

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUIZ VIDAL DA FONSECA JÚNIOR

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E LIMITES PRAGMÁTICOS DE SUA IMPOSIÇÃO POR
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2023

LUIZ VIDAL DA FONSECA JÚNIOR

**SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E LIMITES PRAGMÁTICOS DE SUA IMPOSIÇÃO POR
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação de Mestrado apresentada à
Banca Examinadora do Programa de Pós-
Graduação em Direito da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo PUC-
SP, sob orientação do Prof. Dr. Robson
Maia Lins.

SÃO PAULO

2023

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho a Lúcia, que sempre esteve ao meu lado,
me encorajando nesta trajetória.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, Professor Doutor Robson Maia Lins, por todo acompanhamento e dedicação nas orientações durante o desenvolvimento da presente dissertação de Mestrado.

Também agradeço aos demais professores e colegas do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP, pelas trocas de conhecimento e ensinamentos significativos.

Por fim agradeço também a minha revisora e amiga, Professora Doutora Danielle Batista, que acompanhou minha trajetória e zelou pela minha escrita.

"As palavras vivem mais do que os feitos".

Píndaro

RESUMO

O presente estudo remete a alguns tópicos bastante importantes e essenciais para a compreensão do direito sob o ponto de vista da filosofia da linguagem e da teoria comunicacional, com o auxílio essencial da semiótica, bem como dos elementos presentes numa relação comunicacional. Para tanto, cogita-se das origens do conhecimento desde os antigos gregos e a transição ocorrida com o advento da já citada filosofia da linguagem. Após esta abordagem, analisa-se a questão dos novos vetores do conhecimento. Alguns elementos da lógica formal serão analisados enquanto instrumentos essenciais para pensar corretamente o fenômeno jurídico. Também será realizada uma análise da estrutura formal da norma jurídica, e, também, da norma jurídica de incidência tributária. Ademais, serão tratados aspectos contemporâneos da pragmática enquanto significado como uso, a teoria dos atos de fala, as implicaturas conversacionais e a ética do discurso. Será trazido, também, os elementos materiais e relacionais da pragmática. Ao fim, será feita uma abordagem da sanção tributária e de como a pragmática se manifesta na linguagem do direito positivo, bem como os limites dessa linguagem.

Palavras-chave: Paradigma do Conhecimento. Semiótica e Comunicação. Direito e Lógica. Pragmática na Contemporaneidade. Regra Matriz. Sanção Tributária. Limites Pragmáticos.

ABSTRACT

This study refers to some very important and essential topics for understanding law from the point of view of the philosophy of language and communicational theory, with the essential help of semiotics, as well as the elements present in a communicational relationship. Therefore, the origins of knowledge since the ancient Greeks and the transition that occurred with the advent of the aforementioned philosophy of language are considered. After this approach, the issue of new vectors of knowledge is analyzed. Some elements of formal logic will be analyzed as essential instruments to think correctly about the legal phenomenon. An analysis of the formal structure of the legal norm will also be carried out, as well as the legal norm of tax incidence. Furthermore, contemporary aspects of pragmatics as meaning as use, speech act theory, conversational implicatures and discourse ethics will be addressed. It will also bring the material and relational elements of pragmatics. In the end, an approach will be made to the tax sanction and how pragmatics manifests itself in the language of positive law, as well as the limits of this language.

Keywords: Knowledge Paradigm. Semiotics and Communication. Law and Logic. Pragmatics in the Contemporary. Matrix Rule. Tax Sanction. Pragmatic Limits.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	10
1	PROPOSIÇÕES INICIAIS.....	12
1.1	Do conhecimento revirado.....	12
1.2	A desconfiança da palavra: Platão.....	13
1.3	A desconfiança dos sofistas e da palavra: Aristóteles.....	15
1.4	Da reviravolta linguística: o deslocamento da percepção.....	17
2	SEMIÓTICA E TEORIA COMUNICACIONAL.....	21
2.1	Linguagem como um bem.....	21
2.2	Linguagem, língua e fala.....	21
2.3	Dos signos.....	23
2.4	Enunciação e enunciados.....	24
2.5	Linguagem e direito.....	25
2.6	Semiótica e direito.....	27
2.7	Direito positivo em comunicação.....	28
3	DIREITO E LÓGICA.....	30
3.1	Lógica e formalização.....	30
3.2	Lógica e a importância de seu estudo aplicado.....	32
3.3	Os mundos lógicos.....	32
3.4	Aspecto intersubjetivo essencial da prescrição jurídica.....	34
3.5	Direito e redução formal.....	35
3.6	Heterogeneidade semântica e pragmática das normas jurídicas.....	35
4	A PRAGMÁTICA NA FILOSOFIA CONTEMPORÂNEA.....	37
4.1	Sintaxe, semântica e pragmática.....	37
4.2	Wittgenstein e a concepção de significado como uso.....	39
4.3	A teoria dos atos de fala.....	41
4.4	Grice e as implicaturas conversacionais.....	47
4.5	Habermas: pragmática universal e teoria da ação comunicativa.....	51
4.6	A ética do discurso.....	53
4.7	Os componentes materiais da pragmática.....	54

4.8	Os componentes relacionais da pragmática.....	55
5	DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	59
5.1	A regra-matriz de incidência: tributária ou não.....	59
5.2	Critérios da hipótese.....	62
5.3	Critérios do consequente.....	63
5.4	Teoria e prática da regra-matriz.....	64
6	SANÇÃO TRIBUTÁRIA.....	67
6.1	Noções fundamentais.....	68
6.2	Da norma jurídica.....	71
6.3	A sanção no direito tributário.....	72
6.4	Dos tipos de sanções tributárias.....	79
6.5	Sanção por tributo não arrecadado.....	81
7	LIMITES PRAGMÁTICOS.....	86
7.1	Limites pragmáticos norteadores das sanções tributárias.....	86
7.1.1	Sobreprincípios constitucionais.....	89
7.1.2	Sobreprincípio da segurança jurídica.....	89
7.1.3	Os sobreprincípios da justiça e da isonomia tributárias.....	91
7.1.4	O princípio da legalidade.....	97
7.1.5	O princípio da irretroatividade e as normas sancionatórias.....	99
7.1.6	O princípio do não-confisco em face das normas sancionatórias.....	100
7.1.7	O princípio da capacidade contributiva e o direito tributário sancionatório.....	103
7.1.8	Os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório na dosimetria da sanção tributária.....	103
7.2	Limites pragmáticos da razoabilidade e da proporcionalidade.....	107
7.2.1	Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como instrumento de concretude no direito tributário sancionatório.....	109
7.2.2	Teorias pós-positivistas e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade sob a influência aristotélica.....	112
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	119
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	122

INTRODUÇÃO

O conhecimento, segundo o estudo apresentado, deixa de ser uma reprodução mental do real e passa a ser a sua constituição para o sujeito cognoscente. A verdade, como resultado da correspondência entre a formulação mental e essência do objeto significado linguisticamente, perde o fundamento, por que não existem mais essências a serem descobertas, já que os objetos serão criados linguisticamente. A verdade das proposições conhecidas se apresenta vinculada ao contexto em que o conhecimento se opera, a depender do meio social, do tempo na história e das vivências da pessoa que busca o conhecimento.

Ao contrário de Platão e de Aristóteles, já não existem verdades absolutas. Passamos a saber das coisas por que conhecemos a significação das palavras tal como elas existem numa língua e por fazemos parte de uma cultura. Na verdade, o que conhecemos são construções linguísticas ou interpretações que se reportam a outras construções linguísticas, todas elas condicionadas pelo contexto social e cultural constituído por uma língua. Nesse sentido, o objeto do conhecimento não são as coisas em si, mas as proposições que as descrevem, porque delas decorre a própria existência dos objetos.

O direito positivo será visto como um corpo de linguagem com cunho, também, prescritivo. Será o direito, sobretudo, linguagem jurídica. Por ser materializado em linguagem, cuja unidade elementar é o signo, a semiótica aparece como uma das técnicas mediante a qual o direito positivo poderá ser investigado.

Aplicando esta técnica ao direito positivo, teremos o plano sintático, o plano semântico, o plano pragmático. O plano sintático terá lógica como forte instrumento; no plano semântico teremos a possibilidade de analisar os conteúdos de significação atribuído aos símbolos positivados; e na pragmática poderemos observar o modo como os sujeitos se utilizam da linguagem jurídica.

O direito não será apenas linguagem, mas linguagem inserida num contexto de comunicação, se apresentando, assim, como um fenômeno de comunicação. O direito, sob este prisma, será sistema de mensagens, incertezas no processo comunicacional, produzidas pelo homem e por ele utilizadas com a finalidade de reger o comportamento humano em direção a valores que o homem almeja realizar.

Aqui, irá surgir a pragmática dentro da visão da filosofia contemporânea, onde teremos as concepções de significado como uso, a teoria dos atos de fala, as implicaturas, a teoria da ação comunicativa e a ética do discurso.

Após a análise de todos esses aspectos de prática, teremos o conceito de norma jurídica dentro da teoria da regra matriz de incidência propugnada pela escola do constructivismo lógico e semântico. Serão tecidas considerações sobre as hipóteses de incidência, bem como o consequente desta hipótese.

E tão importante quanto os aspectos citados anteriormente, teremos a questão da sanção tributária e sua importância para a arrecadação de tributos, onde serão tecidas considerações acerca da definição e dos tipos de sanção tributária, e da sanção por tributo não arrecadado.

Ao fim, teremos o que denominamos limites pragmáticos, que nada mais serão do que aspectos jurídicos que o direito elege, e, se aplicados na questão da sanção tributária, irão permitir uma tributação mais justa e isonômica entre os contribuintes de uma determinada sociedade.

1 PROPOSIÇÕES INICIAIS

1.1 Do conhecimento revirado

Este capítulo se inspira no que o Professor Paulo de Barros Carvalho denomina de se oferecer de modo expresso e incisivo os fundamentos de uma concepção jurídico-filosófica antes do começo propriamente dito da matéria que no futuro será proposta.

Desta sorte, o principal móvel a ser proposto e estudado será o de controlar e vigiar o conteúdo do trabalho de forma bastante efetiva, e, por que não dizer, produtiva.

Além de assumir tal critério de plano, no decorrer do texto, será explicar a importância de se agregar sempre uma linguagem, a mais exata possível, e será visto o porquê disto, bem como explicar, também, as categorias da semiótica e da comunicação. Tudo isto sob a análise da Lógica Formal enquanto método do pensamento claro e correto.

E, finalmente, tudo o que foi dito aplicado ao setor do Direito, e, tendo como foco a norma jurídica. Desta maneira, estar-se-á a fazer o que o citado Professor denomina de construção do jurídico.

Precisamente, neste contexto, este capítulo, e os outros capítulos subsequentes se inserem, na medida em que irá analisar o surgimento dos aspectos semânticos dos primeiros tempos, a linguagem e o deslocamento da percepção, a Lógica como grande e imensa ferramenta para o bem conhecer, o mundo da natureza e o mundo dos homens e suas relações, terminando na estrutura primordial da norma jurídica logicamente formada.

Por hora, não deter-se-á nos aspectos valorativos do fenômeno jurídico, da formação dos sistemas, classes. No momento será realizada uma pequena viagem pelo mundo do conhecimento, da forma como era e de como ficou graças a alguns luminares que se detiveram sobre o tema de forma crítica e sincera, aspectos de linguagem e Lógica.

1.2 A desconfiança da palavra: Platão

Vencer e convencer pela força da palavra e do argumento. Da palavra vazia, da palavra na maior parte das vezes sem sentido, da palavra solta ao vento, da palavra pela palavra, da palavra sem essência, do palavrório, do barulho das palavras, da palavra bonita, da palavra doce, da palavra dos amantes.

Não, por mais que sejamos levados a tal pensar, não estamos lendo, ouvindo ou sendo invadidos por enganos e não pensares do mundo como se afigura hoje aqui e alhures. Mundo contemporâneo e seus algoritmos, gente que se pensa gente, gente que pensa que pensa. Multidões de niilistas, céticos e místicos de ocasião.

Estamos na Grécia, pois é, na época quem que viveram os maiores de todos, Sócrates, Platão e Aristóteles, pais do pensar ocidental.

Quando se começa a estudar acerca do conhecimento, a forma de como se pode conhecer as coisas, as coisas nelas mesmas, a descrição destas coisas, se nota uma grande e profunda desconfiança sobre a linguagem, a palavra, as letras, e toda comunicação feita entre seres humanos por parte dos primeiros pensadores da humanidade.

Um dos principais a se debruçar sobre o tema, Platão não vai nem a um extremo nem ao outro extremo quando cogita acerca do papel da linguagem no conhecimento humano.

A Filosofia se baseava na hipótese de que o ato de conhecer estaria presente na relação entre o objeto e o sujeito e que a linguagem se prestava a expressar a ordem objetiva das coisas no mundo.

Era pensamento corrente que através da linguagem a pessoa se conectava ao objeto pois representava a sua essência.

Existia, para este movimento, uma correspondência entre as ideias e as coisas que eram, por sua vez, descritas pela linguagem, o ser humano mantinha uma relação com o mundo anterior a qualquer formação da linguagem.

O ato de conhecer como uma reprodução do mundo real, sendo a verdade resultado da correspondência entre a reprodução e o objeto referido. Uma proposição era considerada verdadeira quando demonstrava a essência do real já que a linguagem era uma cópia do mundo.

Neste estado de coisas o estudo do conhecimento era feito a partir do sujeito e do objeto e da relação entre ambos. Sendo a linguagem encarada como elemento secundário do conhecer.

Segundo este ponto de vista, existia um mundo que se bastava e que seria refletido pelas palavras ou revelado por atos de consciência e que somente depois poderia ser comunicado aos outros através da linguagem.

Esta, a linguagem, não era a condição do conhecimento, mas um espelho da realidade, como ela se apresentava e era conhecida pelo elemento humano.

Platão afirmava que as palavras não representavam propriamente os sons, mas apresentavam a essência das coisas. Não se trata de imitação do tom e das formas das coisas, mas de seu próprio ser.

Uma palavra é justa e certa na medida em que traz a coisa à apresentação, na medida em que é a apresentação da coisa em si própria. As coisas possuem qualidades objetivas, relações e diferenças em si próprias. E quando lidamos com elas, temos de nos orientar de acordo como essa natureza das coisas. Não poderemos agir com liberdade com relação às coisas, mas observar e respeitar a sua essência.

O estudo do conhecimento, neste contexto, foi sempre feito a partir do sujeito, do objeto, ou da relação instaurada entre o sujeito e o próprio objeto.

Em termos de sequência, teríamos a filosofia do ser, a filosofia da consciência, e após, todo este conhecer seria transformado em palavras e comunicado a todo o corpo social.

Como afirma Flusser, acerca dos gregos, foram eles que nos ensinaram que podemos vislumbrar através das aparências (fenômenos) aquilo que nelas transparece, que se torna compreensível, e a descoberta do compreensível dentro dos fenômenos equivale a desvendar a verdade¹.

Entre o convencionalismo, que considera a significação como fruto de mera convenção humana, e o naturalismo, segundo o qual cada coisa tem um nome por natureza, nosso filósofo se orienta por uma posição intermediária entre estes dois pontos extremados, e, considerando a essência da linguagem e de sua função no conhecimento humano, conclui que existiria uma afinidade natural entre o som e sua

¹ FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

significação. Se os seres não estão sempre do mesmo jeito, eles devem possuir uma existência própria que lhes é inerente².

As coisas possuem qualidade objetiva, relações e diferenças nelas mesmas. Quando lidamos com as coisas temos de nos orientar de acordo com sua natureza.

A linguagem refletiria a essência do mundo objetivo, o pensamento como uma visão do ser ideal, cabendo à linguagem apenas refletir a retidão do mundo, a ordem divina das coisas. A tarefa única da linguagem consistiria na expressão adequada da ordem objetiva das coisas.

O extremo propugnado pelos naturalistas gregos, ontológicos de primeira ordem, conforme Manfredo Araújo Oliveira: “acreditava que as coisas valiam por elas mesmas, as palavras somente revelariam a sua essência”³.

A vingar tal interpretação, chegaríamos ao absurdo de só termos uma língua geral no mundo, o que é falso. Prova desta falsidade são os cursos e cursinhos de língua espalhados pelo orbe.

Assim como somente acreditar no valor intrínseco das palavras, teríamos apenas no globo palavras onomatopaicas, o que é profundamente restritivo, inviável mesmo até certo ponto.

Muito excelente tudo, mas se esqueceu nosso Filósofo de que a linguagem é uma criação de humanos, de seres humanos, e uma de nossas principais características é a de sermos, não raro, sujeitos a cometer grandes acertos e maiores erros.

Partindo desta premissa, de todo irrefutável, a linguagem serviria tanto para os acertos, como para os muitos erros, já aqui começamos a vislumbrar a tentativa de se encontrar um meio de trazer certeza ao pensamento.

Assunto para mais tarde.

1.3 A desconfiança dos sofistas e da palavra: Aristóteles

Aristóteles em sua obra faz uma recapitulação do que até então tinha sido dito ao mesmo tempo em que faz um balanço crítico do estágio e do estado dos pensamentos nesta área da linguagem.

² PLATÃO. **Crátilo, ou sobre a correção dos nomes**. Tradução de Celso de Oliveira Vieira. 1. ed. São Paulo: Paulus, 2014.

³ OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Reviravolta Linguístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Loyola, 2015, p. 22.

Segundo Marilena Chauí “nosso analisado tem por hábito, antes de expor suas ideias sobre uma questão ou mesmo um tema, relatar o que pensaram e disseram os antecessores, tomando uma direção logo depois”⁴.

Em que sentido isto. No sentido de se dar um novo acesso, uma nova reflexão com relação aos temas, até aquele momento, abordados.

Seja prescrutando de uma maneira inovadora acerca dos mecanismos em jogo na realização de nosso saber. Ao mesmo tempo em que não se afasta da temática tradicional desde sempre que é o plano do discurso humano. Sempre atrelado ao conhecimento do real.

Para este Filósofo existe a separação entre a palavra e as coisas nelas mesmas e procura elaborar a teoria da significação, reafirmando aquela separação, e teorizando acerca das mesmas. Existe uma diferença entre a linguagem e o ser, e sendo a linguagem um elemento secundário em relação ao real.

Para Aristóteles, apesar da distância existente entre a linguagem e o ser, aqui sendo um gentil discípulo de Platão, sem aquela não existe acesso possível ao mundo do ser.

No mundo existiriam as coisas do mundo, em seguida a escrita, e aqui surge a alma humana como elemento mediador entre as coisas do mundo e as coisas da escrita. Existiriam as coisas nelas mesmas, sendo incessantemente percebidas pelo espírito, sendo a linguagem humana um símbolo do real enquanto convenção das gentes, mera reprodução do real.

Note que permeia todo este raciocínio a eterna desconfiança das coisas sociais e do mundo das pessoas. A permanência da essência é um pressuposto como fundamento da unidade do sentido.

Permanece uma distância entre a linguagem e o pensamento, sendo a linguagem imperfeita essencialmente. Mas, necessária, tendo em vista que existe a comunicação entre os homens, isto somente sendo possível se as palavras tiverem unidade de sentido.

A linguagem não sendo símbolos arbitrários eleitos pelo grupo social e entram em relação com as coisas pelos conceitos e pelas palavras. A linguagem só é possível pelo ser.

⁴ CHAUI, Marilena. **Introdução à história da filosofia**. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2018, v. I, p. 84.

1.4 Da reviravolta linguística: o deslocamento da percepção

No século passado houve uma mudança no padrão e na forma com que as coisas eram conhecidas. A filosofia da consciência deu lugar à denominada filosofia da linguagem, sobretudo, por meio da obra de Ludwig Wittgenstein, no que foi denominado de movimento do Giro-Linguístico.

Por meio deste novo posicionamento, ou uma nova e interessante maneira de se ver o mundo, a linguagem deixa de ser uma mera espectadora dos objetos neles mesmos e da consciência humana para tornar-se, ela própria, uma condição para a formulação do conhecimento.

Dardo Scavino provoca:

No nosso mundo, os animais e as pessoas morrem; no mundo dos xamãs, os animais quebram-se e as pessoas perdem-se. Deus havia criado um mundo e o Homem da Ilustração parecia ter-lhe imitado. A linguagem, por seu turno, já não é uma, é múltipla, e cria, por conseguinte, diversos mundos, cada um com seus seres, seus acontecimentos e seus fatos. Cada um de nós habita sem dúvida um mundo, mas já não há, como se supunha, um só mundo⁵.

A relação deixa de ser entre um sujeito e um objeto, mas sim uma relação entre linguagens. A linguagem criando o sujeito ela própria, bem como a realidade que a circunda.

Inexiste, como vimos algumas linhas atrás, um mundo situado nele mesmo, nem mesmo uma essência ínsita nas coisas para ser descoberta.

Desde então, somente teremos o mundo e as coisas, e as essências na linguagem. Não haverá mais correspondência entre linguagem e objeto. O objeto é criado pela linguagem. E, aqui, teremos diversos exemplos de como se apoderar de uma linguagem cria e molda todo o mundo de uma pessoa, das coisas ao seu redor, dos eventos naturais de cada organização social.

Como ensina com acuidade Mélika Quelbani⁶ que, então, podemos dizer que, teoricamente a cada signo deve corresponder um objeto que é a sua significação, mas que, na realidade, a significação de uma palavra é seu uso correto dentro de um determinado meio social e de acordo com as regras gramaticais deste meio.

⁵ SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. Tradução de Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014, p. 22.

⁶ QUELBANI, Mélika. **O Círculo de Viena**. Tradução de Marcos Marcionilo. 1. ed. São Paulo: Parábola, 2009.

O revolucionário de tudo isto é que o ser humano somente conhece o mundo quando o constitui linguisticamente em seu intelecto.

Não existe mais o objeto ele mesmo, muito menos algo em essência pura na natureza. O conhecimento passa a ser a sua constituição para o sujeito cognoscente. A partir daí todos os objetos serão criados linguisticamente. A verdade passa a operar dentro do contexto social no qual será formulada.

Como ensina Fabiana Del Padre Tomé:

A experiência sensorial é imprescindível ao ato de conhecimento. Essa experiência, porém, não se resume ao mero contato com a coisa-em-si, exigindo, para que se opere, a interpretação dos fenômenos que se nos apresentam. É mediante o contato com essa interpretação que construímos outras interpretações mais elaboradas, denominadas significações conceituais. Em ambos os casos (interpretação primeira e fixação da significação conceitual), faz-se presente a linguagem, sendo-nos lícito afirmar que esta não se restringe a transformar a realidade efetiva em realidade conceitual: mais que isso, a linguagem é o meio pelo qual se criam essas duas realidades⁷.

A verdade se torna relativa. Vai sempre depender do meio social na qual será criada, da linguagem. Tudo o que conhecemos serão construções linguísticas que irão se reportar a outras construções linguísticas.

O mundo, as coisas do mundo, as essências não terão uma significância ínsita. O significado irá emergir a partir da utilização de signos linguísticos e no seio de uma comunidade linguística.

O homem quem dá significado às coisas quando relaciona a palavra e aquilo que ela representa, conjuntamente com outras palavras, que juntas formarão uma definição.

Aqui faremos uma abordagem leve de um movimento bastante interessante surgido na cidade de Viena, na Áustria.

Tratou-se, como já dissemos, do surgimento de um grupo de pensadores que se reuniam regularmente para discutir aspectos novos desta moderna percepção de mundo.

Neste sentido, ilustra Mélika Quelbani que:

⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 13.

É preciso ressaltar que a Universidade de Viena era particularmente propícia à constituição de tais grupos, porque assim atraía filósofos e cientistas de todos os matizes, graças a sua especificidade de tradição empirista. Com efeito, desde 1895, essa universidade abrigava uma cátedra de filosofia das ciências indutivas, especialmente voltada para as ciências da natureza⁸.

Estes pensadores atribuem à linguagem como sendo o meio ou instrumento por excelência do saber científico. Sendo a linguagem o instrumento do conhecimento como também a forma através da qual o mesmo conhecimento será controlado.

Para se compor um discurso científico, é imprescindível se manifestar por meio de uma linguagem rigorosa, linguagem esta que aplicaria este rigor aos dados apreendidos do mundo. Sem precisão na arte de se expressar não haveria ciência.

Como bem descreve Paulo de Barros Carvalho, sempre cumpre advertir que uma das características do Círculo era a atitude aberta e antidogmática existente nas discussões, em que todos se mostravam dispostos a submeter suas teses à crítica dos demais⁹.

Dentre os representantes desta nova elite intelectual encontravam-se filósofos, físicos, sociólogos, matemáticos, psicólogos, lógicos e juristas. Sim, até juristas participavam destes encontros. Hans Kelsen participou de alguns. E outros nomes como o de Rudolf Carnap, Hans Hanh e Otto Neurath, pontificaram no movimento.

Contudo, abertura científica nunca combinou com fascismo radical e ignorância.

Com a ascensão do nazismo, cada vez mais ameaçador e intolerante com o livre debate das do pensamento, os encontros e o próprio movimento foram sendo reduzidos e seus líderes procurando refúgio em outros países para escapar da segunda grande guerra e seus horrores. Tudo foi num crescendo que terminou por haver uma diáspora de seus membros¹⁰.

Infelizmente, e, após os esforços de todos os principais que nos antecederam, hoje em dia perde sentido a frase de que uma das ânsias fundamentais de toda a

⁸ QUELBANI, Mélika. **O Círculo de Viena**. Tradução de Marcos Marcionilo. 1. ed. São Paulo: Parábola, 2009, p. 8.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

¹⁰ QUELBANI, Mélika. **O Círculo de Viena**. Tradução de Marcos Marcionilo. 1. ed. São Paulo: Parábola, 2009.

raça humana seja a de tentar compreender, governar e modificar o mundo, e descobrir alguma ordem no mesmo¹¹.

Mas, resistimos, e, após a aventura do surgimento do esforço do conhecimento, iremos nos deparar com nova tentativa de colocar ordem no turbilhão.

Mas, antes, temos que nos comunicar. Fenômeno que nos individualiza e que nos causa confusão.

Bem assentados todos estes aspectos e, frisando a importância da reviravolta linguística a partir dos escritos do Filósofo Wittgenstein, podemos afirmar que sim, existem obviamente dados físicos independentes da linguagem. Apenas através da linguagem, contudo, poderemos conhecer, identificar e transformar objetivamente os mesmos.

¹¹ FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

2 SEMIÓTICA E TEORIA COMUNICACIONAL

2.1 Linguagem como um bem

Se define a linguagem como tudo aquilo que pode ser útil ao homem e que pode também ser objeto de apropriação. Tudo que é vantajoso a um dado fim e que pode ser possuído por outrem.

Todos os linguistas consultados geralmente se referem à linguagem como um bem de alto valor a ser preservado, seja porque tenha uma utilidade imensa que escapa ao nosso entendimento, até pelo seu uso corriqueiro, seja pelo fato de que possa ser apropriada enquanto patrimônio imemorial das gentes.

Neste sentido, podemos concluir que a língua com a qual nos comunicamos é um bem, visto ser extremamente útil ao homem, podendo ser apropriada.

