

## Interpretação e argumentação no direito tributário

Cristiano Araújo Luzes

Doutor (PUC/SP)

Palestra proferida no XIX Congresso de Estudos Tributários, em 06/12/2022.

### 1.

A organização do congresso do IBET me propôs o desafio de dialogar com meus queridos mestres sobre o tema da hermenêutica jurídica. Escolhi, dentre das várias possibilidades que um tema como esse possibilita, enfrentar a relação entre interpretação e argumentação. A conjunção poderia sugerir, a princípio, que se trata de um duplo do mesmo aspecto: interpretar e argumentar consistem exatamente na mesma operação que subjaz à motivação de uma decisão jurídica. De certo, é assim mesmo que temos tratado da questão – tratamos da interpretação e da argumentação como quase sinônimos, por vezes trocando um termo pelo outro, sem muita precaução.

Reservo-me, contudo, ao direito de fazer perguntas tolas – pois, como nos ensina nosso mestre Tercio Sampaio Ferraz Jr., é de perguntas tolas que se faz filosofia jurídica: o que significa interpretação e em que se distingue da argumentação? Decidir um caso jurídico requer interpretação da norma ou argumentos válidos, ou ambos?

Não vejo nisso uma questão meramente semântica. A questão semântica esconde um desafio maior, que passa pela necessidade de clareza sobre as condições do agir prático dos juristas, sobre as tradições nas quais estamos inseridos – trata-se, por assim dizer, de voltarmos a atenção para nossa cultura e nossas tradições, como forma de pensar nossas práticas.

### 2.

Um olhar atento à nossa doutrina mostra que a distinção entre interpretação e argumentação é menos sutil do que aparenta. O ingressante num curso jurídico certamente começará seus estudos de direito tributário lendo o “Curso” do nosso Professor Paulo de Barros Carvalho. Encontraremos no Capítulo IV (um dos meus favoritos) o tema “Vigência, Aplicação e Interpretação da Legislação Tributária”, e nele encontramos a afirmação de que “a aplicação do direito pressupõe a interpretação, e esse vocábulo há de ser entendido como atividade intelectual que se desenvolve à luz dos princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas” (CARVALHO, 2009, p. 128). Assumindo uma perspectiva construtiva da interpretação, nosso Professor Paulo de Barros Carvalho ensina que a interpretação consiste numa operação, a um só tempo cognitiva e volitiva, de construção dos significados, a partir de códigos e textos aos quais o intérprete deve se reportar enquanto objeto, e só depois da interpretação surgem os problemas subsidiários da aplicação e da integração. Toda sua doutrina é então sustentada numa ideia de interpretação como construção progressiva do sistema de comunicação, a partir de suportes físicos a que se atribui significação. Não há destaque para o tema da argumentação, e não por falta de disposição do autor em

teorizar sobre esse tema, mas, ao que parece, por adotar *uma visão propriamente interpretativa do direito*.

Mas não demorará muito para que um estudante do direito, que aprende o direito tributário a partir da visão construtivo-interpretativa de Paulo de Barros Carvalho, agora conheça um outro *estilo* de pensamento. Ao abrir o Curso de Argumentación Jurídica, de Manuel Atienza, encontrará a afirmação de que “o direito, em todas as suas instâncias – legislativa, jurisdicional, doutrinária etc – pode ser considerado como um *entremeado complexo de decisões* – vinculadas com a resolução de certos *problemas práticos* – e de argumentos, isto é, de *razões a favor ou contra essas decisões*” (ATIENZA, 2013, p. 20, grifei). Na doutrina do direito tributário, o direito consiste num aspecto da chamada razão prática, ou seja, uma forma particular de tomar decisões com base em razões determinantes, em que *a norma é tão só uma dentre as várias razões possíveis para que uma decisão seja tomada*. No limite, até mesmo uma norma cujo sentido seja bastante claro poderá ser relativizada como razão de decidir se existirem razões fortes o suficiente para afastar o peso da decisão prévia e geral do legislador. Dessa maneira, o destaque não está na significação dos textos e das provas a que o jurista prático deve se referir, mas nas formas pelas quais um argumento poderá ser considerado racional no contexto da decisão de um caso.

