

normativas, esquema que à ocorrência de certo acontecimento fático vincula uma consequência jurídica. A esta conclusão chegamos porque reservamos a denominação “norma jurídica” somente às entidades dotadas da referida composição.

Advertimos, porém, que a posição ora assumida não retira dos princípios jurídicos a necessária prescritividade que lhe é inerente. O que propomos é que sejam visualizados na condição de fragmentos normativos, situados na vasta linguagem do direito positivo, e cuja função consiste em orientar a construção das normas jurídicas.

Quanto ao suporte físico de onde promanam os preditos princípios jurídicos, é oportuno não olvidar que eles tanto podem ser obtidos de enunciados prescritivos expressos como de enunciados prescritivos implícitos, fato este que não nos impede de averbar que todos eles são portadores da mesma força vinculadora.<sup>12</sup>

No que toca ao conteúdo, é muito difundida a idéia de que nos princípios jurídicos, temos a positivação de certa pauta de valores. Assim, todos aqueles fragmentos normativos seriam marcados pelo elevado teor axiológico, já que neles haveria expressa alusão a opções valorativas. Quando nos reportamos, *verbi gratia*, aos princípios da igualdade ou da capacidade contributiva, não claudicamos em afirmar que, em tais casos, imediatamente salta aos olhos a coloração axiológica manifestada por tais prescrições.

No entanto, quando nos permitimos averiguar o rol elencado pela doutrina, notamos que, em alguns daqueles “princípios jurídicos”, não há a direta prescrição de valor aduzida. Em algumas situações, deparamo-nos com proposições prescritivas<sup>13</sup> que não encerram um valor em si mesmas. Somente de modo indireto ou mediato é que os vetores axiológicos ali comparecem.

Neste último caso, os “princípios jurídicos” funcionam como meros obstáculos à adoção de determinados comportamentos. Será da obediência a tais limites que fluirão os valores tidos como relevantes pelo legislador.

---

11. Ressaltamos que também é razoável a proposta que distingue as normas jurídicas que são regras (estruturas formadas por uma hipótese e uma consequência) daquelas que são princípios (prescrições de valores). Cf., a esse respeito, Willis Santiago Guerra Filho, *Os princípios da isonomia e da proporcionalidade como direitos fundamentais*.

12. Tomando-se como critério a explicitude ou implicitude da base material de onde tais axiomas procedem, podemos afirmar que existem princípios jurídicos explícitos e implícitos.

13. Salientamos que, neste estudo, as noções de enunciado e proposição distinguem-se. Adotamos a seguinte orientação: enunciado é toda estrutura sintático-gramatical portadora de algum sentido; já a proposição tem o caráter de estrutura lógico-sintática de significação, sendo, portanto, o juízo significativo colhido do enunciado. Em outro dizer: proposição é a significação que se desprende dos enunciados. Logo, um mesmo enunciado pode comunicar proposições diferentes, assim como distintas sentenças admitem ser associadas a uma só proposição.

Na seara do direito tributário, defrontamo-nos com alguns “princípios jurídicos tributários” cujo conteúdo, diretamente, nada tem de axiológico; entre eles, os conhecidos princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade. Em tais casos, o legislador tão somente inseriu limites à atuação estatal, não havendo ali referência direta a valores<sup>14</sup> que a coletividade desejou ver implantados.

Em contrapartida, quando nos reportamos aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva ou da proibição do confisco, não titubeamos em afirmar que aqui imediatamente salta aos olhos a coloração axiológica manifestada por aquelas prescrições.

### **3. O PAPEL DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS NA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS: planos da literalidade, da significação dos enunciados prescritivos e da articulação das significações dos enunciados prescritivos**

Assertamos que todas as normas jurídicas possuem dois membros – uma hipótese (antecedente, suposto ou descritor) e uma tese (conseqüente ou prescritor) –, que se conjugam por imputação deôntica. Na hipótese, há a descrição de um evento que ao se verificar no mundo fenomênico irrompe uma relação jurídica entre sujeitos-de-direito, vínculo obrigacional este que se encontra prescrito na tese.

Justificamos a retomada do assunto “estrutura da norma jurídica”: o objeto de estudo do jurista (dogmático) nada mais é que o plexo de regras jurídicas existentes segundo coordenadas de tempo e espaço. Neste sentido, são precisas as palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>15</sup>:

*“O direito se move sempre em torno de normas. No mundo jurídico tudo gravita em torno das normas. Mesmo a investigação social do direito não pode prescindir do referencial da norma jurídico-positiva.”*

Com efeito, no âmbito do direito tributário também as regras jurídicas ocupam posição sobranceira. Aquilo que o tributarista mais persegue é exatamente conhecer a norma jurídica que prevê o surgimento de uma obrigação tributária, pois tal informação lhe permite compreender a fenomenologia tributária.

