

Formalismo e segurança jurídica no Direito Tributário: por que ainda somos formalistas

Formalism and legal safety in Tax Law: why we are still formalists

Daniel Giotti de Paula*

Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Rio de Janeiro – RJ, Brasil

1.Introdução

O debate entre segurança e justiça tem sido preocupação da sociedade e de juristas há séculos.

Para uma visão formalista, ou pelo menos assim considerada pela dogmática jurídica, importaria reduzir o Direito à identificação das fontes sociais e esperar da doutrina apenas a elaboração de enunciados sobre as normas postas.

Autores mais ligados a preocupações substanciais, ou que pelo menos assim se rotulam, propõem que o Direito está além das fontes sociais, cancelando que questões de justiça e de moral, ainda que não formalmente incorporadas aos sistemas jurídicos, sejam discutidas e orientem a identificação do direito posto e sua aplicação.

Aproximam-se aqui discussões em torno da tese das fontes sociais e da relação entre direito e moral – as teses clássicas sobre as quais o positivismo jurídico firmou posição, mas também outras que envolvem os limites

* Graduado em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora. Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela PUC-Rio. Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. E-mail: daniel.giotti@gmail.com

da função da linguagem jurídica, o papel dos julgadores, a necessidade de completude do sistema jurídico e a abertura a razões não-jurídicas para interpretar e aplicar o Direito.

A dogmática tributária não passa infensa a essa discussão. Pelo contrário, no Brasil, talvez o ramo do Direito que mais esteja envolto em questões teóricas sobre os limites da dogmática e juízos de moralidade política seja o Direito Tributário.

Nesse artigo serão abordadas doutrinas formalistas e não-formalistas na dogmática tributária, mas a partir de uma tentativa de verificar porque todos os que lidamos com o Direito na prática seríamos um pouco formalistas e tentar expurgar uma tendência em se identificar formalismo a uma postura restritiva sobre o Direito.

Ao final, pretende-se mostrar como o formalismo ainda nos influencia – e como isso pode ser bom no que se espera do Direito –, e como questões substanciais podem ser melhor debatidas, a partir de uma abordagem também analítica e não desconsiderado, aprioristicamente, as fontes sociais do Direito Tributário.

2. Formalismo jurídico: afinal, o que é isso, e por quê não o temer?

O termo formalismo jurídico é daqueles que padecem de graves problemas na discussão científica, gerando disputas intermináveis sobre sua definição, tipologia¹ e adjetivações retóricas.

A um, tem-se que é expressão polissêmica, apresentando mais de um significado, servindo para representar o direito como um ciência descritiva – formalismo científico² –, para identificar uma postura autocontida dos intérpretes e aplicadores em relação ao direito posto – ao qual se ligam quatro teses a seguir vistas – e, ainda, para expressar o legalismo ético, segundo o qual um ato será justo se estiver conforme a lei ou a um modelo de direito preestabelecido³.

1 José Frederico Arena (2010), baseando-se nas classificações de Bobbio e Tarello, identifica: a) o formalismo do ordenamento jurídico; b) o formalismo de concepção de justiça ou formalismo ideológico. c) o formalismo da ciência do direito, seja com relação ao conceito de direito (formalismo teórico), seja com relação à interpretação jurídica (formalismo metodológico).

2 BOBBIO, 1999, p. 220.

3 ARENA, 2010, p. 187.

A dois, é termo carregado de pré-conceitos, pois, não raro, para se mostrar a discordância de uma teoria ou de uma interpretação, um emissor a rotula de formalistas, crítica que une autores diversos como H.L.A. Hart, M. Horwitz, K. Llewellyn e Roberto Mangabeira Unger⁴.

Assim, aproximam-se formalismo, positivismo, *legalismo* e legalidade. Um mapa extenso sobre o que cada termo representa fugiria aos escopos deste artigo, mas se percebe, na comunidade científica e na prática jurídica, um elo entre essas realidades. O uso indiscriminado dos termos sugere: impossibilidade de contato entre moral e direito, a restrição do trabalho dos juízes em decidir com base nas fontes sociais do Direito e, na dúvida entre legalidade e legitimidade, focar-se na legalidade.

Numa tentativa de simplificar os termos apenas para se chegar a um consenso do que se discute, tem-se que formalismo, no plano da teoria do direito e da dogmática jurídica, consiste em submeter seu objeto de conhecimento, o direito posto, “a um prévio processo de formalização, de modo a aplicar a ele uma metodologia que seja redutora de suas complexidades intrínsecas”⁵.

Sob o prisma formalista, exige-se rigor conceitual e analítico para identificação do que seja o Direito, seja em uma abordagem mais geral, como fazem a Teoria do Direito, a Ciência do Direito e a Jurisprudência, seja em uma abordagem mais específica, própria da dogmática jurídica, que se vale dessa preocupação mais geral, é verdade, mas para identificar as bases do direito positivo⁶.

No plano da interpretação e da aplicação do direito positivo, o formalismo seria uma postura de restrição judicial, aproximando-se da primeira tese clássica do positivismo jurídico – a da exclusividade das fontes sociais –, e da adoção de uma amoralidade necessária no processo de adjudicação, o que se aproxima da outra tese clássica do positivismo, a da separação

4 SCHAUER, 1988, pp. 509-510.

5 FERREIRA NETO, 2012, p. 113.

6 Os três termos da abordagem geral do Direito serão usados, indistintamente, para caracterizar a postura teórica de se entender o que é o direito, separando as normas jurídicas de outras normas sociais. O uso indistinto se deve ao fato de que os autores analisados ao longo do texto referem-se aos três termos. Pelo contexto, acredita-se que seja possível entender a mensagem de cada um deles, evitando-se um trabalho que tivesse que explicar, a cada momento, o porquê cada autor escolhe um ou outro termo. Quanto ao uso de dogmática, não existem maiores divergências, embora, na prática cotidiana dogmática e doutrina sejam utilizadas para se referir ao conjunto de conhecimentos em torno a um objeto específico do direito posto ou de um ordenamento jurídico.

entre direito e moral para identificação do direito válido, trazendo também para discussão aspectos de lógica formal.