No direito tributário, esse viés da argumentação também encontra ressonância. No Sistema Constitucional Tributário do Professor Humberto Ávila vemos a afirmação de que “o objeto do Direito Tributário é bem mais amplo do que o conjunto de regras jurídicas com estrutura hipotético-condicional, pois abrange *normas imediatamente finalísticas, efeitos concretos provenientes da aplicação das normas jurídicas e bens e interesses protegidos por essas normas*” (ÁVILA, 2012, p. 640, grifei). A conclusão do Professor é pela necessidade de complementação do método analítico, no sentido de abranger também argumentos tidos como não-jurídicos, mas que são submetidos ao rigor de uma “cientificidade crítica”, uma espécie de objetividade metodológica dos critérios argumentativos, que cabe à doutrina criar.

### 3.

Parece claro então que, a despeito de muitos de nós tratarmos interpretação e argumentação como operações sinônimas – e não me oponho a quem faça, em favor da simplicidade – é certo que estamos assistindo a dois estilos diferentes de pensar e praticar o direito. Como entender essas diferenças, que ora parecem maiores, ora parecem menores, por vezes até parece irrelevantes, a depender do autor e do contexto? Prof. Tercio Sampaio Ferraz Júnior, meu querido mestre, também mestre de todos nós, sugeriu uma forma bastante particular de compreender a relação entre hermenêutica e argumentação. Defendeu Prof. Tercio se tratar da passagem de duas grandes “tradições” ou “culturas” distintas, a *tradição dos códigos* e a *tradição da argumentação* (FERRAZ JR., 2014) – e o uso pelo autor dos termos “cultura” e “tradição” não é trivial: afasta a ideia de uma disputa de teses pelo melhor conceito do direito e ignora as pequenas divergências acadêmicas entre autores que, no fundo da questão, compõem o conjunto de uma mesma tradição.

A tradição do código surge no Século XIX, quando a interpretação jurídica se consolida como uma espécie de saber científico. A ideia fundamental é de que o direito é um dado a ser identificado, um objeto, por assim dizer. Daí ter se tornado tão importantes classificações doutrinárias como existência, validade, eficácia, vigência etc. O que é direito válido? Em que medida validade difere da existência? Quando uma norma é eficaz? É possível que seja eficaz sem ser válida? Outras distinções também surgiram: direito público e direito privado, direito

objetivo e direito subjetivo, direito material ou direito processual etc., donde resultaram perguntas como: Qual o regime jurídico da norma? Prevalece o interesse público ou a autonomia da vontade? O direito como objeto cognoscível antes do caso concreto e a organização sistemática do direito são duas premissas comuns a esse modo de pensamento.

Ainda na tradição do código, a tomada de decisão jurídica parte de uma *divisão fundamental entre interpretação e aplicação*, em que a aplicação teria uma função meramente subsidiária – interpretar o direito antecede à aplicação do direito. Assim, decidir um caso consiste num *juízo*, ou seja, numa forma de pensar o particular a partir do geral. Categorizar ou enquadrar conceitualmente um fato é, na tradição do código, sinal de pensamento bem estruturado, e essa característica é tão forte entre nós hoje que parece muito difícil para um jurista tomar decisões sem categorias – com efeito, a primeira coisa que ocorre a um advogado quando se depara com um novo relato é a categorização do fato. A interpretação cuidaria justamente das premissas do juízo, isto é, do sentido das categorias jurídicas gerais e do fato tipificado.

Além desse pressuposto estrutural, há também o pressuposto político: a compreensão de que juízes não criam o direito e a decisão consiste numa operação vinculada aos comandos gerais numa ordem instituída – assim, o eixo do poder se concentra no legislativo e o judiciário se torna o espaço de execução do programa político normatizado.

