesma se consuma na vida social, gerando um direito ao sujeito ativo e um dever correspondente ao sujeito passivo, consistente na realização da prestação-objeto (não é vínculo de imposição direta na conduta de outra pessoa, mas o direito à exigência da prestação que liga as partes em torno do objeto). (BERNARDES, 2006, p. 82).

Ademais, a incidência da norma tributária é o momento em que o direito, à luz de seu código específico (“direito/não direito”), atribui significado especificamente jurídico à parcela da realidade social, visando à produção de determinados efeitos: o nascimento do tributo (relação jurídico-tributária) ou, o que é mesmo, o eventual efetivo cumprimento da obrigação tributária. Vale lembrar que os fatos sociais normalmente têm significados não jurídicos, que resultam de sua apropriação por outros sistemas. No entanto, quando são apropriados (juridicizados) pelo sistema jurídico, adquirem sentido e eficácia especificamente jurídicos, podendo ou não coincidir com aqueles outros, tendo em vista a autonomia dos sistemas.

Assim, o antecedente da norma tributária produz, ao mesmo tempo, a redução da complexidade do mundo dos fatos econômicos e a sua juridicização. Uma vez dentro do direito, impõem-se-lhes os referidos limites jurídicos, de cunho funcional e estrutural, ao seu reconhecimento no mundo dos fatos e não os limites de outro sistema qualquer. Quer dizer, a incidência da norma, além de dar origem à obrigação tributária, delimita a parcela da realidade social a que atribui um significado especificamente jurídico para participar das operações internas do direito.

Não há dúvida de que “as normas jurídicas devem ser, mesmo assim, entendidas e precisadas com referência aos sectores de vida por elas regulados” (ZIPPELIUS, 2016, p. 158). Ele regula conteúdos empíricos e, portanto, deve produzir consequências no mundo fenomênico. Daí, porém, não se segue que elas devam ser determinadas pelas realidades empíricas que regulam.

Hugo de Brito Machado, por exemplo, vislumbra nesse descasamento semântico uma dificuldade inerente à aplicação do direito tributário, especialmente para aqueles que não têm um conhecimento jurídico mais aprofundado e, por isso, “geralmente querem interpretar os fatos a partir dos seus significados não jurídicos.” (MACHADO, 2018, p. 70).

Assim, o raciocínio jurídico de fato recorreria aos aportes econômicos e políticos que a interpretação pluralista (TORRES, 2006, p. 179)? Admitir que o direito deva ser interpretação a partir de significados não jurídicos, como pretende a interpretação econômica, seria uma abordagem completamente contraproducente para o caráter prescritivo do direito. A racionalidade do direito deve ser a jurídica, até porque o limite funcional-estrutural do direito demanda que “o único modo de apreender-lhe as mensagens prescritivas é interpretando-o juridicamente, isto é, a partir de suas estruturas, categorias, processos e formas. Simplesmente não há como aceitar uma interpretação econômica do direito (CARVALHO, 2015a, p. 165).

O pragmatismo, buscando critérios na economia por meio da AED, não pode determinar a incidência da norma jurídica pelo simples fato de que ela não compartilha da racionalidade do direito, a qual se baseia no código “direito/não direito”. Assim, a economia não pode afirmar “‘isso é lícito e isso é ilícito’.” (LUHMANN, 2016, p. 93, grifo do autor). Por isso, embora os tributos incidam sobre substratos econômicos, são substratos econômicos juridicizados e, portanto, jurídicos, de modo que não se pode afirmar que a “característica mais importante desse sistema é a *racionalidade econômica*.”, como quer Ricardo Lobo Torres (2009, p. 326, grifo do autor).

Ademais, é comum que se afirme que, embora não haja nada *a priori* que o determine nesse sentido, a presença do pragmatismo se revela mais forte e especialmente nos “casos difíceis”¹¹⁹. Cristiano Carvalho, por exemplo, aduz que:

Apenas – e é crucial frisar isso – nos chamados casos difíceis é que o juiz deve ponderar as consequências.

Uma vez avaliadas as possíveis consequências de cada opção possível na tomada de decisão em um caso difícil, deverá então o julgador optar por aquela que resulte na

¹¹⁹ Discutir a definição de casos difíceis seria um trabalho em si mesmo e não faz parte do escopo do presente trabalho.

melhor escolha possível – levando em conta não apenas as partes envolvidas no litígio, mas também toda a sociedade. (CARVALHO, 2018, p. 326).

Parece haver uma contradição quando se sustenta que o juiz deve ser consequencialista ao decidir, mas não pode sê-lo a ponto de promover políticas públicas, tendo em vista as características inerentes ao pragmatismo na seção 2, ou se aceitam, ou não se aceitam. Não é possível uma aceitação apenas parcial. A limitação seria apenas ilusória e não haveria nenhum controle efetivo sobre ela.

Com efeito, dado o caráter prescritivo do direito (ÁVILA, 2018, p. 17-21), afirmar que, diferentemente do que ocorre no pragmatismo e na AED, as consequências práticas são irrelevantes para o raciocínio jurídico não condiz com a realidade, porque toda a realidade do direito, enquanto ordem social, volta-se para a realidade prática.

Então, embora não se negue a existência de consequências práticas decorrentes da aplicação do direito tributário, para o sistema jurídico, que opera seletivamente juridicizando os fatos sociais que lhe são relevantes – há fatos juridicamente relevantes tanto na hipótese como na consequência da norma jurídica – e desjuridicizando os que não o são, apenas as consequências jurídicas importam (VILANOVA, 2015, p. 27).

Sem dúvida. Se ele existe para regular condutas, as quais só podem se dar concretamente na realidade fática, e o faz por intermédio da norma jurídica, é óbvio que, quando se diz que elas não são relevantes, está-se a afirmar duas coisas inteiramente distintas.

Em primeiro lugar, que as consequências práticas não são relevantes da perspectiva das operações do sistema jurídico, como a própria aplicação, por causa dos limites inerentes à norma jurídica. Em segundo lugar, que o direito não é um instrumento *ad hoc* que muda o sentido da regulação das condutas sociais ao sabor do vento das consequências práticas não previstas no consequente normativo.

Se não estivesse limitado pela estrutura da norma jurídica, o direito transformar-se-ia numa espécie de “balão que, uma vez solto, segue o vento do espírito do momento.” (RÜTHERS, 2018, p. 57, tradução nossa)¹²⁰. De fato, a estrutura hipotético-condicional da norma jurídica serve à racionalidade do direito moderno que, por sua vez, serve, segundo Eros Roberto Grau (2017b, p. 121), à “instalação de um horizonte de *previsibilidade* e *calculabilidade* em relação aos comportamentos humanos”. Em outros termos, o direito é seguro quando se conhecem, previamente, “consequências que são atribuídas a cada conduta praticada pelo ser humano como destinatário da norma” (BERNARDES, 2006, p. 32).

¹²⁰ [...] *la legge assomiglia a un aerostato, che, una volta lasciato andare, segue il vento dello spirit del tempo del momento.*

Logo, a ideia de que o direito deva ser aplicado de forma mais interessada nos fatos concretos e econômicos, sempre considerando as consequências práticas (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 37, 59), só parece plausível do ponto de vista do direito se os fatos concretos e econômicos corresponderem aos suportes fáticos de incidência das normas tributárias e se as consequências práticas forem entendidas como as consequências jurídicas estabelecidas previamente no consequente da estrutura da norma ou, o que seria o mesmo, a relação jurídico-tributária.

A realidade da regra-matriz de incidência tributária é a de uma proposição complexa que traduz uma única asserção, ou seja, duas proposições simples que abriam mão de sua independência e individualidade enquanto asserções para constituir uma única asserção complexa (TELLES JUNIOR, 2014, p. 136), porquanto “ambos os termos [proposições] designam o conteúdo de um pensamento completo.” (KELLEY, 2014, p. 261, tradução nossa)¹²¹. Dada a unidade do organismo lógico que é o argumento, o antecedente e o consequente existem em função do todo, de modo que se se dá o antecedente, não é possível que não se dê o consequente – senão pela inserção de outra premissa, caso em que sequer teria ocorrido a condição e, então, não haveria que se falar em não implementação da consequência.

Todavia, ignorar essa realidade lógica da incidência jurídica é corolário de uma aplicação consequencialista do direito tributário, o que foi exposto na seguinte explanação de Humberto Ávila:

O aplicador pode ainda alterar a aplicação das consequências abstratamente previstas pelo legislador em razão das consequências práticas que sua decisão irá produzir. Assim, o julgador até pode atribuir à palavra “receita” o significado de “ingresso definitivo no patrimônio dos contribuintes, sem reserva ou condição”, mas, para evitar a aplicação da consequência que ele deseja evitar, pode sustentar que tal consequência seria aplicável a todos os casos menos àquele, considerado extraordinário, ou limitar os efeitos de sua decisão apenas para o futuro, sob o argumento de que, se a lei for declarada inconstitucional desde o início, aquilo que foi arrecadado pela União deverá ser restituído aos contribuintes. Ou seja: para evitar a produção futura de uma consequência por ele havida como nefasta (perda de arrecadação e falta de financiamento de despesas públicas relevantes), o julgador substitui a consequência abstrata prevista pelo legislador (declaração de inconstitucionalidade da lei desde o início de sua vigência) por uma consequência diversa (declaração de inconstitucionalidade da lei apenas a partir da decisão ou de outro momento futuro). (ÁVILA, 2019, p. 53-54).

Para se manter na linha do exemplo da consequência nefasta da bancarrota do erário acima, concorda-se com César García Novoa (1993, *passim*) no tocante à defesa da regra ser a

¹²¹ Both terms designate the content of a complete thought.

eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, o que parece mais do que certo no caso brasileiro tendo em vista a função sistêmica de promoção de segurança jurídica e que é densificada ainda mais pelo artigo 5º da CRFB/1988. Ora, “uma lei inconstitucional é lei apenas aparentemente, pois que, de fato ou na realidade, não o é” (CAMPOS, 1954, v. 1, p. 430).

Assim, decidir pela aplicação prospectiva dos efeitos da inconstitucionalidade – ao gosto da AED – promove o incentivo comportamental errado: discrimina e derrota os contribuintes e os Estados que seguiram a lei, premiando os que frustram o sistema jurídico. Promove a chamada “inconstitucionalidade útil”, ou seja, a prática de atos deliberadamente inconstitucionais e ilegais torcendo pelos efeitos que produzem até serem retificados.

Ainda no tocante à retroação da eficácia da declaração judicial de inconstitucionalidade de determinada exação no tempo, não parece de fato haver grave repercussão sobre a certeza e a estabilidade das relações jurídicas. Para o contribuinte, porque não deveria ter pagado; para o Estado, porque não deveria ter recebido. Antes, parece se tratar da restauração da ordem.

Nesse sentido, impõe-se um esclarecimento e, para isso, cumpre reproduzir o exemplo trazido dos EUA por Ricardo Lobo Torres (2010, p. 25-26), a saber, o caso *Harper et al v. Virginia Department of Taxation*, cujo desfecho foi determinado pela aplicação retroativa dos efeitos de outra decisão da Suprema Corte dos EUA, proferida no caso *Davis v. Michigan Department of the Treasury*.

Em *Davis v. Michigan Department of the Treasury*, a Suprema Corte norte-americana decidiu pela inconstitucionalidade da tributação, por parte do Estado de Michigan, sobre os benefícios previdenciários pagos pela União por ofensa à imunidade intergovernamental. Com base nessa decisão, contribuintes do Estado da Virgínia, que haviam sido submetidos ao mesmo tipo de tributação, decidiram ajuizar uma ação para serem restituídos das importâncias pagas indevidamente, conforme o precedente mencionado. A pretensão dos contribuintes da Virgínia foi eventualmente confirmada pela Suprema Corte.

Ricardo Lobo Torres critica essa decisão, porque entende que ela fez retroagir direito novo e, portanto, inesperado, de modo que se revelaria ao retroagir para alcançar situações pretéritas que haviam se formado livremente sob a égide da legislação então vigente. Ademais, o autor fluminense traz, dentre outros, o argumento de que “a decisão judicial, por inesperada, implica sobrecarga para o Tesouro Público, inclusive por falta de previsão orçamentária” (TORRES, 2010, p. 27).