A utilidade da língua é inquestionável, segundo Benveniste, “pois é na linguagem e pela linguagem que o homem se constitui como sujeito de direitos e como portador de obrigações em face de seu grupo social”¹².

2.2 Linguagem, língua e fala

A linguagem forma a realidade de cada povo, através dos hábitos sociais dos mesmos grupos humanos, de suas atitudes e de seus costumes.

Ao tomarmos a linguagem como nosso ponto de partida, teremos que perquirir acerca do que seja língua, linguagem ela mesma e fala.

Língua segundo aqueles que se dedicaram aos estudos da linguagem é um sistema de regras artificialmente constituídas por uma comunidade do discurso. Fala é um ato de seleção e atualização da língua.

Serão as combinações que uma comunidade realiza o código da língua com o propósito de se construir o pensamento.

E não somente com estas combinações, mas não haverá conhecimento também sem um sistema de referência, pois o ato de conhecer também se estabelece por meio de relações associativas condicionadas pelo horizonte cultural

¹² BENVENISTE, Émile. **Problemas de linguística geral I**. 4. ed. Campinas: Pontes/Editora da Unicamp, 1995, p. 286.

daquele que conhece mais as coordenadas de tempo e de espaço em que serão processadas.

Este aspecto do conhecimento em que juntamos a linguagem conjuntamente com o pertencimento a determinada comunidade social irá influenciar fortemente os valores de verdade e de falsidade de uma proposição.

A verdade será atribuída quando identificarmos a presença de certos critérios, critérios estes também condicionados pela língua falada por aquele que conhece, conjuntamente com os referenciais de uma comunidade a qual o sujeito pertença.

Assim, além da linguagem, da língua, da fala, da comunidade objetivada, do sistema de referência, o conhecimento será erigido, através da linguagem autorreferenciada.

E os exemplos abundam quando tratamos da língua enquanto aspecto que realiza e inaugura a realidade.

No vulgo, tanto a linguagem quanto a língua, como também a fala, representam uma e a mesma coisa. Do ponto de vista daqueles que estudam o tema, existe uma divisão para efeitos didáticos, sobretudo. Mas, tanto a linguagem, quanto a língua, e não esquecendo a fala, são aspectos diferentes de um amplo processo que é o ato de comunicar humano.

Importante ressaltar que, no decorrer das gerações, dos séculos e das civilizações, a linguagem sofreu modificações em seu conceito, tudo de acordo com o meio social da qual brotava, e que o termo é usado para designar não somente a linguagem humana, mas também para se referir a outros campos do conhecimento da humanidade.

O termo linguagem já foi usado como uma expressão do pensamento, já foi pensada, também, como um instrumento de comunicação entre as pessoas e como um instrumento de interação entre os sujeitos.

Como expressão do pensamento, a palavra representaria o que vai pelo espírito do homem; aqui notamos algo de pensamento grego envolvido. Como instrumento de comunicação surgiriam as figuras do emissor, receptor, mensagem, código, contexto e canal. E como instrumento de interação deu origem às teorias da argumentação e da semiótica discursiva.

Para o efeito deste estudo, podemos tomar a linguagem como um sistema de sinais convencionais pelos quais os sujeitos interagem um com os outros. Nesta definição podemos constatar a linguagem como um sistema que foi contratado por

uma comunidade e que permite que esta mesma comunidade possa interagir entre seus membros.

Como leciona Gabriel Ivo:

A linguagem permite que percepções de nossa atividade da vida cotidiana possam ser observadas e contadas em outros contextos, ou seja, possam transmitir-se. Os eventos da vida só se tornam objetivos por meio da linguagem. Precisamos falar sobre eles, do contrário, ficam misteriosos, distantes¹³.

Serão consideradas como linguagem tanto os atos de comunicação por palavras, como serão considerados também linguagem qualquer outro tipo de sinal que surja, tais como: cores, gestos, desenhos, sinais sonoros.

Bom repetir para que fixemos bastante bem que a comunicação humana engloba estes três elementos. Que a linguagem sofre o influxo dos tempos e das épocas. É um termo multifacetado. E que pode vir por sinais escritos ou não.

2.3 Dos signos

Na tampa do vidro que contém a tinta de sua caneta tinteiro existe uma estrela branca de seis pontas. No botão de seu monitor um círculo cortado por uma reta que o rompe e para no meio deste mesmo círculo. No teclado, onde você aciona as teclas que irão gerar sua dissertação futura uma infinidade de setas para cá e para lá. No dispositivo de som, bolinhas de cor verde e bolinhas de cor vermelha a indicar o bom caminho a ser percorrido. Sinais opacos e convencionais¹⁴.

Símbolos, signos, símbolos de símbolos, signos de signos. O homem, ou o ser humano, talvez tenha virado, ele mesmo, um símbolo, produto a ser consumido sem ao menos se dar conta desta infausto. Assunto para outras linhas.

No que mais de perto a nós nos interessa por hora, reside no fato facilmente perceptível, até para espíritos menos suscetíveis que estamos todos envoltos numa nuvem de signos, de símbolos, de figuras, de construções, que nos falam a todo

¹³ IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. *In*: coordenação: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 83.

¹⁴ VOLLI, Ugo. **Manual de Semiótica**. Tradução de Silva Debetto C. Reis. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2015.

instante, a todo momento, embora muitas vezes não nos damos conta completa disto.

Neste universo, de resto bastante interessante, embora um pouco perturbador, serão considerados signos as representações que faremos de um evento natural (chuva, fumaça, fogo) e serão considerados ícones às representações que faremos de forma artificial, uma espécie de figura criada pelos homens com a finalidade de estabelecer uma comunicação.

Este universo bastante amplo de signos e de índices sofrerá um corte.

Para efeito deste estudo, vamos nos deter de maneira bastante particular no signo dito linguístico, da distinção já feita entre língua e entre fala.

O fundador da linguística moderna Saussure, citado pelos que estudam esta matéria, entendia que a linguística fazia parte de um universo maior que compreendia os signos em seu contexto social, ou seja, a semiologia. Para ele, um signo linguístico é bifronte: tem um conceito, ao qual chamaremos de significado; e tem uma imagem acústica, imagem esta que será o significante.

Fazendo síntese ligeira para Saussure, o signo linguístico resulta da ligação entre um significante (parte material) e um significado (parte inteligível do signo).

Reiteramos que o significado não é a coisa existente no mundo natural que o signo aponta, mas ao conceito que temos armazenado em nossa mente.

2.4 Enunciação e enunciados

Enquanto a língua exibe um caráter público, a fala, por sua vez, ostenta uma feição puramente privada; acerca disso, este estudo percorreu algumas linhas atrás¹⁵.

Vamos nos ocupar agora de como a língua se torna uma fala, qual seja, como algo abstrato e social, patrimônio de um grupo social, passa a ser considerado concreto e individual para o uso de determinada pessoa.

Para os que estudam este ramo do conhecimento, a transição entre a língua para a fala se dá através do fenômeno da enunciação. Enunciação tem sua origem no verbo enunciar que significa precisamente dizer.

¹⁵ TERRA, Ernani. **Linguagem, Língua e Fala**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Enunciação será o ato pelo qual um sujeito, por um ato de vontade, se apropria do sistema da língua e a põe em funcionamento. E o ato de dizer, que tem sua origem no verbo enunciar, que significa dizer. Enunciar significa, como dissemos, dizer.

A partir disto, podemos agora definir alguns termos que vamos passar a utilizar. Enquanto enunciação é o ato de dizer, enunciador será aquele quem se diz, enunciatário aquele a quem se diz; e, enunciado é o que se diz.

Ao produzir enunciados, deixa, nos mesmos, marcas linguísticas da enunciação. Bom ressaltar que a enunciação é sempre pressuposta pelo enunciado. A pessoa, ao fazer a enunciação, e se apropriar do sistema de língua, desdobra-se em enunciador e enunciatário, porque quem diz, diz algo a alguém.

E se é pela enunciação, sempre pressuposta, que se produz o discurso, os enunciados concretos, se instaura o sujeito da enunciação. Teremos dois tipos de enunciado: aqueles em que há marcas linguísticas e aqueles em que tais marcas foram apagadas.

No primeiro caso, teremos os chamados textos enunciativos, no qual existe a projeção do eu. No segundo caso, teremos os chamados textos enuncivos, textos estes nos quais existem a projeção de um ele.

O enunciado, segundo Aurora Tomazini, “será a expressão linguística, produto da atividade psicofísica da enunciação, serão sentenças formadas pelo conjunto de fonemas que tem por função a transmissão de um conteúdo”¹⁶.

2.5 Linguagem e direito

Em nosso específico caso, qual seja, no caso do direito, a realidade jurídica será constituída pela língua jurídica e a fala será constituída pelos seus utentes.

E aqui também existem exemplos variados pelos quais poderemos esclarecer a existência de um mundo jurídico, com sua língua e fala próprias.

Se o Direito visa regular a conduta humana, somente poderá fazer este seu desiderato por meio de uma comunicação, que exige uma linguagem, que é a faculdade que tem o homem de se comunicar por meio da fala.

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso Teoria Geral do Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 297.

E se o Direito, tomado ele próprio como objeto, visa conhecer e transmitir conhecimento, também neste aspecto a transmissão do conhecimento jurídico pedirá a existência de uma linguagem.

Cada pessoa, cada objeto, cada elemento natural ou artificial de nossa paisagem, exerce a arte de se comunicar de maneira incessante. Como maneira de se apresentar, de existir para o outro, ter um aspecto, e ter este aspecto interpretado.

Assim o conhecimento irá surgir de um misto de elementos distribuídos pela linguagem, pela comunidade que a usa regularmente, pelos sistemas de referência desta mesma comunidade, pela autorreferência do sistema de linguagem.

Todos estes elementos juntos irão proporcionar o conhecimento que, considerados todos aqueles elementos, emergirá como o aceito por este meio social.

Porém são elementos relativos, como relativa são todas as comunidades, e que mudam de sociedade para sociedade, de comunidade para comunidade.

Como a verdade não está mais nas coisas, mas na linguagem praticada, a definição acerca de tudo, Direito incluso, sofrerá das mesmas imprecisões e relatividades.

O Direito será o que entende o costume linguístico de um grupo social, os elementos aceitos por este grupo, os usos e os costumes sociais do todo e de cada qual.

O fenômeno jurídico irá surgir da relação da palavra com aquilo que ela significa. Não se misturando a realidade física com a realidade linguística.

Não cabe no escopo deste artigo o aprofundamento do conceito de Direito dentro do novo paradigma da Filosofia da Linguagem, matéria para outros textos, onde iremos tratar de forma acurada desta questão.

Cabe aqui afirmar que o conceito de Direito será formado em nosso intelecto em razão dos usos e costumes da palavra, e tendo em conta a cultura do ser cognoscente, seus referenciais, sua comunidade de fala.

Cada um terá a sua, e somente sua, ideia de Direito.

Aqui chegamos ao nosso ponto de partida ou de chegada a depender do ponto de vista empregado.

A Filosofia da Linguagem aplicada ao conhecimento do Direito dará ensejo ao surgimento da Escola do Constructivismo Lógico-Semântico.

O sujeito cognoscente constrói seu objeto, inclusive a ideia de Direito, mentalmente em nome de uma descrição. E faz assim amparado em referências lógicas e semânticas.

Não sendo possível de plano o afastamento das cargas de vaguidade, ambiguidade, a carga emotiva que o termo, qualquer termo, virá a carregar.

2.6 Semiótica e direito

Por ser materializado em linguagem, cuja unidade mais elementar será o signo, a semiótica aparece como uma das técnicas mediante a qual o direito positivo pode ser investigado.

Existem para tanto três planos de investigação para os sistemas de signos: o plano sintático; o plano semântico; e, o plano pragmático.

No plano sintático vão ser estudadas as relações dos signos com outros signos. No plano semântico são examinadas as relações do signo com a realidade expressa por ele. E no plano pragmático, que de perto mais nos interessa, a atenção vai se voltar as relações dos signos com seus utentes da linguagem, ao modo como os emissores e os destinatários lidam com o signo no contexto comunicacional.

Na língua portuguesa a sintaxe analisa as relações das palavras na frase e das frases no discurso. A semântica vai se preocupar como o significado destas palavras e frases. E a pragmática vai examinar o modo pelo qual as pessoas se utilizam destas palavras e frases na realização para se comunicarem.

Fazendo esta aplicação no direito o estudo de seu plano sintático terá a lógica como forte instrumento, e vai permitir conhecer as relações estruturais do sistema e de sua unidade, a norma jurídica. O ingresso no seu plano semântico possibilita a análise dos conteúdos de significado atribuídos aos símbolos positivados. Aqui surgindo os problemas de vaguidade, ambiguidade e carga valorativa. E na pragmática vai se permitir observar o modo como os sujeitos se utilizam da linguagem jurídica para implantar certos valores almejados socialmente.

O ângulo sintático conduz a uma análise estrutural, o semântico a uma análise conceitual de conteúdo e o plano pragmático a uma análise do uso da linguagem jurídica.

O uso da semiótica vai favorecer o estudo analítico do direito, não podendo esquecer também que esta perspectiva está sempre envolta por critérios ideológicos

delimitados pelas vivências do intérprete, principalmente no que diz respeito aos planos semânticos e pragmáticos.

2.7 Direito positivo em comunicação

Ao mesmo tempo que o direito se apresenta como um corpo de linguagem que vincula prescrições, não podemos olvidar que esta linguagem está inserida num determinado contexto de comunicação.

O direito será um sistema de mensagens dentro de um processo comunicacional, produzido pelo homem e por ele utilizada com a finalidade de canalizar o comportamento dos homens em direção a valores que a sociedade almeja realizar.

O direito vai se manifestar de forma linguística tendo em conta ser o sistema social constituído por atos de comunicação, as pessoas somente se relacionam entre si quando estão em disposição de se entenderem, quando entre elas existe um sistema de signos que assegure a interação.

Sob esta ótica vamos perceber que não há outra maneira a ser utilizada pela sociedade, para direcionar as relações humanas que não seja por atos de comunicação. Impor formas normativas ao comportamento social somente será possível mediante um processo comunicacional e com a produção de uma linguagem própria, a linguagem das normas.

Como afirmam os juristas que se altera o mundo físico pelo trabalho e pela tecnologia, e se altera o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem do direito.

E por ser linguagem o direito vai precisar dos elementos de todo processo comunicativo, quais sejam: o emissor; o conteúdo; o canal; o código; a conexão psicológica; a mensagem; e, por fim, o destinatário.

Trabalhar o direito sob este enfoque, mensagem transmitida dentro de um contexto de comunicação facilita a compreensão de sua dificuldade de concretização, dado os vários fatores que influem na codificação, transmissão e decodificação da mensagem e os obstáculos suscetíveis a cada etapa do processo comunicacional.

Teremos que ter uma mensagem determinada e um emissor próprio e eleito pelo sistema. Que este emissor tenha capacidade para lidar com o código. A

transmissão vai pressupor a qualidade do canal. E no caso do direito um canal apropriado. Além do contexto no qual a mensagem jurídica será transmitida.

3 DIREITO E LÓGICA

3.1 Lógica e formalização

A Lógica pode ser tomada em diversas acepções, contudo, iremos selecionar as duas opções que, de perto, mais nos interessam para fins deste singelo estudo, a saber: como Ciência ou como uma linguagem estrutural de outra.

A acepção que, de perto, mais irá interessar às gentes será a de analisar a Lógica enquanto uma linguagem estrutural, como uma linguagem que se debruça sobre outra, que descortina o sentido formal desta última.

Ao tomar este ponto de partida, qual seja, de se entender a Lógica como uma outra linguagem, necessariamente temos que afirmar que a Lógica sempre restará sendo como uma linguagem de sobre nível, linguagem de linguagem, linguagem lógica de outra linguagem.

Detalhe este já levantado por Aristóteles, citado por Marcial Arredondo, “que concebeu a Lógica como uma disciplina intelectual preparatória, não aparecendo em sua classificação nem como Ciência nem como Filosofia, mas como uma disciplina prévia ao estudo da Ciência e da Filosofia”¹⁷.

Um objeto do real, via sensações psicofísicas, desperta no observador impressões. Impressões que serão expressas em enunciados linguísticos que, respeitando as regras da linguagem, irão trazer em signos aqueles sentimentos. Signos que, ao serem interpretados, formarão proposições, tantas quantos forem as mentes e pensares envolvidos.

Como de sobre nível, a Lógica não prescinde de uma linguagem de nível, a linguagem cotidiana, do dia a dia, a linguagem do Direito Positivo, da Ciência do Direito, linguagens estas que serão escrutinadas pela Lógica, longe do cotidiano, do calor dos acontecimentos, dos dias que se seguem, dos Tribunais, das Universidades, esta análise lógica permanecerá no campo do ideal, fora e longe de qualquer paixão das gentes e das ruas.

Por ilação tem o enunciado relação com a gramática, enquanto as proposições conversam com a Lógica. As proposições trarão as convicções pessoais, crenças sociais, mandamentos de um grupo, pressões familiares e

¹⁷ ARREDONDO GUEVARA, Marcial. **Lógica**: Elementos básicos. 1. ed. Santiago de Chile: Catalonia, 2016, p. 23.

religiosas. Tudo muito obscuro e difícil de entender. Para que se abra o entendimento e o correto pensar, deveremos dar um pulo da linguagem falada, escrita, gesticulada para o mundo das formas lógicas.

Este intento será conseguido pela atitude lógica de formalizar tudo o que é dito e pensado, de zelar pela sua correção formal, de edificar em nossa mente reflexões através da formalização lógica, um verdadeiro salto das palavras para o mundo das formas perfeitas.

Ninguém salta do nada para lugar nenhum. Nem de um lugar para o nada. Ali uma impossibilidade, aqui um acidente bem provável. Saltamos, não raro, de um ponto a outro ponto. Será possível, por exemplo, saltar do mundo da língua como expressão da significação, ambíguo e imperfeito, para o mundo ideal e lógico.

Neste pulo haverá a substituição dos termos ou enunciados da linguagem, por símbolos de significação unívoca: as variáveis; e as constantes. Como ensina Mortari, “a lógica faz abstração de conteúdo, e preocupa-se apenas com as formas dos argumentos”¹⁸.

As variáveis são símbolos representativos dos conteúdos significativos da linguagem, enquanto as constantes exercem as funções operatórias fixas, são conectivos que atuam sobre as variáveis, a representar as relações entre significações na formação das proposições e entre proposições para um bom raciocínio.

Devidamente formalizados, e com o uso das variáveis e das constantes já apresentadas, o estudioso está apto a representar via fórmulas lógicas, e a fazer o cálculo delas como conjunto de relações possíveis, as proposições e argumentos surgidos na mente após a leitura dos enunciados.

Para efeito deste estudo, será considerado o estudo das equações ideais no que se refere às coisas descritas e aos comportamentos regulados, quais sejam: a Lógica Apofântica e a Lógica Deôntica.

¹⁸ MORTARI, César A. **Introdução à Lógica**. 1. ed. São Paulo: Unesp, 2005, p. 55.

3.2 Lógica e a importância de seu estudo aplicado

A Lógica que está sendo trabalhada aqui é aquela dita formal, que analisa as formas do pensamento e sua estrutura interna, tendo, por isso, fumes de uma lei de aceitação universal.

Quando se analisa a linguagem formal, pode-se notar que esta linguagem, muitas vezes, é muito menos complicada do que a linguagem natural, como o português, por exemplo. Por este motivo, é que muitos Filósofos consideram a linguagem formal como um modelo para a linguagem natural.

Como nos adverte Guibourg da importância da lógica como exposição de “um sistema que nos permite ordenar, controlar, reformular uma enorme quantidade de pensamentos que emitimos todos os dias, um instrumento de valor inestimável, e com grande aplicação prática”¹⁹.

E, se forem usados todos estes conhecimentos surgidos a um específico campo do conhecimento, temos o surgimento da Lógica Aplicada ou Lógica Material, excelente instrumento para o controle do ato de se conhecer algo e do uso preciso da linguagem.

Tendo os aspectos, já estudados, semânticos, pragmáticos e sintáticos da linguagem, e fazendo uma aproximação para a parte do conhecimento que de mais de perto nos interessa, no Direito a Lógica irá focar nos elementos sintáticos do fenômeno jurídico. Como visto, a sintaxe é ligada às regras e estruturas da língua e do pensamento.

Tal fato e iniciativa, com certeza, irá propiciar um melhor e mais esmerada na forma de se pensar o jurídico, sem atropelos, obscuridades, deslizes metodológicos, achismos, e outros ismos que tanto prejudicam a clareza do pensar bem.

Algumas advertências devem ser ditas no sentido de ressaltar que todo o fenômeno tem outros aspectos igualmente relevantes: o semântico e o pragmático.

3.3 Os mundos lógicos

Por ter elementos de universalidade, se aplicam as leis lógicas ao mundo do Direito. Não sem antes pontuar que, como foi afirmado, neste mundo vigoram as

¹⁹ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. **Lógica, proposición y norma**. 7ª. reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 2008, p. 25.

regras da lógica do DEVER SER, da conduta que sofre prescrições, regulada, e não aquelas regras da lógica das coisas da natureza, dos fatos, do mundo do SER.

Duas ou três palavras acerca da causalidade e nexos lógicos antes de avançarmos, e para seguirmos em segurança.

O fenômeno da causalidade diz respeito à implicação entre determinado fato causa e determinado fato efeito. Esta relação de causa e de efeito, e isto é sobretudo importante que se diga, somente ocorre entre as variáveis proposicionais, entre dados linguísticos, no mundo da linguagem construída, e não está situado no mundo dos fenômenos.

Para explicar o mundo o ser cognoscente, transporta as impressões que tem do mesmo para o terreno da linguagem, dos enunciados linguísticos, conforme já visto neste estudo. Com o emprego da linguagem o ser humano conhece o mundo, transforma suas impressões em palavras, e, associando as mesmas, vai construindo toda a teia do conhecimento.

As associações não são de dados fornecidos pelo objeto analisado, pelo fenômeno percebido, na natureza nela própria. Estas associações se dão no plano lógico, tendo como pano de fundo, verdadeiro ponto de partida a linguagem.

Ao contrário do que acontece no mundo do DEVER SER, é bastante comum que se associe a causalidade física. O SER, no mundo observado, quando de fato está causalidade se encontra no mundo das proposições criadas na mente humana para entender o mundo, isto é básico para o avanço de nosso estudo.

Este é um equívoco bastante comum; temos que confessar.

Como ensina Lourival Vilanova: “o conhecimento das causas parte de dados da experiência e a ela regressa, mas nele tem participação o empírico e conceitual”²⁰.

Tanto no mundo do SER quanto no mundo do DEVER SER, teremos as relações proposicionais, onde naquele terá presença a causalidade física, e neste a causalidade jurídica.

Apenas para insistir bastante neste particular, e mesmo alguns autores insistem mesmo nesta questão, sobre o fato de que a causalidade jurídica ser bem mais apreendida que a causalidade física, às vezes é difícil entender que a água

²⁰ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 4.

ferva a determinada temperatura por força de uma proposição linguística, se é que podemos usar este termo.

3.4 Aspecto intersubjetivo essencial da prescrição jurídica

Um ponto bastante importante a ser tratado, como se segue. Ao reduzirmos a linguagem do direito para a sua estrutura lógica, temos o esquema observado seguinte: D ($H > C$). Ocorrida uma hipótese (H) DEVE SER a consequência (C), uma relação jurídica entre sujeitos, intersubjetiva.

O contrário ocorre nas estruturas lógicas descritivas, da lógica do SER, apofântica, das coisas e fatos da natureza. Aqui não haverá a presença do ser humano, a não ser como mero observador, apenas uma causa e um efeito, empiricamente observado e traduzido por meio de linguagem.

Nas leis jurídicas, a causalidade estabelece um DEVER SER, hipótese e seu consequente, e esta implicação é posta por um ato oriundo da autoridade, um vínculo de natureza entre proposições, o antecedente dando ensejo ao consequente. E, dentro do consequente, e aqui o ponto nodal, um outro vínculo a ligar as pessoas envolvidas nas atitudes de comportamento, vínculo este de caráter interna, ou dentro da proposição, a ligar condutas ativas e passivas.

Na natureza, no mundo dos fatos, ocorrendo a hipótese de que teremos seu consequente, como resultado previsível. E este fato ocorrido irá ligar fenômenos naturalmente observados e construídos em nosso intelecto por meio da competente linguagem, e após, podendo ser traduzido numa estrutura lógica. Na sociedade, no mundo social, ocorrendo uma hipótese, poderemos ter seu consequente ou não, como resultado imprevisível, e a depender de um ato de autoridade. E este fato ocorrido irá ligar fenômenos socialmente observáveis.

Como afirma Aurora Tomazini Carvalho: “toda relação oriunda do direito positivo é entre sujeitos diferentes e está ligado umbilicalmente a condutas entre seres humanos”²¹.

Essencialmente humano, o Direito tem um aliado excelente na lógica.

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso Teoria Geral do Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 229.

3.5 Direito e redução formal

A lógica jurídica tem interesse a todos os estudiosos do direito, àquelas pessoas que lidam com normas, sejam normas de que matizes forem, tanto as normas de nosso campo jurídico, as morais, as religiosas, ou mesmo as normas técnicas.

Na seara do jurídico, a lógica importa ao jurista, quer na sua atividade na prática, quer na sua atividade como docência, ou mesmo na área da ciência das normas. Não no sentido tão atual do êxito a preço qualquer, mas no sentido de treinar o jurista no sentido de melhorar o nível científico da matéria.

O manuseio, o estudo e a prática da lógica contribui bastante para a prática do correto raciocínio, a boa técnica de exposição, na argumentação, fundamentação, demonstração de normas e de fatos.

Na linguagem lógica sobressai o espectro sintático dos dados linguísticos. A relação entre os signos. Se destaca o plano estrutural da linguagem. Suspende a análise semântica, entre signos e significados, e pragmática, entre signo e usuário, para tomar as proposições e as relações intra e inter proposicionais retrovertidas sobre si mesmas.

A utilização da categoria lógica, por parte do jurista, é uma das boas alternativas de se aproximar da análise do direito positivo. Não a mais completa, até porque o direito não se esgota apenas na lógica.

Apenas ressaltamos um conselho deixado pelos grandes juristas, de que a experiência lógica é parcial. Isola o formal ou estrutural que ostenta o Direito Positivo. Exceder essa investigação, para além dos limites, importa em logicismo, que é uma extrapolação da Lógica.

3.6 Heterogeneidade semântica e pragmática das normas jurídicas

O direito será homogêneo sintaticamente querendo isto dizer que sua estrutura é sempre a mesma, nunca varia, e isto é importante que se afirme. Todas as regras do sistema terão uma idêntica esquematização formal.

Todo comando jurídico se apresenta sob a mesma forma. A variação irá ocorrer no conteúdo que satura a fórmula. As significações que irão compor a posição sintática de hipótese e consequente das normas jurídicas se modificam, de

acordo com a matéria eleita pelo legislador e com os valores que informam a interpretação dos textos jurídicos. O que iremos ver com mais vagar no decorrer deste estudo.

Com o decurso do tempo novos enunciados surgem, outros são retirados do sistema, as interpretações se modificam, os valores implementados pela sociedade se transformam, mas a forma normativa não se altera.