Podemos sintetizar a tradição dos códigos da seguinte maneira:

- a. interpretar é um processo de “descoberta” ou de “identificação” do direito a partir das suas fontes – a doutrina das fontes do direito se torna bastante popular e a essencial para a interpretação –, mas numa versão mais contemporânea, a “identificação” poderia se dar através da “interpretação compreensiva” das diversas fontes e elementos socioculturais, mas que nunca se desvincula totalmente da significação de códigos e textos;
- b. busca-se a neutralização das pré-compreensões valorativas e ideológicas do intérprete através da vinculação ao objeto – ou seja, interpretar é falar de algo, no caso, da fala do outro, da autoridade das fontes, mas nunca uma fala inteiramente criativa e autoral;
- c. prevalece a ideia de historicidade segundo o contexto de produção – quer dizer, uma ideia de historicidade anacrônica, em que a compreensão histórica se volta para um tempo diferente do presente;
- d. Eixo do poder centrado no Legislativo;
- e. presunção metódica do “legislador racional” (FERRAZ JR., 2008) surge como elemento para o intérprete conferir unidade e coerência ao discurso histórico do legislador – essa univocidade, contudo, pertence à fonte do direito, a quem o intérprete deve se reportar e revelar as intenções, aspirações e força.

A partir do Século XX e, entre nós, a partir de 1988, a tradição do código vai se modificando e dando lugar para isso que estamos vendo como tradição da argumentação. Trata-se, sobretudo, de uma nova ênfase: os manuais passam a discorrer sobre precedentes dos tribunais superiores, no sentido de apontar suas teses e de buscar hipóteses de aplicação analógica a novos casos; a norma geral parece conter certa provisoriedade e a sociedade, falando de um modo bastante amplo, passa a aguardar as decisões dos tribunais antes de firmar qualquer convicção de certeza sobre o direito; enfim, a tradição da argumentação desloca o eixo do poder para o Judiciário, emponderando-o ou explicitando os poderes que o Judiciário já possuía mas não proclamava – no fundo, estamos diante da vitória de uma cultura que modifica a expectativa sobre a tarefa

dos juízes e que clama por um tipo de democracia substantiva construída no ambiente do fórum judiciário.

Assim, trata-se de uma mudança na própria forma como enxergamos o direito. Se na tradição dos códigos dá-se uma distinção forte entre interpretação e aplicação, nessa nova tradição essa distinção perde força e a interpretação e aplicação se tornam operações simultâneas – ou, por assim dizer, a aplicação se faz tão relevante a ponto de tornar quase sem importância a etapa prévia de categorização, ou seja, toda sistematização estará sujeita ao crivo da adequação necessária a um caso concreto que invoca decisão. Do foco da aplicação, o regime jurídico, as fontes do direito, as categorias jurídicas, isto é, esses aspectos da identificação do direito como um dado, tornam-se elementos entre tantos outros possíveis para a tomada de decisão – tornam-se argumentos, por assim dizer.

O caminho para que isso fosse possível é conhecido por todos: a teoria dos princípios. Se na tradição do código os princípios funcionam como eixo de aglutinação do sistema, uma espécie de síntese indutiva, na tradição da argumentação o princípio se torna o canal de abertura para interesses, bens, valores, que inserem a decisão jurídica numa complexidade ético-política que antes estava fora da especulação jurídica.

O pretexto para isso tudo foi, e continua sendo para muitos, a necessidade de resolver o desafio da vagueza e da lacuna interpretativa e a inevitável discricionariedade que disso decorre. Kelsen, na Teoria Pura do Direito (2009), deixou em aberto o problema da interpretação, ao afirmar que, diante dos limites da cognição interpretativa, resta render-se à evidência da subjetividade do juiz e ao império de sua vontade. A proposta é que a ponderação surja como artifício da técnica jurídica quando a diretriz normativa não está clara. Então, no lugar de uma decisão de feição dicotômica, do tipo dentro-fora, entra em cena um tipo de operação jurídica que insere uma complexidade que a norma teria por função excluir, agora colocando dentro do discurso judiciário o exame dos interesses mutuamente afetados e o sopesamento entre eles. Lembremos que a proposta de Alexy (2008) é de que o sopesamento funcione como uma complementação à fundamentação da decisão com base em subsunções, de modo que, na falha da técnica clássica, uma nova técnica se instaura: a maximização das partes relativas através da ponderação, ou seja, a argumentação deve se orientar pela máxima realização possível dos princípios em conflito.

A pretensão de Alexy é de que a certeza jurídica pudesse se instaurar através da racionalidade prática, uma espécie de unidade do pensamento obtida pelo postulado da otimização das partes relativas. Ou seja, a fórmula do sopesamento não teria a pretensão de aumentar a discricionariedade, mas de eliminá-la pela univocidade do argumento racional, pois só há uma forma de racionalmente decidir o sopesamento e essa forma é pela otimização. Como a própria vagueza e lacuna não são constatadas, mas efetivamente inventadas, não demorou para que hoje possamos perceber que a ponderação se tornou um modelo operativo amplo, e não subsidiário – quero dizer, decidir se tornou quase sempre sopesar, e aplicar automaticamente uma regra se tornou um não-decidir.