A separação entre o aspecto teórico da identificação do que seja o Direito e a aplicação do direito positivo, na prática, não são facilmente percebidos, mas, os teóricos do direito e os doutrinadores fazem tal distinção, preocupando-se em como as normas jurídicas se transformam em instrumentos aptos a servir de razões para agir ou de conduta para os seres humanos.

Não se ignoram posturas críticas, como a de que a legalidade, em sentido amplo, nem sempre é razão suficiente para o curso de ação das pessoas. Assim, agentes políticos e cidadãos, escorando-se na condenação das características ilícitas das políticas a que se opõem por bases substanciais e ignorando todas as ilegalidades das políticas que defendem, podem dar uma função política à legalidade⁷.

Como exemplo, Frederick Schauer mostra que, na prática norte-americana, muitos agentes políticos deixam de seguir a lei na forma como é interpretada pela própria Corte Suprema, ficando claro que a obediência à lei não é tão automática como se pensa⁸.

Frente a essa imprecisão e indeterminação do termo formalismo jurídico, torna-se imperioso, assim, forçar uma terapia semântica, para se definir, afinal, em qual ou quais sentidos dele se trata no presente texto.

Já se afasta, de pronto, o sentido identificado com o legalismo ético, pois a incorporação de valores nos textos constitucionais parece ter mudado a discussão na maioria dos ordenamentos jurídicos contemporâneos.

Se antes era possível discutir a existência de uma reserva de justiça na Constituição, o problema hoje é mais como compatibilizar tantas concepções sobre justiça nos textos indeterminados e amplos das Constituições⁹.

7 SCHAUER, 2011, p. 481.

8 SCHAUER, 2011.

9 Não se desconhece que existe, ainda, quem segue uma linha jusnaturalista, como parece ser a de Ricardo Lobo Torres, em relação ao Direito Tributário, ponto explorado a frente. Em sentido mais amplo, Robert Alexy (2012:85-88), sem intitular-se jusnaturalista expressamente, mas como um não-positivista inclusivo, insere a categoria da pretensão de correção no discurso jurídico, para afastar a validade de normas jurídicas e ordenamentos jurídicos no limite de injustiças positivadas. De qualquer sorte, soa-me contraintuitivo insistir numa concepção jusnaturalista para fundamentar o Direito Tributário brasileiro, eis que sua hiperconstitucionalização lhe trouxe carga axiológica própria, mesmo porque, no espectro da filosofia política, a opção da Constituição em seguir o liberalismo igualitário dá fundamento às discussões sobre a distribuição e redistribuição de renda via tributação, conforme se pode ver em trabalhos, como o de Ricardo Lodi Ribeiro (2015) e o de Marciano Buffon e Matheus Bassami de Matos (2015).

Como ficou claro, podem-se separar as teorias formalistas em dois grupos: aquelas que se dirigem ao Direito como ciência daquelas outras que estabelecem teorias sobre a interpretação jurídica. É importante, nesse passo, esboçar um mapa das teorias metajurídicas e de adjudicação, aproximando-se as abordagens teóricas e práticas do Direito.

Um sentido remoto para formalismo se encontra no uso que foi feito por teóricos do direito no final do século XIX e início do século XX, que incorporavam o formalismo primitivo, sobretudo o dos antigos sistemas romano e inglês medieval, intitulados *formulary justice* e *strict law*, segundo os quais alguém poderia demandar apenas se seu caso se ajustasse a um sistema fechado de classes de ação¹⁰.

Esse sentido remoto, que não seria digno de maiores preocupações contemporâneas, assemelha-se à concepção de Savigny, batizada de Jurisprudência dos Conceitos¹¹, quando o Direito se reafirmou como ciência, trazendo um método de abstração do sistema de conceitos e institutos jurídicos e apresentando como neutra a postura de concatenar e classificar conceitos a serem subsumidos aos conflitos¹².

Assim, identifica-se o formalismo, orginalmente, com a vertente da Teoria do Direito, que acreditava na possibilidade de categorizar e, a partir dos conceitos e institutos jurídicos criados, amoldar todos os conflitos existentes. Logicamente, se assim era a Jurisprudência como um todo, a dogmática seguia essa tendência de categorização.

Tal visão esquemática do mundo, tentando categorizar para definir os objetos, coaduna-se com o causalismo que, no Direito Tributário, pretendia definir o regime jurídico aplicável conforme sua plena adequação a um conceito criado previamente¹³.

10 SMELSER; BALTES, 2011, p. 8634.

11 Consagrou-se uma certa tendência a estabelecer uma linha diacrônica entre Jurisprudência dos Conceitos, Jurisprudências dos Interesses e Jurisprudência dos valores no Direito Tributário, a partir dos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres (2005a). De modo semelhante, pode-se pensar na divisão dos tipos de pensamento jurídico em conceitual, normativista e sistemático, feita por Paulo Caliendo (2009, p. 114), nesse último menos aparente a tese de que teria ocorrido uma evolução. Sem aprofundar um juízo mais crítico sobre o que pensam esses autores, bem como sobre o valor didático dessa categorização, não se adota, no presente texto, uma descrição evolucionista da Teoria do Direito, nem da dogmática tributária.

12 MARANHÃO, 2013, p. 17.

13 GRECO, 2000, pp. 15-23).

Por outro lado, como nesse tempo predominava a dogmática sobre a atuação judicial, tem-se, aqui, a raiz da ideia de que a dogmática não deveria emitir juízos de valor sobre o direito, sendo neutra em relação àquilo que descreve. O espaço para uma dogmática comprometida com a crítica e que vá além de seu objeto específico, a norma tributária, seria reduzido ou nulo.

Nesse espectro de ideias, do julgador se esperaria apenas a aplicação mecânica dedutiva baseada no modelo silogístico das categorias e institutos jurídicos, o que Brian Leiter já chamou de formalismo vulgar¹⁴.

Essa descrição traz o formalismo como “um conceitualismo autônomo”, segundo o qual a resposta às questões jurídicas pode ser baseada em distintas matérias jurídicas, mas sem referência a fontes externas, mormente a das ciências sociais¹⁵.

Da origem continental para o mundo anglo-saxão, então, o formalismo se mostra como uma teoria descritiva sobre o conteúdo dos modernos sistemas jurídicos¹⁶. Curiosamente, a ideia de que exista uma única resposta correta para as questões legais se acopla à de que não pode o julgador recorrer a qualquer consideração moral.

