



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA**

**FACULDADE DE DIREITO**

**O FUNDAMENTO NORMATIVO-FORMALISTA DA NORMA  
TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL BRASILEIRA**

**AUDY ESTEVES FERREIRA DA SILVA**

Salvador

2020

**AUDY ESTEVES FERREIRA DA SILVA**

**O FUNDAMENTO NORMATIVO-FORMALISTA DA NORMA  
TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL BRASILEIRA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em  
Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal  
da Bahia, como requisito para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite

Salvador

2020

**AUDY ESTEVES FERREIRA DA SILVA**

**O FUNDAMENTO NORMATIVO-FORMALISTA DA NORMA  
TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL BRASILEIRA**

Trabalho de conclusão de curso de  
graduação em Direito, Faculdade de  
Direito, Universidade Federal da Bahia,  
como requisito para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira  
Leite

**BANCA EXAMINADORA:**

Harrison Ferreira Leite – Orientador \_\_\_\_\_

Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Universidade Federal da Bahia

Edvaldo Pereira Brito \_\_\_\_\_

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo.

Universidade Federal da Bahia

Leandro Aragão Werneck \_\_\_\_\_

Mestre e Doutorando em Direito pela Universidade Federal da Bahia.

Universidade Federal da Bahia

**Ao meu avô (*in vita*) e avó (*in memoriam*)  
por todo incentivo e amor.**

SILVA. Audy Esteves Ferreira da. O FUNDAMENTO NORMATIVO-FORMALISTA DA NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL BRASILEIRA. Monografia (Bacharelado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2020.

## **RESUMO**

O presente trabalho trata da norma tributária extrafiscal a partir de uma perspectiva da teoria da norma jurídica. Busca-se, como objetivo central, analisar essa espécie de norma tributária, elaborada pela doutrina brasileira, sob o escrutínio fornecido pelos estudos teóricos que lograram transcender o paradigma positivista, de maneira a expor o referencial teórico utilizado por parte considerável da doutrina para subsidiá-las e, por conseguinte, analisar as suas consequências frente às recentes compreensões sobre a norma jurídica. Como objetivos específicos tem-se a análise dos paradigmas teóricos que dão fundamento às normas tributárias extrafiscais elaborada na doutrina brasileira, além de discussões sobre a teoria do direito e teoria da norma jurídica. Para percorrer esses caminhos é utilizado, eminentemente, o estudo bibliográfico, investigando-se os estudos sobre a norma jurídica a partir de obras pátrias e internacionais, de modo a buscar produzir uma sólida análise sobre o objeto de estudo. A primeira parte do trabalho analisará questões de grande importância teórica, tais como estudos de metateoria e de teoria jurídica. Por sua vez, após estabelecido os necessários fundamentos teóricos, a segunda parte trata do objeto central do trabalho, analisando as normas tributárias extrafiscais elaborada pelas principais doutrinas brasileiras e submetendo-as ao escrutínio teórico da moderna teoria do direito e, a partir de então, desenvolvendo conclusões e críticas ao modelo teórico-normativo utilizado para erigi-las.

**PALAVRAS - CHAVE:** DIREITO TRIBUTÁRIO; TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO; TEORIA DA NORMA JURÍDICA; NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL.

SILVA. Audy Esteves Ferreira da. THE NORMATIVE-FORMALIST FOUNDATION OF THE BRAZILIAN NON-FISCAL TAX RULE. Monograph (Bachelor) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2020.

### **ABSTRACT**

The present work deals with the extrafiscal tax rule from a perspective of the theory of the legal norm. The central objective is to analyze this kind of tax rule, elaborated by the Brazilian doctrine, under the scrutiny provided by the theoretical studies that have managed to transcend the positivist paradigm, in order to expose the theoretical frame used to subsidize them and, therefore, their consequences in the face of the recent understandings about the legal norm. As specific objectives have the analysis of the theoretical paradigms that give foundation to non-fiscal tax rules, as well as discussions on The theory of law and The theory of the legal norm. To walk these paths, the bibliographic study is eminently used, investigating the studies on the legal norm from various works, homelands and international, in order to try to produce a solid analysis on the subject of study. The first part of the work will examine questions of great theoretical importance, such as studies of metateoria and of legal theory. In turn, after establishing the necessary theoretical foundations, the second part deals with the central object of the work, analyzing the non-fiscal tax rules elaborated by the main Brazilian doctrines and submitting them to the theoretical scrutiny of modern law theory and, from then on, developing conclusions and criticisms of the theoretical-normative model used to erect such norms.

**KEYWORDS:** TAX LAW; THEORY OF TAX LAW; THEORY OF THE LEGAL NORM; NON-FISCAL TAX RULE.

## SUMÁRIO

<b>1. Introdução</b>	<b>8</b>
<b>2. Metodologia</b>	<b>9</b>
<b>3. Norma jurídica: um problema de teoria do direito ou de filosofia do direito?</b>	<b>10</b>
<b>4 Norma jurídica: uma breve análise</b>	<b>16</b>
<b>4.1. Texto e norma jurídica</b>	<b>20</b>
<b>5. Formalismo e normativismo: dois paradigmas da norma tributária extrafiscal</b>	<b>22</b>
<b>5.1. Formalismo</b>	<b>23</b>
<b>5.2. Normativismo</b>	<b>26</b>
<b>6. Normas tributárias extrafiscais: generalidades</b>	<b>28</b>
<b>6.1. Características e consequências do modelo teórico-normativo adotado</b>	<b>30</b>
<b>6.1.1. Quanto à espécie da norma tributária extrafiscal</b>	<b>30</b>
<b>6.1.2. Quanto à estrutura da norma tributária extrafiscal</b>	<b>36</b>
<b>6.1.3. Quanto ao modo de aplicação da norma tributária extrafiscal</b>	<b>46</b>
<b>6.1.4. Quanto ao método interpretativo da norma tributária extrafiscal</b>	<b>49</b>
<b>7. Considerações finais</b>	<b>53</b>
<b>9. Referências</b>	<b>55</b>

## 1. Introdução

O presente trabalho se propõe a analisar, a partir dos ferramentais fornecidos pelos recentes estudos da teoria do direito, o modelo teórico-normativo manuseado pela doutrina pátria para dar forma às normas tributárias extrafiscais, bem como averiguar suas consequências práticas e teóricas.

A pesquisa científica referente a tal instituto obteve acuradas perquirições, de maneira que se tem hoje uma vasta e profunda doutrina que se prestou a analisar, sob os mais diversos enfoques, essa espécie de norma tributária. Entretanto, não se tem, até então, na doutrina pátria, um estudo que imponha as normas tributárias extrafiscais ao escrutínio dos recentes elementos desenvolvidos pela teoria do direito, mais precisamente pela teoria da norma jurídica.

Não está na pretensão deste trabalho elaborar uma proposta de identificação ou mesmo propor uma classificação conforme a finalidade ou função desempenhadas pelas normas tributárias extrafiscais. É a proposta deste trabalho, todavia, analisar a natureza das referidas normas elaborada pelas principais doutrinas brasileiras e submetê-las ao escrutínio teórico da teoria da norma jurídica e, a partir de então, desenvolver conclusões e críticas ao modelo teórico-normativo utilizado para dar substrato a tais normas.

Ao fim desta pesquisa, após traçar os objetivos já expostos acima, concluir-se-á que, o modelo-estrutural-normativo, atribuído às normas tributárias extrafiscais, pela doutrina pátria, pertence a um paradigma teórico incompatível com as atuais aspirações do direito, bem como com a própria estrutura das normas tributárias extrafiscais defendida pela mesma doutrina.

Inevitavelmente, o modelo normativo adotado pela doutrina brasileira para erigir as pesquisas referentes às normas tributárias extrafiscais, além de atribuir uma estrutura estática e limitada às normas jurídicas, impõe um método aplicativo e interpretativo próprio do paradigma teórico adotado. Tem-se que o emprego do referido modelo normativo produz desventuradas consequências, tanto de natureza teórica quanto prática para o direito.

Deve-se sublinhar que, na doutrina nacional, não são poucos os autores que, valendo-se de um verdadeiro sincretismo epistemológico, servem-se de modelos teóricos pertencentes a paradigmas distintos, e muitas vezes incompatíveis, para subsidiar suas pretensões científicas e práticas; o resultado disto é, como bem sublinhou ARTHUR MARIA FERREIRA NETO, o nascimento de teorias aberrantes, cuja paternidade só pode ser dada ao seu próprio autor. Como exemplo, há autores que, apesar de compreenderem as distintas



funções desempenhadas pelos princípios, postulados e regras, afirmam, categoricamente, que todas as normas são compostas por uma estrutura hipotético-condicional e que objetivam tão somente permitir, obrigar ou proibir condutas.

Em verdade, o modelo teórico-normativo adotado pela doutrina tributarista pátria não logrou abandonar o *background* epistêmico deixado pelas várias manifestações do positivismo jurídico. Com efeito, a doutrina brasileira tem escorado-se em um substrato teórico que ao mesmo tempo em que tenta transcender o paradigma formalista é por ele puxado em razão do modelo teórico-normativo adotado.

O que se tem na maioria dos estudos das normas tributárias é o manejo de uma teoria normativa que tenta adequar-se às recentes exigências do sistema jurídico contemporâneo, tais como a pluralidade de normas e de funções normativas, a compreensão de finalidades jurídicas, mas que se vale de compreensões limitadas do direito, uma vez que o paradigma teórico utilizado se encontra ainda imerso no formalismo e normativismo jurídico que há muito já foram denunciados pelos estudos que lograram transcender o positivismo jurídico.

É em razão de tais questões brevemente expostas nesta introdução que se pretende seguir com este trabalho, perquirindo criticamente, como já referido, o substrato teórico-normativo que fundamenta às normas tributárias extrafiscais na maioria da doutrina brasileira. As críticas aqui feitas não estão limitadas apenas às normas tributárias extrafiscais, mas abrangem, de certo modo, todas as normas jurídicas tributárias, já que disfrutem de um mesmo modelo teórico-normativo.

Posto isto, algumas questões iniciais precisam ser expostas, de modo que se assim não o fizer, o estudo aqui elaborado carecerá de imprescindíveis fundamentos de ordem teórica. Diante disso, a primeira parte do presente trabalho se dedicará a essas questões, ficando a segunda parte para a análise central ora pretendida.

## **2. Metodologia**

O presente trabalho valeu-se do método bibliográfico; a pesquisa foi realizada através da leitura e análise de livros e textos acadêmicos com o intuito de levantar um conhecimento disponível, a fim de analisar e produzir o que está sendo investigado.

Para selecionar os principais trabalhos brasileiros no que se refere aos estudos da norma tributária extrafiscal, em razão do vasto número de trabalhos, foram utilizados dois critérios cumulativos, a saber: a) aqueles que desempenham uma certa importância no cenário

nacional<sup>1</sup>; b) aqueles que tratam da norma tributária extrafiscal e das suas características normativas<sup>2</sup>. Com isso, dentre os livros, artigos e teses de mestrado e doutorado selecionados sob os aludidos critérios, chegou-se ao que entendemos como importantes trabalhos no cenário nacional que, em certa medida, representa a espinha dorsal sobre o tema da norma tributária extrafiscal e que, por consequência, consegue manifestar o paradigma teórico-normativo utilizado pela doutrina mais influente.

Por outro lado, os recentes estudos de teoria do direito a que nos referimos no presente trabalho que serviram de base teórica para a crítica à aludida doutrina brasileira são aqueles que conseguiram transcender a visão do direito e da norma jurídica proposta pelo formalismo e pelo normativismo jurídico amplamente disseminada no século passado e ainda fortemente presente nos dias de hoje. Esses estudos que aqui utilizamos para analisar criticamente a teoria normativa que erige os trabalhos sobre as normas tributárias extrafiscais representa uma tentativa de suprir as deficiências deixadas pelos dois paradigmas acima referidos, objetivando se aproximar das atuais complexidades que impõe os modernos sistemas jurídicos. Frise-se que não são poucos os trabalhos que lograram ir além do formalismo jurídico e do normativismo jurídico, de forma que seria insensato falarmos em uma teoria jurídica ou em uma obra que pudesse fornecer todos os subsídios para realizar a análise aqui pretendida. É por isso que utilizamos como substrato teórico aqueles trabalhos que conseguiram produzir consistentes críticas ao modelo normativo que será analisado no presente estudo. Sendo assim, nos valeremos tanto de obras estrangeiras para este fim quanto de obras pátrias, que, percebendo a limitude do paradigma ora criticado, laborou em perfazer importantes avanços no estudo da norma jurídica, bem como na ciência do direito tributário.

### **3. Norma jurídica: um problema de teoria do direito ou de filosofia do direito?**

Afirmar ser a norma jurídica um problema de filosofia do direito ou de teoria do direito requer, inevitavelmente, uma incursão, mesmo que breve, na discussão sobre a natureza desses dois campos do conhecimento que, como se sabe, até os dias atuais, não

---

<sup>1</sup> Para realizar esse critério foram feitas pesquisas no “Google Acadêmico” para assim selecionar os trabalhos que possuísem os maiores números de citações sob os critérios de busca: a) normas tributárias extrafiscais; b) normas indutoras e c) extrafiscalidade.

<sup>2</sup> É porque nem todo trabalho, apesar da sua relevância, serviu para realização do presente estudo, já que haviam muitos que não tratavam especificamente da norma tributária extrafiscal/indutora e de suas características normativas.

existe consenso sobre os seus critérios diferenciadores. Apesar deste grande inconsenso científico, não se pode deixar de perquirir qual o setor do saber jurídico que se encontra o estudo da norma jurídica, uma vez que essa identificação será de grande importância para as investigações que se seguem.

No direito, a filosofia (do direito) se preocupa com questões eminentemente jurídicas, cujo fim é lançar questionamentos sobre os mais diversos fatos da experiência humana que, no todo, não gozam de um conhecimento universalmente válido. A atividade filosófica é um processo de indagação e de investigação da realidade, de modo que só tem sentido exercitá-la se se estar diante de algo que ainda não possua uma resposta universalmente válida. Como lembra REALE, “ filosofia não existiria se todos os filósofos cominassem em conclusões uniformes, idênticas. A filosofia é (...) uma atividade perene do espírito ditada pelo desejo de renovar-se sempre a universalidade de certos problemas (...)”<sup>3</sup>. Daí, em certa medida, a filosofia, desde o seu surgimento até os dias de hoje, manter-se a tratar dos mesmos problemas.

A filosofia do direito, como sendo a própria filosofia<sup>4</sup>, só que voltada à dimensão jurídica, não se confunde com a ciência do direito, pois, “enquanto que o jurista constrói a sua ciência partindo de certos pressupostos, que são fornecidos pela lei e pelos códigos, o filósofo do direito converte em problema o que para o jurista vale como resposta ou ponto assente e imperativo.”<sup>5</sup>

Questões fundamentais como o que é o direito, o que é a justiça, são as principais indagações que pairam sobre o campo da filosofia do direito. Portanto, em razão da sua natureza especulativa, a filosofia do direito não parte dos pressupostos estabelecidos pela dogmática jurídica, mas sim problematiza seus pilares fundamentais.

Por outro lado, a teoria do direito não se preocupa com a investigação dos pressupostos ou dos princípios fundamentais da realidade jurídica. Invariavelmente, a teoria do direito é uma ciência voltada às questões práticas do direito<sup>6</sup>. Nesse sentido, como

---

<sup>3</sup> Reale, Miguel. **Filosofia do Direito**. São Paulo. Saraiva. 9ª edição. 1982. Pg.8.

<sup>4</sup> Kaufmann, Arthur, **Filosofia do Direito, teoria do direito, dogmática jurídica**. In **Introdução à filosofia do direito a à teoria do direito contemporâneas**. Organizado por A. Kaufmann e W. Hassemer. 2002. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian. Pg. 25.

<sup>5</sup> Reale, Miguel. **Filosofia do Direito**. São Paulo. Saraiva. 9ª edição. 1982. Pg.10.

<sup>6</sup> Nesse sentido Thomas Vesting. “ A teoria do direito segue participando – embora, quiçá, não de forma tão imediata e direta quanto a Dogmática do Direito ou a Teoria Metodológica Jurídica – da reflexão jurídica da práxis do Direito”. “ A teoria do direito não reina sobre a práxis jurídica, mas

argumenta MICHEL TROPER, a própria origem da teoria geral do direito, no século XIX, transparece como uma crítica ao aspecto especulativo da filosofia do direito.<sup>7</sup>

A análise dos conceitos gerais e das categorias fundamentais do direito só tem sentido se objetivar o fim prático do direito. Assim, a teoria do direito não pode desprender-se da realidade e da contingência do direito, de forma a tratá-lo apenas de maneira investigativa e especulativa, como assim o faz filosofia do direito.