A crítica, todavia, parece equivocada. Em relação ao primeiro argumento, porque a decisão não inova, apenas aplica a proibição de tributação intergovernamental a uma situação concreta em que ela se verificou. Em relação ao segundo, pelo simples fato de que (i), se o Estado deve cumprir a lei, ele não deveria ter instituído um tributo cujo efeito jurídico era a tributação intergovernamental e, (ii) se o fez, assumiu o risco de ser condenado a restituir eventuais somas arrecadadas e (iii) parece questionável que se possa recorrer à falta de previsão orçamentária para restituição de tributos ilegais, situação que seria esdrúxula.

Em resumo, tem-se que o conseqüente (a relação jurídica) se segue logicamente à ocorrência da hipótese de incidência. E deve ser assim para que o direito possa ser seguro (estável, cognoscível, previsível e confiável), algo que depende da consistência das decisões que o aplicam, estas devem representar uma prática consistente, isto é, que produz redundância de informação. A incidência da norma jurídica deve traduzir uma “invariância reidentificável”. Nesse sentido, a garantia da incidência da norma tributária representa um verdadeiro processamento da incerteza em relação ao futuro (LUHMANN, 2016, p. 24, 92, 169).

Trata-se de um caso em que o todo é mais do que apenas o somatório das partes. Isso é importante porque denota a realidade do conseqüente normativo: algo que deve ser como consequência de algo que foi. Quer dizer, “[o] conseqüente da proposição condicional há de ser necessário (imprescindível), sob pena de a proposição não ser condicional, mas, sim, constituir duas proposições conjuntadas por junção copulativa.” (TELLES JUNIOR, 2014, p. 137).

Neste último caso, apesar de ligadas por uma conjunção, ambas as proposições manteriam seu sentido próprio e o conjunto delas exprimiria suas distintas asserções, de modo que o conseqüente não seria verdadeiro conseqüente, porque prescindível e desnecessário.

Isso equivaleria a afirmar ao cidadão que ser proprietário de um imóvel urbano no 1º dia do ano civil (P) está para a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) (Q) (se P, então deve ser Q), assim como ontem choveu (X) está para hoje faz sol (Y) (X e Y).

Em outras palavras, o direito, que prescreve condutas de forma condicional, estaria afirmando que não há uma relação de inferência/consequência entre o seu antecedente e o seu conseqüente, de tal sorte que sequer haveria um conseqüente verdadeiro, mas tão somente duas asserções independentes entre si, ligadas por uma conjunção coordenativa aditiva e não por uma conjunção subordinativa condicional.

Se assim não fosse, isto é, se não fosse possível prever a hipótese de incidência do tributo ou se a norma não constituísse uma premissa obrigatória para as expectativas

normativas que podem ser impostas pela aplicação do órgão competente, a norma, na prática, perderia sua normatividade (LUHMANN, 1985, p. 20).

Ignorar a estrutura hipotético-condicional do direito é um risco enorme para o cumprimento de sua função e é isso que leva a se questionar a possibilidade de uma argumentação consequencialista no momento de aplicação do direito tributário. Com efeito,

[s]e o juiz for um “terapeuta social” que se encontra liberto da programação condicional do direito, haverá considerável perda de segurança jurídica e, por conseguinte, da capacidade que o direito tem – ou deveria ter – de conformar os comportamentos humanos no convívio em sociedade (LUHMANN, 1985, p. 41).

Com efeito, por isso é que a decisão deve se basear no direito vigente, efetivamente posto. Entretanto, não só por isso, a decisão deve se basear no exclusivamente no direito, porque “a questão que traz as partes ao tribunal é o que *o direito* obriga cada uma delas a fazer uma relação à outra, dentro das circunstâncias, e não [...] como podem conseguir alcançar melhor seus objetivos individuais [...] ou o que aperfeiçoará os interesses gerais da sociedade.” (WEINREB, 2008, p. 56).

A formulação da norma é deôntica, ou seja, ela imputa uma consequência a um suporte antecedente (LACOMBE, 1977, p. 27). Sem essa estrutura da regra-matriz de incidência que prevê, por meio dos critérios constantes do seu antecedente e do seu consequente, o direito tributário não conseguiria regular as condutas devidas nem proteger os cidadãos. Ainda que se admita que o órgão aplicador efetivamente proceda à análise das consequências práticas de suas decisões para orientar-se, ela “não pode jamais suprimir o caráter deontológico do provimento jurisdicional” (CRUZ; SALDANHA, 2015, p. 65).

Tornar-se-ia, em suma, irracional, perdendo sua racionalidade da previsibilidade e da não surpresa, seja para os cidadãos, seja para o Estado, que se esvairia. Por um lado, o cidadão não conheceria os seus deveres e os seus direitos no âmbito de sua relação obrigacional para com o Estado. Por outro lado, o Estado não conheceria limites para o exercício do seu poder de tributar nem poderia conhecer seu próprio orçamento com segurança.

De mais a mais, não bastassem esses problemas, fora da estrutura lógico-formal da norma tributária, sequer se tem direito. Quer dizer, fora da norma tributária, está-se fora do próprio direito tributário. Como programa condicional que conduz a operação decisória no sistema jurídico, a norma jurídica, por meio de sua atributividade, implica que dada a hipótese de incidência, deve ser a consequência jurídica, ou seja, uma consequência que está dentro do

universo jurídico. Destarte, a norma jurídico-tributária enquanto estrutura do direito tributário, mais especificamente um programa decisório condicional, condiciona os limites de toda a aplicação do sistema jurídico tributário.

Nada obstante, pretende-se introduzir no raciocínio jurídico brasileiro a premissa de que o que importa é a experiência, ou seja, as consequências práticas, de modo que se aprenda fazendo inclusive acima da norma. Essa é a realidade do pragmatismo, filosófico ou cotidiano, denomine-o do que se quiser, indiferentemente.

A reboque da incorporação do racional pragmatista vem a AED. Com tal incursão, pressupõe-se que o direito “incorpore em sua prática uma visão prospectiva, o que pode ser viabilizado pela incorporação de uma dimensão consequencialista.” (ARAÚJO, 2016, p. 57-58). Quer dizer, o aplicador do direito deverá ter uma preocupação de cunho prognóstico referente às eventuais consequências de sua decisão. Está-se diante de uma proposta que, em síntese, envolve a aprendizagem, por parte dos aplicadores do direito, dos efeitos externos, no sentido de pertencentes à realidade empírica do mundo do ser, das decisões jurídicas, isto é, tomadas dentro do mundo do dever-ser a que o direito pertence.

Essa tese ganhou força com a promulgação da Lei nº 13.655/2018, que alterou a LINDB precisamente para reforçar esse tipo de preocupação, como já se viu na seção 2 do presente trabalho. Nesse sentido, a “AED pode ser entendida como um método de ‘calcular’, isto é, de prever os efeitos das normas” (ARAÚJO, 2016, p. 132).

Não há dúvida de que a exigência de fundamentação robusta é essencial no Estado Democrático de Direito. No entanto, quando se lhe acrescenta o compromisso para com os efeitos práticos, não parece que seja o caso, mesmo porque seria impossível.

O futuro é imprevisível, ainda que seja calculável. Trata-se sempre de mera possibilidade, porque o futuro é incerto e, por sê-lo, representa sempre uma certa falta de conhecimento. Diante disso, a norma jurídica vem oferecer previsibilidade e, portanto, segurança aos indivíduos em relação às condutas futuras dos demais indivíduos.

A norma, na medida em que é positivada, representa um repositório prévio de possibilidades realizadas, no sentido de que se trata de um fato consumado e estabilizado no passado, de modo que seu conhecimento no presente pode se dar de forma generalizada. Isso é fundamental, haja vista que o direito prescreve condutas presentes e futuras. Se fosse diferente, os indivíduos não poderiam plasmar as próprias vidas autônoma e dignamente, sempre podendo levar em consideração seu cumprimento e as consequências atribuídas a ele.

Inviabiliza-se o cumprimento da função sistêmica de regulação de condutas se a regulação não tiver sido aprioristicamente prescrita pela norma jurídica. Então, se for

verdadeira a tese pragmatista de que a norma é criada apenas no bojo do processo de tomada da decisão, não será possível se orientar pela norma, ou seja, pelo direito, que, assim, terá perdido sua função específica na sociedade. Contra a proposta consequencialista da Lei nº 13.655/2018, traga-se à balha o esclarecedor exemplo elaborado por Bruno Torrano.

Quando vejo que foi publicada uma lei que exige que eu acenda o farol do automóvel mesmo durante o dia, atribuo significado a essa lei quando estou saindo de casa para o trabalho, orientando-me conforme aquilo que ela *já me comunica juridicamente* – sem a necessidade, portanto, de que uma outra autoridade jurídica ‘*crie*’ essa norma jurídica em algum tipo de intermediação. (TORRANO, 2019, p. 123, grifo do autor).

Esse exemplo demonstra como a incorporação da AED pode constituir um fator de instabilidade para a aplicação do direito tributário e, por conseguinte, para a concretização da autonomia individual, que resta ferida pela pujante impossibilidade de planejar o curso da própria existência.

A norma é o veículo que permite a conquista da *terra incognita* que é o futuro. Sanção à parte, na falta do efetivo conhecimento do que há de se passar no futuro, a norma guia nossa expectativa, estabilizando-a em sua pseudocerteza. Como é com a gravidade, não se pode escapar da incerteza. Tem-se uma verdadeira incerteza gravitacional que a todos limita. Destarte, a incondicionalidade da aplicação do direito, seja para pagar, seja para não pagar, parece mais razoável, enfim.

Por isso, a racionalidade pragmática, beirando a exigência de clarividência, que a Lei nº 13.655/2018 quis introduzir no direito brasileiro é incompatível com a necessidade específica da concretização do direito tributário, ramo jurídico em que “tanto maior tem que ser a suposição de que o direito, uma vez em vigor, poderá ser imposto – sem que para tanto seja necessário apoiar-se em fatores circunstanciais” (LUHMANN, 1985, p. 20).

A defesa da presente tese no sentido de que é impossível admitir que o consequencialismo extrajurídico determine a aplicação da norma tributária não importa numa restrição da função do direito tributário à manutenção dos padrões comportamentais vigentes, mas, sim, no reconhecimento da fundamentalidade da segurança jurídica para a continuidade da própria sociedade. Com efeito, a segurança jurídica vem para atender à necessidade de que as expectativas se confirmem no porvir (SILVA, 2015, p. 23).

Critérios econômicos podem ser incorporados (juridicizados) pelo ordenamento jurídico. Eis o caso da idiossincrática classificação da obrigação tributária (BERNARDES, p. 127). A questão não é essa, mas, sim, que o ser humano, intérprete e aplicador do direito, não

tem a capacidade de prever satisfatoriamente o futuro para poder vincular a eficácia da norma às consequências práticas e, ainda assim, garantir a segurança jurídica (LUHMANN, 2018, p. 47-72). Não se pode abrir mão dela, pois o direito é a própria segurança jurídica.

Com efeito, a segurança jurídica vem para atender à necessidade de que as expectativas se confirmem no porvir (SILVA, 2015, p. 23) e as expectativas, no direito tributário, giram em torno da relação jurídico-tributário, mas especificamente da obrigação tributária.

Em sentido estrito, sustenta Paulo de Barros Carvalho, a obrigação tributária seria “o vínculo abstrato em que uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial, decorrente da aplicação de norma jurídica tributária” (2015b, p. 641-642).

E a obrigação tributária é a consequência jurídica da incidência da norma tributária. Se a norma incide – dada a sua racionalidade hipotético-condicional, que visa a oferecer segurança –, surge a relação jurídico-tributária entre o cidadão e o Estado. Essa parece ser a compreensão mais acertada da relação jurídico-tributária. É dizer, como o momento de concretização de tudo aquilo que a segurança jurídica traduz no sistema jurídico, a saber, certeza (cognoscibilidade), confiabilidade e previsibilidade (estabilidade).