Tradicionalmente, inclusive, advoga-se que o sistema jurídico é sempre completável, porque, mesmo que não exista resposta determinada para um problema, o julgador teria a obrigação de colmatar a lacuna¹⁷.

Pelo exposto e revelando em quais sentidos se toma o termo formalismo jurídico, a melhor descrição, sob perspectiva analítica, liga-o a quatro teses.

A primeira tese, chamada de tese da restrição judicial, estipula que estão sempre os juízes “sob o dever de aplicar direito existente. Eles nunca devem, em outras palavras, aproveitar-se da discricionariedade para desconsiderar ou corrigir as regras em favor da sua concepção de moral ou política social”¹⁸.

Pela segunda tese, a da determinação, tem-se que “o direito é completamente determinado: para cada questão jurídica, existe uma, e somente uma, resposta correta”¹⁹.

14 LEITER, 2010.

15 COX, 2002, p. 60.

16 SHAPIRO, 2011, p. 241

17 SHAPIRO, 2011, p. 242.

18 SHAPIRO, 2011, p. 241.

19 SHAPIRO, 2011, p. 241.

Tem-se, ainda, a tese do conceitualismo, por meio da qual se entende que “a massa de regras de nível inferior pode ser derivada de um punhado de princípios gerais contendo conceitos abstratos”²⁰.

Por último, a tese da amoralidade da adjudicação leva a se pressupor que juízes apenas se valham da lógica, “onde lógica é construída abrangentemente para incluir operações de dedução, indução e análise conceitual”²¹.

O presente artigo toma essas quatro teses como premissas para investigar o modo como a dogmática tributária brasileira é realizada, mostrando, porque todos somos um “pouco” formalistas, afinal.

Refletindo-se criticamente sobre essas teses, pode-se conjecturar que elas não são, necessariamente, exclusivas de autores positivas. A tese da determinação, por exemplo, encontra eco na obra de Ronald Dworkin, a quem não se pode qualificar como positivista, muito menos formalista, nem desconsiderar o papel relevante que ele dá à moralidade política na identificação do direito vigente.

Assim, se para parcela expressiva da doutrina, as teses da restrição judicial e da amoralidade da adjudicação, em uma quadra histórica de hiperconstitucionalização e de aproximação entre direito e moral, não descrevem mais a prática jurídica, não se quer dizer que, na maioria da solução de casos jurídicos, considerações morais e políticas devem ser levadas em conta e que somente a lógica formal, por meio da dedução, indução e análise conceitual, não possa resolver alguma questão.

Ao revés, pode-se cogitar que se espera, sim, que na prática jurisdicional os julgadores sigam as teses da restrição judicial e da amoralidade da adjudicação, delas se afastando, quando o sistema jurídico ou uma norma específica for extremamente injusta²².

Como a Teoria e a Filosofia do Direito lidam com a descrição do Direito, em sentido mais amplo, não tendo sempre pretensões prescritivas, uma teoria da decisão com verniz mais ou menos formal depende, em verdade, do contexto dos sistemas jurídicos analisado.

Quanto à tese do conceitualismo, tem-se que ela se relaciona, em algum grau, ao que a doutrina jurídica, em geral, estipula como relevante no Direito: a segurança jurídica.

20 SHAPIRO, 2011, pp. 241-242.

21 SHAPIRO, 2011, p.242.

22 ALEXY, 2012.

Como a dogmática tenta dar a melhor interpretação em torno das fontes sociais do Direito Tributário, tem-se que ela atende, precípua e conceitualmente, a um ideal de segurança nas relações entre fisco e contribuinte

Para que os cidadãos identifiquem quais são as normas jurídicas válidas, servindo, elas, como razões de agir, é preciso que se saiba, previamente, o conteúdo das fontes sociais do Direito. Atender tal desiderato passa por considerar que as normas de decisão se extraem de normas gerais legisladas ou de precedentes.

A ênfase na norma como objeto da dogmática tributária, por exemplo, leva a que o esforço teórico seja em bem delimitar, diacronicamente, qual o sistema jurídico vigente em certo tempo. Obviamente, não pode essa função se dar acriticamente, pois o direito tributário positivado não está livre de degradação ou dispersão, como se demonstra na reflexão feita por André Folloni.

Um tributo, concebido coerentemente, começa a receber interpretações doutrinárias ou jurisprudenciais e alterações legislativas, aparecem regimes fiscais, até ficar irreconhecível e reorganizar-se em novo formato, muitas vezes disforme. Perceber essas mudanças não é, porém, o que se costuma fazer. Ao contrário: encontram-se manifestações doutrinárias no sentido de que alterações legislativas nada alteram – como no caso da inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional. Inclusive, manifestações no sentido de que nem mesmo a substituição de uma constituição por outra é capaz de modificar a realidade – como no caso das funções das normas gerais de direito tributário²³.

Legislação, jurisprudência e doutrina, aos poucos, vão alterando o sistema jurídico. Nesse sentido, é legítimo tanto se esperar da doutrina uma visão descritiva do sistema jurídico existente ao tempo de sua produção, quanto uma postura crítica, desconstrutiva ou reconstrutiva, mostrando a antijuridicidade de mudanças legislativas e jurisprudenciais feitas, quando não para voltar a um estado anterior de interpretação e aplicação do direito positivo, sob um vetor de coerência.

Trata-se de se revelar o caráter dúplice da dogmática, interpretando o Direito, mas se valendo da construção jurídica também²⁴, decorrente da abertura dos sistemas jurídicos contemporâneos aos valores.

23 FOLLONI, 2014, p. 35.

24 GUASTINI, 2012, p. 221.

A dogmática tributária, tendo como objeto de estudo a legislação tributária, deve ter pretensões de descrição e prescrição, pois municia os especialistas da área com instrumentos e compreensões sobre como interpretar e aplicar o direito. Sua autoridade, curiosamente, será proporcional aos métodos racionais que se vale para categorizar o material jurídico, em meio à degradação e à dispersão do sistema tributário.