A estrutura do direito, necessária para se transmitir um comando capaz de disciplinar relações intersubjetivas, é invariável. Ao passo que seu conteúdo, pela diversidade de condutas a serem reguladas, nunca é constante.

Com relação ao plano que mais nos interessa, qual seja, o plano pragmático, também aqui vai operar a premissa da heterogeneidade, devido às infinitas possibilidades de aplicação de uma norma para diferentes casos práticos. O uso das normas jurídicas tanto pelos aplicadores, como pelos juristas é muito diversificado. Uma certa norma pode ser aplicada para resolver certo conflito e não ser aplicada por outro, como pode ser aplicada e logo depois afastada pelo tribunal.

Estas observações irão nos levar diretamente ao próximo capítulo.

4 A PRAGMÁTICA NA FILOSOFIA CONTEMPORÂNEA

Em uma perspectiva filosófica, a divisão do estudo da linguagem em **sintaxe**, **semântica** e **pragmática** tem sua origem no texto Fundamentos de uma teoria dos signos (1938), do filósofo norte-americano Charles William Morris (1901-1979), da Universidade de Chicago, conforme nos informa Danilo Marcondes²².

Este capítulo apresenta os estudos realizados pelo autor quanto à pragmática na filosofia contemporânea, onde traz exemplos interessantes para interpretação e entendimento, contextualizando-os na visão de certos filósofos.

Nessa perspectiva, serão apresentados tópicos, os quais foram delineados por ele, no que diz respeito à sintaxe, semântica e pragmática; Wittgenstein e a concepção de significado como uso; a teoria dos atos de fala; Grice e as implicaturas conversacionais; a pragmática universal e teoria da ação comunicativa, segundo Habermas; e a ética do discurso.

Finalmente, são apresentados os desafios atuais da pragmática na visão do autor em comento. Vejamos o que o autor ensina.

4.1 Sintaxe, semântica e pragmática

A **sintaxe** examina as relações entre os signos; a **semântica** estuda a relação dos signos com os objetos a que se referem; e a **pragmática** diz respeito à relação dos signos com seus usuários e como estes os interpretam e os empregam.

Essa distinção e a definição de cada uma dessas áreas tiveram uma grande influência no desenvolvimento dos estudos sobre a linguagem no pensamento contemporâneo, não só na filosofia, mas também na linguística e na teoria da comunicação.

A sintaxe e a semântica receberam tradicionalmente mais atenção.

A sintaxe estuda as relações entre os signos como unidades básicas no processo de formação de complexos como proposições, ou seja, abstração feita do significado desses signos. Caracteriza-se como uma ciência formal, definindo as regras de formação das proposições, enquanto entidades abstratas, a partir das combinações possíveis entre os signos.

²² MARCONDES, Danilo. **A pragmática na filosofia contemporânea**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2005.

A semântica estuda o significado dos signos linguísticos, seu modo de relação com os objetos que designam. Diz respeito ao conteúdo significativo dos signos e à verdade das sentenças em que os signos estão incluídos.

No caso das sentenças de uma determinada língua, a sintaxe é um pressuposto da semântica. Isso ocorre porque, se os signos não estiverem corretamente articulados, a própria sentença não terá significado nem valor de verdade, não poderá descrever adequadamente fatos ocorridos e, portanto, não será nem verdadeira, nem falsa, mas sem sentido.

A pragmática, por sua vez, diz respeito à linguagem em uso, em diferentes contextos, tal como utilizada por seus usuários para a comunicação. É o domínio da variação e da heterogeneidade, devido à diversidade do uso e à multiplicidade de contextos. A pragmática consiste na nossa experiência concreta da linguagem, nos fenômenos linguísticos com que efetivamente lidamos.

O estudo da linguagem parece pressupor a passagem deste nível concreto da experiência da linguagem para a semântica e a sintaxe, que envolvem níveis gradativamente maiores de generalização. Assim, a semântica faz abstração de variações de uso específicas e considera o significado dos termos independentemente dos usos. A sintaxe faz abstração do significado e considera apenas as classes ou categorias de signos para examinar as regras formais segundo as quais se relacionam.

Uma análise da linguagem em um sentido mais sistemático e teórico se dá na passagem para os planos da semântica e da sintaxe.

Podemos considerar que há duas linhas de desenvolvimento da pragmática na filosofia da linguagem. A primeira a considera como uma extensão da semântica, isto é, a pragmática trataria de expressões indiciais. Para ter significado, essas expressões dependem do contexto, sem o que não podem ter a sua referência determinada. Por exemplo, “Ele veio ontem aqui”. A compreensão dessa sentença é impossível sem a determinação da referência das palavras “ele”, “ontem”, “aqui”, o que só pode ser feito levando-se em conta o contexto específico em que a sentença foi utilizada. Pronomes pessoais, demonstrativos, advérbios de tempo e de lugar, seriam tipicamente dêiticos ou expressões indiciais.

Nessa acepção a pragmática consideraria tanto a contribuição dessas expressões linguísticas quanto a necessidade de interpretá-las de acordo com o contexto para determinar o significado das sentenças em que são empregadas.

Posteriormente o papel do contexto na constituição do significado será ampliado, estendendo-se a outras expressões da linguagem.

Outra possibilidade de compreender a pragmática consiste em considerar o significado como determinado pelo uso, mesmo que originariamente os autores que formularam essas concepções não tenham utilizado este termo em relação às suas propostas. Essas concepções acrescentam à consideração do contexto a ideia de que a linguagem é uma forma de ação e não de descrição do real. Vamos nos concentrar nesta segunda alternativa por considerarmos que ela apresenta efetivamente o desenvolvimento de uma filosofia pragmática da linguagem.

Encontramos, por sua vez, dois tipos de desenvolvimento dessa segunda alternativa. O primeiro é representado pela concepção de significado como uso, de Wittgenstein, que, embora considerando que é possível analisar a linguagem em uso, não propõe um tratamento sistemático deste uso, nem pretende formular uma teoria. O segundo é a Teoria dos Atos de Fala inicialmente formulada por John L. Austin. Essa teoria considera possível um tratamento sistemático da linguagem de um ponto de vista pragmático, desde que se adotem as categorias adequadas para isso; ou seja, desde que se analise a linguagem enquanto ação.

4.2 Wittgenstein e a concepção de significado como uso

O filósofo austríaco Ludwig Wittgenstein (1889-1951) desenvolveu, em suas Investigações filosóficas, o que podemos considerar uma concepção pragmática. Ele considerou o significado de uma palavra como o seu uso em um determinado contexto e introduziu a noção de jogo de linguagem.

Segundo Wittgenstein, o significado não deve ser entendido como algo de fixo e determinado, como uma propriedade imanente à palavra, mas sim como a função que as expressões linguísticas exercem em um contexto específico e com objetivos específicos. O significado pode variar dependendo do contexto em que a palavra é utilizada e do propósito deste uso. As palavras não são utilizadas primordialmente para descrever a realidade, como a semântica tradicional parecia supor, mas para realizar algum objetivo como fazer um pedido, dar uma ordem, fazer uma saudação, agradecer, contar anedotas etc.

São inúmeros esses usos e não há por que privilegiar um sobre o outro já que tudo depende dos objetivos particulares de quem usa a linguagem. A mesma

palavra pode, assim, participar de diferentes contextos com diferentes significados. São esses diferentes contextos de uso com seus objetivos específicos que Wittgenstein caracteriza como jogos de linguagem. Essa noção visa estipular que as expressões linguísticas são sempre utilizadas em um contexto de interação entre falante e ouvinte, que as empregam com um objetivo determinado. A linguagem é sempre comunicação e a determinação do significado de uma palavra ou expressão depende da interpretação do objetivo de seu uso nesses contextos, não sendo determinada de modo definitivo.

Não podemos, então, generalizar, definindo como que uma entidade abstrata que seria o significado da palavra. Essa impossibilidade de generalização e a ênfase na análise do contexto são alguns dos traços fundamentais que levam a classificar a concepção wittgensteiniana como pragmática. Isso pode ser ilustrado através da análise do próprio termo “jogo” que encontramos nas Investigações. O que haveria em comum entre o uso desse termo para designar coisas tão diferentes como o jogo de xadrez e o jogo de futebol, o pôquer e o tênis? Empregamos esse termo em relação a jogos competitivos e recreativos, a jogos solitários como a paciência ou em equipe como o basquete. E, talvez, não devemos buscar algo comum entre todos esses usos, como uma essência ou característica básica definidora que todos devem compartilhar. Porém, é possível que haja apenas alguns traços característicos que nos permitem aproximar esses usos, sendo que alguns estão mais próximos, outros mais distantes.

Wittgenstein usa a imagem da semelhança de família para explicar isso. Segundo ela, os membros de uma mesma família se parecem, sem que haja necessariamente algo comum a todos. Podemos perceber essa semelhança em um retrato de grupo, mas talvez não quando olhamos para cada indivíduo separadamente. O caráter genérico do significado seria como uma semelhança de família. A metáfora do tecido também é utilizada nesse sentido na mesma passagem das Investigações. A variedade de usos forma uma espécie de tecido, no qual os diferentes fios se entrelaçam para formar o todo, mas não há um único fio que percorra todo o tecido.

Wittgenstein considera que a análise filosófica deve trazer as palavras do plano metafísico para o uso comum. Os problemas filosóficos devem ser elucidados levando-se em conta os usos das palavras e expressões que incluem. Dessa forma, a maioria dos problemas tradicionais não seriam resolvidos, mas dissolvidos.

Quando se examina o uso concreto das expressões, percebe-se que em grande parte dos casos os equívocos resultam de confusões, falsas analogias, semelhanças superficiais, incapacidade de perceber distinções. Por usar as expressões “Tenho uma nota de dez reais no meu bolso” e “Tenho uma idéia em minha mente” é que sou levado a crer que a mente é um espaço interior que tem como conteúdo ideias, tal como o bolso pode conter uma nota. Uma análise do emprego do verbo “ter”, nesses casos, revela que se trata de usos inteiramente distintos do mesmo verbo. Um exame dos diferentes contextos, dos jogos de linguagem e do uso das palavras neles contidos revela essas distinções e permite o esclarecimento dos problemas.

Os jogos são jogados de acordo com regras que podem ser mais ou menos explícitas, mais ou menos formais. Os jogos de linguagem possuem regras que definem o que é ou não válido, segundo as quais os objetivos podem ser alcançados. São regras de uso, regras pragmáticas, constitutivas dos jogos, que tornam possíveis os atos realizados por aqueles que jogam.

Analisar o significado das palavras consiste em situá-las nos jogos em que são empregadas e em perguntarmos o que os participantes nos jogos fazem com elas, ou seja, consiste em mapearmos as regras segundo as quais jogam e realizam lances válidos nesses jogos. Assim, como no jogo de xadrez, o que importa não são as figuras das peças, mas a maneira como funcionam no jogo, também na linguagem o que importa são as funções que as palavras podem exercer nos jogos de linguagem. As regras estabelecem como e para que podemos usá-las e em que circunstâncias isso pode ser feito.

4.3 A teoria dos atos de fala

A Teoria dos Atos de Fala foi apenas esboçada pelo filósofo inglês, da Universidade de Oxford, John Langshaw Austin (1911-1960). Essa teoria consiste numa tentativa de dar conta de modo sistemático dos fenômenos pragmáticos, isto é, do uso da linguagem. Austin procurou mostrar que este uso pode ser objeto de uma análise sistemática desde que sejam adotados os instrumentos conceituais adequados para isso.

A concepção básica de Austin sustenta que os constituintes elementares do uso e da compreensão da linguagem natural são atos de fala que têm condições de

sucesso e de felicidade para sua realização. Eles não são apenas sentenças que possuem condições de verdade, tal como mantido na filosofia da linguagem pelas teorias do significado da tradição semântica.

O ponto de partida de Austin é a, hoje famosa, distinção entre *constatativos* e *performativos*, isto é, entre o uso de sentenças para descrever fatos e eventos e sentenças que são usadas para realizar (*to perform*) algo e não para descrever ou relatar. Um exemplo de constatativo típico é “João está brincando no quintal”, e de performativo, “Prometo que lhe pagarei amanhã”. Um constatativo pode ser verdadeiro ou falso em relação aos fatos que descreve, ou seja, a sentença anterior é verdadeira se, de fato, João está brincando no quintal quando a enuncio. Um performativo não é realmente verdadeiro nem falso, uma vez que não descreve um fato, mas ele deve ser considerado como bem ou malsucedido, dependendo das circunstâncias e consequências da realização do ato.

A natureza contratual desses atos é enfatizada por Austin ao mostrar que proferir um ato de fala nas circunstâncias adequadas equivale a assumir um compromisso com o ouvinte: “Minha palavra é meu compromisso”. É por este motivo que usamos a expressão “Dei a minha palavra”.

Austin logo percebeu que essa dicotomia era inadequada, uma vez que o constatativo tem também uma dimensão performativa, isto é, descrever é também um ato que realizamos e que pode ser bem ou malsucedido; assim como os performativos têm uma dimensão constatativa já que mantêm uma relação com um fato. Ele propõe, portanto, que sua concepção performativa de linguagem, isto é, do uso das palavras como uma forma de agir, seja estendida para toda a linguagem.

O ato de fala passa a ser considerado como a unidade básica de significação, constituída por três dimensões integradas ou articuladas: os atos locucionário, ilocucionário e perlocucionário.

O ato locucionário consiste na dimensão linguística estritamente considerada, isto é, nas palavras e sentenças de uma língua específica, empregadas de acordo com as regras gramaticais aplicáveis e dotadas de sentido e referência.

O ato ilocucionário, que pode ser considerado o núcleo do ato de fala, tem como aspecto fundamental a *força* ilocucionária. Essa força consiste no performativo propriamente dito, constituindo o tipo de ato realizado.

O ato perlocucionário tem recebido menos atenção dos especialistas. Ele foi definido por Austin como se caracterizando pelas “consequências do ato em relação

aos sentimentos, pensamentos e ações da audiência, ou do falante, ou de outras pessoas, e pode ter sido realizado com o objetivo, intenção ou propósito de gerar essas consequências”.

Austin caracteriza as condições pressupostas para a realização dos atos de fala, que consistem em uma combinação de intenções do falante e convenções sociais com diferentes graus de formalidade. A satisfação dessas condições é o critério do sucesso ou fracasso da tentativa de realização do ato. As intenções são consideradas como psicológicas e subjetivas, embora em última análise também se originem de práticas sociais.

Wittgenstein dizia que não se poderia ter a intenção de jogar xadrez se o xadrez não existisse. As convenções são de natureza social e podem ser mais formais, por exemplo, no caso de um tribunal, ou informais no caso de um grupo de amigos discutindo o resultado do final do campeonato de futebol. Mas, em ambos os casos, as convenções estão presentes e os falantes estão seguindo regras, normas, procedimentos habituais, com variados graus de formalidade, porém constitutivos de suas formas de conduta. Com frequência, essas regras são implícitas, mas estão sendo aplicadas e isso se torna evidente quando são violadas.

A doutrina das infelicidades proposta por Austin é precisamente uma maneira de lidar com esse aspecto dos atos de fala. Uma vez que o mapeamento ou a explicitação completa das regras pode ser uma tarefa inexecutável, a análise dos motivos pelos quais alguns atos falham, ou são infelizes, é reveladora das regras que foram rompidas nesses casos e, portanto, pode ser uma boa forma de torná-las evidentes. Quando nomeio alguém para um cargo e não tenho autoridade para isso, ou se tenho autoridade, mas o indivíduo nomeado não satisfaz as exigências para assumir o cargo, o ato de nomear não se realiza. Isso mostra que, para ser bem-sucedido, “nomear” pressupõe a autoridade do falante e a adequação daquele que está sendo nomeado.

Austin propõe a classificação das forças ilocucionárias dos proferimentos em cinco tipos gerais:

1. *veredictivos*, “caracterizam-se por dar um veredito”, tais como “absolvo”, “condeno”, “considero”, “avalio”;
2. *exercitativos*, “consistem no exercício de poderes, direitos ou influências”, por exemplo, “nomeio”, “demito”, “ordeno”;

3. *compromissivos* ou *comissivos*, “caracterizam-se por prometer ou de alguma forma assumir algo, *comprometem* a pessoa a fazer algo”, incluem “prometo”, “juro”, “aposto”;
4. *comportamentais*, “constituem um grupo muito heterogêneo, e têm a ver com atitudes e comportamento social”, tais como “agradeço”, “saúdo”, “felicitto”; e
5. *expositivos*, “são difíceis de definir ... esclarecem o modo como nossos proferimentos se encaixam no curso de uma argumentação ou de uma conversa, por exemplo, “afirmo”, “declaro”, “informo”, “contesto”.

Esta classificação é proposta como provisória e Austin procura tornar a definição de cada classe mais clara por meio de exemplos. Seu objetivo parece ser a identificação do tipo de ato realizado, uma vez que nem sempre um performativo explícito é empregado, e a análise dependeria da identificação do ato para a reconstrução das regras que tornam possível a sua realização. Isso revela que a preocupação com um método de explicitação de elementos implícitos é um dos objetivos centrais da teoria.

Nesse sentido, seu objetivo primordial não consistia na apresentação de uma concepção teórica sobre a natureza e a função da linguagem. Não pretendia descrever a natureza da linguagem, mas propor um método de análise de problemas filosóficos por meio do exame do uso da linguagem entendido como forma de ação, como modo de se realizar atos por meio de palavras.

Embora Austin tenha deixado a teoria apenas esboçada, ou formulada como um programa, a necessidade de desenvolvê-la foi logo sentida, sobretudo quando se percebeu sua importância como possibilidade de tratar de forma sistemática os aspectos pragmáticos da linguagem, conforme foi dito anteriormente.

Uma questão fundamental para o desenvolvimento da teoria emergiu com o reconhecimento da importância da classificação dos atos ilocucionários proposta por Austin. O primeiro a tentar reelaborar esta classificação foi o filósofo norte-americano da Universidade da Califórnia, John R. Searle (1932). Ele desenvolveu sua própria classificação alternativa, em que propõe cinco tipos de atos ilocucionários (*assertivo*, *diretivo*, *compromissivo*, *expressivo* e *declarativo*), em substituição aos propostos inicialmente por Austin.

Searle considera que Austin não forneceu princípios ou critérios suficientemente claros para a sua classificação dos atos; e propõe novos critérios em termos dos quais os atos devem ser caracterizados, e, também, podem distinguir

um tipo de ato do outro. Posteriormente, esses critérios são reelaborados em um conjunto que ele denomina de componentes da força ilocucionária, definindo o tipo de ato realizado:

1. *Propósito ou objetivo ilocucionário.* Por exemplo, o propósito de uma ordem é fazer com que o ouvinte faça algo. Trata-se de um diretivo. O propósito de uma promessa consiste em o falante assumir uma obrigação; temos então um promissivo.
2. *Grau da força do objetivo ilocucionário.* Quando dou uma ordem, o grau da força de meu ato é maior do que quando faço um pedido ou uma solicitação.
3. *Modo de realização.* Para que uma ordem seja dada é necessário que aquele que a profere tenha a autoridade adequada, mas o mesmo não se dá em relação a um pedido. Portanto, embora em ambos os casos o conteúdo e o objetivo (“levar alguém a fazer algo”) possam ser os mesmos, o modo de realização é diferente.
4. *Condição relativa ao conteúdo proposicional.* A força tem relação com o conteúdo proposicional. Por exemplo, quando prometo, assumo o compromisso de fazer algo, mas não posso prometer em nome de outra pessoa, porque não posso fazê-la assumir este compromisso. Portanto, não posso dizer: “Eu prometo que ele fará isso”, com a força de uma promessa.
5. *Condição preparatória.* São condições pressupostas para o sucesso do ato. Por exemplo, quando prometo, pressuponho que o que prometo é do interesse daquele a quem faço a promessa. Quando faço um pedido devo supor que aquele a quem fiz o pedido é capaz de realizar o ato.
6. *Condição de sinceridade.* A força ilocucionária está relacionada, em vários tipos de ato, a estados psicológicos que se supõe o falante deve ter. Quando faço uma afirmação, supõe-se que acredito sinceramente no que afirmei. Quando dou os pêsames, supõe-se que sinto pesar.
7. *Grau da força da condição de sinceridade.* Assim como o propósito ou objetivo ilocucionário pode ser realizado com diferentes graus de força, do mesmo modo a sinceridade do falante e seu estado psicológico ao realizar o ato podem variar de grau. Por exemplo, a diferença entre pedir e implorar.

A formulação desses componentes resulta do desenvolvimento de uma ideia inicial de Searle. Ele afirma que o ato de fala é o resultado da combinação de uma proposição dotada de um determinado conteúdo semântico, que estabelece sua

relação com os fatos no mundo e da força ilocucionária que se acrescenta à proposição, levando à realização do ato de fala.

Temos, assim, o exemplo da asserção: “A porta está aberta”, que possui o mesmo conteúdo proposicional que o imperativo “Abra a porta!”, a interrogação, “A porta está aberta?” e o condicional “Se a porta estivesse aberta...”, sendo que esses proferimentos possuem diferentes forças ilocucionárias acrescentadas ao mesmo conteúdo proposicional.

A proposta de Searle de caracterização desses componentes da força ilocucionária visa dar conta de forma mais elaborada dos elementos intencionais e convencionais constitutivos do ato de fala segundo Austin. O papel de cada um desses componentes na constituição da força permite uma caracterização mais precisa e uma identificação mais clara de cada força como pertencendo a um dos cinco tipos definidos.

A proposta da análise do ato de fala tem por objetivo superar a dicotomia entre elementos intencionais e elementos convencionais, já que alguns dos componentes combinam aspectos que poderíamos considerar intencionais e convencionais.

Numa perspectiva característica da pragmática a Teoria dos Atos de Fala dá conta de como os elementos contextuais contribuem para a realização dos atos. Se a pragmática, não só enquanto área de estudo da linguagem, mas também como concepção filosófica, propõe uma visão de linguagem como ação e a consideração do contexto de uso como indispensável à análise do significado, então um de seus principais desafios consiste em desenvolver um método de análise que leve em consideração especificamente os elementos que vão além do estritamente linguístico.

Isso equivale a ir além do significado das palavras e da estrutura sintática e do valor de verdade das sentenças para incluir os elementos contextuais que fazem com que o significado, em uma acepção pragmática, dê conta de mais do que é explicitamente dito na interação linguística e torne possível a análise dos atos realizados por meio da linguagem.

A *teoria* dos atos de fala indiretos de Searle é uma das raras tentativas de lidar com essa questão e acabou não levando a um desenvolvimento deste tipo de método. Searle mostra que os atos de fala são em grande parte indiretos ou

implícitos, e isso ocorre simplesmente porque não é necessário que sejam explícitos.

Um dos principais desafios da Teoria dos Atos de Fala ao analisar o ato de fala total, como propõe Austin, consiste precisamente em delimitar as fronteiras deste ato de fala total, demarcar o que deve ser incluído no contexto e dentre os pressupostos compartilhados. O ato total pode se projetar no futuro, se considerarmos seus efeitos e consequências, assim como pode depender de fatores do passado remoto, se levarmos em conta seus pressupostos.

A solução para se evitar esse caráter indeterminado do ato de fala total consiste em reconhecer que toda análise é provisória e que, no fundo, a delimitação do(s) ato(s) de fala depende das questões que servem como ponto de partida para a análise, assim como do escopo desta análise. Nenhuma análise pode jamais pretender esgotar o ato de fala em toda a sua complexidade; além disso, o alcance da análise depende do enfoque adotado.

4.4 Grice e as implicaturas conversacionais

O filósofo inglês Henry Paul Grice (1913-1988), que foi professor na Universidade da Califórnia, em Berkeley, formulou a proposta de uma semântica fazendo a distinção entre significado do falante e significado literal.

A teoria de Grice consiste em uma análise do significado com base em mecanismos de interpretação pelo ouvinte do significado do falante, por meio de regras e procedimentos que permitem a identificação ou o reconhecimento das intenções do falante ao dizer algo.

Essa teoria tinha inicialmente um escopo mais limitado, concentrando-se na distinção entre significado literal e não-literal, porém tornou-se o ponto de partida para a análise dos aspectos intencionais na constituição da força ilocucionária dos atos de fala, sobretudo por propor mecanismos de explicitação e de reconstrução das intenções, o que era considerado desde o início uma dificuldade a ser superada.

Segundo essa teoria, toda expressão linguística deve ser interpretada levando-se em conta seu contexto de uso. Só a partir da consideração deste contexto podemos decidir se a expressão está sendo usada no que Grice denomina de significado do falante, específico a um contexto determinado, ou em seu significado literal, que não varia de acordo com os contextos.

Em toda troca linguística haveria sempre uma interpretação pelo ouvinte das intenções do falante de modo a decidir-se sobre como entender o significado das expressões utilizadas. A consideração do contexto é decisiva para que essa interpretação se dê; é ele que fornece os elementos que possibilitam ao ouvinte interpretar o falante de uma maneira ou de outra.

Grice desenvolve um método de determinação do significado do falante a partir da interpretação das intenções deste ao realizar o proferimento de uma sentença. Esse método baseia-se na noção de “implicatura conversacional”, que visa dar conta de um tipo especial de inferência que ocorre na comunicação e que difere da implicação lógica por ter regras próprias e por seu maior grau de informalidade.

As regras lógicas de inferência determinam as possibilidades de relação válidas entre proposições e são regras sintáticas, isto é, independem do significado destas proposições. Como exemplo temos a lei da transitividade: se A é igual a B e B é igual a C, então A é igual a C. As implicaturas conversacionais, ao contrário, dependem fundamentalmente da consideração do contexto em que uma sentença está sendo proferida (suas “circunstâncias de enunciação” segundo Grice) por um falante com a intenção de comunicar algo a seu interlocutor. Pensemos em um estudante medíocre de filosofia que pede uma carta de recomendação a seu professor. Este, sem querer elogiá-lo, mas ao mesmo tempo sem querer omitir a verdade, escreve uma carta recomendando o estudante por sua excelente caligrafia. O leitor da carta certamente se surpreenderá pelo elogio de uma qualidade não relacionada diretamente à área do estudante e em grande parte irrelevante. O elogio de algo sem importância causa a implicatura de que não há nenhuma outra qualidade a ser destacada e que, por conseguinte, não se trata de um estudante de filosofia recomendável. Isso é insinuado, sem que seja efetivamente dito. De fato, a insinuação é um dos casos mais característicos de implicatura conversacional, um modo de constituição de significado para além do que é explicitamente proferido pelo falante.

A questão fundamental, portanto, é: como reconhecer essa intenção implícita, não formulada, do falante? De que modo o ouvinte entende as intenções do falante? Trata-se de um problema semelhante ao da análise dos atos de fala indiretos. Torna-se necessário um método de análise que permita a reconstrução desse processo de

significação indireta. É nisso que consiste a proposta de Grice em “Lógica e conversação”.

O ponto de partida é a concepção de que a linguagem é essencialmente dialógica e a troca linguística, a interação entre falante e ouvinte, é regida por um princípio de cooperação, ou seja, falamos para sermos entendidos, caso contrário sequer nos engajaríamos nesse processo.

Essa concepção cooperativa define um modelo de como deveria funcionar a interação linguística. Grice dá a seguinte definição do Princípio de Cooperação: “Faça sua contribuição conversacional tal como é requerida, quando ocorre, pelo propósito ou direção do intercâmbio conversacional em que você está engajado”.