Diante dessa realidade, não importa se o caso concreto será considerado um caso fácil ou um caso difícil. É irrelevante, porque, se o direito deve garantir segurança jurídica, entendida como a estabilidade, a cognoscibilidade, a previsibilidade e a confiabilidade da regulação das condutas, então, todos sempre souberam que, ocorrido determinado fato, surgiria o dever de pagar o tributo.

Em assim sendo, como pode ser possível que uma consequência outra, especialmente não jurídica como as de cunho econômico, possam infirmar a obrigação que surgiu? Fazê-lo feriria não só a função do sistema, mas quebraria a estrutura dele também. Ora, se a consequência apenas possível é capaz de alterar a realidade jurídica, que consiste no quadro de referência dos acontecimentos fáticos, então a norma e o direito perdem a razão de ser.

A implicação da consequência jurídica não pode ser impedida por considerações econômicas que, porque não juridicizadas, são irrelevantes. A norma tributária, por se tratar de uma imposição jurídica, pressupõe “a ocorrência do fato jurígeno para gerar a consequência” (BERNARDES, 2009, p. 41). Esta consequência é a relação jurídica que envolve um direito para o Estado e um dever para o cidadão. Tem-se que “a determinação daquilo que é *in concreto* juridicamente devido ou permitido é feita de um modo autoritário

através de órgãos aplicadores do Direito pelo Direito mesmo instituídos” (ENGISCH, 2014, p. 77).

Na realidade funcional-estrutural do sistema tributário nacional, a qual representa um limite à aplicação do direito tributário por qualquer um dos seus destinatários, a norma jurídico-tributária desponta, porque ela cria a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. O limite funcional do sistema jurídico, qual seja a promoção da garantia de segurança jurídica, importa sobremaneira no presente momento, pois:

[...] o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei. (XAVIER, 1978, p. 46).

O presente trabalho não adentra nas divergências relativas à abrangência normativa de fatores extrajurídicos (morais, econômicos, políticos e outros). Ele quer demonstrar que se, considerados os limites em questão que pautam a aplicação do direito tributário, o pragmatismo-consequencialista que se segue à incorporação da AED em matéria fiscal para prever as consequências práticas desatende às exigências mais básicas da realidade jurídica.

Isso porque, limite-se o direito ao direito positivo ou não (BECHO, 2015, p. 153; LUHMANN, 2016, p. 373), o fato é que, independentemente da jusfilosofia por detrás das construções teóricas acerca do fenômeno jurídico, a aplicação do direito passa, necessariamente, pela norma jurídica e, mais especificamente ainda, passa pela estrutura estática da norma jurídica como juízo que relaciona um conseqüente condicionado a um antecedente condicionante.

Uma vez normativamente posta a relação de implicação, ela se torna, segundo as leis da lógica, necessária, isto é, logicamente necessária para todo raciocínio que a leve em conta – ainda que a conduta fática que corresponde à conduta prescrita na norma não se dê efetivamente no mundo do ser. Cumpre ressaltar, desde já, que não se está a tratar dos possíveis limites à logicização do direito como um todo. Tão somente está-se a ressaltar os riscos que corre a segurança jurídica, tema central do direito tributário, se assim não for na prática.

Assim, acerta Pedro Adamy quando, em relação à indisponibilidade da obrigação tributária válida, aduz que “ocorrido o fato previsto em lei e, portanto, nascida a obrigação, deve ser cumprida em seus exatos termos, não podendo o contribuinte furtar-se ao cumprimento nem a autoridade administrativa dispensá-lo, independentemente da motivação externada.” (2011, p. 106).

Então, o presente trabalho está de acordo com Ricardo Lobo Torres quando ele afirma que o consequencialismo não se exime de observar a estrutura normativa em que a decisão deve se basear e, além disso, que ele é “incompatível com as normas de validação condicional, que são as que se fundam no raciocínio causalista: se x... então y.” (TORRES, 2010, p. 23).

Discorda, porém, quando ele quer crer que o “direito tributário, em larga faixa de sua competência, incide sobre normas de validação finalística.” (TORRES, 2010, p. 23). Salvo se a ideia for a de validação finalística no sentido de concretização da conduta prescrita pela norma, isto é, da consequência jurídica – neste caso o presente trabalho está de acordo. Por exemplo: “incidem também em razão do destino da mercadoria previamente indicado na consequência da regra jurídica” (TORRES, 2010, p. 23).

No mesmo sentido em que o presente trabalho, Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Fernanda Saldanha (2015, p. 69) entendem, contrariamente ao consequencialismo inerente à proposta pragmatista, que “a análise custo/benefício, ideia tipicamente utilitarista, deve ser afastada ao se dizer o direito, sem que isso acarrete a rejeição da adoção de um consequencialismo fraco, inerente a qualquer zetética concretista.”. Decerto, quando da aplicação do direito tributário, o argumento consequencialista só pode ser jurídico, isto é, um argumento que, inserido na realidade jurídica, dá-se sob a forma da lógica deontológica.

Em todo o caso, o fato parece ser que a racionalidade jurídica impõe que a incidência jurídica, quando devida, ocorra. A forma hipotético-condicional da norma jurídica é, então:

A forma característica, em que são combinados o fechamento normativo e a abertura cognitiva, é a do programa condicional. Ela exige que as regras de decisão normativas (que, por sua vez, devem ser fundamentadas *apenas internamente ao sistema*) sejam formuladas de modo a tornar possível uma dedução da decisão a partir dos fatos (que, por sua vez, têm de ser determinados cognitivamente): no caso da circunstância x, a decisão y estará de acordo com a legalidade; caso contrário, não estará. As prescrições das realidades que têm esse efeito desencadeador se dão pela formalização das normas e, portanto, por operações internas ao sistema. (LUHMANN, 2016, p. 112).

Com efeito, dada a dificuldade inerente a qualquer prognóstico a respeito do que acontecerá em razão de uma decisão ou de prever as situações futuras que ensejarão a aplicação do direito, faz-se mister “prover a legislação e a vinculação do juiz à lei” (LUHMANN, 2016, p. 53, 79).

Além disso, a vinculação do órgão aplicador à lei é inerente à realidade do direito, uma vez que a argumentação jurídica é espécie de argumentação institucional e, *ipso facto*,

vincula-se às regras e aos procedimentos previamente estabelecidos, sem se preocupar com razões de natureza moral, política ou econômica (SHECAIRA; STRUCHINER, 2016, p. 37).

Por exemplo, o art. 21 da Lei nº 13.655/2018 “imporá o ônus de explicitar as consequências mais relevantes (econômicas e sociais) do provimento invalidador” (MARQUES NETO; FREITAS, 2019, p. 50). Todavia, como serão identificadas tais consequências mais relevantes? Qual é o critério? Consequências econômicas relevantes só podem ser determinadas pela própria economia, não pelo direito. E para o direito é a Constituição a referência interna que lhe condiciona a forma e a validade da atividade que o aplica, permitindo, ainda, a controlabilidade da aplicação. Ela o faz estatuidando as fontes e os métodos válidos para a produção normativa, assim como a ordem de validade das fontes e a hierarquia das normas daquelas fontes que advêm de tais fontes (VILANOVA, 2010, p. 275).

5.2 AS CONSEQUÊNCIAS RELEVANTES PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO E PARA A VIDA SOCIAL: A CERTEZA DA CONDUTA JURIDICAMENTE DEVIDA *VERSUS* AS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS POSSÍVEIS

Decerto, a segurança jurídica e a própria autonomia do direito pressupõem a racionalidade adrede exposta. Isso significa que a aplicação do direito se dá por meio de argumentação institucional, ou seja, que “não apela livremente a considerações morais, políticas, econômicas e sociais.” (SHECAIRA; STRUCHINER, 2016, p. 36).

As únicas consequências relevantes, tanto da perspectiva do sistema jurídico, quanto do ponto de vista dos sujeitos da relação jurídico-tributário, só podem ser as consequências jurídicas que influenciam o nascimento, o desenvolvimento e a morte da referida relação obrigacional. Se a consequência, futura e provável, que não integra a norma jurídica geral preexistente, for determinante da decisão judicial ou administrativa, estar-se-á diante de uma lei *ex post facto*.

E o direito *ex post facto* é, mais do que ineficiente *qua* direito, temerário, ameaçando frontalmente a segurança jurídica e a estabilidade das relações sociais. Admiti-lo implicará a criação de tribunais de exceção em matéria fiscal, os quais lograrão eventualmente destruir a legalidade que diferencia o direito na sociedade.

A norma tributária positiva representa um plano cogente para as atividades de todos os que se encontram em seu campo de abrangência. De fato, especialmente os cidadãos se submetem às “regras do plano” e são obrigados a se comportar de uma ou de outra maneira, a

depender das consequências jurídicas que pretendem produzir ou evitar, como consequências de caráter criminal ou de multas, por exemplo (SILVA, 2015, p. 364).

É notório que para “conceber e exercer qualquer atividade, o contribuinte precisa, dentro do seu planejamento, também fazer uma prospecção relativamente às consequências jurídicas futuras, por meio da avaliação das alternativas econômicas sob a perspectiva do seu impacto tributário.” (LEÃO, 2018, p. 97). Tanto é assim que “o tributo é um *dever* do contribuinte, a ser cumprido compulsoriamente, independente de sua vontade e mesmo de suas possibilidades econômicas, que se presumem existentes.” (NOGUEIRA, 1999, p. 200-201).

De fato, isso se deve ao fato de que os planos do cidadão e do Estado são feitos tendo em vista as consequências futuras que eram no presente cognoscíveis em função da confiança do passado, ou seja, dependem da segurança jurídica, sendo a confiabilidade do direito “a projeção retrospectiva da calculabilidade, e esta última a projeção futura da confiabilidade” (ÁVILA, 2016, p. 358).

A importância da segurança jurídica no direito tributário é de fato patente. O objeto da relação jurídico-tributária é uma prestação pecuniária que se torna devida em função da prática do suporte fático previsto hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Desse modo, só se torna devedor do tributo quem, direta ou indiretamente, relaciona-se com o fato praticado (MELLO, 2019a, p. 251).

Sem dúvida, no Brasil, se alguém se propõe a ser empresário (industrial, agricultor, comerciante, transportador ou comunicador), dado o quadro atual da tributação, submeter-se-á conscientemente à incidência do ICMS. Trata-se, sem dúvida, de uma consequência importantíssima, tanto da perspectiva do direito tributário, quanto da perspectiva do próprio sistema econômico.

Por isso, a preocupação com a certeza da implicação do consequente todas as vezes em que o antecedente for confirmado e, por óbvio, a negação do consequente todas as vezes em que o antecedente não se confirmar. Essa certeza da conduta devida é imprescindível para a vida social. A conduta devida, como consequência jurídica, é a consequência relevante para o direito. Promover uma consequência diferente da devida (tendo em vista o antecedente condicionante), é contraproducente para a sociedade.

Essa relação entre o passado e o futuro, a que Humberto Ávila denomina de “bidirecionalidade passado/futuro” (2016, p. 359), é de suma importância para a condução autônoma e digna da vida humana, haja vista que:

[...] o indivíduo exerce seus direitos fundamentais de liberdade na expectativa de que, ocorrendo os fatos previstos nas hipóteses das regras, serão implementadas as consequências abstratamente previstas. Se, porém, depois de agir, a consequência da regra “Se ‘A’, então ‘Z’” for alterada, digamos, para “Y”, ou tiver sua aplicação postergada no tempo, dois fenômenos serão necessariamente produzidos. De um lado, o indivíduo será obrigado a suportar uma consequência com a qual não podia contar quando agiu: no momento de sua ação a consequência prevista era “Z”, mas depois que ele agiu, e que já não podia voltar atrás, sua ação passou a ser regulada pela consequência “Y”, criada pelo julgador e até então inexistente. O indivíduo será, portanto, surpreendido pela aplicação posterior de uma consequência com a qual anteriormente não podia contar. (ÁVILA, 2019, p. 61).