A teoria do direito não pertence às categorias comuns de teorização científica como ocorre comumente nas ciências naturais. A natureza prática do direito impõe compreender a teoria do direito como uma disciplina que, antes de tudo, volta-se à aplicação do direito e não necessariamente à abstração teórica de problemas; ora, o direito sob um viés prático precisa de categorias e institutos que sejam adequados à solução de problemas jurídicos.

Todavia, para autores como NORBERTO BOBBIO<sup>8</sup>, não há de distinguir-se a teoria do direito da filosofia do direito, porquanto aquele é apenas uma parte desta. Para este autor a filosofia do direito abrange quatro grupos de investigação; a) a que envolve a proposta de reforma e reordenação da sociedade com base em princípios máximos de conduta, tais como a liberdade, a justiça; b) a análise e definição de noções gerais consideradas comuns a todos os ordenamentos jurídicos, tais como a justiça, o poder, o ordenamento jurídico, a norma, a obrigação, a validade; c) a história do direito, sua função social e a relação do direito com a sociedade; d) estudos específicos sobre as obras dos juristas<sup>9</sup>.

Assim, para BOBBIO, o estudo das categorias gerais como a norma, a obrigação, o ordenamento jurídico, que são eminentemente objetos de estudo da teoria do direito, pertencem a um dos setores de abordagem da filosofia do direito. BOBBIO ainda coloca como objeto de estudo da teoria do direito o poder e a justiça, de modo a tratá-los no mesmo plano das categorias gerais citadas acima. Ora, se a ideia de submeter diferentes objetos de estudo ao escrutínio de uma ciência dar-se em razão de semelhante investigação que esta fará

---

está cravada nela. Ela não fornece cenários móveis para discursos de circunstância em aniversários de tribunais, mas está orientada para a prática. ” **Teoria do direito: uma introdução**. Saraiva. 2015. Pg. 42-45.

<sup>7</sup> TROPER. Michel. **A filosofia do direito**. São Paulo: Martins. 2008. Pg. 14.

<sup>8</sup> Outro autor que segue o mesmo caminho de BOBBIO é o também jurista italiano RICCARDO GUASTINI. Para este autor a Filosofia do Direito é dividida em três setores: a) história das doutrinas jurídicas; b) filosofia (ou teoria) da justiça; c) teoria (geral) do direito. Cf GUASTINI. Riccardo. **Das Fontes às Normas**. São Paulo: Quartier Latin. 2005. pg. 376.

<sup>9</sup> BOBBIO, Norberto. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo. Editora Unesp. 2015. Pg. 56.

daqueles em razão dos instrumentais usados, como esperar que o poder, a justiça, a norma, o ordenamento jurídico etc. recebam tratamento igual pela teoria do direito? Ao que parece, a resposta para tal questão só pode residir na longa tradição jurídica na qual os filósofos e jusfilósofos tratavam os temas do direito, da justiça e do poder como um só.

Se vista a classificação proposta por BOBBIO com mais precisão, se perceberá que o autor praticamente impõe como objeto da abordagem da filosofia do direito o que normalmente se atribui a outros campos científicos. Veja-se o exemplo da investigação da relação do direito com a sociedade ou da função social do direito que, como se sabe, é objeto de estudo da sociologia jurídica, ou a história do direito que é, redundantemente, objeto de estudo da história do direito. Todavia, existe algo mais profundo na análise da filosofia do direito feita por BOBBIO<sup>10</sup>, e mais recentemente reelaborada por RICCARDO GUASTINI<sup>11</sup>, a saber, a existência de dois tipos de filosofia do direito: a) filosofia do direito dos filósofos e; b) filosofia do direito dos juristas.

A filosofia do direito feita por filósofos, assenta GUASTINI, consiste em abraçar previamente uma ou outra concepção do mundo, e daí derivariam as respostas aos problemas de direito e da justiça. Por outro lado, a filosofia do direito dos juristas não parte de uma concepção do mundo pré-estabelecido; essa filosofia move-se antes dos problemas conceituais que surgem dentro da experiência jurídica.<sup>12</sup>

Para GUASTINI a teoria do direito é a filosofia do direito<sup>13</sup> dos juristas de duas maneiras e por duas razões: “ a) primeiro, só pode ser praticado por juristas profissionais: não podemos fazer esse tipo de filosofia do direito sem conhecer a lei (queremos dizer: pelo menos algum setor de pelo menos uma ordem dada); (b) em segundo lugar, é um exercício filosófico útil aos próprios juristas (e, talvez, para eles apenas): seu objetivo fundamental é a crítica (e talvez o progresso) da ciência jurídica.”

---

<sup>10</sup> *ibid.* Pg. 62.

<sup>11</sup> GUASTINI, Riccardo. **Teoria del diritto: Approccio metodológico**. Modena. Mucchi Editore. 2015.

<sup>12</sup> *ibid.* Pg.5

<sup>13</sup> Por Filosofia, GUASTINI entende aquela de viés analítico, isto é, aquela que se limita às análises da linguagem, construção e reconstrução de conceitos. Cf. Prólogo da edição italiana do Livro. **Teoria do Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo. Malheiros. 16ª ed. 2015. Pg. 21.

Assim, a filosofia do direito dos juristas não se interessa em perquirir o conceito de direito nem em propor o conceito de justiça, ou mesmo buscar entender suas relações.<sup>14</sup> “Os problemas da filosofia do direito dos juristas não são senão os problemas da Ciência Jurídica: pelo contrário, são geralmente os mesmos problemas, embora talvez tratado para um nível mais elevado de abstração.”<sup>15</sup>

Em certa medida, divergindo da conceituação elaborada por BOBBIO e GUASTINI, sobretudo pelo papel limitado da filosofia analítica<sup>16</sup> utilizada por ambos, não nos parece ser possível sustentar que seja a teoria do direito uma disciplina filosófica, porquanto suas preocupações não circundam uma atividade reflexiva e especulativa, ou da análise da linguagem, mas sim, projeta-se a possibilitar uma melhor aplicação do direito positivo.

A teoria do direito como um método científico que reside entre a filosofia do direito e a ciência jurídica, preocupa-se com a natureza prática das categorias fundamentais do direito. O teórico do direito tem diante de si a importante função de construir, reconstruir, delimitar, descrever etc. os institutos jurídicos fundamentais, buscando adequá-los à aplicação do direito. Essa função não está limitada à análise da linguagem, construindo ou reconstruindo sentidos, como compreende os analíticos, mas envolve atividades mais complexas, tais como a fixação de estruturas normativas, o trato com elementos teleológicos, finalísticos, fáticos etc. Tem-se como grande exemplo a elaboração de uma teoria da norma jurídica que delimite com precisão as espécies de normas jurídicas, suas funções e os seus modos de aplicação. Trata-se, portanto, de um problema de teoria do direito, posto a importância prática que tais institutos possuem na solução de questões jurídicas.

---

<sup>14</sup> “*Per un verso, i giuristi non sentono alcun bisogno di interrogarsi sul concetto di diritto, non perché possano allegramente fare a meno di un concetto di diritto qualsivoglia, ma per la semplice ragione che l’uno o l’altro concetto di diritto – accettato in modo non sempre consapevole, e comunque senza problematizzare – fa parte, sempre e comunque, dei presupposti indiscutibili di ogni giurista. Per un altro verso, i giuristi non sentono alcun bisogno di interrogarsi sul concetto di giustizia (o sulle problematiche relazioni tra giustizia e diritto), non perché siano privi di qualunque concezione della giustizia, ma perché pensano – giustamente – che la giustizia appartenga al dominio della morale e/o della politica, e non a quello della scienza giuridica.*” Cf. Guastini, Riccardo. **Teoria del diritto: Approccio metodologico**. Modena. Mucchi Editore. 2015. Pg.6

<sup>15</sup> “*I problemi della filosofia del diritto dei giuristi non sono altra cosa dai problemi della scienza giuridica: al contrario, si tratta in generale dei medesimi problemi, benché trattati forse ad un più alto livello di astrazione.*” Cf. *ibid.* Pg.6.

<sup>16</sup> É porque, sob o enfoque analítico, tanto a filosofia do direito quanto a teoria do direito resumem-se a questões voltadas à linguagem, sobretudo à fixação de sentidos, o que se demonstra demasiadamente limitado, já que a interpretação/aplicação do direito envolve atividades que transcendem a mera atribuição de sentidos, como se verá mais adiante.

Nessa linha, a norma jurídica, o fato jurídico, e os conceitos fundamentais do direito não são fruto de uma especulação perene da atividade do filósofo do direito – ou pelo menos, não apenas. É sim, do contrário, institutos de teoria do direito que, por sua vez, se prestam à aplicação do direito, de modo que se se tratasse de objetos de um saber filosófico, de natureza universal e indelével, a atividade prática de aplicação do direito tornar-se-ia, em certo sentido, debilitada.

A teoria do direito contemporânea continua a sofrer dos resquícios do paradigma formalista que reduziu todo o problema jurídico às questões meramente formais. Ela, nos dias atuais, ainda é compreendida como uma disciplina que pretenciona estudar apenas a parte formal do direito, abandonando qualquer caráter que advenha dos sentidos que emanam do direito material. Apesar de o formal no direito carecer muitas vezes de precisão semântica e, na maioria dos casos, ser apenas definido de modo negativo ao material, uma análise formal do direito demonstra-se inarredável para compreensão do direito moderno, sendo, portanto, uma contribuição do formalismo jurídico que não pode ser negada.

Porém, o olhar isolado e reducionista do formalismo jurídico sobre o direito não pode continuar a justificar a análise formal como única ferramenta e método investigativo utilizado pela teoria do direito. A influência do referido paradigma científico, de caráter avalorativo e excessivamente estrutural, não pode manter-se a dominar as investigações da teoria do direito. Isso porque não há como separar as categorias formais/estruturais do direito de todo influxo que a materialidade do direito às impõe. O formal e o material no direito são complementarmente resultado da mesma complexidade e contingência do fenômeno jurídico. Assim, qualquer estudo que tente separar esses dois caminhos de investigação incorre em sérios problemas de percepção da realidade jurídica.

Não obstante a já referida ausência de critérios de distinção entre a filosofia do direito e a teoria do direito, parece que a norma jurídica, nessa mesma linha, é tratada pelos teóricos ora como um problema de teoria do direito, ora como um problema de filosofia do direito.

Há autores como ARTHUR KAUFMANN e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ que preferem tratar a norma jurídica como um problema zetético, pertencente à filosofia jurídica, visto que, como assenta FERRAZ, a investigação sobre a norma jurídica leva a infinitos questionamentos<sup>17</sup>. De outro lado, há teóricos como FRIEDRICH MÜLLER, que procuram

---

<sup>17</sup> Cf. **Introdução ao Estudo do Direito**. Atlas. 2011. Pg.74. Cf. Kaufmann, Arthur, *Filosofia do Direito, teoria do direito, dogmática jurídica*. In *Introdução à filosofia do direito a à teoria do direito contemporâneas*. Organizado por A. Kaufmann e W. Hassemer. 2002. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian. Pg. 28. Nesse sentido é o que também pensa Maria Helena Diniz. Vejamos. “

compreender a norma jurídica como uma questão prática, de teoria da norma, e não de filosofia do direito; é porque para este autor, a estrutura da norma deveria passar ao primeiro plano como pontos de vistas de concretização do direito e não de abstrações universalizantes.<sup>18</sup>

Ao que nos parece, enquanto um problema de aplicação do direito, portanto, prático, a norma jurídica deve ser tratada como objeto de estudo da teoria do direito. No entanto, nada impede que possa ser a norma jurídica também um problema especulativo e, assim, de filosofia do direito, pois, como lembra KAUFMANN, “no fundo, qualquer questão jurídica pode ser discutida num plano filosófico”.<sup>19</sup> Portanto, como problema filosófico, a norma jurídica pode ser examinada a partir de critérios especulativos e problemáticos, mas não práticos, pois não é esse o fim imediato da filosofia. Por outro lado, como problema de teoria do direito, a norma jurídica deve ser tratada sob uma perspectiva prática, de aplicação e solução de problemas jurídicos.

Tal como afirmou RICARDO CARACCILO, a norma jurídica é um instrumento constituído para resolver questões práticas<sup>20</sup> e é sob o viés prático - e, portanto, de teoria do direito - que se pretende, neste trabalho, analisar as normas jurídicas, sobretudo as normas tributárias extrafiscais, de forma a melhor compreendê-las perante os ferramentais dos recentes estudos de teoria da norma jurídica.

#### **4 Norma jurídica: uma breve análise**

---

O problema do conceito da norma jurídica parece, à primeira vista, pertencer mais à Ciência Jurídica do que à Filosofia do Direito; contudo a definição da norma jurídica é tarefa que excede à competência de qualquer ciência jurídica particular. O conceito da norma jurídica é um problema supracientífico, isto é, filosófico”. **Conceito de Norma Jurídica como Problema de Essência**. São Paulo. Editora Revistas dos Tribunais. 1976. Pg.6.

<sup>18</sup> MÜLLER, Friedrich. **O novo paradigma do direito: introdução à teoria metódica estruturantes**. São Paulo. Editora Revistas dos Tribunais. 2008. Pg. 33-35.

<sup>19</sup> KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito, teoria do direito, dogmática jurídica**. In **Introdução à filosofia do direito a à teoria do direito contemporâneas**. Organizado por A. Kaufmann e W. Hassemer. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian. 2002. Pg. 36.

<sup>20</sup> CARACCILO Ricardo. **A dilemma regarding the nature of norms in “Norms and Legal Normativity”**, Revus [Online], 34, 2018. Disponível em <http://journals.openedition.org/revus/4141> ; DOI : 10.4000/revus.4141. Acesso em 06 de Abril de 2019.



Quando se estar a perquirir os elementos da norma jurídica, estar-se, também, a investigar parte dos elementos do direito<sup>21</sup>. Ora, a relação umbilical entre direito e norma manifesta-se em razão do status constitutivo que esta é para aquele. Não é sem motivo que na teoria tridimensional do direito de MIGUEL REALE a norma faz parte da tríade constitutiva do direito, juntamente com o valor e o fato.

A norma<sup>22</sup> jurídica é o elemento nuclear de manifestação do direito. Como lembra GIORGIO PINO, - com as devidas ressalvas para não se cair em uma visão reducionista - se em um olhar de conjunto o direito aparece como um ordenamento, visto sob um olhar microscópico o direito aparece como norma.<sup>23</sup>

Na busca de precisar a natureza das normas jurídicas, os modernos teóricos do direito, sobretudo aqueles de viés analítico, têm formulado a distinção entre enunciados descritivos e enunciados prescritivos<sup>24</sup>. Fala-se em enunciados descritivos quando um ato de linguagem é utilizado para fins de transmissão de informações, devendo seu conteúdo ser avaliado sob critérios de verdade ou falsidade. Por outro lado, enunciados prescritivos são os atos de linguagem cuja função é dirigir o comportamento.<sup>25</sup> Diferentemente dos enunciados descritivos, diz-se que os enunciados prescritivos só podem ser válidos ou inválidos,

---

<sup>21</sup> Nesse sentido MIGUEL REALE: “ Sendo a norma um elemento constitutivo do Direito, como que a célula do organismo jurídico, é natural que nela se encontrem as mesmas características já apontadas, quando do estudo daquele, a saber, a sua natureza objetiva ou heterônoma e a exigibilidade ou obrigatoriedade daquilo que ela enuncia”. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo. Editora Saraiva. 2002. Pg. 93.

<sup>22</sup> O termo “norma” é mais usado pelos juristas da tradição do Roman Law, enquanto nos países da tradição do Common Law dá-se prevalência ao termo “rule” (regra) cf. **Of Norms**. Jaap Hage. Disponível em <<http://www.jaaphage.nl/html/Norms.html>>. Acesso em 07 abril 2019. Contudo é possível afirmar que ambos os termos possuem o mesmo sentido, porém deve-se acentuar que na doutrina pátria os cientistas tendem a compreender a regra, juntamente com o princípio, como espécie de norma e não como sinônimo desta.

<sup>23</sup> PINO, Giorgio. **Teoria analitica del diritto I: La norma giuridica**. Pisa. Edizioni ETS, 2016. Pg. 19.

<sup>24</sup> GUASTINI, Riccardo. **La sintaxis del derecho**. Madrid. Marcial Pons, 2016, p. 23-24. Vários autores utilizam tal classificação, no entanto alguns preferem falar de proposições prescritivas ou descritivas cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo. Edipro, 2016, p.79-82. cf. Outros, como SCHAUER, preferem tratar de regras prescritivas ou regras descritivas cf. SCHAUER, Frederick. **Playing by the rule: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law in Life**. Oxford University Press, 1991, pg. 1.