14. Acerca das características dos valores, cf. Miguel Reale, *Filosofia do Direito*.

15. *Ciência Feliz*, p. 11.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>16</sup>, munindo-se daquelas informações sobre a intimidade das unidades que compõem o direito positivo, preconiza a utilização de uma fórmula muito eficaz para examinar a atividade impositiva. Estamos nos referindo à teoria da regra-matriz de incidência – norma jurídica que cuida da incidência fiscal. Tal modelo (norma-padrão de incidência) centra seu foco na devassa dos critérios que têm o condão de facilitar a visualização do que está previsto tanto no descritor quanto no prescriptor de qualquer norma tributária.

No descritor (antecedente) há um agrupamento de aspectos que permitem a identificação do evento que o legislador pretende fazer ingressar no mundo jurídico-tributário. Já na tese (conseqüente) deparamos-nos com outro conjunto de critérios que ensejam individualizar a relação jurídica advinda da ocorrência daquilo estatuído na hipótese.

Atualmente defendemos a existência de apenas três notas na hipótese (antecedente) da norma tributária. Tais critérios dizem sobre um comportamento humano submetido a coordenadas de espaço e de tempo. Isto nos conduz a apontar no antecedente da regra-matriz a presença dos seguintes critérios: material, espacial e temporal.

Já no conseqüente, encontramos informações sobre os sujeitos da relação tributária (ativo e passivo), bem como dados acerca da especificação do objeto da prestação. Há, neste lugar sintático, dois critérios: um pessoal e outro quantitativo.

Cabe-nos, neste momento, apresentar o modo pelo qual o jurista deslinda a arquitetura da norma jurídica que disciplina a incidência fiscal. Isto acontece quando da interpretação dos textos do direito tributário, momento em que verdadeiramente se dá a construção daquele arranjo sintático.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>17</sup>, rompendo com antiga posição assumida por alguns juristas, professa com coragem:

*“... a norma jurídica é uma estrutura categorial, construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei.”* (grifos nossos)

---

16. Cf. *Teoria da norma tributária*.

17. *Semiótica e textos jurídico-positivos*, p. 6.

Em outro momento posicionamos-nos pelo acerto da propecta lição que acabamos de exibir. O que agora devemos ressaltar é quanto é penoso o caminhar do intérprete na direção de conceber o ente lógico denominado norma jurídica, especialmente a de índole tributária. Nada tem de singela aquela elaboração. A geração de sentido normativo leva o agente a percorrer algumas etapas.

Em breve síntese, é a seguinte a trajetória a ser percorrida:

a) Primeiramente, entramos em contato com o texto (plano da literalidade) do direito positivo – base empírica (suporte físico) objetiva, colocada intersubjetivamente aos membros da comunidade. O início de qualquer trabalho hermenêutico se dá com o contato com o plano da expressão;

b) A seguir ingressamos na dimensão semântica (plano do conteúdo), e passamos a atribuir significações às estruturas sintático-gramaticais, encontradas no aduzido plano dos significantes;

c) Alfim, agrupamos as significações adjudicadas por meio do conectivo implicacional, compondo assim unidades lógico-deonticas irreduzíveis dotadas de sentido completo (plano das normas jurídicas).

Importa perceber o seguinte: quando do trânsito, pelo plano do conteúdo (significações isoladas), o intérprete deve dispensar uma atenção toda especial a algumas sentenças prescritivas (explícitas ou implícitas) que direta ou indiretamente portam uma elevada carga axiológica. Estamos falando dos princípios jurídicos – autênticos vetores da interpretação.

Efetivamente, aqueles fragmentos normativos irradiam-se por toda a ordem jurídica, sendo necessário que o exegeta visite outros veículos introdutores de normas, visto que há princípios em todos os escalões do universo jurídico. Contudo, é irrefutável que o texto constitucional se constitui como principal morada das mencionadas disposições, já que é em tal *corpus* que são depositadas as essenciais estimativas axiológicas e os mais grados limites objetivos a que deve submeter-se a atividade de imposição tributária em sua acepção mais ampla.

Noutro giro, não é possível construir qualquer entidade lógica (juízo implicacional) que pretenda ser dotada de sentido deontico completo sem considerar o que dispõe a ordenação jurídico-positiva em sua totalidade. Somente uma interpretação sistemática atende aos reclamos precitados. GERALDO ATALIBA<sup>18</sup> proclamava:

---

18. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*, vol. 3, p. 45-6.

*“ Só é jurídico o preceito integrado no sistema e com ele – em seu todo, como um conjunto – deve ser interpretado; (...) quem desacata um princípio ofende, destrói, agride todo o sistema.”*

Portanto, a junção das significações conferidas aos enunciados prescritivos, algo que se dá no plano das normas jurídicas, tem que atender à orientação valorativa e aos limites objetivos encerrados pelos princípios do direito. O desrespeito a essa exigência contamina por inteiro os resultados produzidos naquela última etapa da atividade interpretativa (plano das articulações das proposições prescritivas).