Sob um prisma formalista, tem-se que a dogmática tributária tenta trazer interpretações das fontes sociais do Direito pelo uso da lógica formal, encerrando disputas semânticas sobre o conteúdo do Direito Tributário. Por ela, pode-se afastar insegurança jurídica e conferir tratamento isonômico entre os contribuintes, além de se evitar o uso da moral subjetiva e de considerações políticas por quem aplica a legislação tributária, o não é algo ruim, pois transforma a dogmática jurídica em adequada ao próprio Sistema Constitucional Tributário, que reforça tanto desses valores e princípios nas limitações ao poder de tributar e ao longo do texto constitucional brasileiro.

Este artigo, então, assume que o formalismo jurídico traz teses que bem descrevem o que se espera dos julgadores, por isso não existindo razão para se temer, aprioristicamente, o formalismo, como se ele não fosse compatível com os sistemas constitucionais contemporâneos. Ao contrário, ele reflete as bases para se fazer uma boa doutrina tributária.

Entretanto, casos há em que considerações de justiça fiscal, alteração de conceitos, uso de teorias da argumentação para estender o alcance de institutos, podem ser necessários, de modo que se pode conceber que seja melhor afirmar que a prática jurídica exige um formalismo moderado, com isso se entendendo algum grau de possibilidade interpretativa além do textualismo. Não é possível, assim, um formalismo vulgar tributário.

Trata-se de categoria que crio a partir de *insights* em breve artigo de Manuel Atienza²⁵, no qual ele critica o formalista, em geral, e aponta um excessivo formalismo no direito, mas sem chegar às conclusões do jurista, reconheço que o formalismo tradicional, “excessivo”, seria uma ideia fora de lugar na atual quadra histórica.

Assim, pelo formalismo tradicional, o juiz deveria se sentir vinculado unicamente pelos textos das várias normas jurídicas vigentes, mas um bom juiz, contemporaneamente, age de modo diverso, levando as razões por

25 ATIENZA, 2011.

detrás das normas também a sério, além de se vincular às fontes sociais, vinculando-se ao texto e ao contexto, o que indica o formalismo moderado.

Para compreender essa realidade, afigura-se interessante seguir o marco teórico de Jeffrey Brand-Ballard²⁶, quando tenta responder à pergunta se juízes devem considerar argumentos morais.

3. Do formalismo moderado e da possibilidade de correção de resultados subótimos na interpretação e aplicação do Direito

Norberto Bobbio argumenta que a tentativa kelseniana de limitar o objeto do cientista do Direito a descrever o direito posto envolve um juízo a favor da segurança, ainda que se possa chegar a essa ideia objetivamente²⁷. Trata-se de uma postura compatível com a tradição inglesa analítica de se separar o que é direito do que é o bom direito ou o direito justo.

Contraopondo-se ao jusnaturalismo de antanho e seu absolutismo ético, para ele, Hans Kelsen não acreditava que o cientista pudesse se valer de juízo político para considerar inválido o direito injusto²⁸.

Transpondo-se da teoria do direito, em geral, para um esboço de teoria da decisão, pode-se afirmar que Kelsen esperava que o julgador se limitasse a dar um dos sentidos possíveis para a norma a aplicar. Ele não acreditava em uma única resposta correta, o que o desviaria de pelo uma das teses do formalismo.

O que importa fixar, por ora, é que o valor da segurança jurídica, no modelo de decisão kelseniano, é um norte para o julgador, pois ele não poderia avançar para além das fontes sociais do Direito, embora, em casos de indeterminação intencional ou não, a decisão sobre a norma mesma tenha conotação política, como um ato de vontade.

Conclui-se, então, que Hans Kelsen se preocupou em forjar uma Teoria do Direito, estabelecendo métodos para se identificar, em qualquer ordenamento, o direito posto válido. A tese das fontes sociais do Direito cumpre esse papel, mas ele não se preocupou em estabelecer critérios objetivos e racionais para se estabelecer o conteúdo das fontes sociais, expressando que esses seriam estabelecidos por atos de vontade dos julgadores. Faltou-lhe forjar uma teoria da decisão mais elaborada.

26 BRAND-BALLARD, 2014.

27 BOBBIO, 2008, pp. 100-101.

28 BOBBIO, 2008, p. 102.

De qualquer forma, admitiu que considerações morais e políticas podem orientar a escolha do sentido possível de um preceito normativo, mas como isso se daria?

Para delinear uma resposta satisfatória, algumas questões prévias precisam ser enfrentadas. Vendo como julgadores atuam, pode-se afirmar que eles, comumente, prendem-se às fontes sociais, pois é raro desconsiderarem o direito legislado, salvo quando inconstitucional ou revogado.

Assim, o que deveria fazer a dogmática era oferecer a quem interpreta e aplica o direito a melhor resposta sobre o conteúdo dessas fontes sociais. A doutrina, para receber adesão social, deve ser vista como a que estabelece a interpretação mais coerente sobre os sentidos dos preceitos jurídicos. Mais do que se preocupar, por um critério de justiça extrajurídico, em oferecer razões para se afastar das fontes sociais, espera-se dar a melhor versão do sistema jurídico, conforme os valores constitucionais e as razões jurídicas existentes nas normas jurídicas.

Não é normal, por exemplo, que se encontre algum trabalho doutrinário colocando em xeque uma regra matriz de incidência tributária, sob a alegação de injustiça apriorística. Isso demandaria retroceder para o campo da especulação metafísica, colocando ônus demasiado para quem interpreta e aplica o Direito Tributário, retirando justamente das normas jurídicas sua função de ser razão para orientar previamente a ação humana.

Ainda que no espectro de ideias exista entendimentos na filosofia política e na teoria econômica para apontar que a tributação regressiva sobre consumo é equivocada ou que o Imposto sobre Grandes Fortunas é ineficiente e não cumpre sua função de redistribuição, por exemplo, salvo situações absolutamente excepcionais de se considerar a legislação tributária como violadora do Sistema Constitucional Tributário, tais especulações sugerem mais um como deveria ser a tributação do que propriamente como ela é.

Seguindo Scott Shapiro, “economia e política são para a legislatura, como lógica e materiais jurídicos são para as cortes”²⁹. Entre forma e substância, com o formalismo moderado, que é partidário da limitação do Direito às fontes sociais, mas não crê na autossuficiência da linguagem, existiria espaço para um pensamento sistemático, sem necessidade de recurso a critérios extrajurídicos para interpretar e aplicar o Direito.