Mutatis mutandis, o problema de se infirmar o dever jurídico com base numa decisão prospectiva, em si mesma incerta, é o mesmo que aflige as leis que retroagem para punir, a saber, o ferimento de “nosso sentimento de justiça infligir uma sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão às quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção.” (KELSEN, 2016, p. 61).

Todavia, o arauto do pragmatismo jurídico contemporâneo, Richard Posner, critica a noção de que o direito positivo representaria um compromisso para com o futuro criado pelo passado, na medida em que, segundo ele, seria incorreto, ou no mínimo impreciso, afirmar que as gerações presentes consentiram com o direito vigente (POSNER, 2011, p. 189).

Conquanto atraente, o argumento não subsiste pelo simples fato, já expendido aqui, de que o direito pode ser alterado e, nesse caso, a inércia da geração do presente em relação ao conteúdo do direito oriundo do passado e que a tem como sua destinatária, pode-se afirmar que o consentimento foi dado tacitamente. Ademais, quando critica a suposta “dependência do direito em relação ao passado” (2011), ele não se refere ao direito romano-germânico, mas ao direito do *common law*, mais especificamente à observância aos precedentes pretéritos como fontes normativas. O seu raciocínio, portanto, não se aplica ao caso brasileiro.

No Brasil, assim como na Europa continental, o direito baseia-se na preeminência da lei, em sentido formal, à qual se vinculam os juízes (LOSANO, 2011, p. 58). Com efeito, trata-se de uma realidade jurídica deveras distinta daquela em que atuam os juristas anglo-americanos, qual seja a do *common law*, que gira em torno de precedentes jurisprudenciais (LOSANO, 2011, p. 57).

Desse modo, porquanto inserto na tradição romano-germânica do direito, o direito brasileiro partilha do “legicentrismo”, a que Massimo La Torre (2007, p. 102) se refere como sendo a marca do *civil law*, de sorte que se torna inconcebível que o juiz brasileiro cumpra o seu papel exercendo poderes com a mesma amplitude que os que têm os juízes do *common law*. Com efeito, a depender da tradição jurídica em que se insere determinado sistema jurídico, há dois modelos de juiz, quais sejam o do “juiz como senhor do direito” (no sistema

do *common law*) e o ‘juiz como funcionário’ (no sistema do direito continental)” (LA TORRE, 2007, p. 103, tradução nossa)¹²².

Nesse mesmo sentido encontra-se o entendimento de Álvaro Ricardo de Souza Cruz e de Bernardo Duarte, para quem:

[...] nos discursos de aplicação é ilegítimo pretender construir novos argumentos pragmáticos, ético-políticos e morais, na tentativa de justificar “inclusões forçadas” de pretensões e sentidos, que não podem ser coerentemente incluídos no âmbito da norma, sem, com isso, *subverter* deliberações legitimamente carreadas em discursos de fundamentação. Em fazendo isso, os discursos de aplicação se subvertem em discursos de fundamentação, e o sistema jurídico acaba se “des-diferenciando” do sistema político. Justamente por isso, além de considerar significativa a distinção entre discursos de fundamentação (dos programas normativos) e de aplicação (ou descoberta do âmbito da norma) em um contexto de modernidade constitucional, nós nos opomos à ideia de que o discurso jurídico seja um caso especial de argumentação prática. (2013, p. 108-109).

Não obstante os autores se refiram ao sistema político, a desdiferenciação do sistema pode se dar em favor de qualquer outro sistema, como o econômico, ou de nenhum em específico, mas de vários ou de todos ao mesmo tempo. O que importa é notar o risco que a introdução de argumentos consequencialistas pela interpretação econômica do direito representa. Eles têm que ser filtrados pelo código de referência do direito, impedindo a sua incursão brutal no interior do sistema jurídico. Isso porque o fechamento operacional do sistema não é assegurado tão somente pela aplicação do código bivalente “direito/não direito”, mas também pela restrição formal daquilo que se pode considerar como pertencente ao próprio sistema jurídico (NOBLES; SCHIFF, 2006, p. 156).

Logo, a aplicação do direito tributário, enquanto operação do sistema jurídico, deve ser restrita ao direito filtrado pelo direito, isto é, aos processos comunicativos próprios e exclusivos do sistema jurídico, a fim de que este possa efetivamente garantir segurança jurídica aos cidadãos. Então, ao decidir um caso, não pode instrumentalizá-lo e, por conseguinte, instrumentalizar as partes envolvidas, para fazer dele “um instrumento de engenharia social ou econômica.” (WEINREB, 2008, p. 73).

Além de garantir segurança às expectativas do cidadão, garante também ao Estado, apresentado na pessoa do agente fiscal, para quem, “em decorrência do princípio da legalidade dos tributos, a ‘moldura’ fixada pela norma geral tributária à norma individual do lançamento é bastante estreita.” (LACOMBE, 1977, p. 75). O direito tributário regula a conduta humana

¹²² [...] the “judge as lord of the law” (in the system of common law) and “the judge as functionary” (in the Continental system of law).

por intermédio da norma de dever-ser denominada de regra-matriz de incidência, sendo a obrigação tributária apenas a consequência jurídica mais evidente.

Em matéria tributária, é imprescindível que se observe à norma tributária como parâmetro condutor da decisão judicial. Isso porque, nessa seara do sistema jurídico, o consentimento dos cidadãos é fundamental e ele se faz presente por meio dos representantes eleitos pelo povo. Por isso, também, é que “todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou, mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residem na lei.” (MACHADO, 2018, p. 37).

No mínimo, pretender inserir uma consequência extrajurídica, porque não prevista por nenhuma norma jurídica, seria decidir com base em um sofisma material (TELLES JUNIOR, 2014, p. 289-291), resultante de uma petição de princípio, isto é, da colocação disfarçada da conclusão acerca de uma possível consequência fática da aplicação da norma como premissa para a própria incidência, ou de uma passagem ilógica do absoluto ao relativo (“se P, então deve ser Q” para “se P, então deve ser Q, desde que não R”).

A norma é a ferramenta do sistema jurídico que garante que o Poder Judiciário, por exemplo, diante de uma lide, tenha “de responder não apenas à *quaestio facti*, mas também à *quaestio juris*.” (KELSEN, 2016, p. 207). O fato é relevante à medida que seu conteúdo corresponde ao conteúdo da proposição descritiva contida no antecedente da norma jurídica e que, portanto, ocorrido no mundo fenomênico, provoca a incidência da consequência jurídica. Percebe-se, então, que uma decisão que se baseia na norma jurídica não desconsidera a realidade fática, ela é imprescindível à aplicação do direito, mas existem questões especificamente jurídicas que orientam e determinam a aplicação diante do fato referido.

Estas são, sem dúvida, de suma importância, mas não parecem influir no deslinde do presente trabalho. O Poder Judiciário, a que cabe a interpretação autêntica (definitiva), e o Poder Executivo, bem como o próprio contribuinte, todos eles têm a competência para interpretar e, em alguma medida, aplicar o direito.

Eles aplicam o direito aos fatos que constatarem, ainda que a constatação não seja idêntica do ponto de vista dos outros sujeitos, e os constatarem nas condições em que o direito os autoriza a constatá-lo (ZIPPELIUS, 2016, p. 152) – “apenas os fatos que podem ser estabelecidos num processo jurídico têm importância jurídica.” (KELSEN, 2016, p. 204).

Para saber as consequências relevantes para o direito tributário, é imprescindível que se tenha clara a noção da segurança jurídica como:

[...] certeza do direito aplicável, mediante as garantias da estrita legalidade tributária (artigo 150, II), irretroatividade (artigo 150, III, “a”) e anterioridade (artigo 150, III, “b” e “c”), implicando certeza pronta e definitiva quanto ao *quantum debeatur*, inexistência de alterações inopinadas que impeçam de calcular com exatidão a carga tributária, impossibilidade de alterações legislativas com efeitos pretéritos e o conhecimento antecipado quanto às inovações legislativas que criem ou majorem tributos. (SIMONE, 2011, p. 103-104, grifo do autor).

A justificação da interpretação realizada pelo aplicador tem que poder ser referida sempre à lei, o que não implica defender que não houvesse outras possibilidades interpretativas (ZIPPELIUS, 2016, p. 88). O conteúdo pode variar, os limites não.

Assim, não há, da perspectiva do universo jurídico, consequências não jurídicas relevantes. Quer dizer, a racionalidade do direito e as consequências juridicamente relevantes se voltam “contra a interpretação econômica, argumentos de fundo utilitário e, em geral, argumentos que pretendem definir a juridicidade a partir de elementos puramente consequencialistas.” (CRUZ; DUARTE, 2013, p. 237).

Para a lógica, enquanto disciplina do pensamento humano, o *argumentum ad consequentiam* é uma falácia, ou seja, um raciocínio errado com aparência de verdadeiro.

A estabilidade das posições jurídicas é uma manifestação da segurança jurídica.

Defender a impossibilidade de uma aplicação consequencialista da norma tributária não significa que a relação jurídico-tributária, em sua caminhada rumo à sua extinção, não tenha desdobramentos que repercutam diretamente sobre a forma do cumprimento do dever jurídico em questão. Ela os tem, claro. Todavia, o fato é que a obrigação tributária está sempre lá. Os desdobramentos se dão em função dela e, em sendo assim, como poderiam desdobramentos não jurídicos elidi-la? A única resposta juridicamente possível parecer ser a de que eles não podem.

Destarte, os efeitos jurídicos relativos à relação jurídico-tributária (criação, modificação e extinção de direitos e de deveres) são disciplinados por regras que integram a própria norma de conduta. Isso, porém, não significa que o artigo 20 da LINDB atuaria sobre o conseqüente extinguindo-o por uma simples razão: ele apenas determina que se considerem as conseqüências e daí não se segue que o Estado ir à bancarrota ou o contribuinte à falência sejam conseqüências negativas em si mesmas e, se o são ou não, não cabe ao aplicador decidir.

Todos os efeitos possíveis da relação jurídica encontram-se dentro do direito, apenas porque ela pertence à realidade jurídica e nela produz seus efeitos (BERNARDES, 2006, p. 87). Apenas os fatos juridicizados podem repercutir na aplicação da norma, de modo que “há fatos juridicamente relevantes tanto na hipótese como na conseqüência da norma jurídica,

sendo que estes últimos são apresentados como efeitos jurídicos do fato erigido como hipótese da norma.” (BERNARDES, 2006, p. 87).

A relação jurídico-tributária, que gira em torno do pagamento do tributo, é uma realidade jurídica. A realidade jurídica é uma fração da realidade social. Ela é ambiente para os demais sistemas sociais. Assim, ela está à disposição dos demais sistemas, como o econômico, que a pode analisar segundo o seu próprio sentido. Por isso a AED positiva não encontra dificuldade no seu mister. A normativa, porém, pretende fazer uma ligação direta que simplesmente não é possível.

Ademais, o artigo 5º da LINDB determina que, na aplicação do direito, “o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” (BRASIL, 1942). Ora, sem dúvida, deverá fazê-lo e o faz quando garante o cumprimento da função sistêmica que é a própria razão de ser do direito enquanto sistema de segurança da sociedade: segurança jurídica, a consequência jurídica por excelência. Em síntese, o problema do pragmatismo é que:

A hipótese normativa está ligada à consequência pelo elo da imputação deontica, fixado ao talante do político, no tempo da elaboração da lei. O vínculo implicacional que se estabelece no consequente – a relação jurídica – diferentemente, é regido pelas leis lógicas. *Enquanto a primeira implicação é posta pelo sistema normativo, que livremente a constitui e desconstitui, a segunda decorre de imposições lógicas ante as quais o sistema não escapa.* (CARVALHO, 2015b, p. 639).

Com efeito, essa parece ser a chave para a questão a cuja resposta o presente trabalho visa. Diante da verificação da ocorrência do fato jurígeno no mundo do ser, a consequência no mundo do dever-ser, ainda que a norma venha a ser descumprida e, em função disso, incida uma sanção, é inescapável. A segurança jurídica é garantida pela previsibilidade que a determinação em lei dos elementos da obrigação tributária oferece.