Nessa nova tradição, decidir é buscar argumentos razoáveis. A pressuposição é de que o discurso prático em geral precisa ser motivado e que a decisão decorre da motivação – decidir é agir motivadamente, por assim dizer. Logo, a pretensão de correção do discurso, ou seja, a ideia de que há uma forma racional de decidir e que o argumento deve ser aceito por pessoas razoáveis, decorre da situação prática de que é preciso justificar a ação e de que os participantes da interação discursiva irão aceitar um discurso racionalmente estabelecido (Ricoeur, 2008, p. 166).

Ou seja, trocam-se as evidências: no lugar da fonte do direito e do sistema, uma ideia de evidência da razão argumentativa. É aqui que entra uma mudança interessante: se decidir é buscar argumentos razoáveis, então *a norma é tão só um dentre vários argumentos possíveis*, dado que não há evidência pré-estabelecida de que seguir uma norma é sempre a melhor maneira de decidir um caso. Trata-se, repito, de um novo olhar, agora com ênfase para a decisão: aplicar uma norma pode ser uma forma de obediência, mas nada garante que seja uma forma adequada de agir. Disso ressalta o aspecto finalístico das normas, ou seja, em toda norma subjaz uma razão para sua instituição e para sua observância, e é sobre tais razões que precisamos decidir – por que seguir a norma e a que ela se destina?, é o que propõe, por exemplo, Aarnio (2011).

Posso sintetizar a tradição da argumentação do seguinte modo:

- a. a prática do direito é enfatizada no momento da decisão, e decidir se confunde com a busca de razões argumentativas, em que a norma é apenas uma dentre várias razões para decidir um caso;
- b. busca-se a neutralização das pré-compreensões valorativas através da ideia de “acordo racional” – a justificação requer razões pelas quais pessoas racionais, num mesmo contexto prático, possam de modo geral concordar com a decisão;
- c. prevalece a ideia de historicidade segundo o contexto de decisão – isto é, a decisão volta-se para uma ideia de historicidade atrelada à sincronia do momento presente;
- d. o eixo do poder centrado no Judiciário;
- e. a univocidade do direito é buscada através da racionalidade da justificação da decisão e da jurisprudência – todo caso deve ser decidido de modo tal que possa ser replicado pelo judiciário, quando presentes as mesmas razões determinantes.

O derradeiro efeito dessa nova cultura é a absorção da interpretação pela argumentação, ou seja, os métodos da interpretação canônica e o trabalho de significação dos textos aparecem como argumentos possíveis para decidir racionalmente, sempre sujeito a relativizações, visto que, se mesmo diante da clareza do sentido normativo se instaura um conflito irreduzível à solução hipotética da norma, o juiz está obrigado a decidir e mostrar por que a norma é, sim, a solução adequada do caso, segundo seus fins e efeitos práticos, sobretudo numa situação de conflito com outros fins postos em contraposição. Com efeito, a interpretação, no velho sentido, não esgota a decisão; a dogmática, por sua vez, não se contenta com a atividade de ordenação das significações do texto, mas agora se dedica a catalogar argumentos mais usados pelos juízes e a testar racionalmente sua coerência e força. Em suma, rompe-se com o paradigma da interpretação.

Esse é o quadro geral.

#### 4.

Algo, contudo, parece ter se perdido na passagem abrupta da tradição do código para a tradição da argumentação. De um lado, parece haver entre muitos a sensação permanente de que o novo paradigma não trouxe a univocidade e controle pretendidos, o que motiva até mesmo certo apego à velha tradição de pensar o direito; de outro lado, há também quem dobre a aposta em sistemas de argumentação cada vez mais sofisticados, racionalmente medidos e avaliados, sempre com a pretensão de aperfeiçoamento, cujo resultado é um sincretismo metodológico confuso e muito pouco operativo – para citar um exemplo, a alteração na LINDB incluiu diversos aspectos da nova tradição que convivem ainda, no mesmo texto legal, com conceitos da velha tradição, o que deveria causar certa perplexidade ao jurista atento.