29 SHAPIRO, 2011, p. 243.

Indo além do positivismo normativista de Hans Kelsen, pode a dogmática surgir como mecanismo de controle racional do conteúdo das fontes sociais, ainda mais em um contexto de incorporação de preocupações substanciais pelas Constituições contemporâneas.

Assim, melhor trazer à discussão se a tributação regressiva é atentatória à capacidade contributiva e invocar o não confisco, para tentar compatibilizar o Imposto sobre Grandes Fortunas a um sistema que já prevê Imposto de Renda e impostos variados que gravam o patrimônio.

Na raiz da tradição da dogmática tributária brasileira, encontra-se essa preocupação em fixar os contornos da dogmática desde, pelo menos, Alfredo Augusto Becker, cuja obra se volta a evitar a “contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)”³⁰.

Contextualizando o trabalho do jurista gaúcho à época do trabalho, a verdade é que o sistema jurídico como um todo não era tão constituacionizado. Não se tinha, também a incorporação de tantos valores nos textos constitucionais e, verdade seja dita, seu não-cognitivismo moral afastava, *a priori*, qualquer juízo prático sobre as normas tributárias, baseando-se em princípios, vistos como meras exortações [morais ou políticas] ao legislador.

Assim, o que não estivesse em regras jurídicas não poderia servir de base para a interpretação e a aplicação do Direito Tributário, além do que se entendia que as razões econômicas, políticas e filosóficas eram dificilmente encontradas nos preceitos jurídicos, sendo próprias dos legisladores e não de julgadores.

Essa opção beckeriana escondia as dificuldades possíveis com quaisquer conceitos, jurídicos ou não, de se abrirem a disputas semânticas. Para sua doutrina, os conceitos não-jurídicos seriam de difícil delimitação e trabalhariam com condições oscilantes e contingentes da realidade, entrando de modo ilegítimo no mundo jurídico³¹.

Existe uma longa tradição da dogmática tributária brasileira no sentido de que os conceitos integram normas de competência tributária e as fazem se constituir em cláusulas pétreas, de modo que as interpretações dos signos presuntivos de riqueza, como mercadoria, serviço e renda, entre tantas

30 BECKER, 1998, p. 40.

31 FERREIRA NETO, 2012, p. 94.

outras, não podem ser modificadas ao longo do tempo e possuem uma conotação jurídico-constitucional.

Seriam esses conceitos essencialmente jurídicos que protegeriam o contribuinte do poder de tributar desmedido.

A partir dessa tradição, entende-se a crença de Alfredo Augusto Becker de que existiria uma razão propriamente jurídica que apagaria as razões econômicas, sociais, políticas e filosóficas que orientaram, previamente, a criação do direito positivo.

Entretanto, se conceituar é demarcar a realidade, as próprias mudanças da realidade reorientam a compreensão dos conceitos, de modo que as mudanças sociais podem, sim, implicar mudanças nos conceitos para abarcar as novas realidades.

Um exemplo demonstra isso: se livro fosse uma categoria imutável, não haveria imunidade sobre livros eletrônicos; se mercadoria fosse uma categoria imutável, os bens imateriais não seriam tributáveis³².

O conceitualismo, como uma das teses do formalismo, não precisa ser, necessariamente, ligado ao essencialismo, à imutabilidade das coisas, sobretudo lidando-se com conceitos jurídicos, que demandam um compartilhamento de significações ou sentido pela sociedade. Não se cai aqui no erro de pensar que somente a linguagem constitui o Direito Tributário, na visão fiscalista da realidade beckeriana, compreendendo-o como produto integralmente artificial³³.

Do contrário, não existiria o problema de normas que caem em desuso, o que, na visão de Cristiano Carvalho, mostra como o Direito precisa de uma intencionalidade coletiva para servir como razão de agir³⁴.

No limite, há espaço para se pensar que o Direito constrói parcialmente a realidade social e é parcialmente construído por essa mesma realidade, de modo que a intencionalidade coletiva é um produto que envolve juízos práticos sobre o acerto ou não de certas condutas.

Na normalidade institucional, todavia, os conceitos vão sendo construídos pelo direito positivo e reconstruídos ao longo do tempo, tanto pelo estabelecimento de novos preceitos jurídicos, quanto pelo refinamento do

32 Fiel a uma nova concepção de se fazer doutrina, desconsidero, nesse momento, eventuais decisões judiciais, mesmo do STF, sobre os dois assuntos.

33 FERREIRA NETO, 2012, p. 107.

34 CARVALHO, 2008, p. 40.

sistema jurídico em decorrência de novos sentidos plausíveis atribuídos a esses mesmos preceitos, a partir dos trabalhos dogmáticos.

Definir tais conceitos demarca o campo do permitido, proibido e obrigatório. Fixa-se, então, a ideia de que os conceitos jurídicos podem ser provisórios, à exceção de se constituírem no núcleo essencial de cláusulas pétreas e, por isso, impassíveis de alteração que reduzam seu alcance como proteção de direitos e garantias fundamentais à livre disposição de intérpretes e aplicadores do direito.

Essa provisoriedade, que é própria da atuação de intérpretes e aplicadores que, por sua ação, demarcam a realidade jurídica, não significa que o material jurídico esteja à livre disposição da comunidade jurídica, porque o contrário indicaria que o direito positivo perderia sua força de guiar a ação humana, ao se instaurar um regime de arbítrio e voluntarismo e não um governo das leis.

A tese das fontes sociais, assim, parece ser mantida no Direito Tributário, valendo-se de um formalismo moderado, pois não se entende o conceitualismo como essencialismo.

Advirta-se que essa leitura de conceitualismo como essencialismo não está na maioria dos teóricos do direito positivistas, mas domina a maioria da dogmática tributária, que repudia o uso de conceitos no Direito Tributário.

A outra questão que se coloca, todavia, é sobre os influxos da moral no Direito Tributário, o que traz a discussão sobre a tese da impossibilidade de se valer de critérios morais para a interpretação e a aplicação das normas tributárias.

Ao contrário de questões que envolvem mais diretamente à autonomia privada das pessoas e outras liberdades civis, como as que envolve discutir se é juridicamente válido o aborto e em quais situações e se pessoas do mesmo sexo podem ou não casarem, a intensidade da moralidade sobre o Direito Tributário é menor, mas não desprezível, uma questão que vai além de texto e contexto constitucional e com a qual o Direito Tributário não precisa lidar.