Em assim sendo, como é possível que, diante da função capital do sistema de garantir a segurança jurídica, uma consequência prática, não jurídica, futura e, portanto, meramente probabilística, possa infirmar a relação jurídico-tributária que validamente tenha se estabelecido no e pelo direito tributário ou confirmar a que não o tenha?

A única resposta possível é que o intérprete, seja o Poder Judiciário, seja a Administração Pública, seja o cidadão, não pode “extrair das dobras da norma jurídica, por mais adequado que seja o método de interpretação utilizado, a existência de uma obrigação tributária.” (MACHADO, 2018, p. 39).

Tendo em vista a estrutura estratificada do direito, é lógico e desejável que as normas de escalão superior vinculem a produção e o conteúdo de normas de outro escalão inferior, segundo a relação silogística do programa hipotético-condicional “se, então”.

Ele, afinal, é o que garante a coerência entre o direito tributário vigente e a decisão de fato tomada para aplicá-lo (MACCORMICK, 2005, p. 203). Assim, o jurista deve visar à possibilidade de realizar um julgamento de validade acerca da aplicação da norma ao caso concreto, cotejando-a com o direito positivo vigente, sendo, a propósito, essa uma das razões de ser da teoria kelseniana da moldura normativa (PAULSON, 1990, p. 148).

Ao refutar a possibilidade de que, por intermédio da AED, o referido método pragmatista de aplicação do direito público em geral atenda às inexoráveis condições de aplicabilidade no direito tributário brasileiro, tem-se em mente a advertência de Niklas Luhmann de que, para que se compreenda a argumentação jurídica, “é decisivo, antes de tudo, compreender o que argumentos não podem alcançar e o que eles não podem produzir” e, nesse sentido, “nenhum argumento pode alterar o símbolo da validade do direito” (2016, p. 451).

Os agentes econômicos de fato atuam levando em consideração os impactos econômicos que as normas jurídicas podem provocar. No entanto, daí não se segue que o direito tenha sido engolido pela economia. Se assim o fosse, que sentido faria, do ponto de vista econômico, manter algo que se lhe parece apenas um custo de transação? A resposta é clara: nenhum. Ora, o direito impõe custos à economia justamente porque o direito não se preocupa com isso. A preocupação do direito é regular condutas e o efeito que lhe importa é o de que seja observado, isto é, que as condutas prescritas de fato ocorram. Se isso impacta a economia, ela, por meio de sua própria racionalidade operacional, irá adaptar-se para processá-lo.

A importância do direito, como o sistema da segurança jurídica, é manifesta e deve ser reconhecida pelo sistema econômico. Isso porque se o direito é seguro e promove segurança, ou seja, se ele, enquanto sistema de normas, é estável, confiável e previsível, facilita-se a dinâmica do mercado entre desconhecidos. Assim, a proposta inerente à “abordagem de ‘Direito e Economia’”, de maneira despreocupada de suas consequências jurídicas e descontextualizada do ambiente jurídico que sofre suas intervenções, acaba funcionando como um ‘vírus’, carreador de um certo ‘imperialismo econômico’” (ARAÚJO, 2016, p. 14-15).

Destarte, a conclusão pragmática, do ponto de vista da economia, é rechaçar a exigência no sentido de que as consequências práticas determinem a aplicação do direito. Um

direito inseguro, porque incalculável, imprevisível e, portanto, não confiável, inviabilizaria a existência do mercado (GRAU, 2017b, p. 121) e, por óbvio, a própria vida em sociedade.

6 CONCLUSÃO

“[...] a estrutura deve ser capaz de ter sob controle as flutuações do sistema provocadas por eventos internos ou externos a ele, de reagir com indiferença, abstraindo a situação específica: a estrutura deve sobreviver à situação.”
(DE GIORGI, 2017, p. 232).

A República Federativa do Brasil está juridicamente alicerçada na dignidade humana por força do artigo 1º, inciso III, da CRFB/1988. Destarte, pode-se afirmar que o direito brasileiro está posto a serviço da necessidade básica de autodeterminação que os indivíduos possuem. Afirmá-lo, porém, não basta. É preciso compreender as condições que medram a dignidade humana e verificar se elas estão de fato presentes.

Em resumo, uma vida digna pressupõe a possibilidade de ativamente definir os rumos da própria existência, fazendo escolhas livremente e assumindo a responsabilidade pelas consequências das escolhas feitas. Indubitavelmente, a execução de um projeto de vida autonomamente eleito para si é a mais vívida expressão de uma existência digna.

No entanto, a realidade do direito é, por definição, fruto da convivência social, como esculpido no antigo aforismo latino “*ubi societas, ibi jus*”. Em sendo assim, é evidente que o direito que um indivíduo tem de levar uma vida digna não pode tolher o mesmo direito de outrem, de modo que “todo homem pode reivindicar a mais completa liberdade para exercer suas faculdades desde que seja compatível com a posse de uma mesma liberdade pelos demais homens” (SPENCER, 1851, p. 78, tradução nossa)¹²³.

A experiência humana é rica em possibilidades e decisões, das mais triviais às mais graves, que são tomadas a todo momento. Decidir é escolher e, na sociedade moderna, as escolhas do indivíduo têm o potencial de influenciar as escolhas de todos os demais, reduzindo e aumentando simultaneamente a complexidade da vida social, na medida em que todos devem agir levando em consideração o que os demais integrantes da sociedade estão fazendo.

Some-se a isso o fato de que o processo de decidir sempre se dá no presente, no aqui e no agora, e em um breve instante que é insuficiente para a apreensão da totalidade das informações direta e indiretamente relevantes para a decisão, de modo que os indivíduos não dispõem de tudo o que seria necessário para que as consequências de suas ações pudessem ser previstas com absoluta precisão. Essa é a realidade inescapável da vida moderna.

¹²³ [...] every man may claim the fullest liberty to exercise his faculties compatible with the possession of like liberty by every other man.

Nada obstante, a sociedade dispõe do sistema do direito justamente para reduzir essa complexidade e para garantir o mínimo necessário de coordenação entre as condutas individuais, para que uma vida harmônica em sociedade possa acontecer. Daí a importância do direito como centro de referência para que se possa conhecer de antemão o que esperar dos demais integrantes da sociedade e para conhecer o que estes esperam validamente.

O direito, por intermédio da estrutura hipotético-condicional da norma jurídica, reduz e simplifica a complexidade, reunindo no presente todas as informações necessárias para conhecer as condutas que são juridicamente reguladas e antecipar as consequências que podem advir validamente de sua prática e, assim, decidir o curso de ação que tomará e as consequências que suportará. Em outras palavras, o direito torna a vida social apreensível pelo indivíduo que, enfim, pode adaptar-se às exigências dela e, ainda assim, determinar autonomamente os rumos do seu plano de vida. Destarte, o direito se torna a premissa indispensável para que as pessoas – e os órgãos aplicadores – decidam o que fazer no presente e programar o futuro, a fim de conduzirem suas vidas de forma digna e autônoma.

Todavia, para que isso tudo se torne realidade, é preciso poder confiar no direito. Para que se possa confiar no direito, ele precisa ser seguro, ou seja, estável, compreensível e previsível. Somente se todos puderem confiar na realidade que é autopoieticamente construída pelo direito, a partir da regulação das condutas humanas, haverá ordem e harmonia suficientes para que, mesmo em meio à complexidade do mundo, a sociedade se desenvolva e os indivíduos ajam em torno de expectativas, cuja observância, quando devida, possa ser exigida porque se fundam no direito vigente.

É evidente que os indivíduos precisam olhar para o direito e poder dele extrair as informações que consubstanciarão as suas expectativas de comportamento e expectativas de expectativas de comportamento. Essa operação precisa ser o mais simples possível, a fim de que seja eficaz, bem como o mais confiável possível, para que a condução da vida se dê de forma segura. Por isso, os órgãos aos quais compete a aplicação do direito, quando se torna necessário ratificar as expectativas vigentes, não podem alterar a estrutura normativa que é o produto da abertura cognitiva do sistema ao ambiente que é intermediada pelo legislador.

Isso tudo se manifesta quando o processo de autopoiese é eficaz e o direito opera numa situação de normalidade sistêmica, selecionando os elementos do mundo social que sua estrutura compreende e comporta para manter-se em operação, instaura-se um ciclo de segurança na sociedade. Quer dizer, a função que o direito da sociedade tem de promover segurança jurídica, mediante a estabilização de expectativas de comportamento, impõe a ele próprio que atinja um estado ideal para que sua operação o logre, ou seja, um estado no qual o

direito seja compreensível, confiável e previsível. Para atingir esse estado ideal, as pessoas precisam se comportar conforme as expectativas normatizadas, o que inclui a atuação dos órgãos aplicadores, que precisam ratificá-las, e não as alterar casuisticamente, aplicando-as, quando devidas em função da incidência, aos casos concretos.

Assim, instaurado o ciclo, o sistema atinge o seu ponto ideal de operação e os indivíduos podem se comportar conforme o que lhes é juridicamente ordenado e, ainda, confiar que os demais indivíduos farão o mesmo. Desse modo, torna-se possível agir levando em consideração apenas as expectativas normativas que estão hipoteticamente presentes no direito – e não os efetivos comportamentos de todo e cada participante da vida em sociedade, o que seria, de todo modo, impossível na prática –, atingindo-se um estado ideal de segurança jurídica.

Especialmente no tocante à dinâmica econômica da sociedade, porque operacionalmente acoplada ao direito tributário, esse conhecimento apriorístico a respeito dos antecedentes e consequentes das normas tributárias é determinante, haja vista que a “realização de operações e negócios jurídicos em geral passa, assim, a criar também, na maior parte das vezes, consequências tributárias que precisam ser levadas em consideração quando da tomada de decisão.” (LEÃO, 2018, p. 97).

De fato, um indivíduo pode optar por se tornar um profissional liberal ou um empresário a depender dos custos que sua atividade trará; pode optar por comercializar um produto e não outro em função da carga tributária com que terá de arcar. Essa é consequência jurídica e, se o direito for seguro, pode ser conhecida antecipadamente. Todavia, fora do universo jurídico, as consequências fáticas são inúmeras e, ainda que teorias economicistas como a AED possam prever em termos probabilísticos algumas, não podem ser todas as consequências possíveis previstas, motivo pelo qual a aplicação do direito deve prescindir delas para acontecer.

Cria-se, assim, uma nova celeuma para a aplicação do direito, porque, em vez de se discutir sobre a validade da norma tributária aplicável, passa-se a discutir a respeito da validade dos cálculos feitos, dos parâmetros utilizados, da necessidade de auditá-los de forma independente por terceiros especializados, da confiabilidade dos resultados etc. Em outras palavras, trocar-se-ia uma dificuldade por outra e, ainda, retirar-se-ia praticamente toda competência decisória de dentro do sistema jurídico, pois os juristas, em regra, não dominam nem têm familiaridade com problemas e processos de economia matemática e de econometria, de modo que teriam, obrigatoriamente, que recorrer a peritos não juristas para tomarem suas

decisões. Isso, na prática, resultaria na transferência da competência de decidir para dentro do sistema econômico.

Com efeito, se o direito não puder satisfazer sua função sistêmica de centro de certeza, o futuro permanecerá absolutamente inalcançável e nenhum planejamento seguro será efetivamente possível, pois não se trata de uma insuficiência do direito para que possa ser sanada por intermédio da incorporação da teoria econômica que consubstancia a AED.

A experiência do possível no mundo fenomênico é sempre mais complexa do que qualquer sistema social pode suportar (LUHMANN, 1979, p. 32). Em razão disso, impõe-se o fracionamento da realidade cognoscível pelo sistema, a fim de que ele possa selecionar as informações que consegue compreender e, por isso, com base nas quais opera, de modo que nenhum sistema, seja o direito, seja a economia, pode pretender prever todas as possíveis consequências que, em alguma medida, concernem às suas respectivas operações.