Este princípio geral, por sua vez, se desdobra em quatro máximas: **quantidade, qualidade, relação e modo**.

A máxima da quantidade se define da seguinte maneira: Faça sua contribuição tão informativa quanto requerido (para o propósito corrente da conversação); não faça sua contribuição mais informativa do que requerido.

Sob a categoria da qualidade temos a máxima: “Trate de fazer uma contribuição que seja verdadeira”, que se desdobra nas seguintes: Não diga o que você acredita ser falso; não diga senão aquilo para o que você possa fornecer evidência adequada.

A máxima da relação se resume a “Seja relevante”.

A máxima de modo tem a formulação geral “Seja claro”, com os seguintes desdobramentos: Evite obscuridades de expressão; evite ambiguidades; seja breve (evite prolixidade desnecessária); seja ordenado.

Grice observa ainda que talvez outras máximas ou submáximas sejam necessárias, mas estas cobrem os principais pressupostos da comunicação bem-sucedida. As máximas não são excludentes, assim como nem todas se aplicam ao mesmo tempo. Sua aplicação depende das características do contexto de comunicação.

O modelo proposto visa precisamente dar conta do que seriam os pressupostos ou expectativas dos interlocutores quando se engajam em um processo comunicativo. Por isso dizemos tratar-se de um esquema ou modelo do que deveria ser a comunicação bem-sucedida. Evidentemente, em situações concretas de comunicação isso raramente ocorre, mas a questão de Grice é que a

violação, ainda que apenas aparentemente, de uma ou mais dessas máximas produz as implicaturas conversacionais.

O ouvinte é levado a formular uma hipótese interpretativa sobre os motivos pelos quais o falante não está agindo da forma esperada, uma vez que continua a pressupor que, se o falante tem a intenção de se comunicar, então permanece em vigor a supermáxima ou princípio da cooperação. Se ele se recusa a falar ou dá as costas ao ouvinte, então a comunicação está rompida, mas se isso não acontece as máximas continuam, em princípio, a se aplicar, e o ouvinte construirá suas expectativas com base nelas.

A insinuação é um dos casos exemplares de implicatura conversacional. Isso acontece porque nesses casos algo é dito de modo indireto ou implícito sem que possa ser tornado explícito, sob pena de constituir-se, por exemplo, em uma calúnia. Quando no *Otelo*, de Shakespeare, Iago pergunta a Otelo sobre o lenço que este teria presenteado a Desdêmona, insinua que ela o teria dado a Cássio, provocando assim o ciúme de Otelo. A simples pergunta de Iago sugere a infidelidade de Desdêmona, embora nada seja explicitamente dito. Iago sabe que Otelo é ciumento e vingativo, o que torna a pergunta relevante e faz com que Iago consiga o que pretendia.

Assim como a insinuação, a ironia é também um dos casos exemplares de implicatura, já que o comentário irônico viola as máximas conversacionais, sem que o falante possa de fato ser responsabilizado, porque nada disse explicitamente. Ele pode sempre recuar da intenção irônica e afirmar que sua intenção foi outra, evitando assim a interpretação de ofensa ou agressão verbal.

O modelo proposto por Grice é particularmente importante do ponto de vista do desenvolvimento da pragmática, por propor efetivamente um método de interpretação das intenções do falante e de reconstrução de elementos contextuais que explicam a constituição de um significado específico ao contexto de uso.

Esse modelo constitui-se em uma ferramenta de grande utilidade na análise, tipicamente pragmática, dos atos de fala indiretos. O funcionamento de modo implícito ou indireto desses atos pode ser reconstruído a partir da análise das implicaturas conversacionais causadas.

Dessa forma, uma combinação entre a Teoria dos Atos de Fala de Austin e Searle e a teoria de Grice parece ser um dos caminhos mais eficazes de desenvolvimento de um método de análise pragmática da linguagem.

4.5 Habermas: pragmática universal e teoria da ação comunicativa

A concepção de uma filosofia pragmática da linguagem adquire uma nova dimensão na direção de um tratamento sistemático com as propostas do filósofo alemão Jürgen Habermas (1929), inicialmente de uma Pragmática Universal e em seguida de uma Teoria da Ação Comunicativa.

A discussão sobre a linguagem em Habermas tem como um de seus pontos de partida o texto “Trabalho e interação” (1967), no qual analisa as Lições de Lena, de Hegel. Nessa obra, que antecede a Fenomenologia do Espírito, Hegel considera que o processo de formação da consciência subjetiva no indivíduo se realiza com base no que denomina de uma tríplice dialética:

- a) a dialética da vida moral, em que se dá a interação com as outras subjetividades;
- b) a dialética da linguagem ou dos processos de simbolização, em que o indivíduo utiliza símbolos para representar o real; e
- c) a dialética do trabalho, pela qual o indivíduo se relaciona com a natureza de modo a derivar dela seus meios de subsistência.

A dialética do trabalho pode ser entendida como parte da racionalidade instrumental que prevalece no domínio da técnica. Essa racionalidade visa a obtenção de determinados fins e a escolha adequada dos meios necessários para obtê-los, tratando a própria natureza como um objeto para a obtenção desses fins.

Instrumentos, mecanismos e o próprio trabalho humano seriam assim tratados como objetos, meios para obter os fins.

Em algumas das principais linhas de desenvolvimento do pensamento no século XIX, principalmente após a Revolução Industrial, e mesmo no início do século XX, esta racionalidade instrumental teria sido predominante.

O retorno a Hegel permite rever criticamente este processo e recuperar a dimensão formadora das outras duas dialéticas; de modo a contrapor à racionalidade instrumental uma racionalidade comunicativa que teria uma função emancipadora.

A racionalidade comunicativa se constituiria precisamente a partir dos pressupostos da interação e da linguagem. Sua função seria a de possibilitar o entendimento entre os indivíduos, a negociação de seus interesses e objetivos e a formação do consenso na sociedade.

Assim, a racionalidade instrumental deveria ficar subordinada à racionalidade comunicativa da qual essas decisões de caráter técnico deveriam depender.

De modo a desenvolver sua concepção de uma racionalidade comunicativa e para uma maior elaboração das noções de linguagem e de interação, Habermas volta a sua atenção a partir dos anos 1970 principalmente para filósofos como Wittgenstein, Austin, Searle e Grice.

É exatamente a visão pragmática de linguagem, enfatizando a comunicação e a ação, que lhe interessa nesses filósofos. Além disso, Habermas vai buscar na hermenêutica, sobretudo de Hans Georg Gadamer (1900-2002), a valorização tanto do aspecto histórico na constituição do significado quanto da tradição na transmissão da linguagem. Esses elementos já se encontram na filosofia de Hegel, mas as filosofias da linguagem de Wittgenstein e de Austin parecem ignorá-los, ou ao menos não os enfatizam devidamente. Falta, porém, tanto nessas filosofias da linguagem quanto na hermenêutica, uma dimensão crítica que possibilite a tarefa emancipadora da filosofia.

Karl Otto Apel (1922), por sua vez, já havia denominado de “transformação na filosofia” a mudança que se dá na passagem da filosofia moderna, em que as noções de subjetividade e de consciência têm um papel central para a filosofia contemporânea, a partir de Peirce e de Wittgenstein. Esses dois filósofos contribuíram para mostrar como a própria subjetividade é constituída pela linguagem, pela capacidade do indivíduo de tornar-se *sujeito linguístico*, isto é, alguém capaz de usar de forma bem-sucedida a linguagem nos contextos em que participa. O conceito de intersubjetividade, de uma subjetividade constituída pela interação, toma, assim, o lugar da subjetividade entendida como originária, anterior à linguagem.

Habermas propõe-se, então, a encontrar os fundamentos de uma teoria crítica da sociedade na linguagem enquanto comunicação, isto é, enquanto mediadora das relações sociais. Esses fundamentos devem ser derivados das próprias condições constitutivas da comunicação, tendo assim o caráter normativo que seu papel crítico pressupõe.

Para isso, é necessária uma análise pragmática da linguagem que vá além de uma consideração meramente empírica dos usos concretos. É esse o sentido da proposta da Pragmática Universal, o primeiro passo em direção à Teoria da Ação

Comunicativa, que visa estabelecer as condições de possibilidade da comunicação, em um sentido universal.

Seguindo Grice, Habermas caracteriza a interação comunicativa como tendo uma natureza essencialmente cooperativa e define quatro condições do que denomina “situação ideal de discurso”: sinceridade, veracidade, inteligibilidade e justificabilidade. Embora no uso concreto da linguagem essas condições, tais como as máximas de Grice, possam não se aplicar, elas são pressupostos do funcionamento bem-sucedido da linguagem e determinam as expectativas que falante e ouvinte têm ao participar de uma troca linguística. Com efeito, para que a comunicação funcione, espera-se que o falante seja sincero, ou seja, tenha a intenção de dizer o que diz e deseje ter esta sua intenção reconhecida pelo ouvinte.

A possibilidade do entendimento, da negociação e do consenso que a razão comunicativa pressupõe são características intrínsecas à linguagem.

A pragmática se insere, portanto, no quadro mais amplo de uma filosofia crítica que tem um objetivo emancipatório e está voltada para a recuperação, em nosso contexto histórico, do lugar central da racionalidade comunicativa.

4.6 A ética do discurso

Pode-se considerar que a Ética do Discurso resulta de uma elaboração de algumas das ideias centrais da pragmática encontradas já em suas formulações iniciais na Teoria dos Atos de Fala.

Karl Otto Apel, o principal formulador da Ética do Discurso, mostra que devemos partir da constatação de que todo indivíduo, enquanto falante competente de uma língua, pertence necessariamente a uma comunidade de comunicação e é como membro dessa comunidade que interage linguisticamente. Para ser bem-sucedido, seu discurso deve satisfazer as normas de validade dessa comunidade, e o falante deve estar sempre preparado para argumentar em favor de seu uso da linguagem, deve ser capaz de justificá-lo perante seus interlocutores.

Ao recorrermos aos princípios que tornam a comunicação possível, por exemplo as máximas de Grice ou a situação ideal de discurso de Habermas, estamos implicitamente assumindo a validade desses princípios e nos comprometendo a segui-los. O uso da linguagem na comunicação envolve, assim, um compromisso ético.

A possibilidade de fundamentação racional da ética torna-se viável com base não mais em uma racionalidade considerada em abstrato, mas sim nesses pressupostos da comunicação bem-sucedida.

Segundo esses pressupostos, o falante pode interpelar o ouvinte, e vice-versa, quanto às suas justificativas para dizer o que diz e para agir como age. A ética teria, assim, seus fundamentos nos pressupostos da própria racionalidade comunicativa.

A Ética do Discurso é, portanto, uma ética da responsabilidade, uma vez que é no discurso que os agentes assumem a responsabilidade e podem apresentar as justificativas de seus atos e explicitar as normas segundo as quais agiram.

4.7 Os componentes materiais da pragmática

Para haver uma integração coerente e que permita dar conta de maneira sistemática do uso da linguagem na comunicação, é necessário proporcionar uma caracterização precisa dos diferentes tipos de elementos que vão configurar uma situação comunicativa.

Existem 2 (duas) classes de elementos: os elementos de natureza material, como entidades objetivas e descritivas externamente; e os elementos de natureza não material, que tratam dos diferentes tipos de relações que se estabelecem entre os primeiros elementos.

São componentes materiais: o emissor, o destinatário, o enunciado e o contexto.

O **emissor** é a pessoa que produz intencionalmente uma expressão linguística em um determinado momento, seja oralmente, seja por escrito. Um sujeito real, com seus conhecimentos, crenças e atitudes capazes de estabelecer uma rede de diferentes relações em seu entorno. O emissor é um falante da língua que está fazendo uso da palavra num determinado momento ao emitir sua mensagem. O emissor existe num momento concreto, numa situação e num tempo preciso.

O **destinatário** é a pessoa a quem o emissor dirige seu enunciado e com quem, normalmente, faz o intercâmbio de papéis numa situação comunicacional. Um destinatário é a pessoa a quem se dirige uma mensagem, não se confundindo, jamais, com a figura do ouvinte, com características mais abstratas de compreender um determinado código linguístico. O destinatário é sempre um receptor eleito pelo

emissor, sendo que, em muitos casos, a mensagem é construída especificamente para este determinado destinatário. Não é a mesma coisa um adulto falar a uma criança, a um amigo de infância.

O terceiro elemento material é o **enunciado** enquanto expressão linguística que produz o emissor. Do ponto de vista físico, um enunciado não é mais do que um estímulo, uma modificação do entorno, a comunicação oral ou escrita. O enunciado designa qualquer tipo de informação transmitida por qualquer tipo de código, sendo que, neste caso, o enunciado é usado especificamente para fazer referência a uma mensagem construída segundo um código linguístico. Seus limites vão estar fixados pela dinâmica do discurso. Cada uma das intervenções do emissor é um enunciado, sendo que cada enunciado estará marcado pelas pausas e pelas trocas dos emissores.

O quarto elemento, que configura materialmente o ato comunicativo, é a situação de espaço e de tempo, também denominado de **contexto**. É o suporte físico no qual vai se realizar a enunciação. Configura muito mais do que um mero cenário, sendo, em muitos casos, um fator determinante. As circunstâncias que se impõem no momento presente vão influir decisivamente em toda a série de escolhas gramaticais e se constituem um dos pilares em que se fundamenta a interpretação. E, aqui, teremos diversos tipos de contexto, tais como: o contexto físico, o contexto empírico, o contexto natural, o contexto prático e o contexto histórico.

4.8 Os componentes relacionais da pragmática

Mais significativos que os próprios elementos são as relações que se estabelecem entre eles. De fato, temos visto como os elementos materiais são derivados precisamente dos pontos de contato que os ligam com outros elementos, de tal maneira que fica estabelecido um conjunto de relações que serve para marcar os limites de um elemento material.

As relações que se estabelecem dão lugar a conceituações subjetivas, e estas geram princípios reguladores da conduta que vão se objetivar em forma de leis empíricas. Vale dizer de regularidades observáveis de natureza não prescritiva, a existência destes outros fatores, que se justifica em vista dos resultados e de seu próprio funcionamento.

Três são os componentes relacionais da pragmática: a informação pragmática, a intenção e a relação social.

A **informação pragmática** é o conjunto de conhecimentos, crenças, suposições, opiniões e sentimentos de um indivíduo num momento qualquer da interação verbal. Emissor e destinatário, enquanto sujeitos, possuem uma série de experiências anteriores relativas ao mundo, aos demais habitantes, aos amigos; há uma interiorização da realidade objetiva. Não se tratando apenas de conhecimentos, a informação pragmática compreende tudo o que constitui nosso universo mental desde o mais objetivo até o mais subjetivo.

A informação pragmática compreende alguns componentes. O componente geral, como conhecimento de mundo de suas características naturais e culturais. O componente situacional, como conhecimento derivado do que os interlocutores percebem durante a interação. E o componente contextual, que inclui o que deriva de expressões linguísticas que foram trocadas no discurso precedente.

Como se trata de uma interiorização do mundo, a informação pragmática é de natureza subjetiva, não implicando que a de cada indivíduo seja radicalmente diferente do que a informação de um outro indivíduo. De fato, os interlocutores podem compartilhar enormes parcelas de informação, que compreendem os conhecimentos científicos, as opiniões estereotipadas e a visão de mundo que impõe o pertencimento a uma determinada cultura.

A linguagem é uma destas parcelas que se suponha comum, de modo que os falantes partem da suposição que seu conhecimento coincide tanto no que se refere ao sistema gramatical como no que se refere aos conteúdos semânticos. Essa parcela inclui, também, certos conhecimentos e crenças sobre o uso que se presume compartilhado e a ideia de que de tudo o que se diz a uma intenção comunicativa. Determinada a informação de cada um dos interlocutores, também contém um conceito sobre o outro, sobre a informação pragmática do outro e sobre o que é compartilhado.

Mesmo que se critique esta posição, o que é diretamente perceptível é que uma porção importante do que se compartilha é comum, mas não é tudo que é compartilhado. Muitas interpretações estão baseadas em suposições que se consideram comuns apesar de não serem mutuamente manifestos. A simples referência a um amigo comum ausente não se apoia em nenhum fato perceptível, mas na crença de que o outro vai recordar da pessoa em questão.

A teoria do conhecimento compartilhado não explica com absoluta certeza o que é compartilhado pelos interlocutores. A única coisa que faz o emissor é adiantar uma hipótese sobre o outro e sobre a informação pragmática deste outro. Não se pode afiançar de ter plena garantia de estar certo, mas de fazer uma aproximação na maior medida possível. Visa-se assegurar a inteligibilidade, na maioria dos casos, segundo uma lógica de probabilidades. Aceita-se que os interlocutores compartilhem uma parcela de informação pragmática de dimensões variáveis; e da adequação destas parcelas dependerá, em grande medida, o êxito e a compreensão.

O ponto central da comunicação se situa com bastante frequência fora desta parcela comum, como é o caso da transmissão de informação, onde o emissor informa ao destinatário algo que este não sabe. Importante afirmar que esta informação nova deve ser identificada, situada corretamente, a partir da parcela comum, senão será não interpretável.

O conjunto de conhecimentos e crenças dos interlocutores desempenha um papel fundamental e faz possível a comunicação. E podemos afirmar que é um princípio regulador da conduta, tanto a informação pragmática como as teorias sobre o outro determinando, condicionando o conteúdo e a forma do enunciado.

A intenção é o segundo elemento para a consideração. A intenção vai tratar da relação entre o emissor, sendo a informação pragmática de um lado, e do destinatário e o contexto do outro lado, surgindo uma relação dinâmica de troca de vontades.

Nesse sentido, se fala muito nas relações entre intenção e ação. Para alguns, ação e intenção são radicalmente diferentes, porque as intenções não são tipos de ações, entendem que são tipos de proposições. Outros preferem colocar ênfase no fato de que muitas classes de enunciados têm um caráter de ação porque existe sempre uma intenção que vai fazer a organização. E outros argumentam que, existe uma relação de causa e efeito, a intenção se explica a partir do fato de que todo o discurso é um tipo de ação, ou seja, as marcas e resultados da ação se deduzem da intenção.

Toda atividade humana, consciente e voluntária, se concebe como reflexo de uma atitude de um sujeito ante o contexto. Assim, sempre se pergunta qual é a intenção de atos e decisões.

O mesmo ato de romper o silêncio, e fazer uso da palavra, é resultado de uma decisão, de uma eleição entre falar e não falar. A comunicação humana tem

como finalidade fundamental alcançar certos objetivos com relação a outras pessoas com as quais falamos com uma determinada intenção. Em determinado momento, utilizamos a linguagem porque temos um entendimento que a mesma pode se adaptar melhor a nossos objetivos. O emissor, ao fazer uso da palavra, pretende atuar de alguma maneira sobre o estado de coisas existentes, seja para modificar o mesmo, seja para impedir que se modifique. E esse estado de coisas inclui sua própria posição, o seu interlocutor e o contexto.

A intenção funciona como um princípio regulador da conduta no sentido de que conduz o falante a utilizar os meios que considere os melhores e mais idôneos para alcançar os seus fins.

Até mesmo o silêncio, enquanto atividade consciente e voluntária, pode ser, também, um meio indireto para conseguir determinados objetivos. Quando se elege o silêncio em lugar da comunicação, se elege alguma atitude do sujeito ante o contexto e como tal será uma forma de comunicação.

Fica estabelecido que o uso da linguagem como atividade consciente reflete a atitude do falante ante o contexto e responde a uma determinada intenção. Assim, é perfeitamente legal e legítimo, e necessário abordar o estudo dos enunciados tendo em conta a intenção do sujeito que produziu os mesmos.

O terceiro tipo de relação que tomaremos em conta é a que existe entre os interlocutores, pelo simples fato de pertencerem a uma sociedade, qual seja uma organização humana com uma estrutura social. Seu papel na comunicação é fundamental, já que o emissor constrói seu enunciado de acordo com o seu destinatário. Um dos fatores que devemos ter em conta é o grau de relação social entre ambos. Deste modo, a relação social impõe uma série de seleções que determinam a forma do enunciado.

5 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

5.1 A regra-matriz de incidência: tributária ou não

Usando de tudo o que expusemos até o presente, quais sejam, a saber: a questão do deslocamento do conhecimento, passando do objeto em si, da relação do ser humano com o objeto, e, ao fim, o conhecimento na linguagem; os fundamentos da linguagem, enquanto código socialmente aceito por uma determinada comunidade; e, as estruturas lógicas, como poderosas ferramentas para desvendar as estruturas ocultas por detrás das palavras usadas, é que foi pensada a regra matriz de incidência tributária.

E aqui, por profundo respeito, paramos nosso encadeamento de ideias, para prestar homenagem justa àquele que pensou toda esta estrutura primordial para qualquer esforço de conhecimento jurídico.

Sim, para Paulo de Barros Carvalho:

Os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem apresentar um quantum de estrutura formal. Certamente que ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada²³.

Interessante notar aqui, por oportuno, o fato de que estudos tão afetos à disciplina do Direito, em seu aspecto mais geral, podem ter um efeito bastante concreto na aplicação da norma jurídica. O domínio da teoria geral, acerca de certo ramo do conhecimento, impactando de modo tão assertivo o mundo prático.

Quando, movidos por uma curiosidade tão humana, se observa um texto de lei, qualquer texto de lei, se percebem algumas repetições de, também, alguns elementos em suas hipóteses e em seus consequentes normativos.

Desta repetição constante, e usando as ferramentas da linguagem, da lógica e do conhecimento deslocado, os aspectos lógicos e semânticos presentes na manifestação normativa, foi possível ser pensado aquela estrutura de incidência, naquele esquema formal e linguístico.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

Uma comunidade qualquer, através de seus legisladores, ou daquelas pessoas que façam os regramentos, escolhe eventos sociais que mais lhe interessam como fatos que irão desencadear efeitos jurídicos.

Efeitos jurídicos estes que, para nós, a partir de agora, serão a hipótese e o conseqüente de toda a estrutura normativa. Algumas propriedades serão captadas, e estes pedaços de atributos, partículas de realidade, irão formar o fenômeno da incidência.

E, aqui, uma importante observação com efeitos práticos evidentes, mais uma vez.

Quando começamos a analisar qualquer norma, sempre iremos nos deparar com constantes presentes em todos os fatos jurídicos e em todas as relações jurídicas, e, através da abstração da lógica, num esforço de estudo semântico serão facilmente identificáveis.

E quais seriam as constantes que falamos?

Toda norma irá se referir a um acontecimento num determinado espaço e num determinado tempo e lapso temporal. São condicionantes às quais estaremos presos, se este é o termo, enquanto estivermos habitando este mundo que nos foi apresentado. Acontecimento ocorrendo num átimo de tempo numa fatia específica de espaço, sem qualquer surpresa este será nosso mundo.

O Professor Lourival Vilanova, escrevendo acerca do que estamos a falar, afirma que:

As normas têm incidência na multiplicidade de fatos que o sistema reputou juridicamente relevantes e que ocorrem ligados a pessoas, ao tempo e ao espaço. Daí sua incidência factual, pessoal, temporal e espacial. A incidência é uma técnica do direito, é seu modo de referir-se aos objetos e situações objetivas, por meio do pressuposto ou hipótese fáctica da norma²⁴.

E, após ocorrido este fenômeno, que, como dissemos, irá surgir no espaço e no tempo, irá surgir também uma relação, feixe de interesses, onde um sujeito qualquer ficará obrigado a fazer algo em relação a outro sujeito, tendo como foco um objeto pretendido, simples assim.

Vida que segue.

²⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 99.

Neste ponto, chegaremos a um esquema padrão, que, aplicado ao fenômeno tributário, nos permitirá, a cada caso concreto e da vida cotidiana, bem analisar a estrutura íntima da norma jurídica de imposição tributária.

Neste tópico, três consequências importantes irão advir das premissas apresentadas.

A primeira premissa nos fala da existência da já citada regra de incidência e das normas produzidas como resultada da incidência.

O que queremos aqui dizer. Queremos dizer que, enquanto existem normas abstratas e gerais que com suas hipóteses e com suas consequências compreendem inúmeros elementos, teremos também inúmeras normas que irão abarcar um único elemento tanto como fato jurídico, como relação jurídica.

A segunda premissa será o surgimento de uma regra padrão, em nosso caso uma regra tributária, mas que poderá ser de diversos campos do direito, tais como como o penal, administrativo, constitucional, civil, trabalhista, com as devidas adaptações.

Lucas Galvão de Britto afirma que:

A utilização de fórmulas no Direito volta-se, com maior ênfase, à sua síntese, isto é, mostra combinações possíveis para os termos jurídicos suspendendo a ambiguidade e vagueza dos termos da linguagem ordinária. Mas há, em sua expressão, ainda um quantum de preocupação semântica, na medida em que a exposição da estrutura das normas serve também de índice sobre quais elementos da experiência fenomênica devem ser selecionados e relatados pelo sujeito competente para a construção de uma boa norma jurídica²⁵.

E, por fim, e sempre tendo como companheira, a ambiguidade. A ambiguidade e a vagueza são inerentes à linguagem natural.

De um lado, os termos são polissêmicos, têm mais de um significado; de outro, o sentido constitui-se na contradição, na polêmica com outros discursos, as formações discursivas revelam interpretações e apreciações conflitantes.

Nas interessantes palavras de José Luiz Fiorin, por mais que exista um comprometimento intelectual de nossa parte não temos acesso direto à realidade, ele sempre vem mediado pela linguagem, que não é neutra. As relações

²⁵ BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 36.

interdiscursivas, que são contraditórias, determinam um ponto de vista na interpretação dos fatos e acontecimentos²⁶.

Tanto será norma matriz de incidência tributária a estrutura lógica montada, quanto a norma estrita gerada.

5.2 Critérios da hipótese

A hipótese normativa tem a ver com fatos, notas que os acontecimentos devem possuir para serem elevados à condição de fatos jurídicos. Neste sítio, teremos a definição de critérios (conotação) de um evento objetivo que, se verificado no mundo real, irá entrar para o mundo jurídico.

Lourival Vilanova, tecendo considerações acerca do tema, enfatiza que:

A hipótese, que é proposição descritiva de situação objetiva possível, é construção valorativamente tecida, com dados de fato, incidente na realidade e não coincidente com a realidade. Falta-lhe, pois, status semântico de enunciado veritativo²⁷.

Falando especificamente acerca do tema, sempre teremos aqui um elevado grau de indeterminação, um conceito verdadeiramente abstrato, abarcando um número finito de denotações.

E, como já dissemos, como todo fato deverá estar condicionado por elementos e necessidades materiais, temporais e espaciais, e destas urgências teremos o nascimento dos critérios material, espacial e temporal.

O critério espacial irá delimitar o local em que o evento deve ocorrer e, em ocorrendo, ser levado à categoria de fato jurídico. Num processo de abstração lógica, se chega a este critério isolando as coordenadas de tempo e do núcleo do acontecimento. Seja de forma explícita, seja de forma implícita, o corpo jurídico sempre irá delinear o espaço no qual suas regras deverão ser aplicadas. E devido à sua amplitude, poderemos ter critérios temporais determinados, específicos, universais.

