

O SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO E A VALIDADE DA NORMA

THE TAX LEGAL SYSTEM AND THE VALIDITY OF THE RULE

Weslley Silva Melo¹

RESUMO: Este artigo buscou analisar a forma que no Brasil é importante a verificação da norma que se encontra no sistema de direito positivo. A determinação do conceito de validade vem sendo importante instrumento histórico para determinar tanto a existência, quanto o pertencimento da norma jurídica ao sistema jurídico tributário. Tal polissemia lexical, traz consigo distintas plurivocidade de acepções da forma de entrar da norma ao sistema de direito tributário o que pode refletir diretamente na economia ou incentivar o estudo de fontes do direito das mais variadas origens, como por exemplo o direito internacional, noções aplicadas pela Organização para o Desenvolvimento Econômico. Definir o conceito de uma expressão pressupõe escolher um sentido e abandonar outros possíveis, todavia, neste trabalho, partimos de uma premissa a positivista utilizando o direito comparado para investigação do sentido de ser norma válida no sistema de direito positivo, como ocorre o início da existência da norma e o fim de seus efeitos. Conforme os mecanismos doutrinários tradicionais, a diferenciação histórica de classes sociais dos sentidos atribuídos ao termo validade, O presente artigo descreve os critérios de ingresso da norma tributária ao sistema, sua condição de validade e seu tempo jurídico no ordenamento jurídico tributário.

833

Palavras-chave: Sistema. Validade. Tributação.

ABSTRACT: This article sought to analyze the way in which it is important in Brazil to verify the norm that is found in the positive law system. Determining the concept of validity has been an important historical instrument to determine both the existence and the belonging of the legal norm to the tax law system. This lexical polysemy brings with it different plurivocality of meanings of the way in which the norm enters the tax law system, which can directly reflect on the economy or encourage the study of sources of law from the most varied origins, such as international law, notions applied by the Organization for Economic Development. Defining the concept of an expression presupposes choosing one meaning and abandoning other possible ones. However, in this work, we start from a positivist premise using comparative law to investigate the meaning of a valid norm in the positive law system, how the existence of the norm begins and the end of its effects occurs. According to traditional doctrinal mechanisms, the historical differentiation of social classes of the meanings attributed to the term validity, This article describes the criteria for the entry of the tax rule into the system, its validity condition and its legal time in the tax legal system.

Keywords: System. Validity. Taxation.

¹Mestrando na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-graduado em Direito Tributário Empresarial e Planejamento Fiscal da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Advogado em São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade Estácio de Sá.

RESUMEN: Este artículo buscó analizar la forma como es importante en Brasil verificar la norma que se encuentra en el sistema de derecho positivo. La determinación del concepto de validez ha sido un importante instrumento histórico para determinar tanto la existencia como la pertenencia de la norma jurídica al ordenamiento jurídico tributario. Tal polisemia léxica trae consigo una distintiva plurivocidad de significados en el modo como la norma ingresa al sistema jurídico tributario, lo que puede reflejarse directamente en la economía o incentivar el estudio de fuentes del derecho de los más variados orígenes, como el derecho internacional, nociones aplicadas por la Organización para el Desarrollo Económico. Definir el concepto de expresión presupone elegir un significado y abandonar otros posibles, sin embargo, en este trabajo partimos de una premisa positivista utilizando el derecho comparado para investigar el significado de ser una norma válida en el sistema de derecho positivo, cómo se produce el inicio de la existencia de la norma y el fin de sus efectos. De acuerdo a los mecanismos doctrinales tradicionales, la diferenciación histórica de clases sociales de los significados atribuidos al término validez, Este artículo describe los criterios de ingreso de la norma tributaria al sistema, su condición de validez y su tiempo jurídico en el ordenamiento jurídico tributario.

Palabras clave: Sistema. Validez. Impuestos.

INTRODUÇÃO

A norma jurídica é o elemento de base do direito elemento do estudo e feição da validade da norma de verdadeiro pressuposto do Direito, todavia possui diversas acepções como verdade lógica, verdade analítica, ou verdade necessária. A compreensão da norma jurídica somente é possível a partir da noção de sistema jurídico.

Sob enfoque do sistema jurídico tributário, a validade e o estudo de suas classes resultam na previsibilidade e coerência na aplicação das leis sobre os ambientes de negócios garantindo ao estado meios de tributar que devem ser bem delimitados, isto porque a eficácia da norma e a institucionalização da sanção dependem da preexistência de um ordenamento jurídico. Um enunciado é dito válido se verdadeiro sobre todas as interpretações, ocorre que, quanto ao ingresso da norma no sistema a validade se mostra polissêmica, ora com sentido de existência, outro momento com sentido de pertencimento quando já incorporada em sistema de direito, também necessário indicar a relevância da sua delimitação para a realidade jurídica tributária.