Logo, a aplicação do direito tributário não pode, a pretexto de ser pragmática e, assim, mais segura, ignorar a estrutura normativa posta e adotar como critério de sua decisão – que aplicará ou não o direito sobre o qual se controverte – as possíveis consequências não previstas pelo próprio direito e que, portanto, são não jurídicas, para deixar de aplicar as normas jurídicas em vigor. A norma jurídica, na qualidade de programa condicional que prevê de antemão a hipótese e a consequência de sua incidência, oferece uma metodologia de aplicação que não se altera em razão de consequências práticas, cuja ocorrência o julgador quer promover ou evitar, e impõe que uma decisão seja tomada para garantir a continuidade do próprio sistema.

Com efeito, os órgãos competentes, especialmente o Poder Judiciário, devem aplicar as leis aos indivíduos, a fim de garantir a normatividade do direito. Então, se a norma tributária validamente prevê que, se “A” (verificada a ocorrência do fato jurígeno), incidirá a consequência jurídica “B” (deve ser a relação jurídico-tributária), então se “A”, deve ser “B”, independentemente da possibilidade de que a concretização de “B” provocar a consequência fática “Y”, considerada indesejável do ponto de vista do sistema econômico.

Desse modo, consagra-se a racionalidade hipotético-condicional que é inerente à operação da estrutura do direito e deve sobreviver às situações específicas, porque somente assim afirma-se a normatividade do direito consubstanciada no princípio da legalidade, que permeia todo o direito público e, em especial, o direito tributário, pelo que não se pode exigir tributo sem que antes a lei o estabeleça, nem se admitir que a sua aplicação, isto é, sua (não) incidência seja norteadas por consequências práticas que sequer integram a realidade jurídica.

Por todo o exposto, parece que, dada a realidade funcional-estrutural do direito tributário brasileiro e a lógica hipotético-condicional da realidade normativa que serve àquela outra realidade, o melhor por que se pode esperar é que se decida pela força normativa do direito e se rechace o *argumentum ad consequentiam*, especialmente o economicista prospectivo de que o erário irá à falência – espécie de argumento falacioso que apela à emoção (*argumentum ad populum*) e à força (*argumentum ad baculum*) (KELLEY, 2014, p. 106-109), não deixando de aplicar o direito válido em função da existência de efeitos econômicos, sejam favoráveis, sejam desfavoráveis, a quem quer que seja. Afinal, o efeito econômico mais importante que o sistema jurídico tem a oferecer para a sociedade é a garantia de segurança jurídica, sem a qual não se pode conceber uma economia de mercado.

Só o direito pode comunicar o que é direito, ou seja, expectativas normativamente válidas, e como tal comunicação só será direito se se ordenar consoante a função e as estruturas do sistema jurídico, qual seja a de prover segurança jurídica pela estabilização das expectativas de comportamento em normas jurídicas, adentra-se no domínio de sua codificação binária em termos de direito (lícito) e de não direito (ilícito), fechando as portas para a incursão do pragmatismo consequencialista que quer aplicar-lhe a AED.

Desse modo, a teoria econômica não pode fornecer *inputs* jurídicos ao direito, porque não os tem para oferecer. Só existem *inputs* e *outputs* jurídicos dentro do direito, do direito para o direito, pelo simples fato de que, na teoria dos sistemas autopoieticos, “*não há nenhum sistema que não o jurídico com autoridade para determinar: isso é legal e isso é ilegal.*” (LUHMANN, 2004, p. 100, grifo do autor, tradução nossa)¹²⁴.

Logo, uma consequência econômica qualquer não pode alterar o destino da relação jurídico-tributária que virá a lume ou não, isto é, será aplicável ou não a depender única e exclusivamente das condições de validade postas pelo direito vigente, porque a consequência econômica, enquanto elemento bruto do ambiente selvagem, não cabe dentro da estrutura normativa do direito, qual seja a norma tributária.

Dada a autopoiese e a autorreferencialidade do direito, tem-se que, ao menos em alguma medida, o combate à insegurança jurídica “envolve, pois, uma luta do sistema jurídico ‘contra si mesmo’” (ÁVILA, 2016, p. 63). Com efeito, parece ser esse o caso do direito tributário que, hoje, mormente com a promulgação da Lei nº 13.655/2018 – que tem a ver com a expansão da AED e do pragmatismo jurídico no direito brasileiro – parece ter de travar uma batalha contra si mesmo, pois admitir a extensão que muitos pretendem dar a essa

¹²⁴ [...] *and there is no other authority in society which can proclaim: this is legal and this is illegal.*

inovação legislativa implicaria, levada às últimas consequências, à autofagia do sistema do direito, ou seja, ele desdiferenciaria-se em meio à complexa realidade social, confundindo-se, mais cedo ou mais tarde, com ela.

Assim, o risco de se proceder à desdiferenciação do sistema jurídico por meio da abertura trazida pelo artigo 20, *caput*, do Decreto-Lei nº 4.657/1942, tal qual enunciado pela Lei nº 13.655/2018, é patente, na medida em que introduz a exigência de que, em sede de aplicação, o direito tributário se comunique em termos econômicos, produzindo ou deixando de produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios em função de prováveis consequências práticas de cunho econômico, as quais vão muito além do que a estrutura normativa comporta, porque o direito interpreta o mundo seletivamente, operando com base apenas nas informações que possui para reduzir a complexidade extrema do mundo a uma quantidade de complexidade com a qual ele pode se orientar significativamente e assim estruturar as possibilidades de sua própria experiência e ação (LUHMANN, 1979, p. 32).

De fato, a interpretação econômica do direito facilita, quando mesmo não implica, esse processo de desdiferenciação sistêmica (CRUZ; DUARTE, 2013, p. 109, 197), o que ocorreria por meio da dissolução do caráter determinável das estruturas jurídicas (LUHMANN, 2016, p. 31), redundando, em última instância, na transformação do direito em economia (DIMOULIS, 2018, p. 90).

Não se deve admitir o condicionamento da validade de uma decisão jurídica ao grau de conformidade que esta possa ter em relação aos efeitos econômicos que, sob o ângulo da economia, possam ser considerados desejáveis. Em outros termos, não é admissível que a aplicação válida seja confirmada ou infirmada em razão de consequências práticas, futuras e apenas prováveis.

A condução de uma vida digna em sociedade é tão mais simples quanto mais puder ser confiada à orientação de um direito que seja efetivamente seguro. Isso porque a tomada de decisões com base no direito positivo, isto é, dentro do esquema hipotético-condicional da norma tributária, no qual se encontram previstas todas as hipóteses de incidência e as respectivas consequências tributárias, é, em relação à previsão do futuro, uma tarefa muito mais simples e, ademais, objetivamente fundamentada, de modo que se torna viável o controle intersubjetivo das decisões, cotejando-as com a segurança de um direito (compreensível, estável e previsível) por todos conhecido.

Exigir que a aplicação do direito se oriente por consequências práticas extrajurídicas, implica a ruína de sua autonomia nos mais diversos níveis, desde o fechamento operacional, porque: (i) rompe a operação autopoiética que se deve, em resumo, a autorregulação da

produção normativa nos termos da CRFB/1988; (ii) inviabiliza a sua auto-observação e a sua auto-descrição, as quais, reflexivamente elaboradas pela teoria do direito, não dariam conta dos elementos externos ao sistema e, assim, perderiam sua razão de ser; e (iii) destrói a própria estrutura biarticulada da norma jurídica, que comporta apenas uma pequena fração da realidade total em seu antecedente e outra em seu consequente. Todo o direito enquanto sistema social precisaria ser desmanchado para admitir que a complexidade do ambiente social o invadissem, o que implicaria o seu fim, pois um sistema que não possui limites de aplicação não pode distinguir-se do seu entorno, com o qual passa a se confundir como se se tratasse de uma única realidade.

Em síntese, conhecer os limites de aplicação do direito tributário a partir dos aspectos da estrutura da regra-matriz de incidência tributária, que prevê o suporte fático de sua incidência e a consequência juridicamente relevante, é muito mais simples e seguro do que ter que prever as previsões que os aplicadores farão diante de cada caso concreto (LUHMANN, 2018b, p. 53).

Destarte, não obstante as nobres intenções da AED, diante da realidade jurídica do Brasil, especialmente em matéria tributária, está-se a assumir, sem motivo que o justifique, o risco de incorporar um método que, a pretexto de maximizar a segurança jurídica, sequer se conforma ao arcabouço do sistema jurídico erigido pela CRFB/1988.

O direito tributário “movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais” (BALEEIRO, 2010, p. 2), de modo que no tocante à concretização das relações jurídico-tributárias, parece que “a AED deveria o quanto antes ser relegada ao lugar que a história reserva para os modismos intelectuais” (COLEMAN, 2003, p. 67, tradução nossa)¹²⁵.

Assim, não importa que o pragmatismo jurídico, tal como o concebe Richard Posner, possua tantas variáveis e nuances que se transforme numa teoria que é virtualmente “impossível” de ser refutada na prática (ARRUDA, 2011, p. 83). Tampouco importa que, assim como o pragmatismo cotidiano, a interpretação econômica, afirma-o Johnson Nogueira (1982, p. 8), seja na prática um conceito “elástico e fugidio”.

Nada disso importa efetivamente para determinar a presente conclusão, pois a intenção nunca foi atacar a abordagem do pragmatismo jurídico em si mesma, ou seja, pelo que ela é, mas apenas demonstrar que ela, independentemente das variáveis que possam pautá-la e das

¹²⁵ *There is a growing literature which represents the view that law-and-economics ought to be relegated to a suitable place in the history of intellectual fads – the sooner, the better.*

contribuições que tenha a oferecer, diante da realidade funcional-estrutural do direito, não pode servir como teoria da aplicação do direito tributário.

Em se tratando o direito de uma estrutura de normas hierarquicamente auto-organizada, é natural que as normas do escalão superior vinculem toda a produção normativa que as segue nos demais escalões inferiores. Nesse sentido, a exigência do artigo 20 da LINDB, ao abrir o sistema a considerações extrajurídicas, viola o fechamento operativo consubstanciado nos critérios de validade estabelecidos pela CRFB/1988, de tal sorte que não é possível reconhecê-la como válida.

É o modo de ser do sistema que impede o que a AED e o artigo 20 da LINDB pretendem. Portanto, outro caminho deve ser buscado para tratar da presente questão acerca da atividade decisória. Um trajeto que prescindia de recorrer a elementos extrajurídicos e, portanto, adeque-se à realidade específica do direito tributário brasileiro.

Nada obstante, ainda que se superassem as questões respeitantes tanto ao fechamento operacional que a autopoiese sistêmica pressupõe, quanto à estrutura estratificada do sistema jurídico, o que não parece possível conforme a exposição realizada ao longo do presente trabalho, e se admitisse, *ad argumentandum tantum*, que a Lei nº 13.655/2018 poderia ter determinado aos órgãos aplicadores que levassem em consideração as consequências práticas, estas teriam de ter sido prévia e expressamente especificadas pela própria lei, o que não ocorreu, de modo que a alteração legislativa em comento, porque demasiadamente genérica, torna-se uma fonte de insegurança em vez de aumentar a segurança do processo decisório.

Decerto, ausentes critérios preestabelecidos normativamente para nortear a atividade decisória, resta ao julgador o exercício ou de sua intuição ou de seu arbítrio. Em outros termos, verifica-se uma contradição entre a exigência de segurança jurídica e a introdução do consequentialismo que orienta a AED, realizada por intermédio da Lei nº 13.655/2018, no momento de aplicação do direito tributário.

Por todo o exposto, a exigência de que os órgãos responsáveis pela aplicação do direito tributário, ao decidir as controvérsias que se lhes apresentam para ratificar as expectativas normativas vigentes, levem em consideração as possíveis consequências práticas de suas decisões, num verdadeiro exercício de futurologia, representa, indubitavelmente, uma grave ameaça à segurança jurídica dos cidadãos, do Estado e da sociedade, que se submetem à completa incerteza do futuro, e à autonomia operacional de todo o sistema jurídico, cuja estrutura resta desmontada.