Mas a teoria da argumentação teria falhado? Alguém verdadeiramente acredita que o erro está no excesso de fluidez argumentativa da nova tradição? Deveríamos retornar à velha tradição do código e encobrir no não-dito todas as nossas mais íntimas convicções de justiça e de poder? Ou deveríamos conceber um método ainda mais sofisticado, ainda mais rigoroso, para que nossa humanidade tão falha possa correr ainda mais riscos de errar?

Parece-me que o problema está antes em nossas expectativas quanto ao pensamento jurídico, e não propriamente nas tradições em si mesmas, que não revelam muito mais do que o apetite da comunidade dos juristas para tomar decisões relevantes e o arranjo de forças de uma sociedade em torno de certos pactos de poder, seja para a expansão de liberdades até então inexistentes seja pela conservação de estruturas de poder já estabelecidas.

Parece-me, na verdade, que a mudança de tradição foi menos radical do que poderia ser.

A prática da argumentação no direito brasileiro se consolidou ainda como um processo de descoberta, devido aos aspectos da própria teoria de Robert Alexy, mas também e sobretudo em função da passagem muito mal concebida e refletida da tradição dos códigos para a tradição da argumentação. Alteraram-se os artifícios, a metodologia, mas leito cultural continua sendo a ideia forte de direito como univocidade – ou seja, essa passagem parece não ter se descolado tanto assim da ideia de direito como certeza. Na prática, a argumentação é uma forma reciclada de criar uma metodologia jurídica orientada pela cognição e muito pouco dialógica, o que faz com que os debatedores tenham a sensação de que o juiz está sempre equivocado quando a decisão não atende às suas convicções próprias de decidir.

Nossa proposta não passa pela otimização da teoria, mas, sim, pelo esclarecimento do que está em jogo quando falamos de interpretação e argumentação.

Proponho enxergamos a presença simultânea e reciprocamente alimentada entre interpretação e argumentação, aqui percebido como convicção sobre as significações e o teste prático da justificação dessas convicções diante de interlocutores efetivos – nesse sentido, falo de uma *visão compreensiva da interpretação* ao lado de uma *visão realista da argumentação*.

Primeiro, precisamos deixar claro que a decisão possui uma dupla finalidade: o fim imediato de suspender a incerteza e o fim maior de estabelecer um equilíbrio de poder numa sociedade plural – essas são as bases de uma ética da decisão jurídica, que aqui me limito apenas a afirmar, assim, tão simplesmente, sem poder explicar em maiores detalhes. Nesse sentido, o juiz é alguém que precisa decidir e que não escolhe as questões que decide, e decisão se orienta simultaneamente ao estabelecimento de uma certeza jurídica para o caso e para o possível equilíbrio do antagonismo na sociedade. A pressuposição da tradição do código, contudo, é de um juiz que não decide, e com isso sustenta uma espécie prática de direito descolada poder. Ainda hoje muito de nós flerta com a ideia de que os juízes não devem ter o poder de decidir, que a decisão é uma operação vinculada pela cognição, como se fosse possível falar do direito sem a dimensão intrínseca do poder. Numa sociedade cada vez mais complexa e plural, parece, contudo, uma ingenuidade supor que o judiciário não possa tomar decisões no verdadeiro sentido da palavra. Decidir verdadeiramente é uma imposição política.

Assim, no lugar de entender o judiciário como agente concretizador de normas ou como agente racional que institui decisões corretas segundo critérios de racionalidade prática, prefiro ver o juiz por uma definição muito singela: o *terceiro entre duas partes antagônicas*. Sem pretensões audaciosas de racionalidade da decisão e dispensando, porque já sem sentido, a ideia forte de unidade do sistema, aposto então na atividade do juiz pautada pela ética da tolerância, sobre o

que já escreveu nosso professor João Maurício Adeodato (2012). Numa sociedade multicultural, em que a hierarquização de valores e as noções de verdade se tornam questões bastante desafiadoras, mas na qual o juiz figura inevitavelmente como mediador do antagonismo, o que resta é o fino equilíbrio na distribuição do poder – essa é a tarefa de decidir bem.