Utilizar-se-á metodologia qualitativa, natureza aplicada e descritiva, o presente artigo, possui condão científico, conforme o doutrinador Cleber Cristiano Prodanov², será utilizado princípio de que o estudo de um caso em profundidade se considera representativo de muitos outros casos semelhantes.

² PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico - 2ª Edição. 2. ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013. v. 1. Pág. 126.

Portanto, na apresentação sucinta das razões sobre a validade da norma, análise sob a ótica doutrinária histórica e dos princípios que se mostra na origem, como vertente de confiança do sistema tributário, possibilitando projeções futuras, com maior previsibilidade, legalidade e segurança jurídica quando um dado enunciado pode ser válido em relação a outros enunciados.

MÉTODOLOGIA

O método aqui aplicado é de natureza aplicada, qualitativo e descritivo com nuances de revisão bibliográfica, possui em âmbito geral a importância do princípio de previsibilidade e coerência na aplicação das leis sobre as relações de negócios e envolvendo tributos as diferentes interpretações da doutrina quando ao conceito de sistema.

Com objetivo específico de análise no artigo científico o art. 107 e III do Código Tributário Nacional, obras doutrinárias como ÁVILA, H. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 8^a. ed. São Paulo: Noeses, 2021, CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007 e conhecimentos interpretativos sobre as dimensões de sistema e validade da norma tributária.

RESULTADOS

O resultado da pesquisa acerca da validade da norma e conceitos de sistema jurídico, com base nos elementos técnicos pelo referido tema é possível verificar as diferentes classificações e pluralidade de interpretações presentes na doutrina que traz ao operador do direito a necessidade de se resguardar em bases da formação da constituição de caráter rígido, apenas para a limitação do direito que se pretende manejar, tendo como vetor principal tanto a arrecadação como a prestação para qual a arrecadação se destina, como critério de pertencimento do sistema jurídico tributário.

O resultado da pesquisa é entender os aparatos utilizados da doutrina, de forma sincrética, sob o influxo de muitos preceitos constitucionais, necessário a cautela na aplicabilidade da lei para melhor eficácia e robustez do bem tutelado que se pretende destinar ao contribuinte ou Estado tal condição de pertencimento.

DISCUSSÃO

O instituto das isenções é retratado com o propósito de modificar a norma de determinado tributo pelas normas infraconstitucionais inseridas na ordem jurídica. Já o benefício fiscal é um regime especial de tributação em forma de isenção segundo artigos. 175 e 176 do Código Tributário Nacional³ e artigo 115 do Regulamento Aduaneiro.⁴

Para analisar com completude as nuances, limites extensivos e restritivos da validade da norma jurídica tributária é necessário delimitar seu campo transeunte qual seja o sistema jurídico de direito, aqui tratado o sistema jurídico tributário.

O jurista e filósofo austríaco Kelsen PA (1986)⁵ sempre deu ênfase e atenção para situação de que todas as normas do sistema convergem para um único ponto, isto é, para dar fundamento de validade à constituição positiva a concepção de axioma da norma jurídica e seu ingresso no sistema. Distingua o mundo do ser, próprio das ciências naturais, do dever ser, no qual o Direito estava situado, gerando de forma unitária ao conjunto, também a multiplicidade de normas com caráter de homogeneidade.

Segundo o dicionário da língua portuguesa⁶ sistema possui duas principais acepções, a primeira é o conjunto de elementos, concretos ou abstratos, intelectualmente organizados, já a segunda trata-se do conjunto das instituições econômicas, morais, políticas de uma sociedade, a que os indivíduos se subordinam.

836

Dentre as diversas acepções, destaca-se neste trabalho a corrente doutrinária da linguagem expressando o direito e suas dimensões na linguagem natural, técnica, científica e filosófica, aqui tratada nas interpretações de doutrinadores como Paulo de Barros SP (2017), Fabiana Del Padre Tome SP (2018), Lourival Villa Nova SP (2023) e outros infra referenciados.

Também, com acepções pragmáticas e de outras doutrinas esparsas ao constructivismo lógico semântico, como a jusnaturalista, positivista, pós-positivista e realismo jurídico⁷ conforme se pode exprimir de decisões do Conselho Nacional de Justiça e do Superior Tribunal de Justiça, o que será oportunamente abordado.

³ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm acessado em 29 mar. 2024.

⁴ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm acessado em 29 mar. 2024.

⁵ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito, 8ª edição. São Paulo; Editora WMF Martins Fontes, 2011, pág. 40

⁶ <https://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario> acessado em 16 ago. 2024

⁷ <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2019/08/simplificacao-realismo-fiscal-e-integracao-marcam-plano-plurianual-2020-2023> acessado em 19 ago. 2024.

O vocábulo sistema, em análise considerando a polissemia do termo, para a doutrinadora Fabiana SP (2015) em sua obra⁸ possui, origem etimológica da palavra “sistema” vocábulo da língua grega, provinda de “syn-istemi”, que resulta no entendimento de o construído ou composto.