No entanto, se as “consequências práticas”, a que se refere o artigo 20, houverem de ser compreendidas como os resultados lógicos da aplicação do direito tributário, isto é, as

consequências jurídicas previstas no consequente da norma de cuja aplicação se trata – como, por exemplo, o surgimento de uma relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte, a fim de que seja cumprida a obrigação tributária –, então a alteração legislativa em questão se revela, na melhor das hipóteses, redundante, na medida em que apenas se conforma àquilo que a ordem jurídico-constitucional desde há muito pressupõe, a saber, o compromisso do Poder Judiciário para com a segurança jurídica, para a qual não contribui o consequencialismo, tendo em vista a realidade positivada pela CRFB/1988, e sem a qual não pode haver a concretização da justiça nem o desenvolvimento nacional.

Destarte, a hipótese do trabalho confirma-se, haja vista que, dada a autonomia operacional de que goza o direito tributário e a racionalidade que lhe é própria, tudo visando à consecução da função do sistema jurídico enquanto de centro de certeza referente às expectativas da sociedade, é evidente a impossibilidade de o consequencialismo adentrar na estrutura da norma jurídica para alterar a sua aplicação.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2nd ed. Lanham: Madison Books, 2001.
- ADAMY, Pedro Augustin. **Renúncia a direito fundamental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- ALEXY, Robert. O conceito kelseniano de “dever ser”. *In*: OLIVEIRA, Júlio Aguiar de; TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes (org.). **Hans Kelsen: teoria jurídica e política**. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 87-103.
- ALEXY, Robert. **Teoría de la argumentación jurídica: la teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica**. Traducción de Manuel Atienza y Isabel Espejo. Lima: Palestra, 2007.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O juiz-legislador: consequencialismo e constituição à la carte no Brasil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 159-193.
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018: proposta de sistematização e interpretação conforme**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ANGELELLI, Gustavo. **História do direito: tempos do sistema jurídico**. Curitiba: Juruá Editora, 2017.
- ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.
- ARAÚJO, Thiago Cardoso. **Análise econômica do direito no Brasil: uma leitura à luz da teoria dos sistemas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- ARRUDA, Thais Nunes de. **Como os juízes decidem os casos difíceis?: A guinada pragmática de Richard Posner e as críticas de Ronald Dworkin**. 2011. 287 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1, p. 277-291.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARBOSA, Bruno Sarmiento. A análise econômica do direito segundo Richard Posner: o eficientismo como alternativa ao método subsuntivo e à ponderação de princípios constitucionais tributários. *In*: CATÃO, Adualdo de Lima; PEREIRABNETTO, Antonio Alves; MONTEIRO, Vítor de Andrade (coord.). **Filosofia do direito na contemporaneidade: pragmatismo jurídico, análise econômica do direito e conectividades**. Curitiba: Juruá Editora, 2014. p. 137-151.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BERGEL, Jean-Louis. **Teoria geral do direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- BERNARDES, Flávio Couto. **Direito tributário moçambicano**. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Mandamentos, 2009.
- BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. 461 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.
- BETTI, Emilio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos: teoria geral e dogmática**. Tradução Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BETTI, Emilio. **Teoria geral das obrigações**. Tradução de Francisco José Galvão Bruno. Campinas: Bookseller, 2006.
- BILHIM, Renata da Silveira. **Pragmatismo e justificação da decisão judicial: a argumentação consequencialista como fundamento de validade da justa decisão**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: Edipro, 2016.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 2. ed. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2014.

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

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União, seção 1**, Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>. Acesso em: 10 maio 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 9 de setembro de 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 20 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 20 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 26 de abril de 2018. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/04/2018&jornal=515&pagina=1>. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 651.703/PR. Relator: Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 abr. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 24 jun. 2018.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O argumento *ad absurdum* na interpretação do direito: seus usos e significado normativo. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 49, n. 196, p. 7-26, out./dez. 2012. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496612>. Acesso em: 6 nov. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação, elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAMPOS, Carlos. **Sociologia e filosofia do direito**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

CAMPOS, Francisco. **Direito constitucional**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v. 1.

CAMPOS, Francisco. **O Estado nacional**: sua estrutura, seu conteúdo ideológico. Brasília: Senado Federal, 2001.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e economia no Brasil**: estudos sobre a análise econômica do direito. 3. ed. Indaiatuba, SP: Foco, 2019. p. 263-280.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico**: direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015a.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2015b.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO, Marcus Faro de. Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 2, p. 23-51, ago. 2011.

CATÃO, Adrualdo de Lima. Considerações sobre a aproximação entre pragmatismo e positivismo jurídico. *In*: CATÃO, Adrualdo de Lima; PEREIRA NETTO, Antonio Alves; MONTEIRO, Vítor de Andrade (coord.). **Filosofia do direito na contemporaneidade**: pragmatismo jurídico, análise econômica do direito e conectividades. Curitiba: Juruá Editora, 2014a. p. 15-28.

CATÃO, Adrualdo de Lima. Law and economics, consequentialism and legal pragmatism: the influence of Oliver Holmes Jr. *In*: FACÃO, Clóvis; NÓBREGA, Flavianne; BASTOS, Ronaldo (org.). **Pragmatismo jurídico**: fundamentos e métodos de uma doutrina interdisciplinar. Recife: Editora UFPE, 2014b. p. 55-76.

CHALITA, Gabriel. O consequencialismo, o poder e o amor. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 3-15.

CHIASSONI, Pierluigi. **L'indirizzo analítico nella filosofia del diritto**: da Bentham a Kelsen. Torino: G. Giappichelli, 2009.

CHIASSONI, Pierluigi. **O enfoque analítico na filosofia do direito: de Bentham a Kelsen**. Tradução de Heleno Taveira Tores e Henrique Mello. São Paulo: Contracorrente, 2017.

CLARK, Giovanni; CORRÊA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes do. O direito econômico e o desafio equilibrista: a luta histórica de uma disciplina entre padecer e resistir. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, [S.l.], n. 73, p. 301-324, dez. 2018. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1950>. Acesso em: 11 out. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COLEMAN, Jules. **Markets, morals and the Law**. Oxford, UK: Oxford University Press, 2003.

COOTER, Robert D. Law and the imperialism of economics: an introduction to the Economic Analysis of Law and a review of the major books. **UCLA Law Review**, v. 29, p. 1260-1269, jun./ago. 1982.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law & Economics**. 6th ed. Boston: Addison-Wesley, 2012.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; DUARTE, Bernardo Augusto Ferreira. **Além do positivismo jurídico**. Belo Horizonte: Arraes, 2013.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; SALDANHA, Fernanda Monteiro. Por uma interpretação não utilitarista do Direito. *In*: CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza (coord.). **(O) outro (e) (o) direito**. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 52-113.

DALLARI, Adilson Abreu. Consequencialismo no âmbito do direito administrativo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 125-135.

DE GIORGI, Raffaele. Prefácio. *In*: GONÇALVES, Guilherme Leite. **Direito entre certeza e incerteza**: horizontes críticos para a teoria dos sistemas. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 11-17.

DE GIORGI, Raffaele. **Ciência do direito e legitimação**: crítica da epistemologia jurídica alemã de Kelsen a Luhmann. Tradução de Pedro Jimenez Cantisano. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Análise Econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, [S.l.], p. 327-352, nov. 2013. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2013vWAp327>. Acesso em: 10 out. 2019.

DEWEY, John. Logical method and law. **Cornell Law Review**, v. 10, n. 1, p. 17-27, dez. 1924. Disponível em: <https://scholarship.law.cornell.edu/clr/vol10/iss1/2/>. Acesso em: 4 nov. 2019.

DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo jurídico: teoria da validade e da interpretação do Direito**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

EDEL, Geert. The hypothesis of the basic norm: Hans Kelsen and Hermann Cohen. *In*: PAULSON, Stanley L.; PAULSON, Bonnie Lietschewski (ed.). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsenian Themes**. Oxford, UK: Clarendon Press, 1998. p. 195-219.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. 11. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Controle do mérito do ato administrativo pelo Judiciário**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de direito administrativo positivo**. 8. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, particularmente, do direito positivo brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação e punição como pressupostos civilizatórios. *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M (coord.). **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 15-34.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 11, n. 1, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726/pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

FREIRE, Alonso. O pêndulo de Posner. **Revista Pensamento Jurídico**, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 225-248, 2015. Disponível em: <https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/21/37>. Acesso em: 2 nov. 2019.

FRIEDMAN, David D. **Law's order**: what economics has to do with law and why it matters. Princeton: Princeton University Press, 2000.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

GICO JR., Ivo. Introdução ao direito e economia. *In*: TIMM, Luciano Benetti (coord.). **Direito e economia no Brasil**: estudos sobre a análise econômica do direito. 3. ed. Indaiatuba, SP: Foco, 2019. p. 1-32.

GIDDENS, Anthony. **The consequences of modernity**. Cambridge, UK: Polity Press, 1990.

GODOI, Marciano Seabra de. O consequencialismo e as modulações dos efeitos das decisões do STF. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 13, p. 286-320.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 1-41, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

GONÇALVES, Guilherme Leite. **Direito entre certeza e incerteza**: horizontes críticos para a teoria dos sistemas. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, Guilherme Leite; VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas sociais**: Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017a.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2017b.

GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974.

GUASTINI, Riccardo. Normativism or the Normative Theory of Legal Science: Some Epistemological Problems. *In*: PAULSON, Stanley L.; PAULSON, Bonnie Lietschewski (ed.). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsenian Themes**. Oxford, UK: Clarendon Press, 1998. p. 317-330.

GUASTINI, Riccardo. The basic norm revisited. *In*: D'ALMEIDA, Luís Duarte; GARDNER, John; GREEN, Leslie (ed.). **Kelsen revisited: new essays on the Pure Theory of Law**. Oxford, UK: Hart Publishing, 2013. p. 63-74.

GUIBENTIF, Pierre. O direito na obra de Niklas Luhmann: etapas de uma evolução teórica. *In*: SANTOS, José Manuel (org.). **O pensamento de Niklas Luhmann**. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2005. p. 185-252.

HART, H. L. A. **Essays in jurisprudence and philosophy**. Oxford, UK: Clarendon Press, 1983.

HONORÉ, Tony. The basic norm of a society. *In*: PAULSON, Stanley L.; PAULSON, Bonnie Lietschewski (ed.). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsenian Themes**. Oxford, UK: Clarendon Press, 1998. p. 89-112.

HURLEY, Paul. **Beyond consequentialism**. Oxford, UK: Oxford University Press, 2009.

JAKOBS, Günther. **Proteção de bens jurídicos?: sobre a legitimação do direito penal**. Tradução de Pablo Rodrigo Alflen. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

JARDIM, Flávio Jaime de Moares. Positivismo, subjetividade e consequencialismo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 217-230.

JORGE, Alice de Abreu Lima. **Planejamento e direito tributário: reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da justiça e da segurança jurídica**. 2016. 223 fl. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

KELLEY, David. **The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking**. 4th ed. New York: W. W. Norton & Company, 2014.

KELSEN, Hans. **General Theory of Norms**. Translated by Michael Hartney. Oxford, UK: Clarendon Press, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KIRMMSE, Bruce H. *et al.* (ed.). **Kierkegaard's journals and notebooks: Journals EE-KK**. Translated by Bruce H. Kirmmse *et al.* Princeton: Princeton University Press, 2008. v. 2.

KING, Michael; THORNHILL, Chris. **Niklas Luhmann's Theory of Politics and Law**. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2003.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KRAFT, Gerhard; KRENGEL, Ronald. Economic analysis of Tax Law: current and past research investigated from a German tax perspective. *In*: TIETJE; Christian; KRAFT, Gerhard; SETHE, Rolf (ed.). **Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht**. Halle: Institut für Wirtschaftsrecht, 2003. p. 1-73. Disponível em: <http://telc.jura.uni-halle.de/sites/default/files/altbestand/Heft22.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2019.

LA TORRE, Massimo. **Constitutionalism and legal reasoning: a new paradigm for the concept of Law**. Dordrecht: Springer, 2007.

LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.