O senso comum apela para uma imoralidade na carga tributária nacional. A dogmática tributária, ao revés, em vez de discutir se, à luz da moral objetiva, seria ou não a carga tributária nacional defensável, prefere apelar para uma análise da eticidade nas relações do fisco com os contribuintes.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres esboça seis possíveis condutas imorais e contumazes da Administração Tributária: a pressão sobre o con-

tribuinte, a resistência à recepção de julgados, a inconstitucionalidade útil³⁵, a desigualdade nas consultas fiscais, a demora na restituição de tributos e na desigualdade na correção monetária³⁶.

Em nenhum desses casos, o julgador se valeria de uma moral subjetiva ou mesmo afastaria a aplicação da legislação tributária por invocar a moral objetiva, o que, aí sim, implica desconsiderar as fontes sociais do Direito.

Isso porque, por mais que possa remeter as seis condutas a uma discussão ética, trazem elas problemas que podem ser resolvidos recorrendo-se às próprias fontes sociais do Direito, sendo contingente que representem ou não também uma questão de moral objetiva ou social.

Perceba que não se está desmerecendo o esforço dogmático de mostrar a ilegitimidade dessas atitudes, mas se afirmando que os problemas podem ser resolvidos pela invocação de princípios e regras já positivados.

Simplificando bastante: 1. a pressão sobre o contribuinte pode ser uma ofensa ao devido processo legal; 2. a resistência à recepção de julgados, a depender do grau de sua vinculação, pode-se traduzir em descumprimento da jurisprudência, sobretudo pelo sistema de precedentes obrigatórios da Constituição da República e do Código de Processo Civil; 3. a inconstitucionalidade útil, não raro, macula as limitações ao poder de tributar, como a capacidade contributiva e isonomia tributária; 4. a desigualdade na resposta à consultas mostra a deformidade da legalidade, em certo sentido, conforme Eurico Marco Diniz de Santi aponta, ao criar diferença de tratamento sobre o que se cobra de cada contribuinte³⁷; 5. a demora na restituição de tributos pode ser caracterizada como confisco; 6. e diferença na correção dos valores repetidos em relação à atualização dos tributos devidos é uma desigualdade incompatível com a cláusula geral de isonomia estipulada no artigo 5º, da Constituição da República.

Os exemplos servem para mostrar que no constitucionalismo contemporâneo, ao se incorporarem valores nas Constituições, a tese da restrição judicial ainda permanece válida, embora fique mais claro que, na defini-

35 Termo que se consagrou para expressar uma postura de os entes políticos conseguirem implementarem leis ou atos infralegais inconstitucionais que se traduzam em medidas impositivas de tributos que, contando com a demora da declaração de inconstitucionalidade, eventual modulação de efeitos ou o ajuizamento de ações por parte de apenas alguns contribuintes, garante receitas públicas, em tese, inconstitucionais.

36 TORRES, 2005a, pp. 21-27.

37 SANTI, 2014.

ção dos sentidos do direito posto, considerações políticas e morais sejam tomadas, mas à luz das razões que estão nos princípios e regras jurídicas.

Cogita-se, talvez, discutir a moralidade política no Direito Tributário em questões sobre a distribuição da carga fiscal, como na tributação regressiva sobre o consumo, a tributação maior sobre o trabalho e ainda, uma tributação desproporcional sobre a riqueza, a fim de se tentar reconstruí-lo, mas apenas como hipótese excepcional.

Lembre-se de que a disputa sobre qual o melhor arranjo distributivo parece ser mais fugidio do que outras questões ligadas ao melhor projeto de vida em uma sociedade, sendo própria do terreno da política, seja por discussões mais específicas de programas partidários, seja por discussões mais abrangentes envolvendo liberalismo, libertarismo e comunitarismo como linhas ideológicas a orientar políticas públicas.

Demonstrando-se como as questões tributárias são mais políticas, e, por isso, exigindo juízos contextuais, John Rawls, cujo esforço teórico principal sempre foi o de criar uma teoria de justiça, propugnando o melhor arranjo institucional para a sociedade, depois de dizer que, à luz de seu liberalismo igualitário, a melhor forma de tributação é a proporcional, admite para sociedades profundamente desiguais o modelo de tributação progressiva³⁸.

Entre economistas, o tema é ainda mais polêmico, mas o exemplo acima demonstra a excepcionalidade em questões de filosofia política sejam utilizadas para orientar a interpretação e a aplicação da legislação tributária.

Qual seria, afinal, o espaço para as considerações morais no Direito Tributário? Valendo-se da teoria de Jeffrey Brand-Ballard, pode-se oferecer uma resposta. Para tal autor, as considerações morais devem ser levadas em conta, quando as regras levarem a resultados subótimos³⁹.

Isso leva a descobrir qual seria, analiticamente, o conceito de ótimo, pois “teorias diferentes sobre justiça, punição e políticas públicas identificarão resultados diferentes como ótimos”, de modo que não podem ser invocadas para diferenciar os resultados ótimos do subótimos, que está pressuposto na argumentação para se saber quando intérpretes e aplicadores do Direito devem levar em conta considerações morais⁴⁰.

38 RAWLS, 1997, p. 308.

39 BRAND-BALLARD, 2014, pp. 71-73.

40 BRAND-BALLARD, 2014, p. 73.

Mantendo a distinção em nível conceitual, deve-se diferenciar as razões *pro tanto* ou *prima-facie* das razões conclusivas ou decisivas e aplicá-las a uma teoria da decisão judicial. Na obra de Frederick Schauer, colhe-se que:

Um resultado r1 em um caso é normativamente superior a um resultado r2 se e somente se o juiz teria uma razão *all-things-considered* para alcançar r1, em vez de r2, se o direito permitisse alcançar tanto r1 quanto r2.

Um resultado r é *ótimo* se e somente se nenhum outro resultado é normativamente superior a r.

Um resultado r é *subótimo* se e somente se não é ótimo⁴¹.

Interessante que Jeffrey Brand-Balland aponta que existem regras indeterminadas e que o problema apontado por elas é que não indicam razões *pro tanto*, sendo o primeiro pressuposto na configuração de resultados subótimos⁴². O segundo pressuposto é a própria imperfeição na formulação de regras, que leva a alguns resultados exigidos pelo direito serem, de fato, subótimos. O terceiro pressuposto é que juízes possuem razões para agir além do direito.