A referida doutrinadora também cita os conhecimentos de Tercio SP (2015)⁹, “na sua significação mais extensa à ideia de uma totalidade construída, composta de várias partes.

A compreensão de sistema jurídico exige que seja examinada a relação entre as normas jurídicas e demais elementos não normativos, resultando em definições, critérios de classes. Nesse diapasão pode ser considerado como sinônimo de ordenamento jurídico sendo cabal sua não distinção referente a unidade e o fundamento do sistema.

Entre os estoicos descreve-se como a ideia de ‘totalidade bem ordenada’, todavia segundo Lourival SP (2023)¹⁰, sistema consta de preposições normativas seguidas de outras, ou seja, uma continuidade normativa.

Quando se trata de sistema tributário na concepção constructivista diz respeito ao conjunto de normas jurídicas, este inteiramente relacionado o artigo 3º do Código Tributário Nacional Tributo, que informa a definição de tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A forma como a norma se organiza para fins de cobrança de tributos acontece em praticamente tudo que se possa ter, comprar, vender ou consumir, sendo, portanto, a composição de parte da completude do sistema jurídico tributário.

Há leve distinção entre o termo sistema de direito e ordenamento jurídico, por certo que segundo a sintaxe lógica a forma estrutural dos signos que representam outros signos sendo diversos, possuem ligeira divergência de interpretação, todavia o doutrinador Paulo (2017) considera os termos referidos como alto teor de sinonímia, tal entendimento, segue os saberes de Lourival SP (2023)¹¹, que informa em sua obra “Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo” diferença entre sistema e ordenamento jurídico, o primeiro presente caráter normativo e regulador, o segundo envolve a execução prática dessas mesmas questões regulatórias. Portanto, o sistema jurídico é a parte prática e o ordenamento jurídico é a teoria,

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário, São Paulo: Noeses, Cap. 2.

⁹ *Conceito de sistema no direito*, p. 9.

¹⁰ VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2023, pág 32.

¹¹ VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2023, pág 31.

interligados pela experiência. A linguagem teórica advinda de uma camada de linguagens anteriores resultante na teoria.

Logo, o conjunto de direito positivo são regras postas considerado sistema, configurando a ideia de totalidade construída, bem como composta de várias partes e elementos intelectualmente organizados.

Tal assertiva distingue-se dos saberes do doutrinador Gregório Robles ES (2017)¹², que não considera sinônimos os termos sistema de direito e ordenamento jurídico. Afirma que o texto construído a partir da interpretação descritiva do direito positivo seria o “sistema”.

Gregório Robles também propõe a ideia de que desse esforço de construção racional de sentidos, existe apenas aquilo que se chama ordenamento jurídico, texto bruto. Logo o sistema de direito para Gregório Robles ES (2017) seria a interpretação do ordenamento jurídico, este como texto bruto, aquele como interpretação descritiva do direito positivo.

Celso de Barros (2019) na obra *Direito Tributário e Tributação*, entende que ao conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos dá-se o nome de “Sistema Tributário Nacional”.¹³

Destarte, entendimento de Celso de Barros Correia Neto (2019), traz consigo o viés procedimental para norma adquirir validade no sistema de direito tributário, tal como, em sentido amplo e estrito. Em sentido amplo pelas disposições constitucionais, leis, decretos, portarias, e todos os demais elementos do ordenamento jurídico que se possa exprimir a ideia de respeito a exigências fiscais.

Aqui temos a função de pertencimento pela matéria abordada, tanto a estrutura, como o conteúdo, assim como a semântica norteiam as normas integrantes de determinado sistema. A ordem indica hierarquia com disposições que muito embora não estejam todas elas justapostas, estão compostas na completude do sistema tributário de forma escalonada. Em referência à pirâmide de Kelsen PA (1960), os decretos devem ser produzidos e aplicados conforme as leis, que respeitam as leis ordinárias e complementares, que por sua vez devem ser subordinadas a Constituição Federal de 1988.

¹² ROBLES, Gregorio. Ordenamiento, sistema ámbito: la función comunicacional de la dogmática jurídica in CARVALHO, Paulo de Barros; ROBLES, Gregório (Coordenadores). *Teoria Comunicacional do Direito: diálogo entre Brasil e Espanha*, v. II.

¹³ <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa#:~:text=Ao%20conjunto%20das%20regras%20destinadas,de%20%E2%80%99CSistema%20Tribut%C3%A9rio%20Nacional%E2%80%99D>. acessado em 25 ago. 2024.

Isso significa que, a formalização da norma em enunciado e posição que ela ganha existência no sistema jurídico tributário define seu grau de eficácia, validade e vigência, todas subordinadas a lei maior.