No tocante ao critério temporal, se refere ao momento da ocorrência do evento a ser promovida a categoria de fato jurídico. Aqui, também, teremos

²⁶ FIORIN, José Luiz. **Argumentação**. 1. ed. São Paulo: Contexto, 2020.

²⁷ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 53.

definições explícitas ou implícitas do critério de tempo. Como a vida é uma sucessão de eventos no tempo, muitas vezes, o legislador escolhe um marco temporal, ou um dos fatores da ação para marcar a realização do evento no tempo enquanto fato jurídico. Diversamente do aspecto espacial, o critério temporal sempre escolhe o momento no qual irá considerar realizado o evento para ser alçada a categoria de fato jurídico.

E, por fim, o critério material como a expressão do núcleo do acontecimento a ser promovido para a categoria de fato jurídico. Uma ação humana, nos limites do mundo social, cercada por limitações de espaço e por limitações de tempo.

Este critério surge de maneira mais clara quando fazemos a abstração lógica e mentalmente elaboramos a decantação da ação humana, do humano proceder de seus elementos de tempo e de espaço.

O verbo envolvido será sempre o verbo da categoria dos pessoais, no tempo verbal do infinitivo e de significação incompleta, e que irá demandar um complemento para seu aperfeiçoamento. Verbo este que poderá indicar uma ação, como vimos, ou um estado, sob os influxos, aqui, da lei da causalidade física.

5.3 Critérios do consequente

Na hipótese termos os fatos, critérios que possam caracterizar um fato, conotar um fato, no consequente temos elementos outros, notas específicas que possam caracterizar uma relação entre subjetividades, os elementos deste vínculo, e que serão precisamente instauradas quando da verificação em concreto de elementos para o surgimento do fato jurídico.

Também no consequente valerão as regras mesmas que caracterizam o antecedente. Vale dizer, a existência de aspectos indeterminados, conceitos abstratos que irão comportar um número finito, mas não determinado de denotações. Do mesmo modo que no antecedente, não temos o fato jurídico, mas a conotação deste fato jurídico, no consequente, não temos a relação jurídica, mas a previsão dela.

Assim como no antecedente, temos o fato jurídico previsto e os critérios respectivos, e seus elementos constitutivos, aqui, também, no consequente, por este prever uma relação jurídica, temos a previsão expressa de seus elementos

constitutivos, a saber: o sujeito passivo, o sujeito ativo e o objeto da prestação entre ambos.

Como bem assinala Paulo de Barros Carvalho:

Se a hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor²⁸.

No consequente teremos, então, o estabelecimento dos critérios: pessoal e quantitativo, que serão os critérios essenciais para a identificação do vínculo jurídico a ser instaurado com a verificação do fato jurídico previsto na hipótese.

O critério pessoal como um conjunto de informações contidas no consequente normativo, e que nos irá permitir identificar, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando do surgimento do fato jurídico.

O critério quantitativo, enquanto marco demarcador do consequente normativo, e que indica a conduta a ser cumprida pelo sujeito passivo, e que, no caso da regra matriz de incidência tributária, será objeto da prestação algo avaliado em pecúnia, mediante a fórmula base de cálculo e alíquota.

Apenas por amor ao estudo, ressaltamos, aqui, que nos referimos a um critério quantitativo, pois estamos nos referindo à regra matriz de incidência tributária, pois, por hora, não está dentro do objetivo deste estudo aspectos sancionatórios, ou mesmo aspectos penais do Direito Tributário.

5.4 Teoria e prática da regra-matriz

A concepção da regra-matriz de incidência, como um instrumento metódico que organiza o texto do direito positivo, propondo a compreensão do que foi legislado, num contexto de linguagem, de comunicação e de lógica, é o resultado de

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 290.

tudo que até o momento fomos expondo, as questões postas pelos antigos gregos, a escola da linguagem, as leis da lógica, as estruturas sintáticas.

Como ensina, com rigor de sempre, o Professor Paulo de Barros Carvalho:

De qualquer modo, o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do constructivismo lógico-semântico sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova. E sua repercussão no direito tributário vem acontecendo com surpreendente intensidade. Somam-se, hoje, centenas de textos que empregam essa orientação epistemológica para aprofundar a investigação em matéria de tributos, certamente pelo seu vigor analítico e pela fecundidade das notações semânticas e pragmáticas que suscita, valendo ressaltar que tem sido auspiciosos os resultados práticos dessa proposição elaborada, originariamente, no plano teórico²⁹.

A correta utilização deste método irá nos conduzir, como afirma o sempre citado doutrinador, àquele momento crucial no qual a teoria se encontra com a prática para propiciar o domínio da mente humana sobre o mundo no qual vivemos, mormente na solução do complexo fenômeno tributário.

Temos, enfim, um ponto de partida rigoroso, que irá favorecer, de forma decisiva, a incursão posterior nos planos semântico e pragmático da vida.

Terminaremos nosso esforço ressaltando, uma vez mais, o aspecto prático de nosso estudo que, a parte de ser bastante teórico, tem como marca registrada aspectos práticos envolvidos.

Assim, bem sabidos todos os critérios presentes numa norma jurídica, podemos analisar de maneira bastante clara todas as exações que permeiam nossas vidas desde que acordamos (IPTU), tomamos uma condução (ICMS), trabalhamos e auferimos renda (IR), doamos alguma coisa a alguém (IT), recebemos uma herança de nossos pais (ITCMD).

Sempre os tributos, sempre a vida. Mas agora devidamente catalogados e sujeitos todos eles ao nosso escrutínio.

No IPTU, ser proprietário, num determinado município, por lapso anual. No ICMS, comprar e vender produtos, consumir produtos, no ato da compra, no âmbito de um ente estadual. Conseguimos uma colocação e entramos para o mundo dos

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 153.

que tem renda, e já estamos contribuindo com o competente imposto sobre a renda. E assim seguimos.

Como sempre afirmado, e novamente reafirmado, nossa preocupação reiterada será sempre no sentido de oferecer os fundamentos de uma concepção jurídica e de uma visão filosófica, que serão poderosos instrumentos para controle e observação constante do conteúdo a ser desenvolvido.

Em defesa da coerência, da seriedade de propósitos e de estudos aprofundados, sólidos e consistentes, sempre com observância do mundo que nos rodeia, sempre inovando e atendendo aos fatos da rotina de cada qual.

Terminamos este capítulo com quem começamos, e estamos bem acompanhados, e citamos, por fim, Paulo de Barros Carvalho para quem o sistema jurídico não pode continuar livre e descomprometido de padrões metodológicos como tem acontecido em múltiplas manifestações de nossa doutrina.

6 SANÇÃO TRIBUTÁRIA

Desde tempos imemoriais costumamos ouvir, ter contato com o termo sanção. Espera-se um determinado comportamento, de resto, bastante aceito num determinado meio social, e, na hipótese que este comportamento esperado não ocorra, preveem-se medidas de coação para desestimular alguma prática danosa para a comunidade social.

Como se questionou, um pensador do aspecto retributivo da pena sobre os pressupostos que justificariam o fato de um grupo de homens associados ao Estado privasse de liberdade algum de seus membros ou interviesse de outro modo, conformando sua vida³⁰.

A partir do exato instante de um acordo social, surgem medidas coercitivas para encorajar a prática da atitude requerida, devidamente institucionalizada, e internalizada, por aquela sociedade humana.

O Direito se define como um sistema de normas cuja principal finalidade será a de bem regular a vida dos seres humanos em sociedade, e, para tal objetivo, prescreverá a conduta que entenda adequada, a depender do meio social ao qual será aplicado, bem como irá prever uma série de medidas coercitivas para desestimular a prática de atitudes socialmente inaceitáveis.

A principal diferença do direito para outros sistemas de coerção, como o sistema religioso ou o sistema social, será justamente o modo como serão providas as sanções. Os sistemas terão suas particularidades quando da aplicação de suas penalidades.

E o que mais de perto irá caracterizar a sanção jurídica será sua coercitividade institucionalizada.

Como bem anota Robson Maia Lins:

A diferença do direito para outros sistemas normativos, como a moral ou o religioso, é justamente o modo como são providas as sanções. Os três sistemas normativos mencionados, por exemplo, proíbem o assassinato (coação), mas a forma como tal conduta é proibida (coerção) é diferente em cada um deles³¹.

³⁰ ROXIN, Claus. **Problemas fundamentais de direito penal**. Tradução de Ana Paula dos Santos e outros. 3. ed. Lisboa: Vega, 1998.

³¹ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 529.

Este é um texto, um pequeno estudo, sobre a sanção aplicada no campo do poder de tributar de uma sociedade política organizada.

Utilizaremos, para tal intento, os ensinamentos da Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, que organiza nosso pensamento e trabalha o fenômeno jurídico a partir da linguagem e da estrutura formal da norma jurídica, do rigor na linguagem e da estrutura da regra-matriz de incidência.

6.1 Noções fundamentais

Desde Platão, a Filosofia se baseava na hipótese de que o ato de conhecer estaria presente na relação entre o objeto e o sujeito, e que a linguagem se prestava a expressar a ordem objetiva das coisas no mundo. Era pensamento corrente que, através da linguagem, a pessoa se conectava ao objeto, pois representava a sua essência.

Existia para este movimento uma correspondência entre as ideias e as coisas que eram, por sua vez, descritas pela linguagem, o ser humano mantinha uma relação com o mundo anterior a qualquer formação da linguagem.

O ato de conhecer era como uma mera reprodução do mundo real, sendo a verdade resultado da correspondência entre a reprodução e o objeto referido. Uma proposição era considerada verdadeira quando demonstrava a essência do real, já que a linguagem era uma cópia do mundo.

Neste estado de coisas, o estudo do conhecimento era feito a partir do sujeito e do objeto, e da relação entre ambos, sendo a linguagem encarada como elemento secundário do conhecer.

Como afirma Manfredo A. de Oliveira:

Estamos aqui no cume do pensamento objetivista: para Platão, como para todo o pensamento grego, as coisas possuem qualidade objetivas, relações e diferenças em si mesmas. Quando lidamos com as coisas, temos de nos orientar de acordo com essa natureza das coisas³².

³² OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Reviravolta Linguístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Loyola, 2015, p. 19.

Segundo este ponto de vista, existia um mundo que se bastava e que seria refletido pelas palavras ou revelado por atos de consciência, e que somente depois poderia ser comunicado aos outros através da linguagem.

Esta, a linguagem, não era a condição do conhecimento, mas um espelho da realidade, como ela se apresentava, e era conhecida pelo elemento humano.

Platão afirmava que as palavras não representavam propriamente os sons, mas apresentavam a essência das coisas. Não se trata de imitação do tom e das formas das coisas, mas de seu próprio ser. Uma palavra é justa e certa na medida em que traz a coisa à apresentação, na medida em que é a apresentação da coisa em si própria.

As coisas possuem qualidades objetivas, relações e diferenças em si próprias. E quando lidamos com elas, temos de nos orientar de acordo com essa natureza das coisas. Não poderemos agir com liberdade com relação às coisas, mas observar e respeitar a sua essência.

O estudo do conhecimento, neste contexto, foi sempre feito a partir do sujeito, do objeto ou da relação instaurada entre o sujeito e o próprio objeto.

Em termos de sequência, teríamos a filosofia do ser, a filosofia da consciência, e após, todo este conhecer seria transformado em palavras e comunicado a todo o corpo social.

Como ensina Vilém Flusser acerca dos gregos:

Foram eles que nos ensinaram que podemos vislumbrar através das aparências (fenômenos) aquilo que nelas transparece, que se torna compreensível, e a descoberta do compreensível dentro dos fenômenos equivale a desvendar a verdade³³.

No século passado, houve uma mudança no padrão e na forma com que as coisas eram conhecidas. A filosofia da consciência deu lugar à denominada filosofia da linguagem, sobretudo, por meio da obra de Ludwig Wittgenstein, no que foi denominado de movimento do Giro-Linguístico.

Por meio deste novo posicionamento, ou uma nova e interessante maneira de se ver o mundo, a linguagem deixa de ser uma mera espectadora dos objetos neles mesmos e da consciência humana para tornar-se, ela própria, uma condição para a formulação do conhecimento.

³³ FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 30.

A relação deixa de ser entre um sujeito e um objeto, mas sim uma relação entre linguagens, a linguagem criando o sujeito ela própria, bem como a realidade que a circunda.

Inexiste, como vimos algumas linhas atrás, um mundo situado nele mesmo, nem mesmo uma essência ínsita nas coisas para ser descoberta. Desde então, somente teremos o mundo e as coisas, e as essências na linguagem. Não haverá mais correspondência entre linguagem e objeto. O objeto é criado pela linguagem.

E aqui teremos diversos exemplos de como se apoderar de uma linguagem que cria e molda todo o mundo de uma pessoa, das coisas ao seu redor, dos eventos naturais de cada organização social.

Como ensina, com acuidade, Mélika Quelbani: “Então, podemos dizer que, teoricamente a cada signo deve corresponder um objeto que é a sua significação, mas que, na realidade, a significação de uma palavra é seu uso correto³⁴”.

O revolucionário de tudo isto é que o ser humano somente conhece o mundo quando o constitui linguisticamente em seu intelecto.

Não existe mais o objeto, ele mesmo, muito menos algo em essência pura na natureza. O conhecimento passa a ser a sua constituição para o sujeito cognoscente. A partir daí todos os objetos serão criados linguisticamente. A verdade passa a operar dentro do contexto social no qual será formulada.

A verdade se torna relativa. Vai sempre depender do meio social na qual será criada, da linguagem. Tudo o que conhecemos serão construções linguísticas que irão se reportar a outras construções linguísticas.

O mundo, as coisas do mundo, as essências não terão uma significância ínsita. O significado irá emergir a partir da utilização de signos linguísticos e no seio de uma comunidade linguística.

O homem é quem dá significado às coisas quando relaciona a palavra e aquilo que ela representa, conjuntamente com outras palavras que, juntas, formarão uma definição.

Aqui, faremos uma abordagem leve de um movimento bastante interessante surgido na cidade de Viena, na Áustria.

³⁴ QUELBANI, Mélika. **O Círculo de Viena**. Tradução de Marcos Marcionilo. 1. ed. São Paulo: Parábola, 2009, p. 51.

Tratou-se, como já dissemos, do surgimento de um grupo de pensadores que se reuniam regularmente para discutir aspectos novos desta moderna percepção de mundo.

Estes pensadores atribuem à linguagem como sendo o meio ou instrumento por excelência do saber científico. Sendo a linguagem o instrumento do conhecimento, como também a forma através da qual o mesmo conhecimento será controlado.

Para se compor um discurso científico, é imprescindível se manifestar por meio de uma linguagem rigorosa, linguagem esta que aplicaria este rigor aos dados apreendidos do mundo. Sem precisão na arte de se expressar, não haveria ciência.

Como bem descreve Paulo de Barros Carvalho: “Cumprir advertir que uma das características do Círculo era a atitude aberta e antidogmática existente nas discussões, em que todos se mostravam dispostos a submeter suas teses à crítica dos demais”³⁵.

Dentre os representantes desta nova elite intelectual, encontravam-se filósofos, físicos, sociólogos, matemáticos, psicólogos, lógicos e juristas. Sim, até juristas participavam destes encontros. Hans Kelsen participou de alguns encontros. E outros nomes, como o de Rudolf Carnap, Hans Hanh e Otto Neurath, pontificaram no movimento.

6.2 Da norma jurídica

Geralmente, uma norma jurídica será composta por uma associação de uma hipótese a uma consequência, ligadas tanto à hipótese quanto à consequência por conectivo condicional neutro.

Estes juízos normativos não estão separados no mundo, e geralmente vêm acompanhados por uma norma secundária, a qual prevê os atos de coerção que podem ser executados para que as sanções sejam aplicadas.

As estruturas lógicas, tanto da norma primária quanto da norma secundária são idênticas. No entanto, na norma primária, teremos, na sua hipótese, uma conduta lícita e no seu conseqüente, um dever jurídico. Na norma secundária, haverá em seu antecedente uma conduta ilícita, e no seu conseqüente, uma reação

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 23.

de cunho jurisdicional em que o Estado participa como juiz para obter a prestação insatisfeita.

E, aqui, reside a razão principal das normas que prescrevem sanções administrativas serem também qualificadas como normas primárias de cunho sancionatório, vez que não teremos nestas normas a presença do magistrado para fazer cumprir o dever estipulado em lei.

As multas e demais sanções previstas no campo tributário estarão previstas em normas primárias, e não em normas secundárias pelos motivos que elencamos nos parágrafos antecedentes.

Como explica Aurora Tomazini Carvalho:

A primária prescreve uma conduta, a secundária toma como pressuposto a não observância desta conduta para instaurar uma relação jurídica em que o Estado-juiz assegure o seu cumprimento, mediante o exercício da coatividade estatal³⁶.

Quando determinado Fisco, ou mesmo seu representante, elabora um Auto de Infração, constitui o dever de fazer o pagamento do tributo, e, ao mesmo tempo, lança também o dever de pagar a multa pelo seu não pagamento no prazo previsto pela legislação, aplicando duas normas jurídicas primárias e distintas.

A primeira norma aplicada será a regra-matriz de incidência tributária, tendo em seu antecedente um fato lícito, e gerando a obrigação de pagar um tributo; enquanto a segunda norma, que será uma norma primária sancionadora, tem como previsão um ilícito em seu antecedente, e, no consequente, uma punição.

Nenhuma será uma norma secundária, pois o Estado-juiz não terá participação.

6.3 A sanção no direito tributário

No campo da semântica, faz-se um estudo do significado das palavras e de que modo os signos são atribuídos aos objetos designados e suas modificações no transcorrer do tempo. Como vimos, se trata de uma convenção socialmente aceita, e, por isso mesmo, o termo que ora estudamos encontra diversas significações a contar do campo onde seja aplicado.

³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso Teoria Geral do Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 325.

Em nosso caso particular, o termo sanção será aplicado no campo jurídico como um instituto criado pelo direito positivo com seus atributos e finalidades próprias dando origem a diversas outras normas que irão visar ao disciplinamento de certa esfera da experiência do direito, enquanto vetor para disciplinar o comportamento humano.

Assim, poderemos ter, no mínimo, três acepções principais que a palavra sanção pode denotar: a primeira acepção poderá se confundir com os preceitos originários da norma primária sancionatória; bem como as penalidades advindas do descumprimento destes mesmos preceitos pela comunidade ao qual foram aplicados estes preceitos; ou, por derradeiro, a providência coercitiva fruto do exercício do poder coercitivo do Estado.

Ensina Maria Ângela Lopes Paulino Padilha: “Sanção é um nome, uma palavra, uma convenção, ou melhor, uma significação assinalada convencionalmente. Carente de univocidade, o termo sanção experimenta mutações semânticas na área jurídica³⁷”.

Não se esgotando nestas três principais significações, temos ainda a palavra relacionada com o irregular exercício de uma competência tributária atribuída, ou mesmo aquele ato pelo qual o chefe do Poder Executivo promulga uma lei confirmando a mesma, sendo que alguns autores citam a denominada sanção como prêmio, na qual determinado contribuinte é agraciado por uma conduta além daquela exigida pela lei.

No próprio Código de Processo Civil³⁸, em seus arts. 134 e 135, temos a responsabilidade tributária do terceiro, distinto da pessoa do contribuinte, em razão da prática de atos ilícitos.

No caso do art. 135, apenas a título de ilustração, que atribui a responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O fato mesmo é que o aspecto de ambiguidade acompanha a todos os termos e palavras aceitas socialmente para designar algo.

³⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 45.

³⁸ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

Acerca deste tema, da ambiguidade ou das diversas significações, ressaltamos que toda palavra padece ou sofre a sua influência. No campo do Construtivismo Lógico-Semântico, lidamos cotidianamente com tal questão.

Com a mudança do paradigma do movimento do Giro-Linguístico, não é mais possível abordar qualquer assunto que seja, sem nos preocuparmos com a questão da linguagem. Estamos cercados pela linguagem, e tudo o que temos das coisas são ideias, construções linguísticas, sobre o costume linguístico de um grupo de pessoas.

Todo conceito que se apresente tem uma função essencialmente seletiva. A realidade que nos cerca é infinitamente mais complexa do que o conceito que a constitui como objeto que se possa articular intelectualmente. Não conceituamos dados da experiência, conceituamos termos. A relação da palavra com aquilo que ela significa nos parece natural, o que, por vezes, nos faz misturar o dado concreto com o dado linguístico.

Por isso que, todo conceito que se faça irá sofrer dos problemas da ambiguidade, da vaguidade e da carga emotiva que possa advir com o termo empregado.

Além da falta de precisão no significado de uma palavra, paralelamente da carga emotiva vivenciada da palavra enquanto interpretada, o que, de perto, mais nos interessa neste ponto, se refere ao caráter de ambiguidade relacionado ao uso que possamos fazer de um termo linguístico em relação ao seu entendimento socialmente estatuído.

Ambiguidade irá se referir à característica daqueles termos que comportem mais de um significado, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos. E isto passa a ocorrer porque não existe um sentido em si mesmo ao termo, pois, como já vimos, estes não têm o poder inerente de tocar a realidade tal qual ela se apresenta. O vínculo, que irá surgir entre a palavra e o seu significado, é construído artificialmente por uma comunidade social. E isto restou bastante claro nos problemas de vaguidade enfrentados pelo termo sanção.

A sanção na Teoria Geral do Direito tem merecido, por parte dos doutrinadores, estudos consistentes, onde se enumera aqueles que enfrentaram o tema e que emitiram opinião acerca da definição de sanção.

No âmbito de seu tempo histórico, Beccaria, com base no contrato social firmado pelos cidadãos, e no contexto de ausência de justiça nos julgamentos no

século XVIII, condenou a atrocidade das punições e a severidade dos julgamentos (pena de morte, tortura, confisco). Reconheceu que o papel inerente da sanção na manutenção da ordem social, não significaria aceitar sua aplicação irrestrita³⁹.

Para Norberto Bobbio, e a partir de uma definição genérica do vocábulo sanção, seria necessária a distinção entre a sanção jurídica e a sanção moral, e a sanção social. Assim, a reprimenda de natureza jurídica seria externa, ao contrário da interioridade da sanção moral e institucionalizada, ao contrário da ausência da institucionalização da sanção social⁴⁰.

Em Hans Kelsen e em Lourival Vilanova, encontramos definições de sanção mais condizentes acerca de nossa linha de pensamento. Já, inclusive, explicitado quando discorrer sobre a norma jurídica.

Nestes termos:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direito/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, pressuposto do não cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida⁴¹.

Teríamos a norma primária statuindo direitos e deveres correlatos, e a norma secundária prescrevendo a sanção mediante à coação estatal.

Na relação jurídico-material, estão a pretensão e a respectiva prestação, incluídas, no objeto da prestação, as sanções exigidas pelo credor diante do não adimplemento do devedor. A ação sancionatória é expressão da pretensão material e se encontra no plano do direito material, e não se confunde com a ação enquanto exercício do direito à prestação da tutela jurisdicional.

Voltando a atenção acerca da sanção no Direito Tributário, e sua respectiva natureza jurídica, antes temos que reafirmar o caráter de unicidade do sistema jurídico positivo, como fazem os autores, para entender que as unidades normativas

³⁹ BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução de Paulo M. Oliveira. São Paulo: Edipro, 2010.

⁴⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

⁴¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 73.

perfazem um todo em relação de coordenação e de subordinação, todas sob a regência do texto supremo, a Constituição Federal⁴².

Diversas são as propostas feitas pela doutrina para entender a natureza jurídica da sanção tributária, seja pela natureza da norma jurídica violada, ou do bem jurídico tutelado, do tipo de sanção estabelecida, do motivo de ordem subjetiva, ou do processo jurisdicional envolvido.

Entendemos que a natureza da norma jurídica, identificada pelo bem jurídico tutelado, fazendo a tipificação do ilícito e estabelecendo a respectiva sanção seja um dos critérios principais acerca do tema, que melhor define a natureza jurídica dos institutos debatidos.

Neste sentido, teríamos uma sanção penal se o ilícito for o tipificado na lei penal, visando à proteção de direitos essenciais de toda uma sociedade organizada. Uma sanção será administrativa para aqueles ilícitos tipificados em legislação administrativa e que discipline as atividades da Administração Pública.

E, por fim, a sanção será a tributária ou fiscal, quando fizer referência à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. Disciplinando a relação jurídica entre sujeito passivo e o sujeito ativo, um titular do dever jurídico de recolher o tributo e cumprir os deveres instrumentais, e o outro, titular do direito subjetivo de exigir referidos deveres tributários.

Aqui, é importante que se ressalte que no Direito Brasileiro não se confunde as sanções tributárias como tendo natureza penal, uma vez que são desprovidas de características inerentes do regime penal: incomunicabilidade da pena, reserva jurisdicional, ausência de responsabilidade objetiva e competência legislativa privativa.

Como já afirmava Geraldo Ataliba⁴³, a violação de uma norma penal ataca direta e imediatamente os direitos individuais e sociais das pessoas, ao passo que a violação à norma tributária afronta, direta e imediatamente, os interesses da Administração.

O crime tributário seria aquele praticado contra a sociedade como um todo que tem o direito imediato a uma administração protegida na sua estrutura e em

⁴² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

seus bens, enquanto a infração tributária é praticada contra o direito subjetivo da Administração em receber os seus tributos.

E, assim também, as sanções tributárias merecem autonomia daqueles de cunho meramente administrativo, vez que existem institutos que somente irão existir quando tratarmos de precisamente sanções de cunho tributário, por exemplo, o instituto de denúncia espontânea.

No plano sintático, e no plano semântico, a sanção tributária assume diversas vertentes.

Sintaticamente, a sanção consiste na relação jurídica situada na proposição tese da norma primária sancionatória, vinculando sujeito ativo e sujeito passivo em torno de uma prestação.

No plano semântico, e em se tratando da norma geral e abstrata, a sanção pode significar o consequente da norma, como também a própria norma que tem como hipótese a tipificação de um fato ilícito. Na norma individual e concreta poderá ser a norma individual produzida por agente competente, o liame jurídico que se instala entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, ou a própria penalidade aplicada.

No plano da pragmática, e como resposta à violação das normas jurídicas mediante à prática de ilícitos, as sanções terão as funções: preventiva, reparadora e a função repressiva.

Preventivamente, a sanção visa a intimidar os destinatários das mensagens jurídicas a pautarem suas condutas de acordo com ordem positivada, sob a ameaça de punições a serem aplicadas. Repressivamente, a sanção jurídica aplicada conferirá um castigo ao cidadão que infringiu a ordem estabelecida. E na função reparadora, a sanção visaria ao dever de reparar o dano causado à vítima decorrente de sua conduta lesiva.

No que concerne às sanções tributárias, estas teriam o efeito preventivo e repressor também, posto que visariam com sua existência à prevenção de ilicitudes futuras, bem como repreender e desestimular condutas ilícitas eventualmente ocorrentes.

Na infração tributária, é irrelevante a intencionalidade do agente ou responsável na prática da conduta ilícita, segundo redação do art. 136 do Código Tributário Nacional⁴⁴.

Duas correntes, contudo, interpretam este dispositivo. Existem aqueles que defendem a responsabilidade objetiva, que independe do elemento volitivo, e uma outra corrente, que defende que se prove a questão do dolo ou da culpa.