A tese das fontes sociais é mitigada, de modo que o julgador pode buscar em razões além do Direito a fundamentação para alcançar resultados ótimos, no caso de as razões jurídicas frustrarem esse intento. Isso poderia soar contraditório com o que se afirmou ao longo do texto, mas não o é. A tese é de que razões morais, em sentido amplo, estão por detrás dos princípios e regras jurídicas, estando por isso, juridicizadas, e, nesse sentido, quando invocadas, as teses do formalismo ainda descrevem bem a prática jurisdicional utilizada.

Tenho que, entretanto, capacidade contributiva, igualdade e vedação ao confisco, para ficar apenas em três limitações ao poder de tributar, levam a análise do julgador a uma consideração propriamente moral, pois a forma como interpretam esses preceitos se traduz numa questão ampla de moralidade sobre como e quem tributar.

As discussões de moralidade tributária passam a permear a dogmática. Como etapa prévia para assentar as vantagens do formalismo moderado atualmente, necessária fazer uma abordagem genérica de como a dogmática tributária foi forjada anteriormente.

41 SCHAUER, 1991, p. 204.

42 BRAND-BALLAND, 2014, p. 76.

4. Uma abordagem genérica da dogmática tributária nos séculos XX e XXI

A doutrina brasileira deve muito de sua autonomia ao esforço metodológico de Augusto Becker para acabar com aquilo que chamava de Direito Tributário invertebrado, “um ser híbrido, monstruoso, que se adapta[va] docilmente às vontades do intérprete”⁴³.

Outro importante autor para a formação do Direito Tributário brasileiro foi Paulo de Barros Carvalho, que sugere, ao longo de sua obra, um corte epistemológico para separar o que não pertenceria à pura ciência jurídica, criando-se o que chamou de construtivismo lógico-argumentativo⁴⁴.

Isso teria gerado a formação de uma dogmática tributária refratária a juízos de valor, focada em uma racionalidade exclusivamente sintático-semântica, epistemologicamente fixada numa redução da complexidade social pela ênfase no dualismo e, ainda, esboçada com reducionismo metodológico⁴⁵. Pode-se dizer, na linha do que tem sido proposta ao longo deste trabalho, que a dogmática tributária brasileira teria uma longa tradição formalista.

Na prática tributária nacional, não se pode ainda deixar de mencionar a contribuição de Alberto Xavier para quem a lei tributária deve disciplinar de forma tão completa os atos do poder administrativo, de modo que “a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito”⁴⁶.

Trata-se de uma valorização do formalismo jurídico, uma crença na dedução silogística mecânica, conforme observação de Sérgio André Rocha⁴⁷, pois para Alberto Xavier,

(...) a aplicação da norma tributária a um caso concreto traduz-se num raciocínio lógico substantivo que tem como premissa maior a norma tributária geral e abstrata, como premissa menor a situação fática da vida apresentada ao órgão de aplicação do Direito e como conclusão um juízo afirmativo ou negativo acerca da correspondência da referida situação fática à hipótese normativa⁴⁸.

43 FOLLONI, 2013, p. 52.

44 FERREIRA NETO, 2012, p. 88.

45 FOLLONI, 2013, pp. 207-260.

46 XAVIER, 1978, p. 36.

47 ROCHA, 2014, p. 51.

48 FERREIRA NETO, 2015, p. 133

É possível se apontarem críticas a essa visão formalista, com base em doutrina que considera ser seu objeto não apenas a estrutura das normas tributárias, mas a dinâmica da tributação, o que traz a necessidade de considerações substanciais.

Contra a tese do não-cognitivismo moral, expressariam Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho a rejeição de qualquer possibilidade de juízo prático (bom/ruim, injusto/justo, certo/errado)⁴⁹.

Ocorre que os cidadãos, a todo tempo, emitem juízos práticos sobre a tributação, em geral, e situações fiscais específicas. Também o fazem muitos tributaristas. Também devem fazer intérpretes e aplicadores da legislação tributária. Entender que todos esses juízos práticos não são meras expressões de gostos ou preferências pessoais é o primeiro passo para superar o formalismo tradicional. Isso porque juízo prático pode:

(...) ilustrar forma de incorporação de proposições normativas ideais que não se fiam em convenções humanas contingentes ou históricas, mas são, em verdade, produtos teóricos finais de um tipo de procedimento mental hipotético que, em razão dos seus traços necessariamente racionais, são capazes de garantir algum sentido de objetividade no sistema moral como um todo⁵⁰.

Na segunda metade do século XX, dois movimentos se processaram e colocaram em xeque a tese do não-cognitivismo moral: a um, houve uma reaproximação entre direito e moral pelas teorias da justiça, projetos de filosofia moral e políticas empreendidos racionalmente; a dois, novos estudos de biologia têm mostrado um senso mínimo de empatia, cooperação, solidariedade e equidade mesmo entre animais, que não apenas os homens, mas que teriam sido vitais para a evolução humana⁵¹.

Não se advoga aqui que qualquer juízo sobre justiça e moralidade da tributação pela doutrina ou pelas pessoas seja objetivo, mas que a preocupação em torno da justiça da tributação pode trazer discussões jurídicas legítimas que não podem passar despercebidas da dogmática tributária.

Não por acaso as modernas teorias da justiça, sobretudo a partir do trabalho de John Rawls, discutem como se distribuir e redistribuir riqueza

49 Cf. FERREIRA NETO, 2012, pp. 115-116.

50 FERREIRA NETO, 2015, p. 133

51 WALL, 1996.

dentro da sociedade, como já afirmado, de modo que o tema entrou no rol de análise de filósofos morais, filósofos políticos e, finalmente, juristas.

Daí se pode perguntar: a dogmática tributária deva também assumir o papel prescritivo, no sentido de enunciar juízos sobre como a tributação seria mais justa dentro de certo arranjo social? Em alguma medida, essa já é uma nova vertente da dogmática tributária, embora haja quem considere isso um exercício filosófico e especulativo que vai além do objetivo da Ciência do Direito. Nesse sentido, estaria se fazendo Filosofia do Direito Tributário⁵², não doutrina tributária para alguns.