<sup>25</sup> Conforme RICCARDO GUASTINI, prescritivo não é o enunciado, mas sim o ato de linguagem executado. GUASTINI, Riccardo. **Das Fontes às Normas**. São Paulo: Quartier Latin. 2005, pg. 56.

carecendo, portanto, de critérios apofânticos. Nesse sentido, os modernos teóricos do direito têm caracterizado a norma jurídica como pertencente a categoria dos enunciados prescritivos<sup>26</sup>.

Há quem sustente também que as normas jurídicas objetivam regular as condutas humanas por meio dos modais deônticos, permissivos, proibitivos e obrigatórios.<sup>27</sup> Nos parece, todavia, que nem todas as normas se comportam mediante tal modelo. Isso porque uma das principais características dos ordenamentos jurídicos modernos está na pluralidade das espécies de normas, cujas finalidades transcendem a mera normatização do agir humano através de mandamentos comportamentais. Diante das novas aspirações sociais que constantemente provocam alterações conscientes e inconscientes no direito, não pode o cientista conceber as normas jurídicas a partir de uma análise reducionista onde estas se resumem a prescrever proibições, permissões ou obrigações.

Não há como sustentar que uma norma que projete a máxima da dignidade da pessoa humana seja uma norma cuja funcionalidade sirva apenas para permitir, obrigar ou proibir uma conduta, de forma a negar-lhes qualquer natureza autotélica; ora, existem normas jurídicas cuja materialidade não serve apenas para influir no comportamento humano, mas servem, em contrapartida, para reconhecer valores os quais são, imediatamente, um fim em si mesmo. Reduzir a norma jurídica aos simplórios modais deônticos reguladores de condutas é submeter o fenômeno jurídico a esse mesmo reducionismo, o que é deveras insensato.

Na medida em que se relacionam às ações humanas, as normas desempenham várias funções. Existem várias formas das normas se manifestarem, não existindo, portanto, um rol que liste *a priori* todas as suas possíveis manifestações. Há, por exemplo, normas que simplesmente não se prestam a guiar condutas obrigando-as ou permitindo-as, mas que

---

<sup>26</sup> Há autores como GIORGIO PINO que a classificam ainda a norma jurídica como enunciados prescritivos e heterônomos. É heterônoma em duplo sentido: a) não são produtos da vontade dos seus destinatários; b) em caso de descumprimento são aplicáveis coativamente por um órgão de aplicação cf. PINO, Giorgio. **Teoria analítica del diritto I: La norma giuridica**. Pisa. Edizioni ETS, 2016, p. 44. A classificação entre normas autônomas e heterônomas deve ser tomada com cuidado, posto que presume que jurídicas são apenas as normas criadas por sujeitos que não são os mesmos destinatários das normas, presumindo, portanto, que existe um sujeito abstrato que impõe tais normas, além de desprezar as normas jurídicas privadas cuja a natureza baseia-se na autonomia privada dos indivíduos.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva. 2003. Pg. 139.

simplesmente conferem direitos, faculdades ou poderes;<sup>28</sup> existem também aquelas normas que tratam da aplicação de outras normas, como aquela que prescreve que *lex specialis derogat legi generali*. Deste modo, a tese de que as normas são prescrições que visam guiar a conduta humana mediante modais deôntico deve ser tratada com bastante cautela, porquanto não se pode reduzir toda a complexidade de manifestação do fenômeno jurídico a um único modelo de normativo.

A moderna teoria da norma jurídica tem exposto que os ordenamentos modernos não são compostos apenas por um tipo de norma, mas são, por outro lado, formados por uma variedade de normas que, por sua vez, desempenham diversas funções.<sup>29</sup>

Malgrado as grandes desarmonias quanto às nomenclaturas e quanto às classificações em gênero e espécie, a moderna teoria do direito tem produzido profundos estudos sobre as diversas modalidades das normas jurídicas. Tem-se falado em norma de conduta, norma constitutiva, norma de competência, metanorma, norma primária, norma secundária, normas de estrutura, norma de conhecimento, norma-regra, norma-princípio, postulado, entre outras.<sup>30</sup>

As normas jurídicas, além de transparecerem como veículos de sentidos desempenham também finalidades e funções numa ordem jurídica. Com efeito, a norma é o instrumento por meio do qual o direito manifesta-se, porém, não se deve compreendê-la apenas por um espectro semântico, porquanto sua natureza envolve elementos estruturais, que se relacionam, por exemplo, com fatores tais como a sua função, seu modo aplicação, sua relação jurídica com outras normas.

---

<sup>28</sup> Até mesmo HANS KELSEN na sua obra póstuma já compreendia que o mandamento não é a única função da norma, pois está também pode conferir poderes e derrogar. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre. Fabris, 1986, p. 1.

<sup>29</sup> Cf. HART. H.L.A. **O conceito de Direito**. São Paulo. Martins Fontes. 2012. Pg. 129 ss.

<sup>30</sup> Muitas de tais nomenclaturas se referem a normas de mesma natureza. Tem-se como exemplo a norma de conduta que encontra como sinônimos a norma primária, norma de comportamento e normas deônticas etc. Além das inúmeras nomenclaturas para tratar de um mesmo tipo normativo descrito pelos teóricos do direito, talvez o desacordo que mais tem trazido prejuízo ao estudo do direito e a sua aplicação seja a ausência de uma classificação que distribua os inúmeros tipos de normas numa rígida classificação de gênero e espécie. Por exemplo, a classificação entre norma-regra e norma-princípio é uma espécie da clássica classificação entre normas primárias e normas secundárias elaborada por HART, ou é uma classificação que se sobrepõe ou que se coloca ao lado desta? A norma-princípio pode ser classificada como uma espécie de norma primária ou é uma norma de estrutura ou nenhuma das duas?

Cada tipo de norma tem em si algumas peculiaridades, ora pertinentes à sua natureza, à sua função, ao seu modo de aplicação ou aos seus destinatários etc. Se, portanto, se compreende que o ordenamento jurídico é formado apenas por normas que permitem, obrigam e proíbem comportamentos, estar-se a suprimir toda a complexidade do fenômeno jurídico, desprezando a existência de outras normas que assim não se manifestam.

Diferentemente do sustentado por grande parte da doutrina do direito tributário brasileiro<sup>31</sup>, nem toda a norma pode ser resumida aos modais de proibido, permitido e obrigatório, menos ainda podem ter como característica estrutural uma hipótese e uma incidência. Essa teoria monista da norma jurídica, que trata estruturalmente todas as normas jurídicas de forma semelhante, será analisada na segunda parte do presente trabalho, porque é ela o fundamento teórico-normativo utilizado para dar forma às normas tributárias extrafiscais.

#### **4.1. Texto e norma jurídica**

Um dos grandes avanços da contemporânea teoria do direito está na compreensão da distinção entre textos normativos e normas. Essa distinção tem sido compartilhada por teóricos das mais distintas escolas, tais como a hermenêutica, a analítica, a tópica e a estruturante etc.

Os teóricos de tendência analítica, sobretudo os pertencentes à destacada Escola de Gênova, tem tratado todo o problema de interpretação e aplicação da norma às questões que envolve a fixação de sentidos.

RICCARDO GUASTINI, inegavelmente, o seu principal expoente nos dias de hoje, em seus inúmeros trabalhos têm sustentado que existem dois tipos de teorias da interpretação: uma cognitiva e uma cética. A primeira compreende a interpretação como uma atividade de conhecimento, isto é, de descoberta de um significado ínsito nas disposições legais; a segunda, por sua vez, entende que a interpretação é uma atividade valorativa e decisionista, já que as disposições legais não possuem um sentido ínsito e apriorístico.

Essas duas teorias da interpretação fazem manifestar a preocupação da teoria interpretativa de GUASTINI: a fixação de sentidos às disposições legais. A preocupação primeira da teoria analítica é discutir a atividade interpretativa enquanto direcionada à

---

<sup>31</sup> Essa afirmação será objeto de análise na segunda parte do presente estudo.

fixação de sentidos aos textos. Não há lugar para a interpretação dos fatos ou costumes, pois como diz o próprio GUASTINI, os fatos não têm significados e por isso não podem ser interpretados.<sup>32</sup>

A negativa da necessidade da interpretação (compreensão) de fatos, mesmo que não se dê nos moldes da interpretação dos textos normativos, leva a teoria analítica para uma problemática: como individualizar as disposições interpretandas?<sup>33</sup> Ora, a resposta para tal questão só pode ser encontrada na compreensão dos fatos interpretandos. Isso porque serão eles que irão selecionar os enunciados a serem interpretados. A ausência da compreensão dos fatos no processo interpretativo vem demonstrar a teoria abstrata e voluntarista da escola genovesa, pois, em primeiro lugar, não se compreende os significados jurídicos a partir de casos, mas se interpreta enunciados apenas por interpretá-los; em segundo, pois não há nenhum critério objetivo, fundado na realidade do caso ou dos fatos para a individualização das fontes interpretadas, cabendo apenas a vontade do intérprete selecioná-las.

A teoria analítica não atribui ao processo interpretativo o manuseio das espécies normativas, já que sua única preocupação é com a atribuição, *in abstracto*, de sentidos aos enunciados legais. Como bem observa ISABEL VIDAL LIFANTE, GUASTINI não logrou elaborar uma teoria da interpretação do direito, mas sim uma teoria da interpretação da lei, ou melhor de disposições jurídicas.

A interpretação do direito (*interpretatio iuris*) manifesta-se mais complexa que uma atividade de simples atribuição de sentidos. Diferentemente da interpretação das leis, a interpretação do direito inclui nuances interpretativas e aplicativas que tentam ao máximo compreender a complexidade e a normatividade sistemática do direito<sup>34</sup>; é por isso que leva-se em conta vários nuances no *iter* interpretativo do direito, tais como: a individualização das disposições normativas; a compreensão dos fatos e de critérios anteriores e posteriores ao processo de positivação das leis; problemas de aplicação, como os conflitos normativos; a atribuição de estruturas normativas etc.

---

<sup>32</sup> GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. Centro de Estudios Políticos e Constitucionales. Madrid. 2014. Pg. 26.

<sup>33</sup> Essa crítica à Teoria de Guastini pode ser aprofundada no artigo **INTERPRETACIÓN JURÍDICA de ISABEL LIFANTE VIDAL**. In Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho, vol. 2, pp. 1349- 1387.

<sup>34</sup> É levando em conta tal realidade que autores como FRIEDRICH MÜLLER prefere falar em concretização do direito e não apenas em interpretação.

Tem-se que a interpretação *in abstracto* não serve para resolução concreta de casos jurídicos, mas apenas serve para fixar sentidos. Não é verdadeiramente uma interpretação do direito direcionada à práxis, mas sim um método de atribuição de significados aos textos normativos. Ora, uma norma pode parecer clara diante de uma interpretação em abstrato, todavia diante um caso concreto ela pode manifestar-se completamente destituída de clareza.<sup>35</sup> Além do mais, uma norma pode parecer clara diante de um caso e obscura diante do outro. Isso porque a realidade dos fatos é um fator determinante no processo de fixação de sentidos e de concretização do direito.

No processo de interpretação/aplicação do direito não existe uma separação entre ser e dever-ser; essa suposta incompatibilidade entre o normativo e a realidade não deve encontrar espaço no processo de concretização do direito. É porque os fatos são os responsáveis por suscitar a extensão ou restrição dos sentidos de uma norma.<sup>36</sup> Não se trata da supremacia dos fatos ante a normatividade jurídica, como defende a doutrina sociológica. Trata-se, em verdade, em compreender que não é possível apartar a norma jurídica do caso por ela regulamentar, já que tanto a norma quanto os fatos fornecem os elementos necessários à decisão jurídica.<sup>37</sup>

Tal como foi colocado em realce por MÜLLER, “como a norma é mais do que um enunciado de linguagem que está no papel, a sua aplicação não pode esgotar-se somente na interpretação, na interpretação de um texto.”<sup>38</sup> Tem-se que a interpretação jurídica não pode ser reduzida ao singelo método de atribuição de sentidos às disposições normativas. E é por isso que preferimos advogar por uma *interpretatio iuris* que busque alcançar as complexas nuances do direito, logrando produzir uma compreensão e concretização adequada do fenômeno jurídico, sem cair em visões reducionistas e insularizadas da realidade normativa e social.

## **5. Formalismo e normativismo: dois paradigmas da norma tributária**

---

<sup>35</sup> MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad. 2000. Pg. 62.

<sup>36</sup> Consoante MÜLLER: “a força enunciativa de uma norma para um caso é por assim provocada por esse mesmo caso”. *Ibid.* Pág. 61.

<sup>37</sup> *Ibid.* Pág. 62.

<sup>38</sup> *Ibid.* Pg. 42.

## **extrafiscal**

O formalismo e o normativismo jurídico representam os dois paradigmas em que se inserem as normas tributárias extrafiscais. Isso porque a teoria normativa utilizada por grande parte dos autores para erigir seus trabalhos sobre esse tipo de norma tributária bebe ora da fonte do formalismo, ora da fonte do normativismo jurídico.

No que se refere ao formalismo, a referida doutrina tributarista adota uma teoria da norma jurídica de viés formalista, uma vez que a norma é tratada como um enunciado prescritivo estruturalmente elaborado sob um antecedente e um conseqüente, além de também acolher um método formalista da interpretação, pois trata todo o processo interpretativo como um ato de atribuição e de extração de sentidos.

No que concerne ao normativismo, percebe-se a compreensão da norma jurídica como um prescritor deontológico, cuja função é tão somente normatizar o comportamento, permitindo-o, obrigando-o e proibindo-o; o direito é também reduzido a um conjunto de normas, estando todo o seu processo de interpretação e aplicação voltados a uma análise centrada na regulação normativa do comportamento humano.

Esses dois paradigmas teóricos serão brevemente analisados nos próximos subitens, de forma a expor suas principais características, sendo relacionados à doutrina tributarista ora criticada apenas na segunda parte do presente trabalho.

De antemão deve-se salientar que os dois paradigmas ora referidos, apesar de, em certa medida, encontrarem-se lado a lado, como disse BOBBIO, eles necessariamente não coincidem, podendo, portanto, serem tratados em conjunto ou em apartado<sup>39</sup>. No caso da doutrina tributarista em análise, será demonstrado que há o alinhamento tanto com o paradigma formalista quanto com o normativista, de modo que se trata, em verdade, de uma teoria de manifesto viés normativo-formalista.

### **5.1. Formalismo**

É certo que o termo “formalismo”, no âmbito jurídico, pode ser empregado em mais de um sentido, possuindo várias conotações, sendo utilizado para definir, por exemplo, um

---

<sup>39</sup> BOBBIO, Norberto. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo. Editora Unesp. 2015. Pg. 112.

certo tipo ordenamento jurídico, uma concepção da justiça, uma teoria da interpretação, uma concepção da ciência jurídica ou até mesmo uma concepção do direito.<sup>40</sup>

Por outro lado, é certo também que não se pode negar que o formalismo jurídico foi responsável por uma significativa parte nos avanços em direção à compreensão dos modernos sistemas jurídicos, trazendo importantes discussões sobre a validade, fontes do direito, estrutura das normas, ordenamentos jurídicos etc.<sup>41</sup> Todavia, críticas devem ser feitas quanto a sua tentativa isolada de compreensão e descrição do fenômeno jurídico, uma vez que, em razão do seu olhar reducionista, a teoria do direito, sobretudo, é tratada com demasiada limitude, não logrando fornecer subsídios suficientes para aplicação do direito conforme reclamam as atuais complexidades do direito contemporâneo.

O que se pretende é apresentar o formalismo enquanto compreensão limitada do direito no que se refere a duas de suas variantes, quais sejam: a) normativa; b) interpretativa. É porque são essas duas concepções que se relacionam de imediato com as normas tributárias extrafiscais e com a teoria lógico-normativa que as erige.

Em um amplo sentido pode-se conceber o formalismo como uma doutrina jurídica que parte da compreensão do direito como uma entidade autônoma, voltada para si, onde fatores finalísticos, funcionais, teleológicos, em geral, externos, são irrelevantes para sua compreensão.<sup>42</sup> Prega-se uma primazia do formal sobre o material, de maneira que as relações estruturais se manifestam em um grau de importância maior que o próprio conteúdo e finalidades do direito. Nesse sentido, a norma jurídica assume um caráter autotélico: ela isola-se em si mesmo. Questões externas ao direito como a realidade dos fatos, as finalidades e funções normativas não são relevantes na aplicação do direito, visto que este é tratado como

---

<sup>40</sup> Cf. TARELLO. Giovanni. **Formalismo, Novissimo digesto italiano**. Torino. UTET, vol. VII, pp. 571-580. Cf. TARELLO. Giovanni. **Diritto, enunciati, usi: studi di teoria e metateoria del diritto**. Bologna: Il Mulino. 1974. Pg. 19-50. Cf. BOBBIO, Norberto. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo. Editora Unesp. 2015. Pg. 101-125. Cf. BOBBIO. Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. São Paulo. Ícone. 1995. Pg. 145-146.