Posto isso, como pensamos que se dá a relação entre interpretação e argumentação? Inspirado num belo ensaio de Paul Ricoeur (2008, p. 153-ss) sobre esse mesmo tema, e bebendo também de Marcelo Dascal (2005, p. 642-ss), vejo uma relação dialética entre a interpretação como forma de compreensão do mundo e a argumentação como necessidade de sustentação das convicções interpretativas, nos seguintes termos:

- a. a interpretação nesses termos é compreensiva, isto é, consiste na maneira como o entendimento do mundo ocorre: na interpretação não há qualquer pretensão metódica de captura do sentido, ocorre simplesmente pelo encontro ou pela  *fusão de horizontes* (Gadamer, 2014), em que nunca um signo é o mesmo signo, porque interpretado a partir das pré-compreensões atuais do interprete; mas que é sempre aquilo que resulta de certas tradições de compreensão<sup>1</sup> – dessa maneira, prevalece uma  *noção diacrônica da história* (nem anacrônica nem sincrônica), em que o contexto de produção e o contexto de decisão se influem mutuamente, naquilo que podemos resgatar de Dworkin (2014) como “romance em cadeia”, isto é, uma interpretação que se soma a outras num contexto simbólico em permanente construção.
- b. Mas essa ideia de interpretação é ainda ingênua e pouco operativa – como afirma Ricoeur, a narrativa precisa se afirmar entre outras tantas formas possíveis; ela é desafiada, por assim dizer – logo, a argumentação advém como necessidade de sustentação de uma decisão interpretativa que se quer ver obedecida e duradoura, de modo que entram em cena as técnicas argumentativas que levam em conta não só epifania do sentido que ocorre ao intérprete, mas, sobretudo, a necessidade de estabelecer essa interpretação diante de um interlocutor  *atual e presente* – dispensa-se, contudo, o recurso à univocidade e à racionalidade, tal como clama a tese da otimização dos princípios, pois os argumentos entram como tópicos do discurso,  *topoi*, sem pesos pré-estabelecidos.

Dispensaremos assim a ideia de decisão correta? Sim, essa é a proposta. No seu lugar, o que fica? À moda de Nietzsche, que empregava termos como forte e fraco, bom e mau – falava também Nietzsche em “má-consciência”, “boa vontade”, “direito forte” etc, numa espécie de gradação da potência, sem pretensão de unidade, mas unicamente para demonstração da consistência e da força –, sugiro talvez falarmos de  *boa ou má decisão, decisão forte ou decisão fraca*, a partir da consistência dos seus argumentos para sustentar uma convicção interpretativa perante outros, num ambiente em que múltiplas convicções se desafiam mutuamente. Aliás, nada disso é estranho para nós: ao tratar com o cliente, o advogado não costuma dizer que há um “bom direito” sobre o caso? O que seria um “bom direito”? Um direito forte, uma tese substanciosa, algo com grandes chances de obter sucesso. Mas não se diz ao cliente que há um direito correto, errado, irracional etc. – nada disso parece fazer sentido numa conversa coloquial, só há direito certo e errado na imaginação do jurista moderno, e dos incautos que acreditam ainda nessa cultura. A intuição não engana: o direito bom é aquele capaz de

---

<sup>1</sup> Em síntese, sustenta a hermenêutica gadameriana (2014) que: i) a interpretação é essencialmente circular, em que os contextos de produção e de interpretação se interpenetram; ii) uma interpretação bem-sucedida passa por uma espécie de “fusão de horizontes”; iii) e a consciência histórica e a tradição linguística se encontram nesse processo de expansão dos significados.

prevalecer, simplesmente isso. É um direito forte e consistente, e justo por isso capaz de superar teses pretensões contrárias.

Vejam, a força de uma decisão não decorre diretamente de sua razão jurídica. O Supremo redefiniu por completo a redação “homem e mulher” presente no § 3º do art. 226 da CF, para dar por reconhecidos os efeitos jurídicos da união homoafetiva. Mas o Supremo também atribuiu sentido à expressão: “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”, do art. 5º, para permitir a execução da pena a partir da condenação confirmada em segunda instância. A primeira decisão até hoje opera efeitos, tornou-se um marco nas relações civis. Mas a segunda foi revista três anos depois. O que diferencia essas duas decisões? A qualidade de seus fundamentos? Bem...