LAURENTIIS, Thais Catib. **Restituição de tributo inconstitucional**. 2014. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LEÃO, Martha Toribio. **Direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

LIMA, Fernando Rister de Sousa. **Sociologia do direito: o Direito e o processo à luz da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

LIMA, Rogério Medeiros Garcia de. Poder Judiciário, rumos e consequências. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 195-215.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: das origens à Escola Histórica**. Tradução de Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008. v. 1.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: o século XX**. Tradução de Luca Lamberti. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010. v. 2.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: do século XX à pos-modernidade**. Tradução de Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. v. 3.

LOSANO, Mario G. **Sistema e struttura nel diritto: dal Novecento alla postmodernità**. Milano: Giuffrè Editore, 2002. v. III.

LUF, Gerhard. On the transcendental import of Kelsen's basic norm. *In*: PAULSON, Stanley L.; PAULSON, Bonnie Lietschewski (ed.). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsenian Themes**. Oxford, UK: Clarendon Press, 1998. p. 221-234.

LUHMANN, Niklas. **La economía de la sociedad**. Traducción de Aldo Mascareño. Ciudad de México: Editorial Herder, 2017.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Translated by Klaus A. Ziegert. Oxford, UK: Oxford University Press, 2004.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger e Alexandre Agnolon. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUHMANN, Niklas. **Organization and decision**. Translated by Rhodes Barrett. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2018a.

LUHMANN, Niklas. **Sistema jurídico y dogmática jurídica**. Traducción de Carlos Antonio Agurto González *et al.* Santiago: Ediciones Olejnik, 2018b.

LUHMANN, Niklas. **Social systems**. Translated by John Bednarz, Jr. and Dirk Baecker. Stanford: Stanford University Press, 1995.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito II**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.

LUHMANN, Niklas. **Teoria dos sistemas na prática: diferenciação funcional e modernidade**. Tradução de Érica Gonçalves de Castro; Patrícia da Silva Santos. Petrópolis, RJ: Vozes, 2019. (Coleção Sociologia, v. 2).

LUHMANN, Niklas. **Theory of society**. Translated by Rhodes Barrett. Stanford, USA: Stanford University Press, 2012. v. 1.

LUHMANN, Niklas. **Theory of society**. Translated by Rhodes Barrett. Stanford, USA: Stanford University Press, 2013. v. 2.

LUHMANN, Niklas. **Trust and power**. Translated by Howard Davis, John Raffan and Kathryn Rooney. Chichester: John Wiley & Sons, 1979.

LUQUE, Carlos Antonio. Em busca da solução de conflitos: lógica econômica x direito. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 137-144.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. 2. ed. Tradução de Rchael Sztajn. São Paulo: Atlas, 2015.

MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the Rule of Law: a theory of legal reasoning**. Oxford, UK: Oxford University Press, 2005.

MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory**. Oxford, UK: Clarendon Press, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018: lei da segurança para a inovação pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Consequencialismo jurídico e a Constituição de 1988. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 17-28.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MATHIS, Klaus. Consequentialism in Law. *In*: MATHIS, Klaus (ed.). **Efficiency, Sustainability and Justice for Future Generations**. Dordrecht: Springer, 2012. p. 3-29. (Law and Philosophy Library, v. 98).

MATHIS, Klaus. **Efficiency instead of justice?: searching for the philosophical foundations of the Economic Analysis of Law**. Translated by Deborah Shannon. Dordrecht: Springer, 2009. (Law and Philosophy Library, v. 84).

MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. **Contra Natvram: Hans Kelsen e a tradição crítica do positivismo jurídico**. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MENDONÇA, Diogo Naves. **Análise econômica da responsabilidade civil**. São Paulo: Atlas, 2012.

MERCURO, Nicholas; MEDEMA, Steven. **Economics and the Law: from Posner to postmodernism and beyond**. 2nd ed. Princeton: Princeton University Press, 2006.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019a.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2019b.

MINDA, Gary. **Postmodern Legal Movements: Law and Jurisprudence at Century's End**. New York: New York University Press, 1995.

MIOZZO, Pablo Castro. **Interpretação jurídica e criação judicial do direito**: se Savigny a Friedrich Müller. Curitiba: Juruá Editora, 2014.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MOELLER, Hans-Georg. **Luhmann explained**: from souls to systems. Chicago: Open Court, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MORRISON, Wayne. **Jurisprudence**: from the Greeks to post-modernism. Abingdon: Routledge, 2016.

MOURA, Bruno Emanuel Tavares de. A incidência jurídica sob a perspectiva de um discurso jurídico pragmático. *In*: FACÃO, Clóvis; NÓBREGA, Flavianne; BASTOS, Ronaldo (org.). **Pragmatismo jurídico**: fundamentos e métodos de uma doutrina interdisciplinar. Recife: Editora UFPE, 2014. p. 115-160.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4. reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015.

NALINI, José Renato. Consequencialismo: urgente, nefasto ou modismo? *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 29-41.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NEVES, Marcelo. **Constituição e direito na modernidade periférica**: uma abordagem teórica e uma interpretação do caso brasileiro. Tradução de Antônio Luz Costa. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã**: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas. Tradução de Marcelo Neves. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NOBLES, Richard; SCHIFF, David. **A Sociology of Jurisprudence**. Oxford, UK: Hart Publishing, 2006.

NOBLES, Richard; SCHIFF, David. Introduction. *In*: LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Translated by Klaus A. Ziegert. Oxford, UK: Oxford University Press, 2004. p. 1-52.

NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. A abdução e a retórica especulativa de Peirce: uma lógica para investigação das consequências no Direito. *In*: FACÃO, Clóvis; NÓBREGA, Flavianne; BASTOS, Ronaldo (org.). **Pragmatismo jurídico**: fundamentos e métodos de uma doutrina interdisciplinar. Recife: Editora UFPE, 2014. p. 313-344.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito**: fisco x contribuinte na arena jurídica (ataque e defesa). 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOVOA, César García. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993.

OLIVEIRA, Plínio Pacheco. A ideia da distinção entre a criação e aplicação do direito em face do juspositivismo atual e do realismo jurídico norte-americano. *In*: FACÃO, Clóvis; NÓBREGA, Flavianne; BASTOS, Ronaldo (org.). **Pragmatismo jurídico**: fundamentos e métodos de uma doutrina interdisciplinar. Recife: Editora UFPE, 2014. p. 653-697.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do Direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PAULSON, Stanley L. The Great Puzzle: Kelsen's Basic Norm. *In*: D'ALMEIDA, Luís Duarte; GARDNER, John; GREEN, Leslie (ed.). **Kelsen revisited**: new essays on the Pure Theory of Law. Oxford, UK: Hart Publishing, 2013. p. 43-61.

PAULSON, Stanley L. Kelsen on legal interpretation. **Legal Studies**, v. 10, n. 2, p. 136-152, July 1990. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1748-121X.1990.tb00596.x>. Acesso em: 20 nov. 2019.

PFERSMANN, Otto. **Positivismo jurídico e justiça constitucional no século XXI**. Tradução de Alexandre Coutinho Pagliarini. São Paulo: Saraiva, 2014.

PIETROPAOLO, João Carlos. **Limites de critérios econômicos na aplicação do direito**: hermenêutica e análise econômica do direito. 2010. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

PIRES, Maria Coeli Simões. **Direito adquirido e ordem pública**: segurança jurídica e transformação democrática. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo**: teoria social e prática. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005.

POSNER, Richard A. **Divergent paths: the academy and the judiciary**. Cambridge, USA: Harvard University Press, 2016.

POSNER, Richard A. **Fronteiras da teoria do direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva *et al.* São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

POSNER, Richard A. **How judges think**. Cambridge, USA: Harvard University Press, 2010.

POSNER, Richard A. **Law, pragmatism, and democracy**. Cambridge, USA: Harvard University Press, 2003.

POSNER, Richard A. **Overcoming Law**. Cambridge, USA: Harvard University Press, 1997.

POSNER, Richard A. **The Economics of justice**. Cambridge, USA: Harvard University Press, 1981.

POSNER, Richard A. **The problems of jurisprudence**. Cambridge, USA: Harvard University Press, 1990a.

POSNER, Richard A. What has pragmatism to offer law? **Southern California Law Review**, [S.l], v. 63, p. 1653-1670, 1990b. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2823&context=journal_articles. Acesso em: 4 nov. 2019.

RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the Limits of Tax Law and Economics. **Cornell Law Review**, v. 98, n. 3, p. 523-590, mar. 2013.

RAZ, Joseph. **O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

RAZ, Joseph. **Practical reason and norms**. Oxford, UK: Oxford University Press, 1999.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

ROCHA, Sergio André. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo: instrumentos de desconstitucionalização do Direito Tributário. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 187-194.

ROERMUND, Bert van. Norm-claims, validity and self-reference. *In*: D'ALMEIDA, Luís Duarte; GARDNER, John; GREEN, Leslie (ed.). **Kelsen revisited: new essays on the Pure Theory of Law**. Oxford, UK: Hart Publishing, 2013. p. 11-41.

RÜTHERS, Bernd. **La rivoluzione clandestina dallo Stato di Diritto allo Stato dei giudici: Costituzione e metodi – un saggio**. A cura di Giuliana Stella. Modena: Mucchi Editore, 2018.

SANTIAGO NINO, Carlos. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

SANTOS, José Manuel. A complexidade do mundo. *In*: SANTOS, José Manuel (org.). **O pensamento de Niklas Luhmann**. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2005. p. 123-164.

SANTOS, Mário Ferreira dos. **Filosofia e cosmovisão**. São Paulo: É Realizações, 2018.

SHECAIRA, Fábio P.; STRUCHINER, Noel. **Teoria da argumentação jurídica**. Rio de Janeiro: Editora PUC-Rio: Contraponto, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHWARTZ, Germano; SANTOS NETO, Arnaldo Bastos. O sistema jurídico em Kelsen e Luhmann. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 2, n. 4, p. 188-210, set. 2008.

SILVA, Almiro do Couto e. **Conceitos fundamentais do direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Sistema tributário nacional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

SILVA FILHO, Alberico Alves da. **A racionalidade das decisões judiciais à luz da publicidade e da fundamentação**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIMONE, Diego Caldas Rivas de. **Segurança jurídica e tributação: da certeza do Direito à proteção da confiança legítima do contribuinte**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Lições de direito econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2002a.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002b.

SPENCER, Herbert. **Social statics**: or, the conditions essential to human happiness specified, and the first of them developed. London: John Chapman, 1851.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **Tratado da consequência**: curso de lógica formal. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TOLEDO, Cláudia. **Direito adquirido e Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Landy, 2003.

TOLEDO, Raphaela Sant'Ana Batista. A análise econômica pragmática do direito: contributos e limites da vertente de análise pragmática de Richard Posner ao Direito & Economia. *In*: CATÃO, Adrualdo de Lima; PEREIRA NETTO, Antonio Alves; MONTEIRO, Vítor de Andrade (coord.). **Filosofia do direito na contemporaneidade**: pragmatismo jurídico, análise econômica do direito e conectividades. Curitiba: Juruá Editora, 2014. p. 195-245.

TORRANO, Bruno. **Democracia e respeito à lei**: entre positivismo jurídico, pós-positivismo e pragmatismo. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 19-50.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: Constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.

VERMEULE, Adrian. **Judging under uncertainty**: an institutional theory of legal interpretation. Cambridge, USA: Harvard University Press, 2006.

VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e justiça em Niklas Luhmann**: complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2015.

VIARO, Felipe Albertini Nani. Consequencialismo e decisão judicial. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Consequencialismo jurídico e a Constituição de 1988. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CHALITA, Gabriel; NALINI, José Renato (coord.). **Consequencialismo no Poder Judiciário**. Indaiatuba: Foco, 2019. p. 73-86.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

VOEGELIN, Eric. Kelsen's Pure Theory of Law. **Political Science Quarterly**, v. 42, n. 2, p. 268-276, june 1927. The Academy of Political Science. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2142789>. Acesso em: 9 set. 2019.

WEINREB, Lloyd L. **A razão jurídica**: o uso da analogia no argumento jurídico. Tradução de Bruno Costa Simões. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação tributária**: fato gerador e tipo. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria do método jurídico**. Tradução de António Franco e António Francisco Sousa. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.