<sup>41</sup> Como uma vez disse BOBBIO, ‘O formalismo segue o direito como a sombra segue o corpo: quem quisesse eliminá-lo, deveria fazê-lo como quem é obrigado a destruir seu corpo por terror de sua sombra.’ **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo. Editora Unesp. 2015. Pg. 125

<sup>42</sup> . TARELLO. Giovanni. **Diritto, enunciati, usi: studi di teoria e metateoria del diritto**. Bologna: Il Mulino. 1974. Pg. 38.



um sistema completo e acabado, não carecendo de mais nada além de si.<sup>43</sup> Essa limitação também acomete a interpretação do direito que, desprezando fatores transcendem a posituação jurídica, volta-se tão somente à semântica dos textos normativos e às relações de validade herdadas da lógica jurídica.<sup>44</sup> O isolamento da interpretação nessa vertente do formalismo vem, muitas vezes, submeter o processo interpretativo do direito aos paradigmas epistemológicos da semiótica, da lógica ou da filosofia analítica, ficando a interpretação/aplicação do direito limitada a tais métodos de inquestionável viés formal<sup>45</sup>.

A doutrina do formalismo faz com que conteúdo do direito, seus valores, finalidades e funções sejam desprezados em nome de um sistema vazio que goza de uma suposta coerência e completude. Tem-se a redução das complexidades jurídicas e a simplificação da realidade, consoante expôs ARTHUR MARIA FERREIRA NETO<sup>46</sup>, como um dos sintomas do processo de formalização do fenômeno jurídico.

Abandonando a importância da materialidade<sup>47</sup>, o paradigma formalista busca compreender o direito apartado de qualquer análise material, prescindindo de compreensões que antecedam ou que transcendam ao processo de criação legal<sup>48</sup>, centrando-se apenas na estrutura da norma e do ordenamento.

---

<sup>43</sup> Nesse sentido, ÁVILA sustenta que o formalismo interpretativo nega que o direito “possa ser interpretado para atingir finalidades e produzir efeitos.” **Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica**” In Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 32, p. 159-197, 2014. Pg. 178.

<sup>44</sup> GUIDO FASSÒ, em sua clássica obra de História da Filosofia do Direito, compreendia que a origem do pensamento formalista estaria na pretensão de fazer do conhecimento do direito um sistema, atribuindo aos seus elementos uma conexão lógica. Deve-se dizer que a compreensão lógica do direito, da norma jurídica e das suas relações de aplicação tiveram importante influência no pensamento de viés formalista. Cf. FASSÒ, Guido. **Historia de la Filosofia del Derecho 3: siglos XIX y XX**. Salamanca. Biblioteca Eudema. 1996. Pg. 153.

<sup>45</sup> NETO, Arthur Ferreira. **Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação**. In Fundamentos do Direito Tributário. Organizador Humberto Ávila. Madrid. Marcial Pons. 2012. Pg. 105.

<sup>46</sup> NETO, Arthur Maria Ferreira. **Por uma ciência prática do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 266.

<sup>47</sup> BOBBIO. Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. São Paulo. Ícone. 1995. Pg. 145.

<sup>48</sup> Autores como GIORGIO DEL VECCHIO, que defende uma visão inversa ao pregado pelo positivismo jurídico, vão de encontro a tal teoria. Para este jurista, por exemplo: “o Direito pré existiria como fenômeno histórico e positivo ao Estado, sendo necessário distinguir o direito estadual do direito não estadual onde o primeiro não representa mais que uma espécie, ou pelo menos uma

A norma jurídica, como resultado do processo de formalização do direito, é tratada como uma proposição prescritiva, estruturada sob uma hipótese logicamente aplicada aos fatos. Como destacou BOBBIO, a norma jurídica como proposição é apenas um conjunto de palavras que tem um significado<sup>49</sup>; sua função é meramente influir sobre o comportamento humano, permitindo-o, obrigando-o ou proibindo-o. E é nesse paradigma que se insere o modelo normativo utilizado para erigir as normas tributárias extrafiscais; normas de incontestável caráter finalístico e externo, mas que é elaborada sob uma teoria formalista que nega qualquer elemento externo à norma, sendo, portanto, insuficiente para compreendê-las e, por consequência, dar-lhes uma correta interpretação e aplicação.

## 5.2. Normativismo

Foi CARL SCHMITT quem definiu o normativismo como uma concepção que reduz o direito a um conjunto de regras e leis.<sup>50</sup> Dizia o jurista alemão que nesse paradigma, a norma “se coloca acima do caso individual e da situação concreta e possui, enquanto ‘norma’, certa superioridade e sublimidade sobre a mera realidade e facticidade do caso individual concreto.”<sup>51 52</sup>

A doutrina normativista, tentando justificar-se sob a máxima do governo das leis e não dos homens, que, inegavelmente, há muito guiou o pensamento de vários povos e nações, fundamenta-se numa compreensão da manifestação jurídica como sinônimo de regras e leis

---

fase, embora seja a mais importante, do gênero ou categoria lógica do direito”. **O Estado e suas fontes do Direito**. Belo Horizonte. Líder. 2005. Pg. 13.

<sup>49</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo. Editora edipro. 2016. Pg. 74.

<sup>50</sup> **Sobre os Três Tipos de Pensamento Jurídico**. In Carl Schmitt e a fundamentação do direito. São Paulo. Saraiva. MACEDO JR, Ronaldo Porto. 2011. Pg. 135.

<sup>51</sup> *Ibid.* Pg. 136.

<sup>52</sup> NORBERTO BOBBIO, em um dos seus ensaios, definiu o normativismo como a doutrina que atribui a determinados fatos uma consequência jurídica definida por seu critério formal-deontológico de permitir, proibir ou obrigar uma conduta. “ Em sua definição mais corrente, o normativismo é aquela doutrina segundo a qual um fato (no sentido mais amplo) é jurídico quando tomado em consideração por uma norma jurídica que lhe atribui determinadas consequências. Ou seja, é característico da teoria normativa o reenvio do critério distintivo do direito do fato à norma, em outras palavras, de seu conteúdo – pelo qual por exemplo, um fato pode ser econômico, social moral – a sua forma pela qual só pode ser ou comando, ou proibido, ou permitido. ”. BOBBIO, Norberto. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo. Editora Unesp. 2015. Pg. 112.

positivadas. Nessa perspectiva a norma é transformada numa entidade máxima de fundamentação social e política de uma sociedade; até o próprio direito, concebido como uma ordem normativa, na doutrina normativista kelseniana, por exemplo, encontra também validade numa norma.<sup>53</sup>

A separação entre norma e realidade, ser e dever-ser, é uma das características fundamentais do paradigma aludido; os fatos só interessam ao normativista enquanto fator de confirmação das hipóteses da norma e não como critério de construção da realidade jurídica. Nas palavras de SCHMITT, “o dever-ser permanece intocado pelo ser e conserva a sua esfera inviolável para o pensamento normativista, ao passo que na realidade concreta todas as distinções de direito e não direito, ordem e desordem transformam-se, do ponto de vista normativista, em pressupostos materiais da aplicação da norma”.<sup>54</sup>

A compreensão limitada fornecida pelo normativismo desborda numa compreensão do direito centrada na norma jurídica. Confunde-se juridicidade com a normatividade fornecida pelo processo de positivação da norma. Como consequência, tem-se um processo de aplicação do direito que se esgota na “identificação formal da validade da norma,”<sup>55</sup> onde toda complexidade jurídica formada pelos fatos, e por fatores metanormativos são desprezados em nome de um recipiente<sup>56</sup> vazio que resume-se a permitir, proibir e obrigar condutas previstas previamente *in abstracto* por uma autoridade. O direito, assim, quando reduzido às normas jurídicas, como sensivelmente expôs ADRIANO SOARES DA CONSTA, “passa a ser apenas um pedaço de papel com tinta esparramada, desumanizado, sem musculatura e sem alma”<sup>57</sup>.

Os reflexos da doutrina normativista no direito tributário levaram o pensamento jurídico brasileiro a concentrar-se apenas na visão normativa, logrando desprezar fatores

---

<sup>53</sup> KELSEN, HANS. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo. Martins Fontes. 1999. Pg. 215 e 217. É, como analisou EDUARDO LUÍS KRONBAUER, uma circularidade, já que “o ordenamento se justificaria ou se fundamentaria no próprio ordenamento”. **Fundamentos das normas extrafiscais na perspectiva do direito natural**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. Pg. 23.

<sup>54</sup> **Sobre os Três Tipos de Pensamento Jurídico...** Pg. 140.

<sup>55</sup> NETO, Arthur Maria Ferreira. **Por uma ciência prática do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin. 2016. Pg. 315.

<sup>56</sup> BOBBIO, Norberto. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo. Editora Unesp. 2015. Pg. 112.

<sup>57</sup> COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros**. 2.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2009. Pg. 146.

estranhos à norma positivada. A falsa compreensão de que o direito poderia ser apenas aplicado com base em previsões normativas completas e prontas levou os tributaristas brasileiros a elaborarem um modelo normativo objetivo, centrado em critérios estanques e pré-definidos de aplicação. A Regra-Matriz de incidência é o resultado máximo da junção do paradigma formalista e normativista: ela é a inegável representação de uma teoria que trata com desprezo os critérios externos à estrutura interna da norma, fundamentais no processo de aplicação das normas tributárias extrafiscais, bem como no de concretização do direito.

## **PARTE II**

### **6. Normas tributárias extrafiscais: generalidades**

Como já dito, o objetivo do presente trabalho não é estabelecer uma nova conceituação ou mesmo uma nova forma de identificação das normas tributárias extrafiscais, mas sim, por outro lado, analisar, sob os ferramentais da teoria do direito, os principais trabalhos nacionais sobre essa espécie de norma tributária e, a partir de então, traçar algumas críticas sobre o modelo teórico-normativo utilizado para subsidiá-las.

Justifica-se a existência das normas tributárias extrafiscais em razão da sua instrumentalização como meio de intervenção do Estado, com o intento de promover os fins queridos por uma ordem jurídica. A norma tributária extrafiscal vem transcender o mero finalismo arrecadatório que, por certo tempo, foi atribuído como o único objetivo do direito tributário, para então construir um raciocínio instrumentalizador e concretizador dos valores constitucionais. É por isso que se pode dizer que a norma tributária extrafiscal não tem como fim primeiro captar fundos, mas objetiva, de imediato, servir como uma ferramenta para realização de fins, valores e objetivos previstos numa ordem jurídica.

Essas normas não servem de maneira restrita apenas à promoção de fins de natureza econômica ou vinculados à intervenção do Estado sobre a economia. Isso porque o Estado pode valer-se das espécies tributárias para promover fins alheios à regulação econômica, tais como a inclusão social de determinado grupo de indivíduos, a promoção de objetivos voltados à proteção do meio ambiente, dentre outros.

As normas tributárias extrafiscais são classificadas pela doutrina brasileira sob o critério arrecadatório/não arrecadatório que uma norma tributária pode desempenhar, e é por isso que se trata de uma classificação que só faz sentido à dogmática do direito tributário, visto o imediato fim arrecadatório que o fundamenta. Sob esse critério, as normas tributárias

podem manifestar-se de duas formas: a) como normas cuja finalidade é eminentemente arrecadatória e; b) como normas cuja finalidade primeira não é arrecadar, mas servir como instrumento de realização de fins externos à própria norma, estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

Segundo LUÍS EDUARDO SCHOUERI, essas normas se entendem por ‘um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora’<sup>58</sup>. Para esse autor, no lugar da identificação das normas tributárias indutoras por sua finalidade, ‘estuda-se o efeito indutor das normas tributárias; com efeito, estuda-se a função indutora da norma tributária, deixando-se de lado outros efeitos igualmente presentes.’<sup>59</sup>

Ainda nesse caminho, DIEGO BOMFIM argumenta que as normas tributárias podem exercer diferentes funções para o alcance de difusas finalidades<sup>60</sup>, de modo que a finalidade das normas tributárias extrafiscais reside em modalizar a tributação para induzir, estimular ou desestimular comportamentos.<sup>61</sup>

Grande parte da doutrina que escreve sobre as normas tributárias extrafiscais e, em certa medida, quase toda doutrina do direito tributário nacional, constrói seus estudos sobre os pilares da teoria normativa elaborada pela escola paulista de direito tributário, que tem como seu principal componente PAULO DE BARROS CARVALHO.

A referida escola, que erige sua teoria normativo-jurídica sob os pilares do formalismo e do normativismo, é a mais influente no Brasil, sendo a principal responsável pela elaboração do modelo normativo criticado no presente trabalho. A verdade é que essa corrente não se vale apenas de uma teoria da norma jurídica de cunho formalista e normativista, mas adota, como um todo, um modelo epistêmico de fonte formalista que perpassa tanto pelo âmbito teórico-científico quanto pelo prático.

Posto isso, o que se passará a fazer nos próximos itens será a análise da estrutura-normativa adotada por essa doutrina, investigando os seus desdobramentos teóricos e práticos no que se refere às normas tributárias extrafiscais.

---

<sup>58</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Editora Rio de Janeiro. Forense. 2005. Pg. 30.

<sup>59</sup> *Ibid.* Pg. 29.

<sup>60</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo. Noeses. 2015. Pg. 12.

<sup>61</sup> *Ibid.* Pg. 14.

Portanto, as características dessa norma tributária e as suas críticas serão expostas de forma conjunta nos tópicos que se seguem.

## **6.1. Características e consequências do modelo teórico-normativo adotado**

### **6.1.1. Quanto à espécie da norma tributária extrafiscal**

Uma primeira característica, pertencente às categorias da teoria do direito e atribuída às normas extrafiscais é a sua classificação como uma norma de conduta. É possível apreender essa asserção na doutrina a partir de duas afirmações presentes nas obras que tratam desse instituto. A primeira seria a de que por meio dos vetores deontológicos (permitido, proibido, obrigatório) teriam as normas tributárias extrafiscais a função de induzir, estimular ou desestimular comportamentos,<sup>62</sup> descortinando-se, portanto, que se estar a tratar, eminentemente, de normas de conduta. Por outro lado, a segunda asserção está na atribuição de uma estrutura hipotético-condicional, que é a característica, na perspectiva dessa mesma doutrina, das normas-regras de conduta.<sup>63</sup>

As normas de condutas têm sido definidas como normas as quais têm como destinatários as condutas das pessoas, cujo fim é a regulação de condutas.<sup>64</sup> As normas de conduta também são tratadas com outras nomenclaturas, tais como: normas primárias, como assim o faz HART, ou como regras regulativas como o faz J. SEARLE.<sup>65 66</sup>

---

<sup>62</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2005. Pg. 30; Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo. Noeses. 2015. Pg. 15. Cf. PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Denúncia Espontânea e Isenções – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta**”. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 57, junho de 200, pg. 7 a 18. Essa última autora aduz categoricamente que as normas jurídicas indutoras são normas de conduta, e também chega a sustentar que seria essa espécie normativa uma terceira espécie de norma jurídica.

<sup>63</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2005. Pg. 11 e pg. 30.

<sup>64</sup> Cf. SGARBI, Adrian. **Introdução à teoria do direito**. São Paulo. Marcial Pons. 2013. Pg. 62-76.

<sup>65</sup> SEARLE, John. **Actos de Habla. Ensayo de filosofía del lenguaje**. Barcelona. PLAN ETA-AGOSTINI. 1994. Pg. 42 ss.

<sup>66</sup> Cf. BOBBIO, Norberto. **Estudos por uma teoria geral do direito**. Barueri, SP: Manole. 2015. Pg. 175 ss. Cf. SGARBI, Adrian. **Introdução à teoria do direito**. São Paulo. Marcial Pons. 2013. Pg. 62-76.

Essa espécie normativa, assim como qualquer outra norma, conforme sustenta a doutrina ora criticada, é modalizada sob os espectros permitido, obrigatório ou proibido, de modo que qualquer comportamento deverá obrigatoriamente caber num desses três modais deônticos.<sup>67</sup>

Existe também as normas de estrutura (para alguns normas secundárias ou normas constitutivas) que, diferentemente das normas voltadas a regular diretamente as condutas dos indivíduos, caracterizam-se como normas que tratam de outras normas.<sup>68</sup>

Segundo aduz a doutrina tributarista ora criticada, malgrado as normas de estrutura possuírem também a mesma estrutura que a normas de condutas – um antecedente e um conseqüente – aquelas se diferenciam destas em razão de seu fim último relacionado com a “produção de novas unidades jurídicas”.<sup>69</sup> <sup>70</sup> Para CARVALHO, tanto as normas de estrutura quanto às normas de conduta “exibem o dever-ser modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, uma vez que a partir desses modais se “exaure a possibilidade normativa da conduta.”<sup>71</sup>

Assim, para essa doutrina, essas normas são análogas quanto a sua estrutura, vez que seus antecedentes normativos, invariavelmente, prescrevem uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória<sup>72</sup>, diferenciando-se apenas no plano semântico, considerado como o “único meio de que dispõe o legislador para cobrir a imensa e variável

---

<sup>67</sup> Por todos CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva. São Paulo. 2003. Pg. 139.