O contrato social descrito pelo escritor suíço Jean-Jacques Rousseau EU (2011)¹⁴, como sendo é um acordo entre indivíduos para se criar uma sociedade, e só então um Estado, pode ser um dos pontos de partida para interpretação jusnaturalista ou positivista da existência da norma no ordenamento jurídico, todavia o pacto de associação, não de submissão, pela lógica do doutrinador Celso de Barros Correia Neto rigor na formalização da norma, eis que presente a norma introdutora e a norma introduzida. Isso significa que, para cobrar tributos, há todo um conjunto de diretrizes que precisa ser respeitado pelo Poder Público, de início da própria Constituição Federal de 1988.

Para o doutrinador Paulo SP (2017)¹⁵, é o sistema que toma uma posição consciente a respeito das diretrizes sobranceiras estabelecidas pela Lei Suprema, Constituição Federal, é o que chamamos de “sistema constitucional tributário” podemos entender segundo os dizeres do referido doutrinador que é o conjunto de normas Constitucionais que regulam a atividade tributária, sendo estrutura lógica quais as normas podem ser revogadas sem imputar a ruína de um sistema.

839

A Constituição Federal de 1998 regula a matéria no Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”), entre os artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, além de diversas outras disposições tributárias esparsas pelo corpo da Lei Maior, artigos 163 a 169 reservado às finanças sobre a composição do sistema de direito tributário. Infra Lei maior, temos o Código Tributário Nacional, também as leis complementares responsáveis pela veiculação das normas gerais em matéria de Direito Tributário.

Paulo de Barros SP (2018) em sua obra “Direito tributário, linguagem e método”¹⁶ dá enfoque a primeira seção da matéria tributária na Constituição Federal de 1988 que dedica-se aos seus princípios gerais, informando as leis que são adequadas para criação dos mesmos, em

¹⁴ Curato, Nicole (2010) “Venezuela: Democratic Possibilities,” edited by Brendan Howe, Vesselin Popovski and Mark Notaras, Democracy in the South: Participation, the State and the People. Tokyo: United Nations University Press. p.36-38

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método, São Paulo: Noeses. Segunda Parte, capítulo 1, item 1.1.1 “Sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito” e item 1.3 “Princípios Constitucionais Tributários”;

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método, p. 56.

seguida as limitações do poder de tributar em seus aspectos material pessoal, formal e mais variados, além das três seções seguintes que regulamentam competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, compartilha também, o conhecimento de que o Sistema Constitucional Tributário está sujeito a uma série de princípios constitucionais, Princípio da legalidade - (Art.5º, II e Art.150, I da CF); Princípio da isonomia - (Art.5º e Art.150, I da CF); Princípio da anterioridade - (Art. 150, III a, da CF); Princípio da irretroatividade - (Art.150, III a, da CF); Princípio da capacidade tributária - (Art.145, §1º da CF); Princípio da uniformidade - (Art.151, I da CF); Princípio da inconstitucionalidade - (Art. 5º, LXII da CF); Princípio de proteção fiscal - (Art. 5º, LXIX, da CF). Princípio da irretroatividade - (106 do CTN), o artigo 9º do Código Tributário Nacional todos com alto valor axiomático, a repetição desses dispositivos e a ausência de outros princípios constitucionais não afetam o teor de restritividade diante do intérprete.

Tudo isso concatenado e aplicáveis a todos os níveis da federação, por seguinte, temos no sistema de direito tributário brasileiro as leis que instituem e disciplinam a cobrança de cada um dos tributos em todos os entes federativos da república, o que segundo Celso de Barros DF (2019)¹⁷ agrega nestes atos normativos e os reúne num mesmo “sistema” é a noção de tributo.

Em que pese a referida hierarquia constitucional, há de se considerar a norma introdutora que seria o veículo introdutor da outra, introduzida, logo Tárek Moysés Moussallem em sua obra *Revogação em Matéria Tributária SP* (2015)¹⁸ ressalta a ideia de que as regras jurídicas vêm aos pares.

A norma introdutora consiste em norma referencial que se pauta a construir o seu objeto por meio de proposições bem amarradas lógica e semanticamente de modo a introduzir outra norma ao sistema a partir da positivação.

Para norma ser incluída no sistema tributário, deve-se também observar as nuances da unidade do ordenamento jurídico, a norma fundamental como pressuposta, a norma fundamental como norma de reconhecimento, a norma fundamental como norma posta, a coerência do ordenamento jurídico, havendo contradições é a antinomia que trata de tal introdução da norma no sistema de forma viciosa ou mutilada.

¹⁷ <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa#:~:text=Ao%20conjunto%20das%20regras%20destinadas,de%20%E2%80%99CSistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional%E2%80%99D.> acessado em 25 ago. 2024.

¹⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses. Capítulo 3, item 3.7

Sobre a “reforma tributária” previsto na Emenda Constitucional 132, promulgada pelo Congresso Nacional em dezembro de 2023 é correto afirmar que o modelo tributário atual e o modelo reformador são ambos válidos e eficazes pois possuem a capacidade de fazer efeito e estão existentes no mundo jurídico, de forma positivada e aptas a cumprirem seu viés teleológico¹⁹.