E mesmo uma outra parte da doutrina entende que não comprovado que o responsável ou o agente realizou atos negligentes, imprudente ou imperitos, não haveria que se falar em responsabilidade.

Entendemos que nas relações entre pessoas sob o ângulo do Direito Tributário, como regra geral, existe a questão da responsabilidade objetiva, prescindindo da presença de dolo e mesmo de culpa para a averiguação da responsabilidade.

A intenção engloba todo e qualquer aspecto da vontade, alcançando, além do dolo, também, a culpa em suas três modalidades, sendo suficiente apenas o nexo de causalidade entre a conduta e o resultado advindo desta conduta.

A questão da responsabilidade objetiva aplicada nestes domínios diz respeito ao que alguns autores denominam de homem social, ou seja, aquele que tem a responsabilidade na medida em que vive em sociedade, permitindo o ressarcimento da pessoa lesada através da teoria do risco.

E esta teoria, aplicada neste mesmo campo das finanças, permite a melhor socialização de eventual lesão ao Erário de forma mais eficiente e regular, e atento sempre ao intuito do Estado, a melhor arrecadação de seus tributos, repartindo seus custos entre os seus cidadãos.

Se vigorasse, aqui, a responsabilidade subjetiva, o fim arrecadatório do Poder Público restaria seriamente abalado, sobretudo, às possibilidades infinitas de argumentação da parte dos contribuintes.

O critério objetivo preveniria tal risco, como um melhor instrumento de garantia do cumprimento da norma primária tributária.

E concluímos com Ângela Maria da Motta Pacheco:

⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

Entende-se que o simples descumprimento da obrigação principal de dar ou da obrigação acessória de fazer é suficiente para determinar a responsabilidade do contribuinte. Independe de sua intenção: pagar ou não pagar, escriturar ou não o livro fiscal⁴⁵.

6.4 Dos tipos de sanções tributárias

A doutrina adota diversos critérios para melhor distinguir as sanções tributárias.

Assim, teremos a sanção imposta quanto à sua gravidade, as penas privativas de liberdade, a pena restritiva de direitos, a pena restritiva de atividade e a pena privativa de patrimônio. A sanção imposta quanto à sua função, aqui, teríamos as sanções compensatórias, repressivas ou preventivas. E a sanção imposta quanto às obrigações tributárias, as penalidades serão concernentes ao recolhimento do imposto, ao crédito do imposto, à documentação fiscal, aos livros fiscais, ao cadastro fiscal.

Com relação ao último critério adotado, o que leva em conta os deveres impostos ao sujeito passivo pela lei tributária, parte da doutrina divide as sanções tributárias, com base nos ilícitos que a antecedem, em materiais, no caso de infração à obrigação tributária principal, e formais, no caso de infrações que decorrem da transgressão aos deveres instrumentais, em colaboração com a fiscalização.

E, ainda, outros autores classificam as sanções com base na natureza dos tributos, podendo os principais serem reunidos em penas pecuniárias, apreensões, perda de mercadorias, sujeição a controle especial de fiscalização e interdições de toda sorte.

Em sua grande maioria, os que escreveram acerca do tema, e de acordo com os interesses científicos dos mesmos, fazem sua classificação com base no caráter pecuniário, dividindo, com base em tudo isso, as sanções em duas vertentes principais, quais sejam: as sanções tributárias pecuniárias (multas) e as sanções tributárias não pecuniárias (aquelas restritivas de direitos ou interventivas).

⁴⁵ PACHECO, Ângela Maria. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 236.

Neste particular, comungam deste entendimento alguns autores principais que escrevem sobre o Direito Tributário, como Paulo Roberto Coimbra, Heleno Taveira Torres, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha.

Antes de seguirmos, e apresentarmos uma proposta de debate, e por rigor científico, passemos a analisar o que dizem sobre este tema os autores acima citados.

As sanções não pecuniárias seriam aquelas que trazem restrições de direito, imputações de deveres formais mais graves, perda de benefícios, o perdimento de bens, os regimes especiais de controle e fiscalização. Guardam estreita relação com as penalidades oriundas do Direito Administrativo.

Seriam exemplos deste tipo de sanção, a saber: as restritivas de liberdade (as prisões administrativas de militares); as restritivas de atividades (sanções políticas, inabilitação, perda ou suspensão de direitos, interdição ou fechamento de estabelecimentos, intervenção administrativa, suspensão do direito de licitar ou de contratar); as restritivas de patrimônio moral (advertências, representações); as restritivas de patrimônio econômico (perda de bens).

De todas as sanções acima elencadas, na prática da Administração Fiscal, literalmente todas são usadas, de forma bastante regular, menos aquelas que dizem respeito a prisões administrativas, que não dizem absolutamente respeito ao fato de se arrecadar tributos.

São exemplos de sanções não pecuniárias no campo do Direito Tributário: perdimento de bens; apreensão de mercadorias; indeferimento de CND; regime especial de controle e fiscalização; e as ditas sanções políticas.

Todas estas sanções terríveis para a vida comercial dos contribuintes, visto que, na maioria dos casos, são questões onde o Estado extrapola de suas atividades para constranger, até de forma sem eficácia a vida comercial dos cidadãos.

Vale aqui, por importante, ressaltar a opinião de Paulo Roberto Coimbra Silva para quem:

As sanções não pecuniárias consistem em castigos destituídos, ao menos diretamente, de feição pecuniária [...]. As sanções não pecuniárias previstas nas leis tributárias, em sua maior parte, têm

sua constitucionalidade infirmada pela melhor doutrina e jurisprudência⁴⁶.

Uma outra espécie sancionatória seria aquela provida de conteúdo pecuniário.

Vale aqui o aviso feito por alguns doutrinadores acerca da dificuldade existente no campo das sanções tributárias pecuniárias em virtude de que, muitas vezes, um mesmo fato ilícito é eleito para figurar no antecedente de várias normas jurídicas. E porque, oriundo desta mesma diversidade, existe muita dificuldade em definir acerca da natureza deste tipo de sanção, se reparadora, punitiva ou mesmo atualizadora da moeda.

A se partir do fato de que indenizar é recompor patrimonialmente, ou ressarcir o prejuízo sofrido, ou mesmo ganhos não realizados, ou em sentido largo, como uma prestação tendente a recompor o patrimônio lesado, as sanções pecuniárias tributárias implicam, claramente, uma penalidade àquele que descumpre ou retarda o implemento da prestação devida.

As multas precedidas de uma ilicitude não constituem uma avaliação prévia do prejuízo suportado pelo credor, nem substituem uma obrigação não cumprida, cujo adimplemento ainda subsiste independentemente da presença e da obrigação de se pagar as sanções.

Aqui, também, teremos muitos problemas surgindo, especialmente na eleição da base de cálculo para a mensuração das sanções devidas, não cumprindo sua importante função mensuradora do dano tributário sofrido.

6.5 Sanção por tributo não arrecadado

Antes de adentrarmos propriamente na análise de nossa proposta, temos que dizer umas três ou quatro linhas acerca do ato de classificar sobre a Teoria das Classes; aqui, algumas considerações serão necessárias.

Segundo a Teoria das Classes, todo nome, qual seja, uma palavra tomada voluntariamente e socialmente aceita para designar indivíduos e seus atributos respectivos, e num determinado contexto de comunicação, seja de forma geral ou mesmo de uma forma individual, dará origem a toda uma classe de objetos.

⁴⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 171-172.

O nome de caráter geral cria mais de um objeto, fazendo a denotação de uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo, enquanto o nome de caráter individual mormente é utilizado para os nomes das pessoas.

Assim, classificar seria um ato ou atitude inerente ao conhecimento, que consistiria em separar os objetos em classes, segundo critérios diferenciadores.

Elaborar uma classificação seria agrupar as espécies (denotação), com os respectivos gêneros segundo o atributo discriminador, denominado de diferença. A espécie seria igual ao gênero mais a diferença específica. Quando afirmamos que a multa é uma sanção pecuniária, o termo sanção significa o gênero, e pecuniária a espécie do gênero à qual foi feita a referência.

Todos aqueles objetos, que se enquadrem na conotação de sanções pecuniárias, vão compor um conjunto que será denominado de denotação, serão possuidores dos elementos que foram anteriormente conotados nas hipóteses.

Existem ainda nomes que não são exclusivamente gêneros ou apenas espécies, assumindo a posição de gênero em relação à espécie ou subclasse que contém, ora aparecendo como a própria espécie em relação a uma classe mais abrangente, podendo ocorrer que as sanções jurídicas constituam gênero de que são espécies as sanções tributárias e as sanções não tributárias.

A nossa proposta está fundada em dois conceitos primordiais com relação aos quais passamos a discorrer.

O primeiro conceito diz respeito, precisamente, ao bem jurídico tutelado pela norma tributária; e ressalte-se que adotamos este critério como distintivo das normas tributárias de outras espécies de normas.

Pois bem, ao adotarmos tal postura, o bem jurídico violado no caso de uma norma penal, por exemplo, ataca direta e imediatamente os direitos individuais e sociais das pessoas, ao passo que a violação a uma norma tributária afronta direta e imediatamente os interesses da Administração, no seu mister de arrecadação de tributos e na qualidade de sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

O crime tributário será aquele praticado contra a sociedade como um todo, que tem o direito imediato a uma administração preservada em sua estrutura e em todos os seus bens, enquanto a infração tributária é praticada contra o direito da Administração de receber os seus tributos e de controlar mediante o cumprimento de formalidades o cumprimento de todas as formalidades tributárias, para que o Estado tenha recursos para cumprimento de suas funções elevadas.

E as sanções tributárias teriam, também, uma autonomia didática relativamente àquelas normas de cunho administrativo, e mesmo as normas de cunha penal, muito mais severas. As normas tributárias se sujeitariam a um regime jurídico próprio, com regras e princípios bastante específicos e derivados do poder de tributar do ente público, como, por exemplo, no Instituto da Denúnciação Espontânea.

Em nosso sistema jurídico, não prosperam as iniciativas de reconhecer as sanções tributárias como sendo de natureza penal, uma vez que certos elementos, que caracterizariam o regime penal, não têm aplicação no ramo tributário do Direito, tais como: a incomunicabilidade da pena; a reserva jurisdicional; a ausência de responsabilidade objetiva e competência legislativa privativa da União para tipificar os crimes.

No Direito Tributário, a disciplina normativa atua nas relações entre a Administração como credora de tributos e o administrado como devedor tributário.

O segundo conceito, que irá nos encaminhar a algumas conclusões, será relativo acerca da questão do tipo de responsabilidade envolvida nas questões referentes ao Direito Tributário.

Como dissemos linhas atrás, a responsabilidade objetiva surgiu a partir de uma certa ideia de que todos nós temos, de alguma forma, ou mesmo de alguma maneira, grande grau de responsabilidade na medida em que, vivendo em sociedade, se compromete, também, o ressarcimento da vítima por meio da teoria do risco. Devido à grande complexidade da sociedade atual, temos que pensar um sistema no qual possamos confiar, e no qual a culpa não possua dificuldades em ser provada.

E, no campo do Direito Tributário, a aplicação da responsabilidade objetiva, excluindo o papel da vontade, permite, de forma bastante razoável, a toda a sociedade envolvida, a socialização de eventual lesão ao Erário de forma bastante eficiente.

Como já afirmado, justifica-se tal postura em função da primordial finalidade da arrecadação dos tributos, e sua respectiva divisão entre todos os habitantes do meio social envolvido.

A imputação subjetiva não se mostraria suficiente aos reclamos do interesse público. O Estado hodiernamente não pode se dar ao luxo supremo de poder ter

dúvidas acerca do recebimento ou não de seus tributos; esta dúvida, pelo menos, fica reduzida quando se opera com o caráter objetivo da responsabilidade tributária.

O caráter infinito da tipologia das condutas entre os seres humanos, as múltiplas possibilidades de tributação, deixaria a questão da arrecadação tributária bastante à mercê de aspectos de subjetividade, que, realmente, não seriam de total valia no quesito da arrecadação de tributos.

E nem há que se falar no terceiro elemento pressuposto pela imputabilidade, em se tratando do Direito Penal, que é a culpa, ou culpabilidade do sujeito envolvido.

Ainda mais que na seara fiscal não é evento raro que a fiscalização se dirige bastante para as pessoas jurídicas, ocupando o lado passivo da relação tributária jurídica. A culpabilidade penal é insuficiente para a área fiscal.

Seja porque o público majoritário do Direito Tributário sejam as pessoas jurídicas, e que é do conhecimento de todos que não possuem consciência de suas ações; seja porque a se permitir alegar a ignorância legal, as portas do subjetivismo ficariam abertas; seja porque estaria afastada a possibilidade de se atribuir a multa a terceiros, o fato é que a possibilidade da responsabilidade subjetiva não se coaduna com a ideia da arrecadação de tributos.

A nossa proposta de aplicação da sanção tributária gira ao redor da atividade estatal de arrecadar tributos.

Explicamos.

Conforme falamos alhures, o principal bem jurídico tutelado pelo Direito Tributário e pelo Estado em sua faceta fiscal diz respeito à atividade de arrecadar seus valores, seus tributos legalmente previstos.

Desta forma, podem ocorrer alguns fenômenos que, conjugados com a responsabilidade objetiva na arrecadação dos tributos, terão algumas soluções bem interessantes.

Se o contribuinte arrecada a totalidade de seus tributos, e regularmente presta conta de todos os seus deveres instrumentais, temos a situação ideal, e muito querida pelo Estado, os negócios seguem normalmente.

Se o contribuinte arrecada a totalidade de seus tributos, e, por um lapso, por desconhecimento da complexa legislação, deixa de apresentar seus deveres instrumentais, ainda vigora a objetividade da arrecadação e se releva a falta cometida. E entendemos que, aqui, mesmo com aspectos de culpa, ou mesmo de

vontade direcionada ou dolo, vigora, ainda, a objetividade arrecadatória e se releve a prestação instrumental não cumprida.

Se o contribuinte arrecada um valor a menor da totalidade de seus tributos e, por um lapso, deixa também de apresentar seus deveres instrumentais, pagará a multa pela parte não paga, e multa pelos deveres instrumentais; e se houver culpa na não apresentação, pagará multa majorada pela conduta culposa. Se houver dolo, a majoração será ainda maior porque aqui o elemento dolo será como um obstáculo para que a Administração Fazendária possa ter pleno conhecimento do fato típico tributado.

No caso de não arrecadação de valores tributados, e não apresentação dos deveres tributários, a sanção será sobre a totalidade do tributo devido, e mais multa dos deveres instrumentais não apresentados. Se por culpa, os deveres instrumentais não forem apresentados, teremos a multa sobre o total não pago, e multa sobre este valor, sopesada em virtude da culpa e pelo fato de que, de alguma forma, a atividade de fiscalização fora prejudicada.

E, por fim, se não forem arrecadados os valores tributados, e houver dolo na não apresentação dos deveres instrumentais, vislumbraremos uma possibilidade de confisco. A multa irá incidir sobre a totalidade do tributo não pago, e, também, nesta totalidade, ocasionando um fenômeno que Robson Maia Lins denomina de intersecção entre sanções por descumprimento de dever instrumental e sanções por inadimplemento no pagamento de tributo.

7 LIMITES PRAGMÁTICOS

7.1 Limites pragmáticos norteadores das sanções tributárias

Sendo o direito uma forma de comunicação e linguagem no sentido de regular a conduta entre as pessoas, vai necessitar de aspectos de comunicação e de linguagem para cumprir o seu intento.

E, como vimos, o principal elemento para este desiderato será a pragmática da comunicação e seus elementos, a partir de uma boa construção sintática e semântica da frase.

Os princípios constitucionais tributários, chamados por nós na presente pesquisa de “limites pragmáticos”, de acordo com tudo o que até este momento foi dito, e de acordo com José Orivaldo Peres Júnior⁴⁷ são absorvidos pelo regime jurídico das sanções tributárias, uma vez que as penalidades incidem em decorrência dos ilícitos pelo descumprimento de obrigações pecuniárias e de deveres instrumentais, que estão submetidos aos princípios e regras constitucionais, limitadores do Poder Estatal Impositivo.

Neste capítulo utilizaremos dos estudos do autor citado anteriormente, na fundamentação dos princípios jurídicos constitucionais norteadores das sanções tributárias.

Não sem antes fazermos uma importante observação.

Partindo das premissas do Constructivismo Lógico-Semântico os princípios se apresentam ora como valores, ora como limites objetivos. Em direito, se utiliza o termo para denotar as regras de princípios, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos.

Todos os princípios vão se apresentar na forma de proposições, significações construídas em nossa mente a partir da leitura dos textos do direito positivo e se materializam na forma de enunciados.

Conicionados pelos aspectos culturais do intérprete, poderemos ter alguns princípios mais importantes do que o outro, mas isso não passará de uma valoração,

⁴⁷ PERES JÚNIOR, José Orivaldo. **A redução e a relevação da sanção no Direito Tributário pelo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/00)**. 2016. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/19699> Acesso em: 08 jun. 2023.

preferência estabelecida em razão de critérios que podem ser diferentes para outros intérpretes.

Vejamos.

Na Constituição Federal⁴⁸ está previsto o Poder Impositivo de Tributação, de modo que para evitar arbitrariedades e abusos da Administração Pública, a Lei Suprema inseriu normas relativas às Limitações do Poder de Tributar, que estão elencadas no Título VI, Capítulo I, Seção II, nos artigos 150 até 152.

Os princípios constitucionais, que incidem para a interpretação do direito penal, têm aplicabilidade ao poder punitivo-tributário da Administração Estatal, dada a identidade ontológica e teleológica das sanções aos ilícitos fiscais e penais.

É fundamental que os princípios constitucionais gerais e os comuns ao direito tributário e ao direito penal, sejam vigorosamente respeitados para com as sanções tributárias, dentre eles, os princípios da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e do não-confisco, este tendo por fundamento os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, da irretroatividade, da isonomia, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, da individualização das penas e do *indubio pro reo*.

Os princípios da anterioridade e da “noventena” não têm aplicação às sanções tributárias, por não se tratar de criação de tributos. Estando determinada obrigação tributária válida e, em vigor, a sanção tributária prevista no ordenamento jurídico poderá incidir.

As imunidades tributárias, no que diz respeito às sanções tributárias tem aplicação quando os entes contemplados pela benesse constitucional desatenderem suas condições legais, bem como descumprirem as obrigações administrativas tributárias não pecuniárias previstas no ordenamento jurídico.

A imunidade, portanto, não alcança as penalidades tributárias. As pessoas jurídicas que estão imunes à tributação devem cumprir deveres instrumentais previstos na legislação fiscal, caso contrário, estarão sujeitas ao consequente da norma sancionatória que prevê a relação jurídica sancionatória entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os deveres instrumentais, que se caracterizam por obrigações de fazer ou não fazer, é importante para que a Administração Tributária tenha condições de

⁴⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

verificar, dentro de sua competência e vinculação, se aquele determinado ente jurídico se enquadra ou atende aos requisitos para a benesse da imunidade tributária.

No que tange à dosimetria da penalidade tributária, os princípios constitucionais assumem grande importância na solução dos conflitos que o aplicador do direito irá considerar no processo de ponderação. Será aplicado um princípio em detrimento de outro ou será adotado peso maior de alguns princípios em relação a outros postulados.

A legislação infraconstitucional brasileira contém normas que indicam critérios gerais para a calibração da penalidade tributária (artigos 108, inciso II, § 2º e 112 do Código Tributário Nacional⁴⁹ e artigo 2º da Lei nº 9.784/99⁵⁰), assim como, o artigo 527-A do Decreto paulista nº 45.490/00⁵¹ estabelece requisitos objetivos e subjetivos para a redução ou relevação da multa fiscal, mas que são insuficientes para a devida graduação da sanção tributária.

Somente pela aplicação dos princípios constitucionais, juntamente com os critérios prescritos na lei, é que a justa pena, de acordo com o caso concreto, poderá ser efetivada na prática.

Tratar dos princípios constitucionais que são aplicáveis ao direito tributário sancionatório é indispensável, até porque, remontam à instituição de um Estado que terá a conformação jurídica definida através de uma Constituição, contendo princípios jurídicos implícitos (proposições construídas a partir de vários princípios jurídicos) e explícitos, com alta carga axiológica, carregando valores postos pelo legislador, em compatibilidade com os anseios e com a cultura dos cidadãos destinatários, numa determinada época.

⁴⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁵⁰ BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁵¹ SÃO PAULO. **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html> Acesso em: 29 maio 2023.

7.1.1 Sobreprincípios constitucionais

Os sobreprincípios é que ganham relevância e prevalência na pirâmide hierárquica dentro do ordenamento jurídico brasileiro. São aqueles que contêm valores que se realizam através da realização de outros valores positivados.

No sistema jurídico tributário brasileiro, destacam-se os sobreprincípios da segurança jurídica, da igualdade e da justiça, que são realizados pela aplicação de outros princípios constitucionais como o da legalidade, da irretroatividade da norma, da anterioridade, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade, da capacidade contributiva e do não-confisco, que estão ínsitos na Constituição Federal⁵².

Em se tratando de sanção tributária, a estrita observância da lei e o sopesamento dos princípios constitucionais, de forma adequada pelo aplicador do Direito, mormente na calibração da multa sancionatória, conforme a intensidade do ilícito tributário, irá fazer valer ou implementar inexoravelmente, os sobreprincípios constitucionais em testilha.

Vejamos.

7.1.2 Sobreprincípio da segurança jurídica

A segurança jurídica assume a condição de sobreprincípio no ordenamento, uma vez que outros princípios constitucionais implícitos e explícitos operam para implementar o sobrevalor da segurança jurídica.

A segurança jurídica nos dá a ideia do Direito e é a própria razão de ser da Constituição Federal⁵³, tanto que, como já anotamos, é referenciada no preâmbulo como um sobrevalor, sendo uma das diretrizes do Estado Democrático de Direito brasileiro. A segurança jurídica está consagrada no ordenamento de forma explícita e implícita, como aponta Heleno Taveira Torres:

O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais.

⁵² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁵³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

A segurança jurídica visa, sobretudo, a estabilidade das relações intersubjetivas, a confiança do cidadão no Poder Público, a previsibilidade em alto grau, das consequências jurídicas das escolhas e atitudes das pessoas, a proteção dos direitos fundamentais, enfim, a “certeza do direito” para tornar segura a vida de todos.

A “segurança jurídica tributária” é direito fundamental do contribuinte que somente é implementada quando outros princípios constitucionais tributários são realizados. As normas positivadas, isto é, vigentes e válidas, permite que o sujeito passivo conheça as obrigações tributárias a serem cumpridas e que tenham a garantia de que tais obrigações estejam previstas somente por lei, na estrita observância ao princípio da legalidade. Eis aqui, o princípio da legalidade e da tipicidade para implementar a segurança jurídica, inclusive no que diz respeito ao direito sancionatório.

Ainda que previstas em lei, a norma tributária não poderá retroagir para alcançar fatos jurídicos pretéritos, conferindo a segurança de que o contribuinte não seja surpreendido com novas regras ou com penalidades que venham onerar e prejudicar suas atividades econômicas.

Noutro giro, a irretroatividade da lei tributária garante a certeza dos atos já consumados e estabiliza as relações jurídicas praticadas com terceiros e com o próprio Estado.

Já o princípio da igualdade, permite que seja assegurado ao contribuinte que a tributação e as penalidades por ilícitos tributários valham para todos, impedindo assim, arbitrariedades, protecionismos e, portanto, distribuindo uma tributação justa. Não se olvide que é inerente ao princípio da igualdade, o tratamento desigual para situações particulares para contribuintes que se encontrem em situação diversa, legitimando critérios tributários discriminatórios, na busca da justiça fiscal e em última análise, da segurança jurídica.

O princípio do não-confisco tem por escopo a garantia de que o patrimônio do contribuinte não será agredido, quer pela instituição de tributos excessivos, quer pela aplicação de sanções irrazoáveis e desproporcionais. É a segurança de que o contribuinte terá garantido seu direito de propriedade e que a função social da atividade econômica não será afetada, beneficiando o próprio desenvolvimento do País.

Dentre outros princípios jurídicos constitucionais que implementam a segurança jurídica, é oportuno destacamos ainda o princípio do devido processo legal. É através do direito ao devido processo legal sistematizado no âmbito administrativo e judicial que o contribuinte poderá defender seus interesses, para corrigir erros, arbitrariedades e ilegalidades, deduzindo todos os seus argumentos e fundamentos jurídicos, com direito à produção de provas permitidas em direito. É a segurança jurídica do contribuinte impugnar os atos do Poder Público, na preservação de seus direitos fundamentais.

As decisões administrativas dentro do Contencioso Administrativo Tributário que sejam favoráveis ao contribuinte, segundo as atuais normas de regência, são definitivas, de modo que o Estado não pode contestar no Poder Judiciário a revisão do próprio órgão julgador administrativo o que, à evidência, confere segurança jurídica ao contribuinte.

Mas, é no Poder Judiciário que o contribuinte poderá impugnar e contestar atos administrativos e exigências tributárias ilegais e inconstitucionais, mesmo após uma decisão administrativa que lhe seja desfavorável.

Em matéria tributária, na maioria dos casos, a decisão final sobre determinada controvérsia entre o contribuinte e o Estado é do Supremo Tribunal Federal. É raro que uma discussão tributária termine em instâncias inferiores, mormente no que diz respeito à tributação, diante dos grandes impactos econômicos que ocorrem pelas decisões de temas do direito tributário.

Com efeito, pesa sobre o Supremo Tribunal Federal a responsabilidade de assegurar a “segurança jurídica” ao País pela importância de suas decisões, já que a partir delas, as relações jurídicas se estabilizam e os contribuintes podem prever, se organizar e se planejar, adotando condutas de acordo com a orientação sinalizada nas decisões judiciais e nos seus efeitos vinculantes.

Destarte, a “segurança jurídica” confere previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas, tendo como consequência virtuosa a confiança e a paz da sociedade.

7.1.3 Os sobreprincípios da justiça e da isonomia tributárias

A justiça tributária e a igualdade tributária são princípios que se completam ou pelo menos, estão intimamente ligados. A justiça tributária decorre do princípio da

igualdade tributária e o princípio da isonomia tributária está jungido à distribuição da justiça fiscal.

Diversas teorias foram constituídas para explicar o princípio, divididas em subjetivas e objetivas. As teorias subjetivas compreendem duas vertentes: a do princípio do benefício e a do princípio do sacrifício igual. O primeiro significa que a carga dos impostos deve ser distribuída entre os indivíduos de acordo com os benefícios que desfrutam da atividade governamental; conduz à exigência da tributação proporcional a propriedade ou a renda; propicia em verdade situações de real injustiça, na medida em agrava ou apenas mantém as desigualdades existentes. O princípio do sacrifício ou do custo implica em que, sempre que o governo incorre em custos em favor de indivíduos particulares, estes custos devem ser suportados por eles.

A justiça tributária é aquela que atende aos direitos fundamentais do contribuinte e os princípios constitucionais tributários, mormente a capacidade contributiva das pessoas e a não confiscatoriedade, pois os tributos devem observar a razoabilidade e a proporcionalidade.

Numa economia capitalista, como é a adotada no Brasil, a justiça tributária tem por escopo garantir que os indivíduos da sociedade tenham comportamentos e oportunidades dentro das mesmas condições legais e econômicas e que desenvolvam suas atividades de forma equilibrada e saudável.