<sup>68</sup> Cf. BOBBIO, Norberto. **Estudos por uma teoria geral do direito**. Barueri, SP: Manole. 2015. Pg. 175 ss. Cf. SGARBI, Adrian. **Introdução à teoria do direito**. São Paulo. Marcial Pons. 2013. Pg. 62-76.

<sup>69</sup> TOMAZINI, Aurora. **Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. Tese de Doutorado. PUC-SP. Pg. 265. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo. 2003. Pg. 139.

<sup>70</sup> Num rápido olhar, percebe-se que essa doutrina, imprecisamente, incorre em atribuir uma mesma estrutura a dois tipos de normas jurídicas que desenvolvem papéis distintos no sistema jurídico. Isso será melhor detalhado adiante.

<sup>71</sup> *Ibid.* Pg. 139

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e método**. São Paulo. Noeses. 4ª edição. 2011. Pg. 133.

gama de situações sobre que deve incidir a regulação do direito. ”<sup>73</sup> <sup>74</sup>À essas normas de condutas são atribuídas também uma “feição dúplice”, pois existe uma norma primária que prescreve um dever e uma norma secundária<sup>75</sup> que prescreve uma sanção; desse modo, diz-se que todas as normas jurídicas são normas sancionatórias, porquanto “inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções”.<sup>76</sup> <sup>77</sup>

No que se refere às normas tributárias extrafiscais, a afirmação de que essa espécie normativa pertence à classificação das normas de condutas é um tanto inconsistente; é porque nem todas as normas tributárias extrafiscais apresentam-se como normas de condutas direcionadas a induzir, estimular ou desestimular comportamentos.

---

<sup>73</sup> *Ibid.* Pg. 136.

<sup>74</sup> Para CARVALHO, o legislador só teria condições de estabelecer os sentidos (plano semântico) das normas, nada dizendo sobre questões estruturais/formais relacionadas às espécies normativas. Em sentido diverso pensa ÁVILA, para quem o legislador além de criar sentidos também confere estruturas normativas, de maneira que o “interprete não pode alterar a estrutura normativa prefixada pelo legislador”, já que essa seria uma opção deste e não daquele. ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo. Malheiros editores. 2019. Pg. 43. Pode-se lembrar também a sensível lição de ÁVILA que, no seu Teoria da Igualdade Tributária, demonstrou que a igualdade pode manifestar-se funcionalmente como igualdade-regra, igualdade-princípio e igualdade-postulado, malgrado possuírem, analogamente, o mesmo conteúdo semântico. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo. Malheiros Editores. 2015. Pg. 139.

<sup>75</sup> Essa classificação entre norma primária e norma secundária não pode ser objeto de confusão com aquela classificação (quanto à espécie de normas) entre normas primárias (normas de conduta) e normas secundárias (normas de estrutura). A primeira classificação refere-se àquela feita por autores como KELSEN que compreendia que a estrutura da norma jurídica era composta por uma norma primária (que prevê um comando) e uma norma secundária (que prevê uma sanção). Em nada se confunde com a segunda classificação que teve origem em HART, cujo fundamento parte da compreensão de normas jurídicas distintas e com funções e finalidades distintas.

<sup>76</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e método**. São Paulo. Noeses. 4ª edição. 2011. Pg. 138.

<sup>77</sup> Ao que parece aduzir essa doutrina, a sanção é uma característica sem a qual as normas jurídicas não existiriam, sendo, portanto, seu elemento constitutivo. Todavia, essa afirmação da necessidade da existência de sanções para caracterizar as normas jurídicas já fora categoricamente criticada e abandonada pela doutrina moderna, principalmente após os trabalhos de H. L. A. HART que trouxe luz sobre a existência de outras espécies de normas e das suas distintas funções, além também da forte crítica ao imperativismo que apoiava o seu modelo normativo na figura da sanção. Cf. HART. H. L. **O conceito de Direito**. São Paulo. Martins Fontes. 2012. Deste modo, quando CARVALHO sustenta pertencer a sanção ao elemento constitutivo da norma jurídica está ele a regressar ao paradigma do imperativismo jurídico, onde o direito era compreendido como o resultado da vontade de um soberano imposta por ordens sancionatórias. Cf. BOBBIO. Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. São Paulo. Ícone. 1995. Pg. 181.



Um grande exemplo são as normas isentivas que, até mesmo para a referida doutrina formalista, não são normas de conduta, mas sim normas de estrutura.<sup>78</sup> Conforme o próprio PAULO DE BARROS CARVALHO, as normas isentivas são normas de natureza estrutural, cuja finalidade é investir ‘contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente’.<sup>79 80</sup>

Imagine-se, por exemplo, uma norma que disponha sobre a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) para as pessoas com deficiência física. A estrutura desta norma isentiva tem como finalidade impossibilitar que a norma que dispõe sobre a incidência do ICMS alcance as pessoas com deficiência física em razão de uma finalidade extrínseca à norma isentiva e que justifica a sua própria existência. Nesse exemplo, a norma isentiva não tem o fim de modificar ou induzir comportamentos, mas sim servir de instrumento para realização de valores previstos no ordenamento jurídico - que não seja a imediata arrecadação de fundos - tais como a igualdade material, a solidariedade, o direito à mobilidade.

Um outro exemplo pode ser extraído da norma que dispõe sobre a progressividade no tempo do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) prevista no §4º inciso II do art. 182 da Constituição Federal. O legislador constituinte não quis com esse dispositivo induzir positiva ou negativamente determinados comportamentos por meio de uma norma de conduta, pois a modificação de comportamento é meramente um meio que só se justifica por sua finalidade material, qual seja, promover o correto uso do solo urbano de acordo com os valores contidos na Constituição, tais como a função social da propriedade.

A realidade de que nem toda norma tributária extrafiscal se resume às normas de conduta não é apenas afirmada pela existência das normas de isenção, mas pode ser aferida a partir da submissão de qualquer norma tributária – que não seja de conduta - ao critério arrecadatório/não-arrecadatório, como é o exemplo das regras de imunidade, típicas normas de estrutura, de finalidade extrafiscal.

---

<sup>78</sup> . CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo. Saraiva. 1998. Pg. 36.

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Editora Saraiva. 2003. Pg. 484-486.

<sup>80</sup> Ora, ao que parece, a norma de estrutura não se manifesta por meio dos modais permitido, obrigatório e proibido, mas desempenha, conforme demonstrado pelo próprio CARVALHO, uma função distinta, recaindo sobre a aplicação de outras normas.

Tem-se que essa redução das normas jurídicas aos modais deônticos - permitido, obrigatório ou proibido - é uma inegável característica do normativismo jurídico, vez que o fim único da norma, nessa visão, é servir como um regulador de condutas.<sup>81</sup> Nesse sentido, o direito transforma-se em um simples instrumento de regulação de comportamentos, já que toda a sua complexidade é resumida à ingênua finalidade de permitir, proibir ou obrigar comportamentos.<sup>82</sup>

Não está no fim do direito valer-se das normas para tão somente influenciar comportamentos, ora obrigando-os, permitindo-os ou proibindo-os<sup>83</sup>. Esses modais deontológicos são apenas instrumentos, meios desprovidos de qualquer materialidade e perceptíveis sob um olhar formal da norma, sendo nítido que a sua relevância para diferenciação daqueles dois tipos de normas tributárias (fiscais e extrafiscais) é meramente secundária e não primária como muito se defende, de maneira que nada impede que também as normas fiscais desempenhem a função de induzir condutas<sup>84</sup>. Daí que aqueles que

---

<sup>81</sup> Ver NETO, Arthur Ferreira. **Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação**. In Fundamentos do Direito Tributário. Organizador Humberto Ávila. Madrid. Marcial Pons. 2012. Pg. 106.

<sup>82</sup> Essa visão reducionista do direito é explicitamente admitida pela doutrina que presta o substrato teórico-normativo às normas extrafiscais Cf. TOMAZINI, Aurora. **Considerações sobre o Constructivismo Lógico-Semântico**. Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza. Pg. 4.

<sup>83</sup> Nesse sentido ANTOINE JEAMMAUD que rejeita a concepção deôntica da norma jurídica, por ser essa concepção simplista e irrealista. Para ele a vocação da norma jurídica é de “servir de referência para o fim de determinar como as coisas devem ser que um enunciado retira sua significação normativa, e não de um pretense conteúdo prescritivo, proibitivo ou permissivo de uma conduta”. Cf. JEAMMAUD. Antoine. **A norma jurídica como modelo**. Revista da Faculdade de Direito UFRGS, Porto Alegre. 79-99, 1994. Publicado originalmente no Recueil Dalloz 1990, Chronique, Paris. Pg. 81.

<sup>84</sup> Por isso o acerto daqueles que sustentam que a fiscalidade e a extrafiscalidade das normas tributárias não são por si mesmo excludentes, sendo possível perceber as duas funções tributárias presentes numa mesma norma. Por exemplo, imagine-se a incidência do ICMS em determinado negócio jurídico. Desempenhando essa espécie tributária uma função eminentemente fiscal, nada impede que alguns indivíduos, em razão da certeza da incidência do referido imposto, deixem de realizar o referido negócio jurídico. Isso demonstra que mesmo as normas tributárias com função fiscal podem induzir negativa ou positivamente comportamentos, não transparecendo ser, portanto, esse o critério diferenciador entre os dois tipos de normas tributárias. Nesse sentido PEDRO ADAMY: “Em outras palavras: normas com finalidade meramente arrecadatória não deixam de ter um efeito conformador sobre os comportamento dos contribuintes. Mesmo que o legislador não tenha em mente a indução a determinado comportamento— positivo ou negativo – o contribuinte, diante do aumento ou redução da carga fiscal, será afetado em sua atividade. Dessa forma, há que se ter em mente que as normas com caráter primordialmente fiscal também são capazes de influenciar o comportamento dos contribuintes.”. ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**.

sustentam que o direito, por meio de suas normas jurídicas, visa apenas alterar condutas, encontram-se ainda presos ao reducionismo do normativismo jurídico, que enxerga as normas jurídicas e o direito tão somente como estruturas deontológicas destinados a alterar condutas.

É certo que nem todas normas jurídicas se comportam de forma a modificar comportamentos por meio de modais deônticos<sup>85</sup> e quando assim o faz, trata-se apenas de uma característica formal e secundária, que não pertence às suas características fundamentais. A influência sobre a conduta humana – instrumentalização de viés meramente formal - não é a essência da norma jurídica nem do direito, - nesse sentido, tampouco das normas extrafiscais - mas apenas é o meio pelo qual o direito e a suas normas jurídicas submete a sua materialidade, seus fins e seus valores. Ora, não há como sustentar que normas jurídicas, tais como a igualdade, a dignidade da pessoa humana ou mesmo a segurança jurídica sejam meros instrumentos deontológicos que visam obrigar, permitir e proibir condutas.

A norma de isenção, como uma espécie de norma tributária extrafiscal, conforme o exemplo aqui exposto, não é uma norma cuja finalidade seja induzir comportamentos por meio dos restritos modais deônticos, mas se trata de uma norma cujo objetivo é impedir a incidência de outras normas sobre determinados fatos em razão de uma finalidade extrínseca que justifica sua própria existência. Assim, a aplicação de qualquer norma tributária extrafiscal só pode justificar-se em razão da sua finalidade atribuída pelo sistema jurídico, e não por um ato subjetivo do intérprete, do legislador ou do administrador.

Em verdade, a estrutura normativa das normas tributárias extrafiscais diferencia-se das normas tributárias cujo fim seja a fiscalidade; as normas tributárias extrafiscais se amoldam à sua finalidade não-arrecadatória conformadas pela Constituição Brasileira de 1988 (CF/88), sendo por isso que, por exemplo, as estruturas normativas de alguns tributos extrafiscais comportam várias exceções aos princípios limitativos ao poder de tributar, já que não teria sentido impô-los a essa sistemática uma vez que suas funções não são

---

In Fundamentos do Direito Tributário. Organizador Humberto Ávila. Madrid. Marcial Pons. 2012. Pg. 307.

<sup>85</sup> “ A concepção da norma como modelo de conduta ou de qualquer outro objeto simplifica o reconhecimento da significação normativa da imensa maioria dos enunciados formulados em linguagem jurídica”. JEAMMAUD. Antoine. **A norma jurídica como modelo**. Revista da Faculdade de Direito UFRGS, Porto Alegre. 79-99, 1994. Publicado originalmente no Recueil Dalloz 1990, Chronique, Paris. Pg. 87.

arrecadatórias.<sup>86</sup> Todavia, deve-se perceber que os limites interpretativos/aplicativos da norma tributária são fixados pela CF/88, de modo que nada impede que determinado tributo, apesar de possuir uma função extrafiscal, possa submeter-se as limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que ocorre, por exemplo, com as contribuições sobre combustíveis. Nesse sentido, como argumentou KRONBAUER, “a classificação de uma norma tributária dentro das espécies normas extrafiscais não incorre na conclusão lógica, por dedução, de que esta não precisa respeitar os princípios” da legalidade e anterioridade.<sup>87</sup>

As normas tributárias extrafiscais têm em si uma finalidade atribuída pela ordem jurídica, que impõe a sua própria existência e função, obstando, portanto, qualquer ato do legislador ou do administrador que venha alterar a sua finalidade. Essas normas servem a um fim específico ao qual foram criadas, de modo que sujeitá-las a outros fins, tais como a sanha arrecadatória do Estado, é subverter a própria essência da norma tributária extrafiscal, que encontra esteio e limite na lei maior.

Portanto, sustentar como quer a doutrina que as normas tributárias extrafiscais são normas de conduta submetidas aos modais de permitido, obrigatório e proibido é deveras insensato, posto que além de nem toda norma extrafiscal ser de conduta, a sua redução a meros reguladores deontológicos não faz transparecer a real característica dessa espécie normativa que é a de servir como instrumento de realização de finalidades previstas no ordenamento jurídico, que não seja a mera arrecadação de tributos.

### 6.1.2. Quanto à estrutura da norma tributária extrafiscal

A doutrina brasileira também tem atribuído às normas tributárias extrafiscais uma estrutura lógico-normativa<sup>88</sup>. Sustenta-se que essas normas são compostas por uma hipótese

---

<sup>86</sup> Daí a correta crítica da doutrina sobre a impossibilidade de se utilizar os tributos extrafiscais como instrumento arrecadatório em virtude da sua finalidade eminentemente não-arrecadatória imposta pela CRFB/88.

<sup>87</sup> . KRONBAUER. Eduardo Luís. **Fundamentos das normas extrafiscais na perspectiva do direito natural**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. Pg. 73.

<sup>88</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2005. Pg. 30; Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo. Noeses. 2015. Pg. 18. Cf. PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Denúncia Espontânea e Isenções – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta**”. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 57, junho de 200, pg. 7 a 18. Cf. OLIVEIRA NETTO, Alexandre de. **Compatibilidade de um tributo ambiental com o sistema**

e por uma incidência, ou por uma norma primária e por uma norma secundária. Valendo-se dessa cisão da estrutura normativa, há na doutrina pátria autores que sustentam que além da norma extrafiscal objetivar induzir comportamentos, ela é também composta por uma “norma secundária cuja finalidade é reassegurar o cumprimento da primeira e conceder-lhe o prêmio prometido” por meio de uma sanção premial ou em alguns casos, caso queira desestimulá-los, uma sanção negativa.<sup>89</sup>

A atribuição de uma estrutura hipotético-condicional às normas jurídicas tributária está no substrato da teoria normativa adotada por grande parte da doutrina tributarista brasileira, principalmente por aqueles que integram a escola paulista de direito tributário ou os que se valem do seu substrato teórico-normativo.

É possível perceber esse modelo lógico-normativo sendo desenvolvido no direito tributário já nos escritos de GERALDO ATALIBA<sup>90</sup>, e vindo, em sequência, a ser extensivamente trabalhado por PAULO DE BARROS CARVALHO, na sua tese de doutorado “Teoria da Norma Tributária”<sup>91</sup> e nas suas demais obras que se seguem.<sup>92</sup>

Esse modelo lógico-normativo vem sendo amplamente atribuído a praticamente todas às normas jurídicas<sup>93</sup>. Conforme sustentam os doutrinadores, essa estrutura normativa

---

**tributário nacional**. 2014. 154 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2014. Pg. 119.

<sup>89</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 57, p. 7-18, jun. 2000; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Pg. 176-179; LEMOS, José Francisco. **EXTRAFISCALIDADE, COMPETÊNCIA REGULADORA E TRIBUTÁRIA**: possibilidade e desafios ao emprego da norma tributária indutora pelos estados federados. Belo Horizonte. 2018. Pg. 48.