Sobre a forma de ingresso no sistema pela norma, a validade trazida por Hans Kelsen IT (2011) tem caráter de pressuposto de existência da norma no sistema, o doutrinador Norberto Bobbio compreende o sistema do direito com advindo também da cultura histórica, momento qual os princípios formam o direito, todavia não de forma absoluta. Para Bobbio sistema são todas as perguntas que pressupõem o conhecimento da função que tem o sistema normativo de caracterizar uma dada sociedade, também como imperativo e infinitivo.

Sobre essas questões para caracterizar o sistema, há duas proposições, sendo normas de comportamento e de estrutura, as normas de comportamento pelo Norberto Bobbio (2005) tratam de toda proposição prescritiva está formada por dois elementos constitutivos.

Já as normas de estrutura se manifestam como proposição prescritiva, cujo valor é a validade, e não como proposição descritiva, cujo valor é a veracidade.

Logo, há de questionar, o termo validade refere-se à qualidade da norma que efetivamente faz parte de um ordenamento jurídico em determinado momento ou a capacidade de um ato, lei ou contrato de produzir determinados efeitos legais no sistema a qual se propõe, tal questionamento resulta na delimitação da validade como fenômeno de existência da norma.

Segundo o dicionário da língua portuguesa²⁰ sistema possui duas principais acepções, a primeira sendo a qualidade ou condição de algo que se encontra em condições de produzir os efeitos dele esperados; valimento, a segunda sendo utilidade ou proteção, assim a interpretação lógica sintagmática ou literal, quando o signo representa outros signos.

Já a doutrina define de forma mais aplicada, com utilidade ao fim especial ou individual que se propõe o intérprete, como Hans Kelsen IT (2011)²¹ versa que a validade é especial forma de existência de uma norma e circunstância de, efetivamente, disciplinar comportamentos.²²,

¹⁹ A teleologia é o estudo filosófico dos fins, isto é, do propósito, objetivo ou finalidade.

²⁰ <https://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario> acessado em 16 ago. 2024

²¹ “(...) Quando se diz: ‘uma norma vale’, admite-se essa norma como existente. ‘Validade’ é a específica existência da norma, que precisa ser distinguida da existência de fatos naturais, e especialmente da existência dos fatos pelos quais ela é produzida” (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*, p. 3)

²² “(...) Eficacia es condición de la validez de una norma jurídica, a saber, en el sentido de que una norma jurídica pierde su validez si deja de ser eficaz o si pierde su eficacia. Eficácia tiene que añadir-se a la ‘puesta-en-validez’ de una norma

Pontes de Miranda SP (2001), afirma que é Atributo da norma compatível com aquela que programou a sua criação²³, Alf Ross EU (2013)²⁴ define a validade como aptidão para vir a ser aplicada por um tribunal.

Alf Rossa por ser um jurista e filósofo dinamarquês, além de professor de Direito Internacional, tratou sua supramencionada definição de validade nos ditames de sua escola doutrinária, pois foi um dos fundadores do realismo jurídico escandinavo. Nesse diapasão voltado ao estudo de conceitos jurídicos fundamentais, bem como do conjunto de comportamentos e posturas emocionais dos destinatários do direito.

Já Robert Alexy, em breve síntese dos seus ensinamentos, traz consigo a validade como forma de compatibilidade da norma do direito positivo com padrões religiosos, racionais ou humanos, em acepção ampla.

As significações supra informadas representam as mais variadas correntes doutrinárias, seja da linguagem natural, técnica, científica e filosófica, também, com acepções pragmáticas como a jusnaturalista, positivista, pós-positivista e realismo jurídico, cada qual interpreta de forma concisa a entrada e saída da norma no sistema como pressuposto de validade, existência no sistema.

Sobre as formas de interpretação da norma introdutora e norma introduzida no sistema tributário, há no Código Tributário Nacional disposição expressa sobre as possibilidades que devem servir de norte aos intérpretes, a primeira trata-se da interpretação literal, segundo artigo III, e a integrativa conforme artigo 107²⁵, que impõe o viés histórico, teleológico e sistemático da interpretação da norma. Por seguinte o artigo 108 do Código Tributário Nacional: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária

jurídica para que ésta no pierda su validez. No para adquirir la validez, sino para seguir siendo válida, una norma jurídica tiene que ser eficaz. Pues una norma jurídica adquiere su validez ya antes de poder ser eficaz; un tribunal aplica en un caso concreto una ley recién promulgada y que, por lo tanto, no pudo todavía ser eficaz, aplica normas jurídicas válidas. Pero una norma jurídica no es considerada como válida si permanece durante un largo tiempo ineficaz” (KELSEN, Hans. *Validez y eficacia del derecho*, p. 72).

²³ “Para que algo valha é preciso que exista. Não tem sentido falar-se de validade ou de invalidade a respeito do que não existe. A questão da existência é questão prévia. Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-se em validade ou em invalidade” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, p. 7).