Não basta que a “norma tributária” seja editada em conformidade com a isonomia, ou seja, prever o tratamento igualitário aos contribuintes em situações econômicas idênticas ou assemelhadas.

À Administração Estatal, para a esmerada distribuição da “justiça tributária”, compete ainda, a observância dos princípios estatuídos no artigo 37 da Constituição Federal⁵⁴, em especial, o “princípio da eficiência”, no que diz respeito ao poder fiscalizatório de que está imbuída, conforme prescrito nos artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional⁵⁵ e nas miríades de normas fiscais espalhadas pelo ordenamento jurídico.

⁵⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁵⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

A regular e eficiente fiscalização da Administração Tributária a todos os contribuintes, evita distorções na economia e preserva o desenvolvimento econômico e social do Estado, proporcionando, ao mesmo tempo, a necessária arrecadação monetária ao erário.

A justiça tributária também se verifica na aplicação das penalidades tributárias aos sujeitos passivos infratores, vale dizer, quando ocorrido o fato ilícito tributário, em conformidade com a intensidade da infração e para inibir e reprimir práticas ilegais que possam ser nocivas à economia como um todo.

A justiça tributária é um sobreprincípio por envolver princípios constitucionais outros. A distribuição de justiça tributária visa, sobretudo, preservar os direitos fundamentais dos contribuintes, bem como, garantir o equilíbrio da macroeconomia e ainda, inibir a prática de ilícitos tributários. Em suma, a “justiça da tributação”, juntamente com a “segurança jurídica,” implementam a isonomia tributária.

Já o princípio da isonomia prescrito no artigo 5º, caput, da Constituição Federal⁵⁶ declara que: “todos são iguais perante a lei”, de modo que a lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia. Tal preceito é voltado tanto para o legislador, como para o aplicador da lei.

A função precípua da lei é dispensar tratamentos desiguais, discriminando situações para pessoas de categorias ou regimes diferentes (há sempre um elemento diferencial).

Certos diferenciais não podem ser eleitos como matriz do *discrímen*. Assim, as pessoas não podem ser desequiparadas em razão de raça, do sexo, da convicção religiosa, cor dos olhos ou compleição corporal etc. Pode ocorrer que alguns caracteres determinantes do *discrímen*, de modo que não implicará em violação à isonomia. Exemplo: concurso público para compor polícia feminina. Assim, o princípio da igualdade, por meio da ordem jurídica, pretende firmar a impossibilidade da desequiparação de forma aleatória ou injustificada.

Em matéria tributária, o princípio da isonomia é dirigido, num primeiro momento, ao legislador, isto é, aos órgãos da atividade legislativa propriamente dito, no sentido de se evitar normas que violem este princípio. Por isso que na Constituição de 1988, a isonomia aparece como um “superprincípio”.

⁵⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

No direito tributário, o critério estimativo da igualdade é objetivo. Se os sujeitos passivos estiverem em idêntica situação econômica, a tributação deverá ser a mesma.

O princípio da igualdade também deve ser observado pelo legislador no que tange às normas sancionatórias. As penalidades devem ser justas e adequadas, conforme a gravidade da infração.

É num segundo momento que o princípio da isonomia tributária dirige-se ao aplicador do Direito, ou seja, aquele que expede normas dotadas de juridicidade, como é o caso das normas individuais e concretas, gerais e concretas e individuais e abstratas.

No que se refere às sanções tributárias, a autoridade fiscal competente, uma vez ocorrido o fato ilícito tributário, expede norma individual e concreta, aplicando a penalidade de acordo com as normas de regência, assegurando os seus efeitos uniformemente, porém, levando em consideração a gravidade e as circunstâncias do caso concreto, para a adequada calibração da sanção.

Entretanto, identificada a violação ao princípio da isonomia tributária na correta incidência da norma sancionatória, inclusive no que diz respeito à sua dosimetria, o sujeito passivo da relação tributária poderá questionar a exigência e buscar reparo no Poder Judiciário e até mesmo administrativamente.

Sendo a gravidade do fato ilícito tributário o critério para a aplicação e dosimetria da penalidade prevista na norma sancionatória, a individualização da pena é imprescindível para que o tratamento isonômico do caso concreto seja efetivado.

A individualização da pena é direito fundamental previsto no artigo 5º, inciso XLVI da Constituição Federal⁵⁷. Infere-se que as hipóteses das alíneas “b”, “c”, “d” e “e”, da referida norma constitucional, têm perfeita aplicação no campo do direito tributário sancionatório, como em todo poder repressivo que o Estado está investido.

O professor Robson Maia Lins observa com propriedade, que o princípio da individualização da pena tem aplicação não só no direito penal, mas em qualquer sistema jurídico quando se trata de sanção:

⁵⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

Este imperativo, no direito, tem razão no chamado princípio da individualização da pena que tem aplicação em nosso sistema jurídico sempre que se esteja a tratar de sanção. Pertence ao grupo de normas que parte da doutrina chama de Direito Sancionador, aplicáveis não só às relações regidas pelo direito penal, mas em todas as estruturas normativas cujo antecedente normativo for um ato ilícito⁵⁸.

O legislador infraconstitucional inseriu no ordenamento a “equidade”, através do artigo 108, inciso II, com a limitação prevista no § 2º do Código Tributário Nacional⁵⁹ nos seguintes termos:

Artigo 108: Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

[...]

IV – a equidade

[...]

§2º – O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A positivação da equidade consagra o princípio da individualização da pena, na implementação da isonomia e da justiça tributária. No direito tributário, a equidade pode ser utilizada como critério quando houver falta de norma expressa.

Tendo em vista a limitação imposta pelo § 2º do artigo 108 do Código Tributário Nacional⁶⁰, de que a equidade não poderá resultar na dispensa de tributo, o instituto ganha relevância no direito sancionatório tributário.

A norma geral e abstrata não consegue prever a multiplicidade de casos singulares. Assim, na aplicação e dosimetria da penalidade tributária, o “aplicador do Direito” se vale da equidade como instrumento normativo para dar tratamento justo e isonômico, considerando as circunstâncias e peculiaridades do caso concreto.

É pela equidade, mediante o exame dos fatos jurídicos tributários descritos na norma individual e concreta e nas provas embasadoras do caso concreto, portanto,

⁵⁸ LINS, Robson Maia. A Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias: a multa qualificada da lei nº 9.430/96. **VII Congresso de Estudos Tributários – Direito Tributário e Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, dez. 2010, p. 1.115.

⁵⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁶⁰ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

individualizado, que o aplicador do Direito poderá realizar os sobreprincípios da igualdade e da justiça tributária.

Será considerado, além dos elementos objetivos da norma sancionatória, a reiteração do infrator, seu histórico, se houve má-fé ou simulação na prática infracional fiscal, danos efetivos ou em potencial ao erário, prejuízo a terceiros, condutas reparadoras, mesmo após a consumação do ilícito, equívoco na interpretação da norma, período em que a conduta infracional persistiu, o porte do sujeito passivo, se pessoa jurídica, o grau de instrução do sujeito passivo, se for pessoa física, o nível de complexidade da obrigação tributária, dentre tantos outros aspectos, que chamamos aqui de “elementos subjetivos”, que irão influenciar na calibração ou na dosimetria da penalidade tributária.

Ao lado da equidade, há outros instrumentos normativos que o aplicador do Direito também poderá lançar mão, como a analogia, os princípios gerais de direito tributário e os princípios gerais de direito público, que também estão previstos nos incisos I, II e III do artigo 108 do Código Tributário Nacional⁶¹, a depender das peculiaridades e da complexidade do caso concreto.

Deverá ser considerado ainda o princípio do *in dubio pro reo*, tanto para a tipificação da sanção tributária, como a graduação da penalidade aplicável.

O artigo 112, inciso IV do Código Tributário Nacional⁶², prevê que em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou quanto à sua graduação, a interpretação deverá ser feita de modo mais favorável ao sujeito passivo. A primeira parte do inciso IV, diz respeito à subsunção da norma sancionatória, pois existem normas que prescrevem as chamadas “multas qualificadas” e as “não qualificadas”. As primeiras, com previsão de penalidades mais graves, geralmente decorrente de fatos ilícitos tributários com emprego de fraude ou simulação, repercutindo, inclusive, no direito penal (Lei nº 8.137/90⁶³). As segundas, mais brandas. A segunda parte do inciso IV do artigo 112 do CTN cuida da graduação da sanção. O aplicador do Direito, não estando convencido da maior intensidade do ilícito tributário praticado,

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁶² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁶³ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm Acesso em: 29 maio 2023.

deverá graduar a penalidade, proporcionalmente, de forma mais branda, considerando o caso concreto, vale dizer, individualizando a pena.

O “benefício da dúvida”, para fins de aplicação da equidade, deverá ser objeto de sopesamento, mormente na dosimetria da penalidade tributária. Portanto, os superprincípios da igualdade tributária e da justiça tributária, inclusive no que tange às sanções tributárias, são imprescindíveis para que o desiderato do princípio republicano seja atingido.

7.1.4 O princípio da legalidade

A legislação tributária determina que sejam observados os princípios da legalidade e da tipicidade no exercício do poder de tributar do Estado, pelo disposto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal⁶⁴ que declara: “Artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Tirante a criação ou majoração de tributos, a Constituição também determina que as mutilações na regra-matriz de incidência, concessão de benesses tributárias e atribuição de responsabilidades do sujeito passivo indireto, sejam previstas por “lei específica”, segundo o preconizado nos §§ 6º e 7º, que assim rezam:

Artigo 150:

[...]

§ 6º – Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “g” (redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 1993).

§ 7º – A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (incluído pela Emenda Constitucional nº 03, de 1993)⁶⁵.

⁶⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁶⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

Em harmonia com o primado da legalidade, o artigo 97, inciso I do Código Tributário Nacional⁶⁶, reafirma que a instituição de tributos ou sua extinção, somente pode de ser feita por meio de lei.

Somente através de “lei”, mediante regular processo legislativo, é que as sanções pela prática de ilícitos fiscais podem ser editadas para surtir seus regulares efeitos (validade e vigência). O princípio constitucional estabelecido assegura que apenas a lei, como veículo introdutor, pode inserir regras que venham compor a norma tributária sancionatória (regra- matriz de incidência). É o que prevê o inciso V do artigo 97 do Código Tributário Nacional⁶⁷: “Artigo 97: Somente a lei pode estabelecer: [...] V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

Para a preservação do sobreprincípio da segurança jurídica, a lei deverá prescrever de forma clara os elementos da regra-matriz sancionatória, vale dizer, descrever o fato ilícito pelo descumprimento de dever previsto na norma de incidência, bem como, indicar precisamente os sujeitos ativo e passivo e o montante da penalidade (elemento quantitativo).

Tal observância também cabe na expedição da norma individual e concreta pela autoridade lançadora na constituição da infração fiscal, dentro do seu mister previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional⁶⁸.

O princípio da legalidade estrita, na expedição da norma individual e concreta, deve ser rigorosamente respeitado. A figura do ilícito tributário deve estar devidamente enquadrada na ação praticada pelo sujeito passivo, não comportando analogias, assim como ocorre no direito penal tributário.

Tanto direito tributário como o direito penal tributário têm como núcleo o tipo. Descrevem-se os critérios identificadores da figura tributária e figura delituosa. Assim, só a ação que puder rigorosamente ser enquadrada quer em tipo quer noutro será considerada fraudulenta (direito tributário) ou delituosa (direito penal tributário).

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁶⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁶⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁶⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

Os princípios da legalidade e da tipicidade, somente a lei poderá instituir, revogar, remir ou reduzir as sanções tributárias. A norma geral e abstrata deve especificar, de forma clara e inequívoca, os elementos da regra-matriz sancionatória.

Para a legítima expedição de norma individual e concreta sancionatória, os pressupostos e formalidades do ato administrativo previstos em lei devem estar presentes, bem como, a descrição do fato infracional, com a fundamentação e motivação, para fins de escorreita subsunção.

7.1.5 O princípio da irretroatividade e as normas sancionatórias

A legislação brasileira, não permite a retroatividade da lei em face de atos jurídicos já consumados, sendo esse um dos cânones do Direito pátrio. O artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal⁶⁹ consagra o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, sendo essa a razão de ser do princípio da irretroatividade da norma, implementando assim, o sobreprincípio da segurança jurídica.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Decreto-Lei nº 4.657/42⁷⁰ em combinação com a Lei nº 12.376/10⁷¹ disciplina a aplicação das normas jurídicas brasileiras de uma maneira geral. Os artigos 2º e 6º da referida norma, estabelecem a vigência da lei no espaço e no tempo de modo a preservar a irretroatividade da lei. A regra geral é de que as normas valem para frente.

No direito tributário, o artigo 105 do Código Tributário Nacional⁷² deixa expresso que: “A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros [...]”.

Como não poderia deixar de ser, o direito tributário também consagra a irretroatividade da lei na Constituição Federal⁷³ como um limite-objetivo, de acordo com o artigo 150, inciso III, letra “a”, que prescreve:

⁶⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁷⁰ BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁷¹ BRASIL. **Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010**. Altera a ementa do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12376.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁷² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁷³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

Artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

A propósito, o artigo 101 do Código Tributário Nacional⁷⁴ prescreve que: “A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo”.

O princípio da irretroatividade se dirige à hipótese tributária “vigente” da norma geral e abstrata que descreve a obrigação tributária a ser cumprida pelo sujeito passivo. Em se tratando de norma sancionatória, o critério temporal da regra-matriz estabelece o momento em que o fato ilícito ocorre.

A vigência da norma no espaço e no tempo, como preconizado no artigo 101 do Código Tributário Nacional⁷⁵, visa, sobretudo, a “segurança jurídica” dos destinatários das normas jurídicas tributárias. Nenhuma imposição ou exigência de tributo por lei, nem qualquer espécie de norma sancionatória tributária, poderá alcançar fatos jurídicos já consumados. A retroatividade da norma somente é admitida se não houver violação à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito.

Na constituição do crédito tributário, o aplicador do Direito deverá observar qual a norma que estava em vigor na data no fato. Em se tratando de ilícito tributário, deverá ser aplicada a hipótese normativa que estava em vigor na época da ocorrência do evento ilícito.

7.1.6 O princípio do não-confisco em face das normas sancionatórias

Os princípios do não-confisco inserto no artigo 150, inciso IV e da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º, ambos da Lei Fundamental, são princípios jurídicos tributários de difícil definição.

⁷⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁷⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

Quanto ao princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, há grande dificuldade de estabelecer o limite a partir do qual deve incidir a vedação do artigo 150, inciso I da Constituição Federal⁷⁶, pois o que para uns tem efeito confiscatório, para outros não há esse efeito.

A identificação desse princípio é encontrada nos tributos que gravam o patrimônio do sujeito passivo. Exemplos: IPTU e o IPVA. O excesso provocará a sensação de confisco.

Vejamos os artigos:

Artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

Artigo 145: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte⁷⁷.

O princípio da vedação do confisco tem como escopo preservar a propriedade dos contribuintes, ante a voracidade fiscal do Estado.

Se a instituição do tributo pode vir a ser considerada confiscatória, por não respeitar o mínimo existencial, vale dizer, para a existência digna e produtiva do particular, é evidente que a cobrança de multa em valores desarrazoados também se subsume à mesma teleologia prevista no princípio, cuja posituação referiu-se apenas aos tributos.

A jurisprudência de nossos Tribunais e em especial do Supremo Tribunal Federal tem proferido recentes decisões contra a exigência de sanções tributárias excessivas sob o fundamento do princípio do não-confisco.

Mesmo com a complexidade da legislação fiscal brasileira e a enorme quantidade de deveres instrumentais, graves penalidades estão previstas ao sujeito

⁷⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁷⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

passivo pelo inadimplemento de normas tributárias que, uma vez aplicadas, podem prejudicar sensivelmente suas atividades econômicas.

Os princípios que informam o Estado Democrático Social de Direito concorrem com os princípios do Estado Democrático de Direito. Destacamos o princípio da dignidade humana e o princípio da justiça social. Existem ainda normas pertinentes ao Estado Democrático Social de Direito como o artigo 5º, inciso XXIII, de que toda propriedade privada deve cumprir sua função social, bem como, o artigo 170, inserido no Título VII (Ordem Econômica), Capítulo I (Princípios Gerais da Atividade Econômica), estabelecendo que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, além dos artigos 193 e 203.

Assim, o Estado não pode impor tributos e sanções que asfixie arbitrariamente a atividade econômica, para que a Constituição Federal⁷⁸ não seja violada, isto é, para que a função social da atividade econômica e da livre iniciativa seja preservada. Por isso, no que diz respeito às sanções tributárias, o princípio do não-confisco deve ser plenamente respeitado.

A doutrina é assente no sentido de que deve incidir o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal⁷⁹ quando o valor dos tributos é excessivo ou quando forem fixadas multas tributárias de forma irrazoável e que comprometa o patrimônio do “contribuinte”.

A sanção tributária tem por finalidade desestimular as práticas ilícitas. Todavia, as penalidades devem ser adequadas aos fins colimados, bem como, devem guardar proporção em relação ao ilícito praticado e à vantagem ilegalmente obtida pelo agente.

O princípio do não-confisco tem perfeita aplicabilidade às normas jurídicas que estabelecem sanções tributárias de forma excessiva e desproporcional, por infrações ou ilícitos praticados.

⁷⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁷⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

7.1.7 O princípio da capacidade contributiva e o direito tributário sancionatório

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal⁸⁰, tem a ver com a condição econômica do “contribuinte” e, por isso, é corolário da igualdade tributária.

Por esse princípio, o legislador elege fatos descritos no antecedente da norma geral e abstrata, de conteúdo econômico em que o sujeito passivo tenha condições de contribuir.

O princípio diz respeito às obrigações tributárias, de modo que se exige do legislador quando da “enunciação”, além da observância aos princípios jurídicos tributários, a razoabilidade e a proporcionalidade, caso contrário, haverá violação à Constituição Federal⁸¹.

O princípio da capacidade contributiva não tem aplicação no direito tributário sancionatório, pois não se confunde a relação obrigacional, com a relação sancionatória do sujeito passivo. A capacidade contributiva há de ser calculada conforme as condições econômicas do sujeito passivo, tendo em vista um fato lícito ocorrido. Na relação sancionatória, o montante da penalidade é calculado pela intensidade do fato ilícito ocorrido.

7.1.8 Os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório na dosimetria da sanção tributária

Na seara da dosimetria da sanção tributária, o sujeito passivo tem o direito subjetivo de pleitear a justa penalidade tributária através do devido processo legal.

O devido processo legal no âmbito administrativo e judicial, tal como previsto nos incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, é garantia fundamental do cidadão, corolário do Estado Democrático de Direito e, portanto, elevado à condição de cláusula pétrea em nosso ordenamento (artigo 60, § 4o, inciso IV da Constituição Federal⁸²).

⁸⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁸¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁸² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

O inciso LIV do artigo 5º da Magna Carta prescreve que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Já o inciso LV declara que: “aos litigantes do processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Na interpretação do inciso LIV do artigo 5º da Carta Constitucional, o princípio do devido processo legal é instrumento da Democracia e do Estado de Direito. É através dele que o cidadão poderá fazer valer todos os seus direitos fundamentais, mormente quando desrespeitados. É ínsito do devido processo legal a “segurança jurídica”, a igualdade às partes e o sentido de justiça, pois assegura a todos o pleno exercício da cidadania e a defesa de ilegalidades e abusos, mediante o estrito respeito ao ordenamento jurídico.

Esse princípio pressupõe a existência de um procedimento sistematizado por “lei”, donde as regras processuais a serem observadas devem garantir, dentre outros direitos, o “contraditório” e a “ampla defesa”, consoante o inciso L do artigo 5º da Constituição de 1988.

O contraditório é o direito de a parte ser informada de todos os atos processuais e de ter a oportunidade de se manifestar sobre todo o processado, preservando assim, a igualdade de tratamento das partes.

A ampla defesa, como o próprio nome diz, garante o direito de a parte produzir todas as provas admitidas pelo ordenamento na defesa de seus direitos. No processo judicial, o Capítulo XII, artigos 369 usque 484, do Código de Processo Civil⁸³, regula os procedimentos e a linguagem competente das provas a serem produzidas. No processo administrativo tributário federal, o Decreto nº 70.235/72⁸⁴, nos artigos 15 e 16, inciso IV, prevê o direito do sujeito passivo de solicitar provas e requerer diligências e perícias, desde que justificadamente.

No que pertine ao processo administrativo estadual paulista, o artigo 18 da Lei nº 13.457/09⁸⁵, prescreve que “todos” os meios de provas legais são legítimos para a

⁸³ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁸⁴ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁸⁵ SÃO PAULO. **Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html> Acesso em: 29 maio 2023.

“prova da verdade jurídica”, o que à evidência, se inclui a prova pericial que, em geral, é pouco utilizada no Contencioso Administrativo Tributário.

Sob a perspectiva semântica adjetiva, referido princípio desmembra-se, essencialmente, nas garantias do contraditório e da ampla defesa previstos expressamente no inciso LV. Já o devido processo legal substantivo, enunciado no inciso LIV, é decorrência lógica da estrutura de todos os direitos e garantias consagrados na Constituição Federal⁸⁶.

Assim é que, a Constituição Federal garantiu não só o litígio judicial, mas também o contencioso administrativo, sendo inconstitucional qualquer tolhimento ou mitigação do devido princípio do processo legal ao cidadão.

O postulado do devido processo legal é imprescindível no direito tributário, em face do poder impositivo que o Estado está investido, pois invariavelmente o sujeito passivo da relação tributária é obrigado a contestar e se defender de ilegalidades, arbitrariedades e abusos da Fazenda Pública e dos agentes fiscais, inclusive em razão da voracidade do Fisco em arrecadar cada vez mais.

É no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário ou perante o Poder Judiciário que o “devedor” da obrigação tributária irá deduzir todos os seus argumentos e fundamentos sobre a inexistência total ou parcial dos fatos jurídicos tributários descritos no antecedente da norma individual e concreta, além da oportunidade de apresentar provas em seu favor.

Em relação ao direito tributário sancionatório, por implicar em restrição de direitos e privação de bens, igualmente, ao sujeito passivo deve ser dada oportunidade de impugnar a aplicação de penalidades, com fundamentos jurídicos e provas em sua defesa, visando corrigir ilegalidades e excessos do Poder Estatal, para preservar os direitos fundamentais do “contribuinte” previstos na Lei Maior e no restante do ordenamento.

O devido processo legal proporciona um provimento jurisdicional que atenda a proporcionalidade e a razoabilidade na dosimetria da penalidade, de acordo com a intensidade do ilícito praticado, dentre outros princípios constitucionais.

São inevitáveis as dificuldades para o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo e a interpretação pelo aplicador do Direito, aproximando perigosamente a linha divisória “do lícito” e “do ilícito”, abrindo caminho para

⁸⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

equívocos, abusos, arbitrariedades e corrupção que, em última análise, viola o sobreprincípio da segurança jurídica.

Daí a necessidade de instrumentos para a defesa contra abusos e ilegalidades, com o escopo de proteger e dar segurança jurídica ao “contribuinte”, seja por meio do processo administrativo, seja através do litígio judicial.

Em se tratando do Contencioso Administrativo Tributário, a Lei Federal nº 9.784/99⁸⁷, regulando o Rito Geral, que tem aplicação restritiva (artigo 69 – exemplo: compensação não homologada) e o Decreto nº 70.235/72⁸⁸, que regula o Rito Especial (exemplo: Lançamento de Ofício ou Auto de Infração), garantem o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa no âmbito federal. A Lei Estadual nº 13.457/09⁸⁹, sistematiza o processo administrativo paulista, declarando, já no artigo 1º, que a norma regula a solução de litígios relativos aos tributos e às penalidades.

Quanto aos litígios judiciais cíveis, a regra geral que implementa o princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa é o Código de Processo Civil⁹⁰ em vigor, que foi introduzido no ordenamento jurídico pela Lei nº 13.105/15, além de outras normas processuais especiais existentes, como é o caso da Lei das Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80⁹¹), dos Regimentos Internos dos Tribunais, dentre tantas outras normas.

É importante destacar que o artigo 15, do Código de Processo Civil⁹² em vigor, prescreve que suas disposições são aplicáveis supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo tributário. Dentre as normas que podem ser aplicadas de imediato, está o artigo 4º (duração razoável do processo); o artigo 6º (a boa-fé e lealdade das partes para a solução rápida, justa e efetiva do litígio); artigos 7º e 10

⁸⁷ BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁸⁸ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁸⁹ SÃO PAULO. **Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html> Acesso em: 29 maio 2023.

⁹⁰ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁹¹ BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁹² BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

(a garantia do tratamento isonômico em relação às partes litigantes e a garantia do contraditório, mesmo quanto à matéria que deva ser conhecida e decidida de ofício); artigo 489 (requisitos essenciais da sentença, principalmente no que tange ao enfrentamento de todos os argumentos da defesa, sob pena de nulidade, de acordo com o § 1º, inciso IV); artigo 926 (perseguir a uniformização da jurisprudência, mantendo sua estabilidade, mediante edição de súmulas que vinculam as decisões dos órgãos administrativos) e artigo 927 (a observância e adoção da jurisprudência ou precedentes dos Tribunais Judiciais, como forma de manter a estabilidade e a coerência das decisões administrativas, que posteriormente serão discutidas no Poder Judiciário). No caso de reconhecimento da Repercussão Geral de determinada matéria pelo Supremo Tribunal Federal, por oportunidade e conveniência da Administração Tributária, poderá ser aplicado artigo 1035, § 5º do Código de Processo Civil⁹³, para que os processos administrativos respectivos sejam sobrestados até a decisão final da Corte Suprema.

O sistema jurídico brasileiro, consoante às normas processuais que regulam o processo administrativo e judicial, inegavelmente, é garantia ao cidadão do devido processo legal.

7.2 Limites pragmáticos da razoabilidade e da proporcionalidade

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são indispensáveis para limitar o poder e os abusos do Estado, e, também, para que as políticas públicas sejam adequadamente implementadas, visando a consecução de interesses comuns, como: o bem-estar social, a justiça social e a proteção da dignidade humana; princípios esses que informam o Estado Democrático Social de Direito, que concorrem com o Estado Democrático de Direito. Basta verificar o artigo 1º da Constituição Federal⁹⁴ que diz: “[...] o fundamento da República é cidadania, dignidade da pessoa humana e o valor social do trabalho”.

O artigo 37, caput, da Constituição Federal⁹⁵ prevê que devem ser observados rigorosamente os princípios básicos da Administração Pública, quais

⁹³ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁹⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

sejam: a) princípio da legalidade; b) princípio da moralidade; c) princípio da impessoalidade; d) princípio da publicidade; e, e) princípio da eficiência, que são os elementos para a validade da ação administrativa.

Obviamente que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade estão implícitos na referida norma constitucional e são instrumentos para o aprimoramento da administração pública.

Os princípios em questão, ademais, são imprescindíveis para a aplicação do direito, propriamente dito.

Vejamos os artigos:

Artigo 1º: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Parágrafo único: Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Artigo 37: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] ⁹⁶.