<sup>90</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 6ª. ed., 6ª tiragem, 2005.

<sup>91</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo. Quartier Latin. 5ª. ed. 2009.

<sup>92</sup> É possível perceber também a presença desse modelo normativo em autores como LOURIVAL VILANOVA (**As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo. Max Limonad. 1997. Pg. 95), jurista que influenciou fortemente a doutrina do direito tributário através de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros. No que se refere a esse último doutrinador, a sua teoria normativa praticamente continua a mesma daquela exposta na sua referida tese de doutorado, vez que nas suas obras mais recentes, sobretudo no seu “Direito Tributário, Linguagem e método”, há apenas a reprodução das mesmas ideias outrora exposta.

<sup>93</sup> Por todos CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo. 2003. Pg. 236, pg. 485. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo. Quartier

pressupõe a existência de uma hipótese que descreve em abstrato um determinado evento que, quando se realiza em concreto, conforme o descrito na hipótese, estabelece-se uma consequência (incidência) já previamente prevista no consequente da norma. Em outras palavras, o antecedente, (ou endonorma<sup>94</sup>) descreve um possível evento, de modo que quando ocorre o fato descrito, estabelecido pela autoridade legislativa, então deve incidir o consequente.<sup>95</sup> Nas palavras de CARVALHO, “se o antecedente, então deve-ser o consequente. Assim diz toda e qualquer norma jurídica-positiva.”<sup>96 97</sup>”

Para CARVALHO, norma jurídica é “toda proposição prescritiva de estrutura hipotética que impute ao acontecimento do suposto determinado tipo de comportamento humano”<sup>98</sup>. Para o professor paulista, as “normas atributivas” ou “normas qualificativas” não seriam verdadeiras regras jurídicas, porque não se revestem da “forma de juízos hipotéticos”- e “por não estabelecerem comportamentos-tipo”<sup>99</sup>. Assim, as normas jurídicas, ou pelo menos as que teriam normatividade, seriam apenas aquelas que fossem estruturadas como juízos hipotéticos, e que, portanto, pudessem ser descumpridas de forma a atribuir-lhes uma consequência.

---

Latin. 5ª ed. 2009. Pg. 56 e 59. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo. Saraiva. 1998. Pg. 23. Também, no mesmo sentido, o professor baiano Edvaldo Brito, para quem toda norma possui uma estrutura lógica binária. Cf. BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016. 1ª ed. p. 176.

<sup>94</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2005. Pg. 30.

<sup>95</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo. Saraiva. 1998. Pg. 23.

<sup>96</sup> *Ibid.* Pg. 23.

<sup>97</sup> Para uma melhor descrição de como se formou o pensamento formalista no direito tributário brasileiro, sobretudo no que se refere ao modelo normativo. Cf. CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda. No mesmo sentido. Cf. GRECO, Marco Aurélio. **Crise do formalismo no direito tributário**. Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, p. 9-18, jan.-jul. 2011. Nacional, ano I, n. 2, p. 23-51, 2011

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo. Quartier Latin. 5ª ed. 2009. Pg. 56.

<sup>99</sup> *Ibid.* Pg. 57.

Para aqueles que advogam que toda norma possui uma estrutura normativa hipotético-condicional<sup>100</sup>, as várias espécies normativas, tais como os princípios ou postulados, que não apresentam essa estrutura lógica, já que não atribuem consequências, não seriam normas jurídicas e não teriam normatividade, consoante a lição dada por CARVALHO.<sup>101</sup> Por outro lado, se, por ventura, viesse CARVALHO a sustentar a natureza normativa dos princípios, como assim já o fez em muitos trabalhos, de forma a atribuir-lhes uma natureza hipotético-condicional<sup>102</sup>, não haveria, portanto, de se sustentar nenhuma distinção entre, por exemplo, as normas-regras, as normas-princípios ou os postulados, uma vez que essas três espécies desempenhariam uma mesma função no ordenamento jurídico, além de serem aplicadas da mesma forma, em razão de possuírem uma mesma estrutura normativa.

Pensar dessa forma é afirmar que os postulados, normas que não indicam condutas concretas<sup>103</sup>, mas que servem à aplicação e interpretação de outras normas, portariam um antecedente e uma consequente e teriam uma mesma função e modo de aplicação que uma norma-regra<sup>104</sup>. O mesmo ocorreria com os princípios que, sendo normas imediatamente finalísticas, cuja aplicação demanda critérios próprios<sup>105</sup>, teria uma estrutura hipotético-condicional e, portanto, desempenharia uma mesma função e também seria aplicado como as normas-regras e como os postulados.

---

<sup>100</sup> CARVALHO chama essa característica geral à todas as normas de “homogeneidade sintática”, pois todas têm uma idêntica estrutura lógica. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito**. Disponível em < <https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acessado em 11 de maio de 2019. Pg. 8.

<sup>101</sup> Ora, a afirmação de que existem normas que não tem normatividade sustentada pelo referido autor é um tanto heterodoxa, já que a normatividade é a qualidade primeira de qualquer norma, seja jurídica ou não.

<sup>102</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito**. Disponível em < <https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acessado em 11 de maio de 2019. Pg. 5. “Cada princípio, seja ele um simples termo ou um enunciado mais complexo, é passível de expressão em forma proposicional, descritiva ou prescritiva”.

<sup>103</sup> NETO, Arthur Maria Ferreira. **Por uma ciência prática do direito tributário**. São Paulo. Quartier Latin. 2016. Pg. 361.

<sup>104</sup> Nesse sentido ÁVILA, Humberto. **Teoria do Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo. Malheiros. 16ª ed. 2015. Pg. 164.

<sup>105</sup> Nesse sentido ÁVILA: “ os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários. ” *Ibid.* Pg. 104.

Sob uma estrutura hipotético-condicional, que se justifica, conforme sustenta a doutrina paulista, em razão de uma suposta segurança e racionalidade, a norma é compreendida como portadora de um antecedente e de um conseqüente, onde todos os seus critérios de incidência e aplicação já se encontram previamente determinados. Imersa nesse paradigma formalista (pois atribui demasiada importância à estrutura formal da norma) e normativista (uma vez que reduz a norma jurídica e o direito a meros reguladores de condutas), a norma tributária ganha uma feição objetiva e estática, onde sua aplicação é reduzida a um modelo lógico-formal a que se tem chamado de Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT).<sup>106</sup>

A RMIT é descrita como sendo a formulação objetiva e prática da norma tributária, fruto da obra do intérprete<sup>107</sup>, porquanto consta na sua estrutura interna todos os possíveis critérios de sua aplicação, quais sejam: o critério material, espacial e temporal previstos na hipótese da norma e o critério pessoal e critério quantitativo previstos, por sua vez, no conseqüente normativo. Portanto, nesse modelo normativo estão todos os critérios necessários à aplicação da norma jurídica, de modo que se realizada a sua hipótese, por um elo lógico (subsunção), aplica-se o seu conseqüente<sup>108</sup>.

Todavia, nos parece que não consta na estrutura interna das normas tributárias, partida sob o espectro de uma hipótese e de uma incidência, critérios finalísticos ou qualquer outro que transcenda<sup>109</sup> a mera positivação normativa; há apenas critérios fixos e restritos que pré

---

<sup>106</sup> MARCO AURÉLIO GRECO afirma que é inegável a utilidade da RMIT, uma vez que “permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas” transparecendo ser o “modelo mais viável no contexto político então vigente.” Mas o autor também reconhece que se trata de “modelo insuficiente, pois a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam nestes aspectos. Fato e valor também compõem a experiência jurídica. **Crise do formalismo no direito tributário**. Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, p. 9-18, jan.-jul. 2011. Nacional, ano I, n. 2, p. 23-51, 2011. Pg. 12.

<sup>107</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo. Saraiva. 1998. Pg. 80.

<sup>108</sup> Importante crítica foi feita por MÜLLER a esse modelo estanque, onde a norma jurídica já se encontra pronta para ser aplicada mediante um procedimento lógico formal. Cf. MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad. 2000. Pg. 62.

<sup>109</sup> A negação de critérios “pré-legislativos”, caracteres “pré-jurídicos” é explícito na principal obra de GERALDO ATALIBA. “Como se trata neste plano de um problema exegético (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais), de pouco valem os critérios financeiros – pré legislativos, - que informaram o legislador constituinte na elaboração legislativa e que esgotaram sua função quando da edição da Constituição.” (...) “Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição, encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário, são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros



estabelecem a sua incidência e aplicação<sup>110</sup>. Nessa estrutura hipotético-condicional só há espaço para a aplicação dos critérios internos previamente descritos e elaborados pelo intérprete. Critérios externos, que perquiram finalidades, tal qual a doutrina atribui à norma tributária extrafiscal<sup>111</sup>, não tem lugar na estrutura lógica da norma; a norma jurídica sob essa perspectiva é uma categoria dada e inalterável, porquanto sua aplicabilidade está restrita às descrições do seu antecedente e do seu consequente.<sup>112 113</sup>

---

(pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo. As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados. Por isso procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande valia para o legislador, mas secundários para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegética o texto normativo”. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 6. ed., 6ª tiragem, 2005. Pg. 125-126. Esse diagnóstico foi retirado do já citado artigo “**Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**” de MARCUS FARO DE CASTRO.

<sup>110</sup> Como oportunamente aduz ARTHUR MARIA “ o nosso cenário atual de discussões tributárias exige do operador do direito a análise e a reflexão acerca dos motivos, causas, efeitos, fins e consequências que compõem o fenômeno tributário como um todo, situações em que o estudo formal da regra impositiva de um tributo será absolutamente irrelevante ou, ao menos, envolverá questão paralela ou secundária. ” **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo. Quartier Latin. 2016. Pg. 295.

<sup>111</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo. Noeses. 2015. Pg. 16. “Dentro deste contexto, é fácil perceber que as normas tributárias fiscais, para fins de diferenciação entre os contribuintes, levam em consideração características vinculadas ao próprio sujeito passivo, tais como sua capacidade contributiva, no caso dos impostos, enquanto as normas tributárias extrafiscais diferenciam os contribuintes em vista de finalidades que lhe são alheias, como, por exemplo, reduzir as desigualdades entre as diferentes regiões do país mediante a concessão de incentivos fiscais. Fala-se, então, na diferença entre fins internos (no caso das normas tributárias fiscais) e fins externos (no caso das tributárias extrafiscais) ”.

<sup>112</sup> É de MÜLLER a lição de que “na experiência da práxis jurídica, nem o caso solucionado, nem os recursos auxiliares da interpretação, nem mesmo a norma jurídica evidenciam ser fechados e coerentes e previamente dados.” **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad. 2000. Pág. 45.

<sup>113</sup> O exaurimento da concretização do direito aos critérios internos da norma jurídica tem como fundamento a compreensão da completude do ordenamento jurídico e, conseqüentemente, do próprio direito, em prever todos os seus critérios de aplicação. Nessa perspectiva, a norma jurídica tributária já teria em si todas as respostas possíveis para solução de um caso; cabe ao intérprete tão somente preencher os elementos internos da norma jurídica para então aplicá-la. Sobre a completude do ordenamento como característica do positivismo jurídico cf. BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. São Paulo. Ícone. 1995. Pg. 207 ss. Sobre a teoria

Com efeito, a norma jurídica é tratada como uma categoria abstrata, apartada da realidade, só relacionando-se a esta quando da incidência da sua hipótese sobre os fatos. Assim, direito e realidade são tratados em planos distintos; trata-se, como lembra MÜLLER<sup>114</sup>, da separação neokantiana de ‘ser’ e ‘dever-ser’, onde não há espaço para concretização da norma em conjunto com a realidade, mas apenas o olhar da norma para si mesmo<sup>115</sup>.

Tem-se que a interpretação/aplicação da norma jurídica não está sujeita ao enlace lógico de uma hipótese e de um conseqüente normativo, como impõe a estrutura hipotético-condicional defendida por grande parte da doutrina.<sup>116</sup> Pelo contrário, envolve atividades decisórias de sentidos e de funções normativas<sup>117</sup> que inevitavelmente transcendem a suposta hipótese interna de uma norma jurídica, além de que, como observa ARTHUR MARIA, existem ‘elementos que são anteriores ou posteriores ao processo de positivação da norma.

»118 119

---

interpretativa do positivismo jurídico cf. VESTING, Thomas. **Teoria do direito: uma introdução**. São Paulo. Saraiva. 2015. Pg. 226 ss.

<sup>114</sup> *Ibid.* Pg. 42.

<sup>115</sup> Com diz MÜLLER, sob o paradigma do positivismo, ‘o direito é compreendido equivocadamente como um ser que repousa em si, que só deve ser relacionado *ex post facto* com as relações da realidade histórica. A norma jurídica é compreendida equivocadamente como ordem, como juízo hipotético, como premissa maior formalizada segundo os princípios da lógica formal, como vontade materialmente vazia.’ *Ibid.* Pg. 42.

<sup>116</sup> ‘ (...) compreender a hipótese ou pressuposição como o enunciado das condições de aplicação da regra é desconhecer a realidade e a importância decisiva das duas operações intelectuais primordiais necessariamente prévias a toda conclusão de aplicabilidade ou inaplicabilidade da norma. (...) ‘ . JEAMMAUD. Antoine. **A norma jurídica como modelo**. Revista da Faculdade de Direito UFRGS, Porto Alegre. 79-99, 1994. Publicado originalmente no Recueil Dalloz 1990, Chronique, Paris. Pg. 89

<sup>117</sup> Isso porque assim como uma mesma disposição normativa poder portar uma ou mais norma, ou até mesmo nenhuma, uma mesma norma jurídica, por sua vez, pode manifestar-se como mais de uma espécie normativa. Ou seja, uma mesma norma jurídica, como por exemplo a que dispõe sobre a igualdade, pode desempenhar tanto as funções das regras, dos princípios ou mesmo dos postulados. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo. Malheiros Editores. 2015. Pg. 139.

<sup>118</sup> Por uma **Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo. Quartier Latin. 2016. Pg. 295.

<sup>119</sup> Com efeito, consoante EROS GRAU, o intérprete atua segundo a lógica da preferência, e não conforme a lógica da consequência: a lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa também escolher uma entre várias interpretações

Tomemos como a exemplo a imunidade tributária constante no artigo 150, VI, “d”, da CF/88, cuja natureza revela-se uma norma tributária de cunho extrafiscal. Se submetida essa norma jurídica à estrutura lógica de uma hipótese e uma consequência o conceito de “livro” seria aquele inflexivelmente presente na hipótese da norma, malgrado toda complexidade interpretativa de se chegar ao conceito do que seja “livro”. Sua aplicação, por sua vez, dependeria da correlação lógica do suporte fático com a previsão do seu antecedente normativo. Não existiria dificuldade interpretativa alguma quanto a amplitude do conceito “livro” para aplicação da referida imunidade uma vez que sua definição já se encontraria ínsita na estrutura interna da norma. Ora, o processo de interpretação do termo “livro”, para a aplicação da imunidade prevista na CF/88 a um caso, transcende a definição estática do referido termo presente na estrutura interna da norma, de modo que compreensões jurídicas externas à norma de imunidade são de inarredável importância para fixação do seu sentido.

Em sendo as normas tributárias extrafiscais normas cuja função é eminentemente finalística e, portanto, que leva em conta critérios externos, não se pode sustentar que sejam elas compostas por uma estrutura hipotético-condicional, posto que, sob esse esquema lógico, todos os critérios de aplicação já foram previamente estabelecidos, cabendo apenas para sua aplicação a ocorrência do evento descrito de acordo com os estritos ditames previstos na hipótese normativa.

Bem verdade, o que se defende aqui é que nenhuma norma jurídica possui como estrutura uma hipótese e uma incidência. Isso porque as normas jurídicas são entidades complexas que não podem ter seu âmbito de interpretação/aplicação completamente descritos *a priori*<sup>120</sup> sob um modelo fechado e inflexível e meramente estrutural.<sup>121</sup> Contudo, deve-se

---

possíveis de modo que a escolha seja apresentada como adequada. GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Pg. 39.