²⁴ “(...) somente os fenômenos jurídicos no sentido mais restrito – a aplicação do direito pelos tribunais – são decisivos para determinar a vigência das normas jurídicas. (...) A efetividade que condiciona a vigência das normas só pode, portanto, ser buscada na aplicação judicial do direito, não o podendo no direito de ação entre indivíduos particulares” (ROSS, Alf. *Direito e justiça*, p. 60).

²⁵ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm acessado em 21. Set. 2024.

utilizará sucessivamente, na ordem indicada; I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade.”

Nesse nuançe para o direito positivo a norma possui viés de ser interpretada como e considerada é considerada válida apenas com a condição de pertencer a um sistema de normas, a uma ordem que, no todo, é eficaz.

Todavia, conceitos estrangeiros são aplicados especialmente pelo poder executivo e poder judiciário de modo a performar fundamentação válida sobre determinado conteúdo, estas não prevista por lei introdutora, tampouco por lei introduzida.

Assim, a eficácia é uma condição de validade; uma condição, não a razão da validade. Uma norma não é válida porque é eficaz; ela é válida se a ordem à qual pertence é, como um todo, eficaz.

Para Paulo de Barros Carvalho, a validade é uma relação de pertinência da proposição jurídica com o sistema, logo, a dedutibilidade da dinâmica jurídica deve ser considerada e também os processos dos órgãos estabelecidos pelo normal, a conduta humana de formalizar o enunciado de forma a existir no plano do direito tributário, mesmo que possua mutilações em sua composição, à exemplo a ausência de algum requisito da regra matriz em determinada lei tributária não retira seu caráter de pertencimento ao sistema tributário, sinônimo de ordenamento jurídico, devendo ao mínimo estar de conformidade com os processos e órgãos estabelecidos pela Norma.

843

A jurisprudência dos Estados Unidos possui vasto material aplicado sobre a Teoria do Propósito Negocial como um fundamento para a análise da legitimidade das operações tributárias, é empregada para verificar a validade do planejamento tributário e a lisura na reorganização societária, se não haver um propósito negocial o planejamento pode ser considerado abusivo.

Muito embora a premissa da Teoria do Propósito Negocial tenha origem advinda do realismo jurídico, qual concede a autoridade julgadora poderes amplos para definir jurisprudência nova com base no seu entendimento do caso, tal contraponto é utilizado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, sem prévio aviso aos contribuintes.

Sem previsão legal da norma introdutora ou introduzida especificando tais princípios, valores ou mesmo a fonte de tal entendimento, a Câmara Superior de Recursos Fiscais aplica rotineiramente tais interpretações estrangeiras advindas do fenômeno da globalização. Há

exemplo da aplicação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da Teoria do Propósito Negocial é o Acórdão 91-002.429²⁶ da 1ª turma julgado em 18 de agosto de 2016.

É notar que, mesmo que a discricionariedade, o sistema rígido brasileiro proveniente do “civil law”, disponha de robusto regramento para planejamentos e manobras legais de planejamento tributário, mesmo que a reorganização do contribuinte fosse realizada de acordo com as normas legais, ela foi ignorada por falta de propósito negocial, reconhecendo a multa qualificada de simulação.

A própria formação e estruturação do Estado brasileiro compreende caráter de previsibilidade, todavia a aplicação de conceitos estrangeiros sem o prévio embasamento na jurisprudência ou na legislação pétrea impõe ao que se conhece como sistema tributário nacional de forma estrita e limitada ao título VI da Constituição Federal de 1988, sendo de sumária importância que todas as normas constitucionais que se relacionam de maneira direta ou indireta com essa espécie sejam devidamente consideradas.

Diante dos saberes de Paulo de Barros Carvalho “o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei”.²⁷ Tal interpretação demanda mais do que uma análise meramente literal para que possamos compreender o comando legislado, de qual outra forma se controlaria a atuação e os limites do Estado, senão compreendendo a intenção de seus representantes.

844

A interpretação extensiva envolve a tensão entre os princípios da legalidade estrita e da busca pela justiça fiscal, em matéria de isenção tributária pode ser relacionada com diversos princípios constitucionais conforme supramencionado, tributação deve ser amparada por texto legal, pela devida legalidade clássica, qual torna previsível suas intenções, deve haver uma norma plausível como critério de finalidade para efetiva medida, o que se justifica tanto na legislação como na situação econômica e social à época da medida aplicada²⁸.

Há portanto, a teoria solidária, qual reconhece elementos internacionais, a flexibilização do positivo, também encontrado em outras dimensões como pós positivismo²⁹ é uma instância meta teórica que critica e aperfeiçoa o positivismo em que o conhecimento humano não é

²⁶

<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2016-08-18;9101-002.429,6514409> acessado em 21 set. 2024.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 140.

²⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 47.