Registramos a possibilidade de iniciarmos o aduzido percurso gerativo de sentido já de posse das significações relativas aos princípios jurídicos. Caso isto ocorra, nosso trabalho será em muito facilitado, uma vez que tanto a pesquisa a ser feita na dimensão dos enunciados (plano da literalidade) quanto a investigação sobre as respectivas significações (plano do conteúdo) apresentar-se-ão de forma definitiva.

Por outro lado, se formos catando aqueles fragmentos normativos (princípios jurídicos) no mesmo instante em que procuramos identificar os conteúdos dos critérios da regra-matriz de incidência, alcançaremos os mesmos resultados, com o seguinte inconveniente: as proposições construídas em momento anterior à coleta dos princípios orientadores da ordem jurídica, que com eles sejam incompatíveis, devem ser abandonadas.

Figuremos um exemplo: pelo princípio da estrita legalidade tributária (limite objetivo) todos os dados que versem sobre a imposição tributária devem ser veiculados por lei em sentido estrito. Se, inadvertidamente, colhemos algum critério inerente à regra-matriz de um dado tributo, em veículo diferente de lei em sentido estrito (decreto, e.g.), atitude esta que, posteriormente, é reconhecida como desobediente ao princípio em questão, a informação, pinçada de forma viciada, será imprestável.

Em tais situações, deveremos regressar ao plano da literalidade, a fim de encontramos novas sentenças e seus relativos e adequados sentidos que irão substituir aquilo que não atendeu às imperiosas indicações principiológicas.

Em nosso cotidiano, o encaminhamento da exegese de textos que cuidam da incidência de certo tributo dá-se assim:

a) Procuramos, no sistema, o veículo introdutor do tributo que se deseja analisar;

b) Depois de localizá-lo, entramos em contacto com o texto (conjunto de letras, palavras, frases, períodos, parágrafos) ali manifestado e realizamos as devidas considerações de ordem morfológica e sintática;

c) Já sabendo sobre o particular modo como se apresentam as normas jurídicas tributárias (sentido estrito), iniciamos a busca dos enunciados que comunicam os critérios próprios do antecedente (material, espacial e temporal) e do conseqüente normativo (pessoal e quantitativo), e na proporção em que os identificamos, imediatamente vamos-lhes outorgando conteúdo semântico;

d) Concluímos articulando aquelas significações produzidas, acatando a determinação dos princípios consagrados pelo sistema jurídico e normalmente construídos a partir do texto constitucional. Aqui, surge a arquitetura do tributo em sua integral contextura.

Mesmo aqueles que não utilizam com consciência o modelo da regra-matriz de incidência acabam se comportando de modo semelhante ao descrito acima, com a desvantagem de desprenderem muito mais energia, principalmente se não atentarem para a dimensão semântica irradiada pelos princípios atuantes no ordenamento jurídico.

O precitado intérprete que age de forma não ordenada, desconhecendo o roteiro exposto alhures, ao ler o texto da lei instituidora do gravame, sublinha os fragmentos que respondem às seguintes indagações: por que pagar o tributo? onde e quando deve ocorrer o evento para que se esteja obrigado a pagar o tributo? a quem se deve pagar o tributo? quem deve pagar o tributo? qual o montante a ser pago a título de tributo?

Nem sempre ele percebe que as sentenças portadoras dos dados que ele espera obter estão localizadas em outros instrumentos normativos. Também é grande a possibilidade de as respostas às indagações retromencionadas não atenderem às disposições principiológicas.

Por tudo isso, evidenciamos que a proposta que trouxemos à colação tem a virtude de compaginar os princípios jurídicos á uma nova acepção sobre a interpretação do direito tributário. Por meio dela, complexidades são reduzidas, proporcionando assim um aprofundamento no exame da percussão tributária com a respectiva obtenção de resultados práticos e seguros.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BORGES, José Souto Maior. Ciência Feliz – Sobre o mundo jurídico e outros mundos. Recife: Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- \_\_\_\_\_. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 12 (45): p. 32-6, jul./set. 1988.
- \_\_\_\_\_. Semiótica e textos jurídico-positivos. Trabalho inédito. São Paulo, 1997, p. 6.
- \_\_\_\_\_. Teoria da norma tributária. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976.
- GUERRA, Willis Santiago. Os princípios da isonomia e da proporcionalidade como direitos fundamentais. Revista da Procuradoria Geral do Estado do Ceará, 11(3), Fortaleza, 1994/1995.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- \_\_\_\_\_. Níveis de linguagem em Kelsen (norma jurídica / proposição jurídica). Nomos – Revista dos cursos de mestrado. Fortaleza, v. 4 (1/2), p. 27, 1982.