Na atividade da dosimetria ou de calibração da penalidade tributária pela autoridade competente, tomando-se por base o artigo 527-A do Decreto nº 45.490/00⁹⁷, deverão ser considerados, além dos critérios que estão expressos na norma, outros critérios definidos no ordenamento, mediante a análise das circunstâncias e particularidades do caso concreto.

O sopesamento pelo julgador tributário para a redução ou relevação da multa fiscal terá como componente de destaque a razoabilidade e a proporcionalidade na busca da justa sanção, tendo em vista a intensidade do ilícito tributário.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁹⁷ SÃO PAULO. **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html> Acesso em: 29 maio 2023.

É nesse contexto que pretendemos demonstrar que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são instrumentos de concretude do direito e que a “moderação” e o “meio termo”, conforme a teoria aristotélica, está no cerne dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, na aplicação do direito, na dosimetria da sanção tributária e para salvaguardar a “segurança jurídica” em sentido lato.

7.2.1 Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como instrumento de concretude no direito tributário sancionatório

A razoabilidade e a proporcionalidade são princípios fundamentais à concreção do Estado de Direito ou do Estado Social e Democrático de Direito, entendido este como aprimoramento daquele e não como categoria distinta.

O princípio da razoabilidade tem origem nos Estados Unidos da América, em virtude do *due process of law*, em face da estrutura da sua Carta Ápice.

No que tange ao princípio da proporcionalidade, sua origem está nos cânones do direito europeu, em especial no Direito germânico, que remonta aos séculos XII e XVIII, quando na Inglaterra, as teorias jusnaturalistas promulgavam o homem como indivíduo titular de direitos imanentes a sua natureza, insurgindo-se contra o positivismo acentuado dos Estados.

Encontramos o princípio da proporcionalidade positivado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, passando a estabelecer que “a lei deve cominar penas estritamente necessárias e proporcionais ao delito” (artigo 12).

Considerando a origem dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é inegável a existência da diferença de conceitos entre ambos. Tais princípios surgem como instrumentos para se evitar os excessos dos Estados, de modo que, a partir de então, não podem mais praticar ações, ou instituir deveres e obrigações a seu bel prazer, sem que seja por uma justificável razão e na justa medida.

Na seara tributária, a colisão de princípios é muito frequente e, assim, podemos indicar diversas situações em que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade podem exercer papel relevante nas discussões em matéria sancionatória: a) nos debates sobre o conceito de confisco; b) na questão da subsunção dos fatos jurídicos tributários, com reflexos nas penalidades tributárias

mais gravosas; e, c) na razoabilidade ou na proporcionalidade da dosimetria das multas fiscais aplicadas.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade devem estar presentes na fenomenologia da incidência da norma tributária sancionatória.

Correto dizer que para a configuração da infração fiscal e/ou para a responsabilidade pelo ilícito tributário, é irrelevante a intenção do agente, pelo imperativo do artigo 136 do CTN⁹⁸: “Artigo 136: Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

A amplitude semântica do termo “intenção”, abrange tanto o “dolo” (vontade livre e consciente de praticar o ato), como o a “culpa” (prática de ato com negligência, imprudência e imperícia), sendo esse o princípio geral, ou seja, de que a responsabilidade é objetiva no campo das infrações tributárias, malgrado o legislador possa criar figuras típicas de infrações subjetivas, como é o caso de fraude, simulação, dissimulação e conluio, para a configuração de ilícitos tributários que causem repúdio ao senso comum e maior dano ao erário.

Embora o ordenamento tenha adotado a responsabilidade objetiva para as infrações tributárias (artigo 136 do CTN), mesmo assim, a autoridade lançadora está adstrita ao princípio da legalidade estrita, bem como, aos demais princípios constitucionais tributários e ao disposto nos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional⁹⁹, quando da constituição do crédito tributário, para a efetiva e escoreita subsunção do fato jurídico tributário à norma geral e abstrata.

Frise-se que na expedição da norma individual e concreta, não se verifica a intenção do agente, mas a conduta transgressora tipificada na lei para fins de subsunção do evento ilícito à hipótese tributária prevista no antecedente da norma sancionatória. Contudo, a autoridade fiscal deverá levar em conta as particularidades do caso concreto e as provas coligidas, máxime no que concerne às penalidades mais gravosas ou às multas qualificadas, inclusive para evitar injustiças e outras ilegalidades que possam comprometer o patrimônio e as atividades econômicas do “contribuinte”.

⁹⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

⁹⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

A autoridade lançadora, com fundamento no artigo 116, parágrafo único c/c o artigo 149, incisos IV e VII do Código Tributário Nacional¹⁰⁰ e com amparo no Código Civil, isto é, nos artigos 145 (anulabilidade do ato jurídico por dolo); 166, incisos II e IV (fraude) e 167, § 1º, incisos I, II e III (simulação); artigos 421 (liberdade contratual) e 422 (boa-fé das partes contratantes) – princípios dos contratos –, poderá desconsiderar negócios jurídicos que visem dissimular ocorrência de fato gerador. De outra parte, as multas qualificadas, em geral, são decorrentes da prática de atos ilícitos com simulação e/ou fraude à lei em que se exige o dolo, de acordo com os conceitos delimitados pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64¹⁰¹ e, uma vez reconhecido pela autoridade tributária, inexoravelmente, haverá desdobramentos no direito penal tributário. Em situações como essas, o “contribuinte” se sujeita às penalidades tributárias mais gravosas e, também, às penas restritivas de liberdade, após se submeter a um processo judicial criminal.

Daí afirmar que os princípios constitucionais tributários e os critérios dos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional¹⁰², também devem ser observados para a adequada e escoreita subsunção do fato ilícito tributário à hipótese normativa, que terá reflexos para fins de incidência de normas sancionatórias e até no direito penal.

De outra parte, o Poder Judiciário, com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, no princípio do não-confisco, dentre outros, visando corrigir excessos e incongruências normativas da atividade Estatal, tem reconhecido inconstitucionalidades e reduzindo o montante das sanções tributárias a patamares considerados mais adequados.

A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que

¹⁰⁰ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

¹⁰¹ BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm Acesso em: 29 maio 2023.

¹⁰² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório.⁹⁵

Sem a razoabilidade e sem a proporcionalidade, a implementação dos princípios jurídicos constitucionais na solução dos litígios envolvendo a justa aplicação de penalidades tributárias, restaria plenamente impossível, como se deduz pelos julgados indicados.

O mesmo se diga no Contencioso Administrativo Tributário, pela aplicação do artigo 527-A do Decreto nº 45.490/00¹⁰³ pelo órgão julgador tributário paulista. Na apreciação do caso concreto, ainda que se tenha por base os critérios ou requisitos subjetivos explícitos dos antecedentes fiscais e do porte econômico do sujeito passivo, a ponderação da razoabilidade e da proporcionalidade são inexoráveis na gradação das multas fiscais, de modo a efetivar o direito posto.

7.2.2 Teorias pós-positivistas e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade sob a influência aristotélica

Com o fracasso filosófico do jusnaturalismo e do colapso do positivismo que era apoiado pela Alemanha nazista e pela Itália fascista, após a Segunda Guerra Mundial, surge uma nova teoria, o “pós-positivismo”, que visa dar caráter normativo aos princípios, estabelecendo uma relação entre valores, princípios e regras.

Assim, por essa teoria, o aplicador do Direito tem a função de dar efetividade aos direitos fundamentais e não ficar limitado a uma atividade meramente silogística.

Tendo em vista que os princípios implícitos e explícitos constitucionais permeiam o direito tributário sancionatório, a proposta pós-positivista ganha relevância, tanto para a constituição da infração, como para a gradação da respectiva multa fiscal.

O autor elegeu três jusfilósofos pós-positivistas para reforçar que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pela influência aristotélica, devem estar

¹⁰³ SÃO PAULO. **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html> Acesso em: 29 maio 2023.

presentes tanto no processo de enunciação, como na aplicação do Direito e para a formação da jurisprudência, sendo que tais teorias interessam ao direito tributário sancionatório, quer na criação de normas sancionatórias, quer para o aplicador do Direito, assim como, para os operadores do Direito.

Alf Ross, um dos fundadores do racionalismo jurídico escandinavo, cuja corrente doutrinária é voltada para os conceitos jurídicos fundamentais e do conjunto de comportamentos e posturas emocionais dos destinatários do Direito, dedica boa parte de sua obra *Direito e Justiça* ao legislador, quando do processo legislativo de criação das “leis”.

Em outras palavras, o jurista se preocupa com os fatores que o legislador deve considerar na elaboração das leis. Ele trata, principalmente, da política jurídica como política legislativa.

Segundo Alf Ross, para que seja possível decidir o que é “na maior extensão possível”, para promover o bem-estar social, é necessário considerar a soma de liberdade, alimentação, moradia, boa música etc. Exemplo: programa de habitação para satisfazer da melhor forma possível essa necessidade comum, a despeito da desarmonia de interesses. Assim, o bem-estar social nunca será atingido, apenas a desarmonia será contornada para atingir um interesse único.

Por isso que, na visão do jurista, não existe um objetivo correspondente simples em política. A tentativa de elaborar um objetivo unívoco sob a forma de bem-estar social da comunidade, saúde social e assemelhados é ilusório, pois a “tarefa” da política, terá sempre uma multiplicidade de atitudes que não constitui um sistema, mas um conglomerado, em face da diversidade de desejos, de grupos, de necessidades.

Ele aponta que a ação política é um problema relacionado com a discussão política para determinar “qual a ação correta”. O jurista tem especial preocupação com a razoabilidade do legislador na elaboração das leis, máxime para que o interesse comum da sociedade seja atingido adequadamente, o que evidentemente se aplica na edição de normas sancionatórias e de instrumentos e mecanismos legais para a individualização da penalidade tributária.

O pensamento de Aristóteles, no que tange à preocupação de aplicar as normas gerais e abstratas ao caso concreto com equidade, foi fonte de inspiração da Theodor Viehweg para a teoria Tópica e Jurisprudência.

Objetiva o referido jurista resgatar da antiguidade clássica o modelo jurídico utilizado pelos romanos – especialmente pretores e jurisconsultos – atribuindo-lhe uma dimensão atual.

A forma de pensar tópica da jurisprudência romana, que construía sua justiça a partir de decisões concretas, para então extrair princípios como fundamento de validade, não se perdeu, apesar das investidas das teorias lógicas. A Tópica seria uma técnica de pensamento orientada para o problema, aporética (dúvida), segundo Viehweg, conforme teria assinalado Aristóteles. O problema constitui o centro da órbita em que giram os raciocínios, servindo-lhes de atração e guia.

Um problema comportaria mais de uma solução, mas espera-se para ele a solução mais adequada. Seria uma técnica de pensamento voltada para o problema, para exploração de uma invenção que pudesse solucioná-lo, mas que não nega, totalmente, um parâmetro de sistema.

Neste sentido, é explorado o conceito de zetética e dogmática, sendo que a primeira admite a negação dos pontos de partida e a segunda necessita de um ponto de partida para que o raciocínio seja formulado.

A tópica difere de um sistema em que as interpretações decorrem da lógica, mas admite conexões sem fim, estabelecendo o consenso como limitador da decisão. Não existem respostas verdadeiras, mas argumentos que se impõem pela força do convencimento.

A disputa de pontos de vista que ensejam um consenso torna este consenso premissa para outros raciocínios de ordem dialética. Neste caso, a nossa jurisprudência seria uma importante premissa a ser respeitada pela tópica. Para civilística romana, que serve como base para Viehweg, a opinião dos jurisconsultos é importante pela credibilidade da qual desfrutam.

O papel da tópica, principalmente no momento crítico pós-positivista, concede maior importância à concretização do Direito e à solução de problema em detrimento dos valores que o ensejam, do que um pretense sistema de valores postos, estáticos. A Tópica permite ao jurista construir o Direito de uma maneira responsável, não aceitando dogmas impostos.

Com relação à unidade da ordem jurídica, o autor pondera que esta harmonia só seria alcançada por meio de uma atividade hermenêutica, que também é tópica. Haveria que se criar conexões por meio de interpretações adequadas.

A técnica tópica deveria perseguir a busca do justo, respeitado o consenso, adquirido a partir da dialética dos topoi.

O sistema jurídico seria aberto e não fechado, concedendo mais espaço para que prevaleçam as ideologias do intérprete, ao invés da predominância da letra da lei.

Assim, por essa teoria, está ínsita a razoabilidade, a fim de que, pela equidade ou pela ponderação, se buscaria a melhor solução do litígio e, obviamente, no que diz respeito à dosimetria das penalidades tributárias.

Em sua teoria, Chaïm Perelman, parte do conceito de Retórica definido por Aristóteles, concluindo que o objeto da retórica é o estudo das técnicas discursivas que visam provocar ou aumentar a adesão das mentes às teses a elas apresentadas.

Desta forma, surge a Nova Retórica como o estudo das técnicas discursivas que visam provocar ou intensificar a adesão de certo auditório às teses apresentadas.

O autor enfatiza a importância da técnica argumentativa para atingir um auditório específico, ou seja, as Cortes Jurisdicionais, visando as soluções “razoáveis do litígio” para construir o Direito, de modo que o julgador não fique adstrito à lógica formal e à literalidade do texto da “lei”.

Dito isto, nos parece oportuno ressaltar algumas das principais características da Nova Retórica, para melhor compreensão da teoria:

- a) encontrará na língua o ponto comum para se manifestar;
- b) verá a linguagem formal como uma adaptação da linguagem comum;
- c) a adesão do auditório à tese não ocorrerá porque esta última é verdadeira, mas porque seria mais equitativa, mais oportuna, como no caso de se preterir o uso da prova obtida por meio ilícito;
- d) em oposição ao método da lógica formal – lastreado em axiomas –, que não abre espaço para manifestação do auditório, a argumentação parte de teses que têm adesão daqueles que busca convencer;
- e) caso o orador parta de teses que o auditório não aceita, cometerá uma petição de princípio, o que é um erro de argumentação e não um erro de lógica formal;
- f) para evitar a petição de princípio (argumento falacioso), importante que o orador conheça o seu auditório. Para tanto pode lançar mão do método

socrático – maiêutica –, iniciando com perguntas a um pequeno auditório, para ter uma ideia de sua opinião sobre o tema. Caso não seja possível utilizar este método, deve ser partir de um catálogo de opiniões. Ainda se este último método não for possível, deve se partir de argumentos aceitos universalmente;

- g) conceito de lugar comum – Aristóteles: parte de um ponto de vista, um valor, que redundará numa regra, numa máxima, que o orador utilizará em seu favor no seu esforço de persuasão. Os lugares comuns desempenham na argumentação um papel análogo ao dos axiomas num sistema formal. Exemplo: o pagamento é a forma comum de extinção das obrigações, sendo as demais atípicas; o contrato existe para ser cumprido, se não houver causa que justifique o seu descumprimento;
- h) a concordância do auditório e do orador com o lugar comum não garante que no caso concreto uma tese ou outra será aplicada;
- i) a noção de presença se refere ao fato de o orador conferir destaque aos lugares comuns, fatos e valores que guardam conexão com o auditório;
- j) o conflito entre valores se resolve de duas formas: sacrifica-se um dos dois valores; e procede-se sua redefinição como aparente;
- k) a melhor solução para um conflito é questão de interpretação e será alcançada no caso concreto, não em abstrato;
- l) auditório, para teoria da argumentação, não são aqueles que ouvem um discurso, mas os que se pretende persuadir a partir deste discurso;
- m) por isso deve se falar para todos no auditório e não somente para aqueles que guardam conexão inicial com o orador;
- n) a argumentação deve levar em consideração o contexto psicossocial, que não separa as forças subjacentes: militares, econômicas etc. Neste sentido, não seria possível uma Teoria Pura, que desconsiderasse estes fatores;
- o) noção de intenção: relação entre uma pessoa e seus atos. O ato é considerado a expressão da pessoa, que é responsável pelos seus atos. Conforme se relaciona o agente e os atos, chegaremos a argumentações diferentes em termos de determinismo ou de liberdade;
- p) a eficácia dos argumentos depende dos argumentos dados e da totalidade do discurso (interação entre os argumentos);

- q) o efeito do discurso está condicionado com a ideia que o auditório faz do orador;
- r) não há ordem de argumentos, mas argumentos que guardam conexão com o auditório, no entanto, no processo judiciário, algumas destas questões podem ser regulamentadas de forma precisa. Exemplo: preliminares no Direito. No Brasil – Justificativa da Repercussão Geral no RE – artigo 1.035, § 2º do Código de Processo Civil¹⁰⁴, como preliminar; e,
- s) a argumentação não jurídica dependerá do costume, do bom senso e do tato.

No que tange ao tema da lógica jurídica, Perelman destaca que a lógica jurídica se apresenta não como uma lógica formal, mas como uma argumentação que depende do modo como os legisladores e os juízes concebem sua missão e da ideia que têm do Direito e de seu funcionamento na sociedade.

Assim é que, o autor identifica três fases na ideologia judiciária: a) primeira fase anterior à Revolução Francesa, em que o caráter justo da solução era enfatizado, não concedendo grande importância à motivação, com base, inclusive, no direito natural; b) período a partir da Revolução Francesa, em que se verifica um respeito à legalidade e ao aspecto dedutivo desta legalidade, como forma de decidir – processo silogístico; e, c) fase posterior ao segundo pós-guerra, no qual se verifica a necessidade de o juiz buscar para cada caso uma solução equitativa, razoável e aceitável, sem retornar ao direito natural, considerando também a lei, princípios e precedentes.

Para Perelman, no que se refere a esta fase da ideológica judiciária, os textos de lei deveriam ser interpretados, de forma a fazer prevalecer o que é Direito levando em consideração as variáveis do caso concreto, o que é equitativo, razoável e aceitável, aproximando os textos de lei ao que se entende por realidade.

Quando, por razões de bom senso, equidade e interesse geral uma única situação deve prevalecer, é ela também que deve se impor em termos de direito, ainda que seja necessário se recorrer a uma argumentação complexa para demonstrar sua conformidade com as normas em vigor.

Para Perelman, não basta que a decisão seja equitativa e aceitável, mas também deve estar de acordo com o Direito em vigor. Exemplo: a decisão que

¹⁰⁴ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

concede direito ao locatário inadimplente a permanecer num imóvel porque é idoso e pobre pode ser equitativa e na ocasião aceitável, mas é contra o Direito em vigor.

A aplicação do Direito, por exigir aceitação e razoabilidade não pode ser reduzida ao procedimento lógico silogístico, como na lógica clássica. As regras que não são razoáveis ou aceitáveis devem ser preteridas em detrimento de valores ou princípios, mesmo que este procedimento requeira uma enorme justificativa argumentativa, aceitável pelo auditório a que se destina – partes, profissionais do Direito, opinião pública.

A construção do que é Direito levará em consideração: a) não à verdade, mas soluções razoáveis e equitativas; b) que levem em consideração a legislação; c) a jurisprudência orientada pela doutrina; e, d) enfim, um método não arbitrário, como um médico que segue alguns procedimentos notórios no meio para fazer uma cirurgia, isso em detrimento de suas próprias crenças.

Como se verifica, a teoria de Chaim Perelman, que está em sintonia com os artigos 15 e 927 do Código de Processo Civil¹⁰⁵, tem como essência a razoabilidade e a proporcionalidade, sendo a técnica argumentativa imprescindível para a formação da jurisprudência e para a construção do Direito.

Pelas teorias até aqui apresentadas, é de concluir-se, na visão do autor, que a razoabilidade e a proporcionalidade são imprescindíveis, seja na elaboração das leis, seja para a aplicação do direito, ou ainda, para promover a evolução da jurisprudência, pois sem esses institutos o “ideal de justiça” jamais será alcançado, impactando diretamente o direito tributário sancionatório, que tem por objetivo principal a justa penalização do infrator de acordo com o nível de culpabilidade.

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perambulando pelas ruas de sua Grécia natal, e após algumas incursões na Sicília, como vimos na abertura dos trabalhos, Platão desconfiava da linguagem e colocava todas as suas apostas no mundo das coisas nelas mesmas.

Aristóteles, talvez influenciado pelos temores de quem o precedera, e movido pela mesma desconfiança pregressa, seguiu pelo mesmo caminho de seu mestre, e manteve a atitude desconfiada. Por via de consequência, pouco alterou os critérios para se conhecer o mundo.

O tempo, como sempre ocorre quando tratamos de tempo, continuou sua marcha inexorável e passou; é de sua natureza sempre passar. Passamento este que teve como foi o surgimento, e o gênio de Ludwig Wittgenstein, e, aqui, nós fizemos um salto no tempo, atitude possível somente para aqueles que escrevem.

Com a genialidade deste último personagem, a palavra teve seu reconhecimento devido, como fonte, como meio e, sobretudo, como o fim de todo o conhecimento. Língua é realidade, língua cria realidade, língua forma realidade, língua propaga realidade, interessantes tópicos, de resto bastante recomendados, em obra clássica acerca do que estamos a tratar, como Flusser nos ensina.

Tudo muito bom, tudo muito bem, tudo muito excelente. Mas a desconfiança, sempre ela, persistia. Como evitar a ambiguidade, como evitar o palpite, o disse que o outro disse, como evitar os de fora do sistema, os arautos das coisas novas e mágicas, a palavra vazia.

Situação limite que, como todas as situações que tenham esta premência, exigem uma resposta de gênio, uma resposta de espírito, exige um grande homem, uma grande mulher, seres humanos na altura da empreita que se afigura.

E a resposta não poderia ter sido mais espetacular, coisa inerente ao gênero humano, que sempre pode nos surpreender.

A resposta, simples como todas as coisas brilhantes, foi se fazer o uso escorreito da lógica como um poderoso instrumento na arte de se pensar corretamente. Com este instrumento, como dissemos, se descortinou o mundo ideal, o mundo dos objetos ideais.

Em trecho de Paulo de Barros Carvalho, ele nos convida a dar um salto, palavras dele próprio, da ambiguidade da linguagem falada, escrita, gestual,

sussurrada para o luminoso terreno das artes das ideias, o mundo sintático perfeito dos objetos lógicos.

Conjugados, enfim, língua, palavra e bem pensar o conhecimento pode avançar sem solavancos tão comuns em nosso pensar hodierno. O chegar à causa primeira e atingir as consequências últimas, há de ser a constante pensada e reiteradamente perseguida pelo agente, com esmerado rigor e alentada determinação.

A filosofia da linguagem, o estudo da linguagem, os instrumentos da lógica, a estrutura da regra matriz pensada por aquele jurista é, sobretudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e nitidez do pensamento. Tudo a contribuir para a construção rigorosa do discurso.

O problema central, que nos orientou no decorrer de todas estas linhas, foi a questão do conhecimento e do bem conhecer dentro da vastidão e das incertezas da linguagem. Como todo contrato social, a linguagem padece de todos os vícios das coisas inconstantes.

E para bem conhecer, reafirmamos a utilidade essencial dos elementos da ciência ideal da lógica e seus ensinamentos, como um útil aparelho para o conhecimento seguro de qualquer conhecimento que se proponha, inclusive, o conhecimento no campo do Direito.

A hipótese que trouxemos à lume foi a proposta do construtivismo lógico-semântico que, com o rigor que caracteriza esta escola do pensamento, nos permite avançar com segurança dentro da experiência jurídica, e, para tanto, cotejamos os grandes autores que pensaram o tema.

A nossa conclusão vem acompanhada de um misto de alento e de grande exclamação: temos um método afinal!

Finalizando nosso esforço, concluímos que a sanção está presente desde os tempos das primeiras formações sociais da humanidade; e no direito ela adquire foros de institucionalização. Com o advento da Filosofia da Linguagem, em detrimento do caráter Ontológico das coisas nelas próprias, houve um incremento no estudo do aspecto comunicacional do fenômeno jurídico. E que as normas se prestam no sentido de bem regular a conduta das pessoas, e, sobretudo, a arrecadação de valores para que uma determinada sociedade se sustente.

Mas, sobretudo, pudemos constatar que é possível fazer um sopesamento entre a objetividade na constatação do dever de arrecadar para o Estado, enquanto

manifestação do direito de tributar, objetividade esta que pode ser temperada na cominação da sanção tributária.

E, agora ultimando, quando se cruza o máximo de objetividade arrecadatória com o máximo de subjetividade na prestação de deveres instrumentais, teremos uma situação limite para o Direito, e que não é esperada e nem desejada por nenhum dos operadores do sistema.

Enfim, serão grandezas que, se forem aumentadas ao mesmo tempo, maior objetividade na arrecadação conjuntamente com uma maior subjetividade (dolo ou culpa) na ausência do cumprimento dos deveres, irão ocasionar até um efeito confiscatório no patrimônio do contribuinte.

Se a objetividade arrecadatória for mantida, e concordamos que deva ser mantida, e descermos os aspectos subjetivos a um nível de normalidade do correto cumprimento das obrigações, os negócios jurídicos não sofrerão abalos. A oscilação do nível de subjetividade é que será o marcador, verdadeira régua a ser observada na fixação de sanções.

Fixação esta que deverá obedecer aos ditames da pragmática da comunicação aplicada ao direito no sentido de que as ordens emanadas possam ser sempre cumpridas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

ARMENGAUD, Françoise. **A Pragmática**. Tradução de Marcos Marcionilo. São Paulo: Parábola Editorial. 2006.

ARREDONDO GUEVARA, Marcial. **Lógica: Elementos básicos**. 1. ed. Santiago de Chile: Catalonia, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução de Paulo M. Oliveira. São Paulo: Edipro, 2010.

BENVENISTE, Émile. **Problemas de linguística geral I**. 4. ed. Campinas: Pontes/Editora da Unicamp, 1995.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 9.784 , de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010.** Altera a ementa do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12376.htm Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm Acesso em: 29 maio 2023.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso Teoria Geral do Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CHAUI, Marilena. **Introdução à história da filosofia**. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2018, v. I.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. **Lógica, proposición y norma**. 7ª. reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 2008.

FIORIN, José Luiz. **Argumentação**. 1. ed. São Paulo: Contexto, 2020.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

LINS, Robson Maia. A Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias: a multa qualificada da lei nº 9.430/96. **VII Congresso de Estudos Tributários – Direito Tributário e Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, dez. 2010.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

MARCONDES, Danilo. **A pragmática na filosofia contemporânea**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2005.

MORTARI, César A. **Introdução à Lógica**. 1. ed. São Paulo: Unesp, 2005.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Reviravolta Linguístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Loyola, 2015.

PACHECO, Ângela Maria. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PERES JÚNIOR, José Orivaldo. **A redução e a relevação da sanção no Direito Tributário pelo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/00)**. 2016. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/19699> Acesso em: 08 jun. 2023.

PLATÃO. **Crátilo, ou sobre a correção dos nomes**. Tradução de Celso de Oliveira Vieira. 1. ed. São Paulo: Paulus, 2014.

QUELBANI, Mélika. **O Círculo de Viena**. Tradução de Marcos Marcionilo. 1. ed. São Paulo: Parábola, 2009.

ROXIN, Claus. **Problemas fundamentais de direito penal**. Tradução de Ana Paula dos Santos e outros. 3. ed. Lisboa: Vega, 1998.

SÃO PAULO. **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto4549030.11.2000.html> Acesso em: 29 maio 2023.

_____. **Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html> Acesso em: 29 maio 2023.

SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. Tradução de Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TERRA, Ernani. **Linguagem, Língua e Fala**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Causalidade e Relação no Direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.