²⁹ Robson, Colin (2002). Real World Research. A Resource for Social Scientists and Practitioner-Researchers (Second Edition). Malden: Blackwell. 624 páginas. ISBN 0-631-21305-8

baseado no incontestável, em bases pétreas, mas em hipóteses. É o contra-argumento da teoria clássica³⁰, assim como do Estado mínimo, que restaria extremamente debilitada prejudicando o contribuinte com tais indicações e atuações em setores politizados, pois, em muitos casos, não existem bases claras para se guiar, sendo a hermenêutica, instituto para guiar a lei na sociedade atual, pois irrazoável pensar que caberia em um Codex toda as situações de hipótese de incidência e planejamento lícitos e atuação do estado em fomentar certo setor.

É certo que a informação do setor econômico que se encontra mais debilitado poderia o Estado atuar de forma concisa, no entanto, por muito, o que vemos é a proteção da arrecadação pelas vias extrafiscais, com decisões administrativas ou judiciais que privilegiam dinâmica extra lei.

Logo emerge o entendimento, conforme os saberes de Paulo de Barros Carvalho, de que *“o quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos preceitos constitucionais genéricos, que irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos.”* Tem-se o apontamento de que o amplo e minucioso estudo crítico e pragmático encartado numa constituição rígida acarreta na rigidez sistemática do sistema tributário, aqui não tratando essa abstração como mera carta em branco para o interprete, nem mesmo como alusão de funcionalismo ou sistemas políticos, mas sim como sistemas de pesos e contra presos, quais devem ser formalizados sem ignorar preceitos fundamentais, ou aplicar legislação estrangeira que carece de padrões objetivos com intuito de melhoria do sistema.

845

Há profunda importância na verificação do observador do sistema jurídico, este que pode afirmar se uma norma existe ou não, segundo Pontes de Miranda³¹ o momento delicadeza deste ponto de vista está em não descrever de forma correta os casos em que a norma jurídica foi produzida sem fundamento de validade.

Em sua obra *“tratado de direito privado*, Pontes de Miranda expõe de forma concisa *“Os juristas que não distinguem o não existente e o nulo, excluem a classe nula, e tropeçam com ela a cada momento, porque o Direito, histórica e sistematicamente, alude a ela. Ao pretenderem tratá-la como sinônimo de não-existente, cometem erro de lógica (confusão entre “nulo” no sentido de não ter todos os elementos componentes, de modo que os que têm não operam, e ‘não existente’)”*.

³⁰ Humberto. Planejamento Tributário. RT: São Paulo, V. 98, p 74/85, 2006

³¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, p. 8

Como síntese do trabalho prestado, à fenômenos que se relacionam intimamente com a validade da norma no sistema tributário, são estes a eficácia e a vigência.

A ‘eficácia jurídica’ é a aptidão da norma em produzir efeitos, sua incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato relatado no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. Segundo o doutrinador Paulo de Barros Carvalho SP (2023)³² é o fenômeno que acontece com as normas vigentes, sempre e quando os fatos jurídicos se instalam. São vigentes, os eventos do mundo social nelas descritos se realizam, sendo técnica ou social.

A existência da norma transcreve-se na sua aptidão de ser apreciada pela jurisdição, tal como critério de efetividade jurídica. A norma válida produzida de acordo com a norma de competência, pelo veículo introdutor, sendo este seu suporte físico, com resquícios da enunciação, logo, o efeito da validade é a vigência e a eficácia, nos termos dispostos pela própria norma, sendo conceito limítrofe.

O estar no sistema, por si só, já é suficiente para que se possa afirmar que a norma é, pelo menos presumivelmente, válida. Vide saberes de Paulo de Barros Carvalho.

Uma norma inválida é uma contradição, pois dá a ideia de que ela não existe. Há aplicabilidade da validade em cada um dos três planos de manifestação, no entanto, nas lições de Paulo de Barros Carvalho o estar no sistema, por si só, já é suficiente para que se possa afirmar que a norma é, pelo menos presumivelmente, válida, remetendo ao suporte físico e juízos condicionais.

846

Existe distinção entre os planos da validade e da existência das normas jurídicas, se por um lado seria inadequado falar de norma que existe e não é válida, pois valer é a especial forma de existir de uma norma, há no ordenamento normas invalidas devido a entendimentos diversos que só são revogadas diante dos apontamentos da invalidade

O sentido sendo Paulo de Barros Carvalho SP (2017)³³ entende-se pela atividade de interpretação dos textos jurídicos repassados por um percurso de geração de sentido estruturado em diversos planos jurídicos, sendo este o início da validade da norma, seu ingresso no sistema, a partir da formalização, com indícios da enunciação. Expressado pelo conjunto de significações no plano dos enunciados prescritivos, o conjunto de significações normativas em juízo hipotético-condicional e as relações de coordenação e subordinação entre normas. Logo, Mesmo que norma revogada desaparecesse do sistema jurídico, mas não necessariamente do

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 59

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 70.

ordenamento jurídico. Consequência disso é que uma norma revogada pode se manter eficaz e válidas para certas situações jurídicas por determinação legal e continuará ser aplicada pelos juízes

Portanto, para o jurista é necessário que a validade no direito tributário e seu sistema seja distinguida da existência de fatos naturais, e especialmente da existência dos fatos pelos quais ela é produzida, de modo a separar a ciência do direito do plano político que se confundidos trazem à trona contrariedades lógicas e pragmáticas que fogem ao rigor metodológico a qual o próprio sistema se baseia em sua completude que não se torna completa.