Tudo o que eu disse até aqui parece ser exótico ao direito tributário. Temos essa impressão pelo fato de que o direito tributário é excessivamente normatizado, induzindo a ideia de que basta conhecer bem as normas para saber operar o direito, ou seja, uma ideia de que a literalidade e a subsunção resolvem quase tudo. Mas essa é uma falsa impressão. A vida prática mostra que o raciocínio jurídico no direito tributário é muito menos linear do que se imagina.

Vejam só:

O que é “tratamento tributário adequado” devido às cooperativas? Cabe a incidência de PIS e COFINS nas receitas de cooperativas médicas decorrente de serviços prestados a seus pacientes? Esse tema, que até hoje aguarda definição em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, não pode ser resolvido sem a indagação mais ampla e complexa sobre a finalidade de uma cooperativa de trabalho – A que serve, afinal, uma cooperativa? É justo tributá-la como empresas, em que medida? São essas as perguntas subjacentes.

A opção pelo regime de INSS substitutivo da folha deve ser feita pelo pagamento da contribuição sobre a receita no primeiro mês de competência, segundo a lei, mas o que ocorre se o pagamento for parcial? E se o contribuinte declara o INSS sobre a receita, compensando a escrituração na folha, ou seja, dando demonstração inequívoca de sua opção, mas por problemas de caixa atrasa apenas o primeiro pagamento? É razoável que o regime mais gravoso seja cobrado retroativamente? Notem que, apesar da clareza do texto da lei no sentido de se exigir o pagamento do primeiro mês de competência para materializar-se a opção jurídica pelo regime substitutivo de apuração da contribuição previdenciária, o CARF já relativizou a exigência e considerou como manifestação inequívoca de opção apenas a realização de declarações pelo contribuinte, apurando a contribuição pela receita bruta.

Quando a segregação de atividades de uma empresa possui substância econômica? E em que casos deve ser considerada fraudulenta? Nada na lei indica haver proibição para segregação da atividade de uma empresa que, eventualmente, possa provocar a redução de tributos... então, como decidir? Aliás, quase nenhuma atuação envolvendo planejamento tributário abusivo poderia se resolver unicamente por normas ou argumentos racionais – há sempre uma convicção interpretativa oculta, que avalia todo o contexto da tomada de decisão econômica pelo contribuinte e implica certa noção de justiça fiscal.

Como podemos ver, complexidade não falta no direito tributário para encontrarmos formas de raciocínio que escapam ao argumento subsuntivo ou a univocidade do argumento racional, reclamando uma dialética entre *convicção sobre os textos/fatos* e *argumentação com base no caso*.

É certo, porém, e encerro por aqui, que o direito tributário possui um *topo* argumentativo que se destaca em relação a outras esferas do direito. Em virtude do princípio da legalidade e da igualdade tributária, o direito tributário resiste fortemente a decisões casuísticas – toda tese jurídico-tributária precisa enfrentar o *desafio da generalização*, ou seja, precisamos demonstrar quase sempre que o silogismo decorrente da interpretação é bem-sucedido na prova da generalização, que consiste na seguinte formulação: o fato singular é um tipo generalizável da hipótese da norma geral que tem nesse fato uma forma adequada de aplicação. Em outras palavras, precisamos sempre explicar: Por quais razões devemos generalizar esse fato como uma hipótese da norma interpretada? Esse é um tópico da argumentação inescapável, a que toda convicção interpretativa precisará se conformar – daí o sucesso de uma teoria com forte conteúdo sistemático como a do Professor Paulo de Barros Carvalho, tão forte e viva.

## Referências

- AARNIO, Aulis. *Essays on The Doctrinal Study of Law*. London: Springer, 2011.
- ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ATIENZA, Manuel. *Curso de Argumentación Jurídica*. Madrid: Trotta, 2013.
- ÁVILA, Humberto. A Doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DASCAL, Marcelo. *Interpretação e Compreensão*. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2005.
- DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Argumentação Jurídica*. Barueri: Manole, 2014.
- GADAMER, Georg. *Verdade e Método*. Petrópolis: Vozes, 2014.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- RICOUER, Paul. *O Justo*. Tomo I. São Paulo: Martins Fontes, 2008.