<sup>120</sup> “uma enumeração exaustiva dos tipos de objetos dos quais as regras de direito podem constituir os modelos seria vã. ”. JEAMMAUD. Antoine. **A norma jurídica como modelo**. Revista da Faculdade de Direito UFRGS, Porto Alegre. 79-99, 1994. Publicado originalmente no Recueil Dalloz 1990, Chronique, Paris. Pg. 86

<sup>121</sup> É mais uma vez fundamental a lição de MÜLLER de que “a estrutura da norma e a normatividade apresentam-se de forma distinta em cada uma das disciplinas jurídicas com seus diferentes tipos de normas”. MÜLLER, Friedrich. **Teses sobre a estrutura das normas jurídicas**. Revistas dos Tribunais. Vol. 929/2013. Pg.4. Isto é, os valores que formam cada disciplina jurídica, como a proteção do trabalhador no direito do trabalho, a limitação ao poder de tributar no direito tributário, ou a autonomia privada no direito civil, impõe a compreensão de distintos tipos normativos que se relacionam de maneira peculiar a depender da natureza do direito que se quer aplicar. Deste modo,

salientar que não se está aqui a defender uma aproximação com o que alguns autores têm chamado de “particularismo puro”, onde as normas jurídicas são tratadas de forma flexível ao mero sabor do intérprete/aplicador.<sup>122</sup> A existência de normas que careçam de uma estrutura hipotético-condicional não significa sustentar um modelo normativo frágil e aberto, onde pode o aplicador por sua arbitrariedade valer-se de qualquer espécie normativa para aplicar a certo caso. O que se defende é que as normas-regras manifestam-se, peremptoriamente, como espécies normativas estruturalmente mais rígidas que os princípios. Todavia, essa rigidez não é resultado de uma estrutura fixa e lógico-aplicativa como se tem sustentado. A sua rigidez, porém, dar-se em razão da sua função de decidibilidade e regulação imediata e direta de situações, não apenas importando consequências, mas também atribuindo poderes, ordens, descrevendo institutos e conceitos, afirmando e reconhecendo direitos. Assim, tem-se que a classificação das normas jurídicas em regras, princípios, postulados é resultado do desempenho de determinadas funções que esses modelos normativos exercem numa ordem jurídica.

O olhar reducionista e monista<sup>123</sup> da teoria normativa que subjaz os estudos da norma tributária extrafiscal concebe que, além de corresponder a toda norma jurídica uma sanção<sup>124</sup>, todas as normas têm em si uma mesma estrutura lógica.<sup>125</sup> Assim, se a hipótese de que todas as normas jurídicas possuem uma mesma estrutura lógica é verdadeira, então não há sentido em se falar em diferentes tipos de normas, já que todas elas executariam um mesmo papel no ordenamento jurídico.

Esse formalismo puro, consoante pertinente observação de ÁVILA, ainda preso ao paradigma positivista oitocentista, que atribui um caráter meramente mecânico ao intérprete,

---

transparece que, invariavelmente, a materialidade do direito irá dizer como cada tipo de norma deve se comportar e que tipo de função deve ela desempenhar na ordem jurídica.

<sup>122</sup> ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo. Malheiros editores. 2019. Pg. 42.

<sup>123</sup> Pois além de sustentar que as normas tributárias extrafiscais são normas de condutas, aduz também que todas as normas jurídicas portam uma mesma estrutura, possuindo, portanto, uma mesma função jurídica e sendo aplicadas de forma análoga.

<sup>124</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo. Saraiva. 1998. Pg. 31.

<sup>125</sup> Ora, o que justamente diferencia as espécies normativas são as suas funções desempenhadas numa ordem jurídica; e essas normas só podem desempenhar funções distintas se se está diante de normas cujas estruturas apresentam-se de forma não análogas.

“trata do fenômeno da aplicação como se fosse totalmente uniforme com relação aos tipos de regras, às suas finalidades e aos seus efeitos, impedindo o aplicador de considerar elementos que a própria finalidade da regra demanda que sejam considerados<sup>126</sup>”. É o que ocorre com a aplicação das normas extrafiscais na sua submissão ao modelo normativo ora criticado, visto que se atribui a toda norma jurídica uma mesma estrutura de aplicação, de maneira que não faria sentido em falar-se em tipos distintos de normas jurídicas, pois todas seriam aplicadas da mesma forma como impõe sua estrutura condicional interna, se ‘‘A então ‘‘B’’.

A existência de uma estrutura hipotético-condicional só tem sentido sob o enfoque formalista, posto que para essa teoria a estrutura formal seria o único fator importante na aplicação do direito, de forma a desprezar critérios materiais externos, anteriores ou posteriores à posituação da norma jurídica.

Tem-se que a referida estrutura normativa impõe, ainda preso às consequências do formalismo jurídico, o método subsuntivo<sup>127</sup> de aplicação, pois o que há apenas é uma mera correlação lógica do evento descrito na hipótese com evento *in concreto* e a inarredável consequência jurídica.

Portanto, para a tradicional doutrina formalista, se o antecedente é realizado então o consequente inevitavelmente deve ser aplicado em razão do enlace lógico que os une. Todavia, nem sempre a ocorrência de um fato de acordo com a suposta hipótese normativa enseja necessariamente a incidência do consequente.<sup>128</sup> Isso ocorre, pois, a aplicação da norma não está vinculada apenas à estrutura interna do seu antecedente ou do seu consequente, mas também leva em conta fatores externos, tais como o conflito entre outras normas, a aplicação de postulados que impõe uma forma de interpretação ou mesmo de

---

<sup>126</sup> ÁVILA. Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo. Malheiros editores. 2019. Pg. 43.

<sup>127</sup> Ora, nada mais justo que um método lógico de aplicação para uma estrutura lógica da norma.

<sup>128</sup> Como foi realçado por Humberto Ávila, “haja vista o caráter multifacetado do Direito e a existência de vários tipos de normas de finalidades, de efeitos e de âmbitos normativos, não se pode afirmar de antemão e para todos as regras que jamais surgirá um elemento que não deva ser considerado pelo aplicador e que não possa justificar a abertura de uma exceção diante do caso concreto”. ÁVILA. Humberto. *Ibid.* Pg. 43

finalidades externas à estrutura da norma, valores previstos na ordem jurídica, nuances fáticas, em geral, possibilidades que podem justificar casos de superação da regra.<sup>129</sup>

### 6.1.3. Quanto ao modo de aplicação da norma tributária extrafiscal

A estrutura lógica da norma impõe, como modo de aplicação, a interligação da hipótese-normativa ao fato *in concreto*. Essa interligação, ou nas palavras de STRECK, acoplamento<sup>130</sup>, só pode dar-se por meio de um método lógico de aplicação: a subsunção<sup>131</sup>.

A subsunção, método de aplicação da norma cuja estrutura manifesta-se sob uma hipótese e uma incidência, pertencentes ao paradigma lógico-formalista, pressupõe o prévio esgotamento das possibilidades de sentido de um texto.<sup>132</sup> Trata-se, em verdade, de um método no qual sustenta-se a dedução lógica<sup>133</sup> de sentidos *a priori* previstos aos fatos da vida.

Esse método foi amplamente defendido pelos teóricos do estado liberal clássico, como Beccaria e Montesquieu, onde se objetivava limitar a atuação do aplicador, cabendo a

---

<sup>129</sup> Nesse sentido ÁVILA, Humberto. **Teoria do Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo. Malheiros. 16ª ed. 2015. 63-73.

<sup>130</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Porque a ponderação e a subsunção são inconsistentes**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2014-abr-26/observatorio-constitucional-porque-ponderacao-subsuncao-sao-inconsistentes?imprimir=1>>. Acessado em 29 de junho de 2019.

<sup>131</sup> Não se pode pensar a subsunção como apenas um método mecânico de aplicação, onde não existe nenhum processo de compreensão por parte do aplicador. A subsunção, como método lógico de aplicação, reclama, invariavelmente, uma pré-compreensão por parte do aplicador. Isso porque a própria ação de acoplamento do normativo nos fatos reclama um processo cognitivo. Trata-se daquela ingênua concepção de que na clareza não se interpreta (*sens clair*), quando na verdade para se chegar a noção de clareza da norma já houvera, no mínimo, uma pré-compreensão. Nesse sentido: ‘A subsunção é apenas aparentemente um procedimento lógico formal; na verdade, é um procedimento determinado no seu conteúdo pela respetiva pré-compreensão de dogmática jurídica’. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad. 2000. Pg. 62.

<sup>132</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Porque a ponderação e a subsunção são inconsistentes**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2014-abr-26/observatorio-constitucional-porque-ponderacao-subsuncao-sao-inconsistentes?imprimir=1>>. Acessado em 29 de junho de 2019.

<sup>133</sup> ‘Na verdade, quando o pensamento jurídico define a aplicação do direito como subsunção pretende com isso dizer que aquela se processa no modo da inclusão ou da inerência de um facto (de uma situação de facto), tomando como algo real-individual, no conteúdo intencional de um conceito, pensado como um abstracto-geral, e que, portanto, aquele está contido neste, em termo de o conceito lhe ser aplicável’. CASTANHEIRA NEVES, Antônio. **Questão-de-facto – Questão-de-direito ou o problema metodológico da juridicidade**. Coimbra: Almedina. 1967. Pg. 129. Nota (1).

este ser apenas um mero reproduzidor dos desígnios do legislador. Como lembra ÁVILA, a subsunção, como operação lógica entre conceitos idênticos, foi o instrumento principal de aplicação do direito no século XIX; aplicava-se o direito mediante o encaixe perfeito do conceito do fato ao conceito abstrato contido na norma.<sup>134</sup>

É sob a justificativa da objetividade, da segurança e da racionalidade que surge a subsunção como forma de aplicação do direito.<sup>135</sup> Na doutrina da subsunção os fatos assumem formas conceituais e as normas abstrações gerais da realidade; consoante CASTANHEIRA NEVES, há uma relação de identidade conceitual entre a norma e o fato, de forma que só assim podem ser subsumidos por uma operação lógica.<sup>136</sup>

É a identidade conceitual entre a norma e o fato que torna possível o uso do método subsuntivo. Assim, a subsunção manifesta-se como um processo de ‘unidimensionalidade’<sup>137</sup> na aplicação do direito, tornando-se possível que, como sensivelmente expõe CASTANHEIRA NEVES, ‘tudo se possa dizer ou de fato ou direito, consoante a perspectiva por que se opte, subindo (abstraindo) ou descendo (concretizado).’<sup>138</sup>

No lugar da segurança jurídica, há, por outro lado, um voluntarismo do intérprete ao aplicar o direito, já que, como os fatos são reduzidos a conceitos, o processo subsuntivo pode dar-se da norma ao conceito-fato ou do conceito-fato à norma. O direito, portanto, é aplicado por meio dos pressupostos da lógica, tendo-se um sistema fechado ‘- cujo valor supremo é a coerência e a ideia de que toda a realidade está nele inserida – e imóvel, já que não permite a aplicação de outras disposições legais que não aquela que opera, perfeitamente, a subsunção.’<sup>139</sup>

---

<sup>134</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Subsunção e concreção na aplicação do Direito**. In O ensino jurídico no limiar do novo século. EDIPUCRS. 1997. Pg. 415.

<sup>135</sup> NEVES, A. Castanheira. **Curso de introdução ao estudo do direito**. Coimbra. 1971-1972. Pg. 473.

<sup>136</sup> CASTANHEIRA NEVES, Antônio. **Questão-de-facto – Questão-de-direito ou o problema metodológico da juridicidade**. Coimbra: Almedina. 1967. Pg. 130. Nota (2).

<sup>137</sup> Termo utilizado por CASTANHEIRA quando faz referência ao trabalho de KUCHINKE. *Ibid.* Pg. 146. Nota (15).

<sup>138</sup> *Ibid.* Pg. 146.

<sup>139</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Subsunção e concreção na aplicação do Direito**. In O ensino jurídico no limiar do novo século. EDIPUCRS. 1997. Pg. 423.

A aplicação do direito por um movimento de “aproximação conceitual entre duas intencionalidades”<sup>140</sup> (fato e norma) despreza qualquer complexidade imposta pelo caso concreto, prescindindo de qualquer atuação ativa do interprete, uma vez que todo o sentido já se encontra previsto de forma manifesta e clara.<sup>141</sup>

Nesse processo de aplicação, tanto os sentidos das normas quanto os sentidos dos fatos já se encontram preexistentes - no antecedente e no consequente da estrutura da norma -, cabendo apenas ao intérprete/aplicador subsumi-los um ao outro para então dar uma solução ao caso. Não há uma compreensão da norma diante das especificidades de um problema, ou em relações (conflituosas ou cooperativas) com outras normas ou decisões jurisprudenciais, nem mesmo existe o uso dos postulados ou dos valores de determinado setor do direito para interpretar e aplicar o direito; há apenas sentidos preexistentes que limitam todo o processo de interpretação e aplicação do direito.

Outrossim, MÜLLER deixa bem claro que, além de os problemas de concretização jurídica não poderem ser superados por meio da aplicação de prescrições prontas de decisões voluntaristas, não se pode também concebê-los diante à limitada inferência silogística da subsunção, porquanto a norma jurídica não se manifesta como um juízo lógico hipotetizado, de modo a carecer igualmente de um método lógico de aplicação.<sup>142</sup>

A compatibilidade da teoria normativa aqui criticada com o método subsuntivo afere-se tanto mediante ao comum pertencimento ao paradigma lógico-formalista, como também pelo uso da estrutura lógica da norma, que impõe como compatibilidade lógica um análogo método de aplicação. Não há como a teoria normativa que erige as normas tributárias extrafiscais escapar das consequências impostas pelo modelo teórico escolhido. Em verdade, as tentativas de se esquivar de tais consequências importam, invariavelmente, num verdadeiro sincretismo epistemológico, onde se utiliza irresponsavelmente teorias pertencentes a paradigmas distintos, subtraindo de cada um deles o que melhor apraz. É o que ocorre com a teoria ora investigada, uma vez que acolhe um modelo lógico-normativo,

---

<sup>140</sup> CASTANHEIRA NEVES, Antônio. *Ibid.* Pg. 131.

<sup>141</sup> Nesse sentido, consoante MÜLLER, “ (...) o positivismo jurídico ao conceber o direito como um sistema sem lacunas, a decisão como uma subsunção estritamente lógica e com a supressão de todo os elementos do ordenamento social não espelhados no texto da norma, deixa-se levar por uma ficção inaceitável na prática.” MÜLLER, Friedrich. **O novo paradigma do direito: introdução à teoria metódica estruturantes**. São Paulo. Editora Revistas dos Tribunais. 2008. Pg. 19.

<sup>142</sup> **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad. 2000. Pgs. 40 e 44.



restrito quanto às espécies normativas e quanto à interpretação/aplicação do direito, mas às atribui efeitos pertencentes a paradigmas outros.

#### **6.1.4. Quanto ao método interpretativo da norma tributária extrafiscal**

A consequência da adoção de uma estrutura lógica-normativa impõe não só a aderência da subsunção como método de aplicação do direito, mas também de uma forma peculiar de interpretação do direito, onde o intérprete busca extrair e descobrir sentidos previamente previstos na norma jurídica pelo legislador.

Apesar de muitos sustentarem que o método da subsunção prescinde de qualquer atividade interpretativa, a verdade é que não há como aplicar esse método sem a utilização de uma técnica interpretativa. Isso porque, malgrado a interpretação do direito mediante a subsunção carecer de uma atuação ativa do intérprete, invariavelmente, esse método de aplicação exige que se compreenda o que fora estabelecido detalhadamente pelo legislador; decerto que se opera aí uma atividade interpretativa. Todavia, a técnica de interpretação utilizada não é mais do que uma simples apreensão de sentidos já estabelecidos, transparecendo-se, desse modo, em um genuíno ato de conhecimento.

Para alguns doutrinadores tributaristas, a interpretação seria o meio pelo qual o intérprete identificaria a função extrafiscal presente em algumas normas tributárias. Apesar do acerto em conceber que está no processo interpretativo o *locus* onde se (re)constrói as normas tributárias extrafiscais, o método interpretativo sustentado restringe a interpretação a um processo de “extração de uma finalidade subjacente à norma;”<sup>143</sup> isto é, se descobre uma finalidade oculta, implícita, que fora colocada pelo legislador e que sempre estivera ali, cabendo ao intérprete apenas desvelá-la.

Ora, seguindo tal linha de pensamento, caberia então ao aplicador, por meio de um ato cognoscitivo, ou seja, de conhecimento, descobrir se se trata aquela norma de uma norma tributária fiscal ou extrafiscal. Por meio desse método interpretativo, os autores que sustentam a interpretação como forma de identificar as normas tributárias extrafiscais estariam, na verdade, valendo-se de um critério amplamente rechaçado por eles próprios, qual seja, aquele baseado na intenção do legislador. Além disso, mais uma vez, dá-se

---

<sup>143</sup> Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo. Noeses. 2015. Pg. 5 e pg. 44.

demasiada importância à estrutura interna da norma, porquanto busca-se uma finalidade nela ínsita.