Destarte, o quadro das imposições tributárias encontra-se sob o influxo de muitos preceitos constitucionais genéricos, como bem-dito pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, sendo, portanto, necessário, a cautela na criação norma isentiva e na sua aplicabilidade para melhor eficácia e robustez do bem tutelado que se pretende ao destinar ao contribuinte tal condição isentiva.

CONCLUSÃO

A interpretação extensiva em matéria de validade da norma tributária deve ser compreendida nos moldes em que a sociedade é dinâmica e exige medidas adequadas ao seu grau de complexidade, no entanto, deve ser considerado também a origem positiva e de estrita legalidade, que podem ser relacionadas com diversos princípios constitucionais, em destaque no que tange a entrada da norma ao sistema tributário.

As diferentes classificações e pluralidade de interpretações presentes na doutrina, traz ao operador do direito a necessidade de se resguardar em bases da formação da constituição de caráter rígido, no entanto, apenas para a limitação do direito que se pretende manejar, tendo como vetor principal tanto a arrecadação como a prestação para qual a arrecadação se destina, como critério de pertencimento do sistema jurídico tributário.

A existência de determinada norma no sistema é precisa ser distinguida da existência de fatos naturais, e especialmente da existência dos fatos pelos quais ela é produzida, vez que, as fontes do direito são diversas, sendo necessário delimitar a atuação do estado, sob pena de ausência de previsibilidade mínima para exercício do contraditório ou para resguardar direitos e valores pelos contribuintes.

A entrada e revogação da norma no sistema jurídico tributário não deve resultar na ruína do ordenamento jurídico, portanto, a cautela sobre os elementos que compõe o sistema, em sua

completude que não se completa, trata-se além de inteligências axiomáticas de regramentos normalizadores.

Destarte, o quadro das imposições tributárias encontra-se sob o influxo de muitos preceitos constitucionais genéricos, como bem-dito pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, sendo, portanto, necessário, a cautela na aplicabilidade da lei para melhor eficácia e robustez do bem tutelado que se pretende ao destinar ao contribuinte ao Estado tal condição de pertencimento.

REFERÊNCIAS - LIVROS E CAPÍTULOS DE LIVROS

- ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CURATO, Nicole. Venezuela: Democratic Possibilities. In: HOWE, Brendan; POPOVSKI, Vesselin; NOTARAS, Mark (Org.). Democracy in the South: Participation, the State and the People. Tokyo: United Nations University Press, 2010. p. 36-38.
- KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.
- KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- KELSEN, Hans. Validez y eficacia del derecho. Buenos Aires: Eudeba, 1960.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. São Paulo: RT, 2012.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em matéria tributária. São Paulo: Noeses, 2019.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- ROBLES, Gregorio. Ordenamiento, sistema y ámbito: la función comunicacional de la dogmática jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros; ROBLES, Gregorio (Coord.). Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha. v. II. São Paulo: Noeses, 2015.
- ROBSON, Colin. Real world research: a resource for social scientists and practitioner-researchers. 2. ed. Malden: Blackwell, 2002.
- ROSS, Alf. Direito e justiça. São Paulo: Edipro, 2000.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2018.
- VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2023.

REFERÊNCIAS – ARTIGOS E PERIÓDICOS

ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 98, p. 74-85, 2006.

REFERÊNCIAS – DOCUMENTOS ELETRÔNICOS

BRASIL. *Código Tributário Nacional* (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 ago. 2024.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Sistema Tributário Nacional*. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>. Acesso em: 25 ago. 2024.

LEXML. *Acórdão do CARF*. Processo nº 9101-002.429,6514409. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;camara.superior.recurso.s.fiscais;turma.1:acordao:2016-08-18;9101-002.429,6514409>. Acesso em: 21 set. 2024.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Simplificação, realismo fiscal e integração marcam Plano Plurianual 2020-2023*. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2019/08/simplificacao-realismo-fiscal-e-integracao-marcam-plano-plurianual-2020-2023>. Acesso em: 19 ago. 2024.

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. *Vocabulário ortográfico da língua portuguesa*. Disponível em: <https://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>. Acesso em: 16 ago. 2024.

<https://www.fenabreve.org.br/Portal/conteudo/conteudo/balancosemestral2> autores - QUADRA AA, AMÂNCIO AA. A formação de recursos humanos para a saúde. *Ciência e Cultura*, 1978; 30(12): 1422-1426.