A finalidade da norma tributária extrafiscal deve ser compreendida a partir de uma análise sistemática da ordem jurídica comungada com realidade dos fatos, e não da extração de uma vontade subjacente à norma; como já dito, a extrafiscalidade da norma tributária é definida por critérios externos à própria norma que a veicula, não sendo possível, portanto, compreendê-la apenas por uma investigação centrada na sua estrutura interna.

Esse método interpretativo de extração de sentidos dos textos teve grande espaço no século XIX com a escola de exegese. Nos dias atuais os teóricos do direito têm nomeado essa corrente interpretativa de teoria cognitivista ou, em alguns casos, tem sido conhecida também por teoria formalista da interpretação.<sup>144</sup>

A teoria cognitivista tem como pressuposto a univocidade dos sentidos, onde a norma já se encontra ínsita nos textos normativos, cabendo ao intérprete apenas desvelá-la e aplicá-la. Com efeito, além dessa corrente teórica desconhecer tanto da equivocidade dos enunciados jurídicos quanto da vagueza dos predicados<sup>145</sup>, essa doutrina, como bem lembra GUASTINI, encontra fundamento na soberania do parlamento e na separação dos poderes<sup>146</sup>, assim como o método de aplicação subsuntivo, ambos pertencente ao paradigma do formalismo jurídico.

Ademais, segundo a teoria cognitivista, os enunciados interpretativos seriam enunciados do discurso descritivo, e sendo assim, seriam reduzidos aos critérios de verdade ou falsidade.<sup>147</sup> Outrossim, haveria apenas um sentido preso aos enunciados jurídicos, logo, ter-se-ia apenas uma interpretação verdadeira, sendo todo o restante das interpretações qualificadas como falsas ou inválidas.

A atividade interpretativa preconizada pela teoria cognitivista, e utilizada para identificar as normas tributárias extrafiscais, desenvolve um ato de conhecimento, no qual o intérprete desvela um significado ou uma finalidade preexistente na norma, limitando-se, portanto, a descrever o ordenamento por meio de um ato de vontade. Em outras palavras, as

---

<sup>144</sup> GUASTINI. Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. Centro de Estudios Políticos e Constitucionales. Madrid. 2014. Pg. 347.

<sup>145</sup> GUASTINI. Riccardo. *Ibid.* Pg. 348.

<sup>146</sup> GUASTINI. Riccardo. *Ibid.* Pg. 349.

<sup>147</sup> GUASTINI. Riccardo. *Ibid.* Pg. 356.

normas tributárias extrafiscais seriam aquelas normas as quais o legislador no seu mister legislativo previamente estabeleceu, cabendo ao intérprete apenas identificá-las por meio de um ato de descoberta, sem intervir no *iter* construtivo da norma jurídica. Como bem lembra EROS GRAU, o fato é que ‘essa concepção que põe vigorosa ênfase e privilegia o pensamento do legislador passou por um processo de transformação ainda não completamente apreendido pelos que se dedicam ao estudo do direito e pelos que o operam.

»,<sup>148</sup>

Por outro lado, uma outra crítica deve ser feita quanto ao método de viés analítico da interpretação o qual a doutrina tributarista ora criticada fortemente se alinha.<sup>149</sup> O aludido método da interpretação, resultado, sobretudo, dos trabalhos da escola de Gênova, tem reduzido todo o processo da interpretação do direito aos atos de atribuição de sentidos às disposições jurídicas.<sup>150</sup>

O que se tem, em verdade, é a compreensão do direito como um conjunto de enunciados linguísticos, onde para se aplicar a norma jurídica, faz-se necessário, apenas, um processo de atribuição de sentidos aos textos normativos, e nada mais.

O fato é que este método de interpretação demonstra-se invariavelmente limitado – não só no que se refere a interpretação/aplicação das normas tributárias extrafiscais -, uma vez que, como já se demonstrou no presente trabalho, o processo de interpretação/aplicação do direito não se reduz às questões relacionadas ao estabelecimento de sentidos de enunciados legislativos, mas compreende, inarredavelmente, fatores relacionadas às estruturas e às funções e finalidades que as normas jurídicas desempenham num ordenamento. E essas atribuições de funções e finalidades na interpretação/aplicação das normas tributárias extrafiscais é de inafastável importância, já que apenas por um processo de atribuição de sentido às disposições é praticamente impossível aplicar uma norma fiscal ou extrafiscal.

---

<sup>148</sup> GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Pg. 24.

<sup>149</sup> Esse método interpretativo já fora objeto de análise na primeira parte deste estudo. Por isso remetemos o leitor ao referido capítulo, pois é lá que estão as principais críticas ao referido método.

<sup>150</sup> Trata-se, de fato, de um método formalista de interpretação. Nesse sentido Cf. TARELLO. Giovanni. **Diritto, enunciati, usi: studi di teoria e metateoria del diritto**. Bologna: Il Mulino. 1974. Pg. 38.

A interpretação e aplicação do direito cujo processo restrinja-se às simples questões semânticas, prescindindo, portanto, de critérios relacionados aos tipos normativos<sup>151</sup>, bem como às relações que as normas exercem entre si, ou de questões que antecedem ao processo de positivação da norma jurídica, manifesta-se categoricamente superficial. Se o problema da interpretação é meramente um problema de sentido, então não tem por que classificar os vários tipos normativos, nem diferenciá-los em razão das funções que desempenham numa ordem jurídica, tampouco classificar as normas tributárias em fiscais ou extrafiscais.

Com efeito, a atividade interpretativa não se manifesta tão somente num processo de atribuição de sentidos, porquanto, ao intérprete/aplicador, faz-se também necessário estabelecer as estruturas normativas e suas funções e finalidades normativas desempenhadas por determinada norma no sistema jurídico.<sup>152</sup> É o que ocorre com as normas extrafiscais, de modo que um processo interpretativo que apenas fixe sentidos transparece insuficiente visto que nada diz sobre a sua função normativa. Portanto, a atividade interpretativa, que tem como resultado a norma jurídica, além de atribuir sentidos às disposições jurídicas, deve perquirir também as estruturas normativas previstas pelo sistema jurídico, além das funções e finalidades normativas. Por outro lado, os sentidos, as estruturas, funções e finalidades, estão peremptoriamente limitadas aos ditames impostos pela sistemática jurídica, devendo submeterem-se aos sentidos, estruturas, funções e finalidades previstas na Constituição.

Nesse sentido, a norma tributária extrafiscal é o resultado da atividade interpretativa que fixa sentidos, estruturas, funções e finalidades conforme previstos na Constituição e nos demais sistemas jurídicos infraconstitucionais. Essa (re)construção é pautada e limitada pelas normas jurídicas constitucionais, de forma que não cabe ao intérprete/aplicador ou ao administrador escolher se determinada norma tributária desempenhará uma função fiscal ou extrafiscal, ou mesmo fixar finalidades conforme a sua vontade.

Portanto, a interpretação para a identificação das normas tributárias extrafiscais não pode manifestar-se por atos de conhecimento onde se objetiva desvelar a vontade que o

---

<sup>151</sup> O *iter* interpretativo não pode deixar de lado a estrutura-funcional das normas, de maneira a desprezar se se estar a aplicar uma regra, um princípio ou um postulado. Esse é um fator importante para o processo de interpretação e aplicação do direito e que autores como ÁVILA tem exposto a sua importância. Cf. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo. Malheiros editores. 2019. Pg. 56-57.

<sup>152</sup> ÁVILA. Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo. Malheiros editores. 2019.

legislador atribuiu àquelas normas. Nem ainda pode o intérprete restringir-se a um processo interpretativo que perquire apenas sentidos.

## 7. Considerações finais

Apesar da teoria do direito possuir um caráter não-normativo, sua importância na compreensão e aplicação do direito dispõe de maiores explicações: é só olharmos para os avanços por ela realizados no campo da interpretação jurídica e da teoria das normas. A grande vantagem de se adotar uma teoria do direito – e não uma teoria sobre o direito, baseada em idealismos – está no respeito aos dados do real, uma vez que se busca distanciar de compreensões que, em vez de respeitarem os fatos da realidade, tentam alterá-los. O formalismo jurídico, assim como o normativismo, espécies de teorias sobre o direito, representam um complexo de verificações que desprezam os dados do real; projetam-se em construir uma realidade com base em modelos teóricos, e não em elaborar a *theoria* com base na *praxis*.

O abandono do *background* teórico fornecido pelas teorias sobre o direito, principalmente a de cunho positivista, que congrega em si aspectos do formalismo e normativismo, deve ser, inarredavelmente, deixado para trás. As consequências transfiguradoras da realidade desses paradigmas epistêmicos foram aqui demonstradas sob a figura da norma tributária extrafiscal.

Foi exposto que, malgrado essa norma tributária manifestar-se a partir de critérios finalísticos e externos, essa realidade é suprimida em razão de um modelo teórico-normativo que a concebe como uma norma de conduta cindida sob uma hipótese e uma consequência, sendo aplicada por meio de métodos lógicos e critérios internos e fixos.

Para uma ótima compreensão e aplicação do direito tributário afigura-se indispensável o manejo de compreensões teóricas que permitam refletir as complexidades e a realidade do fenômeno jurídico. Projetos epistemológicos que façam sucumbir a realidade jurídica em nome de idealismos não podem ter espaço em uma teoria do direito preocupada com a praxe.

Não se pode permitir, como assim o quer a teoria lógico-normativa aqui criticada, que a norma jurídica continue a ser concebida sob a égide de uma compreensão logicizada da realidade jurídica, onde o direito seja tratado como um sistema lógico-formal: aplicado por

meio de métodos lógicos e interpretado por simplórios processos de fixação de sentidos, como se o direito se resumisse a um conjunto de enunciados lógicos e linguísticos.

Não se propôs aqui um novo modelo teórico-normativo para subsidiar as normas tributárias. O que se fez foi apenas criticar aquele já utilizado, expondo suas contradições e inconsistências, como há muito já se tem feito.

## 9. Referências

ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In Fundamentos do Direito Tributário. Organizador Humberto Ávila. Madrid. Marcial Pons. 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 6. ed., 6ª tiragem, 2005.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Subsunção e concreção na aplicação do Direito**. In **O ensino jurídico no limiar do novo século**. EDIPUCRS. 1997.

\_\_\_\_\_. Organizador. **Fundamentos do Direito Tributário**. Madrid. Marcial Pons. 2012.

\_\_\_\_\_. **Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica**. In Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 32, p. 159-197, 2014.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo. Malheiros. 16ª ed. 2015.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo. Malheiros Editores. 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. São Paulo. Malheiros editores. 2019.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. São Paulo. Ícone. 1995.

\_\_\_\_\_. **Jusnaturalismo e positivismo jurídico**. São Paulo. Editora Unesp. 2015.

\_\_\_\_\_. **Estudos por uma teoria geral do direito**. Barueri, SP: Manole. 2015.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo: Editora edipro. 2016.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo. Noeses. 2015.

\_\_\_\_\_. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo (Tese de Doutorado). USP. 2014.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição: estudo e pareceres**. São Paulo: Atlas. 1ª ed. 2016.

CARACCILO Ricardo, **A dilemma regarding the nature of norms in “Norms and Legal Normativity”**, *Revus* [Online], 34, 2018. Disponível em <http://journals.openedition.org/revus/4141> ; DOI : 10.4000/revus.4141. Acesso 06 de Abril de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo Saraiva. 1998.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva. São Paulo. 2003.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo. Quartier Latin. 5ª ed. 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo. Noeses. 4ª edição.

\_\_\_\_\_. **Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito**. Disponível em <<https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em 11 de maio de 2019.

CASTANHEIRA NEVES, Antônio. **Questão-de-facto – Questão-de-direito ou o problema metodológico da juridicidade**. Coimbra: Almedina. 1967.

\_\_\_\_\_. **Curso de introdução ao estudo do direito**. Coimbra. 1971-1972.



CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica.** Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda. No mesmo sentido.

COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros.** 2.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DEL VECCHIO, Giorgio. **O Estado e suas fontes do Direito.** Belo Horizonte. Líder. 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Conceito de Norma Jurídica como Problema de Essência.** São Paulo. Editora Revistas dos Tribunais. 1976.

FASSÒ, Guido. **Historia de la Filosofía del Derecho 3: siglos XIX y XX.** Salamanca. Biblioteca Eudema. 1996.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do formalismo no direito tributário.** Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, p. 9-18, jan.-jul. 2011. Nacional, ano I, n. 2, p. 23-51, 2011

GUASTINI, Riccardo. **Das Fontes às Normas.** São Paulo: Quartier Latin. 2005.

\_\_\_\_\_. **Teoria del diritto: Approccio metodológico.** Modena. Mucchi Editore. 2015.

\_\_\_\_\_. **La sintaxis del derecho.** Madrid. Marcial Pons, 2016.

\_\_\_\_\_. **Interpretar y Argumentar. Centro de Estudios Políticos e Constitucionales.** Madrid. 2014.

HART, H. L. **O conceito de Direito**. São Paulo. Martins Fontes. 2012.

HAGE, Jaap. **Of Norms**. Disponível em <http://www.jaaphage.nl/html/Norms.html>>. Acesso em 07 abril 2019.

JEAMMAUD, Antoine. **A norma jurídica como modelo**. Revista da Faculdade de Direito UFRGS, Porto Alegre. 79-99, 1994. Publicado originalmente no Recueil Dalloz 1990, Chronique, Paris.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito, teoria do direito, dogmática jurídica**. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian. 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo. Martins Fontes. 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral das Normas**, Porto Alegre. Fabris, 1986.

KRONBAUER, Eduardo. Luís. **Fundamentos das normas extrafiscais na perspectiva do direito natural**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. Pg. 23.

LEMOS, José Francisco. **EXTRAFISCALIDADE, COMPETÊNCIA REGULADORA E TRIBUTÁRIA: possibilidade e desafios ao emprego da norma tributária indutora pelos estados federados**. (Mestrado). Belo Horizonte. 2018.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrajurisdicção: análise semiótica**. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad. 2000.

\_\_\_\_\_. **O novo paradigma do direito: introdução à teoria metódica estruturantes**. 2008. São Paulo. Editora Revistas dos Tribunais.

\_\_\_\_\_. **Teses sobre a estrutura das normas jurídicas.** São Paulo. Revistas dos Tribunais. vol. 929/2013 | p. 193 - 209 | Mar / 2013 DTR\2013\583.

NETO, Arthur Ferreira. **Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação.** In Fundamentos do Direito Tributário. Organizador Humberto Ávila. Madrid. Marcial Pons. 2012.

\_\_\_\_\_. **Por uma ciência prática do direito tributário.** São Paulo: Quartier Latin. 2016.

OLIVEIRA NETTO, Alexandre de. **Compatibilidade de um tributo ambiental com o sistema tributário nacional.** 2014. 154 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2014.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Denúncia Espontânea e Isenções – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 57, junho de 2000, pg. 7 a 18.

PINO, Giorgio. **Teoria analítica del diritto I: La norma giuridica.** Pisa. Edizioni ETS, 2016.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** São Paulo. Saraiva. 9ª edição. 1982.

\_\_\_\_\_. **Lições Preliminares de Direito.** São Paulo. Editora Saraiva. 2002.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the rule: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law in Life.** Oxford University Press, 1991.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** Rio de Janeiro. Editora Forense. 2005.

SCHMITT, Carl. **Sobre os Três Tipos de Pensamento Jurídico.** In Carl Schmitt e

**a fundamentação do direito.** São Paulo. Saraiva. MACEDO JR, Ronaldo Porto. 2011.

SEARLE, John. **Actos de Habla. Ensayo de filosofía del lenguaje.** Barcelona. PLANETA-AGOSTINI. 1994.

SGARBI, Adrian. **Introdução à teoria do direito.** São Paulo. Marcial Pons. 2013.

STRECK, Lenio Luiz. **Porque a ponderação e a subsunção são inconsistentes.** Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2014-abr-26/observatorio-constitucional-porque-ponderacao-subsuncao-sao-inconsistentes?imprimir=1>>. Acesso em 29 de junho de 2019.

TARELLO, Giovanni. **Formalismo, Novissimo digesto italiano,** Torino, UTET, vol. VII, pp. 571-580.

\_\_\_\_\_. **Diritto, enunciati, usi: studi di teoria e metateoria del diritto.** Bologna: Il Mulino. 1974.

TOMAZINI, Aurora. **Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico.** (Tese de Doutorado). PUC-SP.

\_\_\_\_\_. **Considerações sobre o Constructivismo Lógico-Semântico.** Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

TROPER, Michel. **A filosofia do direito.** São Paulo: Martins. 2008.

VESTING, Thomas. **Teoria do direito: uma introdução.** São Paulo. Saraiva. 2015.

VIDAL, Isabel Lifante. **Interpretación Jurídica. In Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho,** vol. 2, pp. 1349- 1387. Disponível em <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3796/17.pdf>>. Acesso em 18 de outubro de 2019.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** São Paulo. Max Limonad. 1997.