Mas a tese que se estabelece é que a dogmática tributária pode propor modelos de reforma da distribuição e redistribuição de riqueza pela via das finanças públicas e tributação, discutindo objetivamente essas questões. Dois exemplos recentes dessa tentativa estão nas obras de Ricardo Lodi Ribeiro⁵³ e Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁴.

O que se deve esperar é uma separação do que se pode fazer pelo terreno da interpretação e aplicação do Direito daquilo que é uma proposta objetiva de reforma.

Ricardo Lodi Ribeiro, ao propor que a tributação sobre o grande capital é um imperativo de justiça, que, se implementado, porém, não pode ser confiscatório, ao mesmo tempo em que propõe ser a eventual tributação dos lucros e dividendos das pessoas físicas também uma medida de justiça, mas não podendo seguir as alíquotas normais sobre outras bases econômicas das pessoas físicas, porque a tributação sobre a pessoa jurídica já atinge cerca de 34% em média⁵⁵, exemplifica bem a postura que se espera da dogmática jurídica atual.

Não é possível que a doutrina crie a tributação sobre o grande capital, via instituição sobre o Imposto de Grandes Fortunas, por exemplo, nem que se estabeleça a incidência de imposto de renda sobre lucros e dividendos, o que demanda o exercício da competência tributária.

Entretanto, além de fazer um juízo político sobre a necessidade do exercício dessas competências, Ricardo Lodi estabelece o que seria, baseando-se nas fontes jurídicas constitucionais existentes, um modelo ideal de

52 BECHO, 2010

53 RIBEIRO, 2015.

54 SEGUNDO, 2015.

55 RIBEIRO, 2015, p. 22.

tributação, à luz de critérios constitucionais de justiça, o que faz se valendo das considerações substanciais que as limitações constitucionais ao poder de tributar carregam consigo.

O que se espera do estudioso, assim, é que ele tente separar, ainda que a realidade seja mais complexa do que o dualismo propõe, dois momentos específicos. Aquele quando, preso às fontes sociais do Direito, o jurista elabora enunciados acerca das normas positivadas, daquele outro quando especula, discutindo a legitimidade e a legitimação do Direito Tributário posto ou a ser criado.

O curioso é que esse juízo prescritivo pode estar nos quadrantes jurídicos, pois dizer que determinado tributo não atende à capacidade contributiva ou apresenta alíquotas confiscatórias, remete a uma discussão de justiça, ainda que a partir de critérios devidamente positivados. Mas não reside aí somente o trabalho prescritivo da dogmática.

O que se espera da dogmática tributária, então, é um compromisso com seu mister científico, para ficar claro quando se está lidando com a modificação do sistema jurídico dentro dos limites do próprio ordenamento jurídico e quando se está fazendo juízo de valor prospectivo e de *lege ferenda*.

Uma certa visão padrão diria que isso desvirtua o trabalho do jurista, mas as ideias de que elementos empíricos e axiológicos contaminam o mister científico e que não permitem chegar à objetividade têm sido postas à prova⁵⁶.

O que este artigo propõe, a partir do recurso a um formalismo moderado, conforme mais bem exposto no item a seguir, é a possibilidade de se lidar com questões empíricas e axiológicas, sem esquecer o elemento conceitual.

Nesse ponto, a abordagem analítica em torno de conceitos e institutos jurídicos se mostra uma ferramenta epistêmica útil, pois quanto mais avançada for a discussão, com mais facilidade se chega aos limites do Direito, demarcando-se bem os campos da mera descrição - sem desconhecer, que a descrição feita pode não ser a chancelada no sistema jurídico atual - e da prescrição sobre qual o melhor arranjo institucional da tributação.

É verdade que essa demarcação tende a ser mais *frágil*, em modelos hiperconstitucionalizados como o brasileiro, cujo material jurídico se abre a valores ou é vertido em linguagem indeterminada.

56 FERREIRA NETO, 2012, p. 95.

Na metáfora de Riccardo Guastini, “a linguagem dos juristas não ‘verte sobre’ a linguagem do Direito; mais bem os juristas modelam e enriquecem continuamente seu objeto de estudo, como se um violinista intercalasse notas apócrifas na partitura que está executando”⁵⁷.

O conceitualismo, criticado por aqueles doutrinadores que enxergam na doutrina uma função prescritiva, guardando raízes com o formalismo, não é abandonado, porque pode salvaguardar interesses, sobretudo dos contribuintes. Não é sinônimo, porém, de essencialismo, recorde-se uma vez mais.

A objetividade que se espera da dogmática tributária tem mais a ver com a tentativa de se evitar fenômenos como o da Jurisprudência dos Interesses, vertente do pensamento jurídico que chegava a propor a possibilidade de se criar tributo sem lei, invocando-se simplesmente o princípio da capacidade contributiva.

Do contrário, coloca-se em xeque a tese das fontes sociais e se permite a incorporação inválida de falso juízo de moralidade política no Direito: o de que qualquer ato ou situação jurídica que indique algum signo presuntivo de riqueza deve ser tributado, ainda que o legislador tenha se omitido.

Em verdade, o juízo “deve-se tributar somente a situação manifestadora de riqueza econômica” tanto é um juízo prático compartilhado, recebido com alguma pretensão de objetividade⁵⁸, quanto é um critério lógico para se tributar, sob pena de se criar normas impossíveis de serem concretizadas, o que demanda uma atenção à praticabilidade do Direito.

Quando Alfredo Augusto Becker afirmou que a capacidade contributiva era a constitucionalização de um equívoco⁵⁹, estava se insurgindo contra uma postura que desconsiderava as fontes sociais do Direito, mais próxima à Jurisprudência dos Interesses, não estando preparado, àquela época, para lidar com as questões da possível objetividade de juízos morais ou mesmo a necessidade lógica de normas serem exequíveis.

Mas curiosamente assentou a ideia de alguma dose de formalismo jurídico, estribando-se na necessidade de observância das fontes sociais do Direito e se adotando a separação entre direito e moral como regra, podem proteger os contribuintes.

57 GUASTINI, 2012, p. 221.

58 FERREIRA NETO, 2012, p. 117.

59 BECKER, 1998, pp. 484-490

O positivismo jurídico, acompanhando do formalismo jurídico, foi e pode continuar a ser ferramenta útil na limitação do poder de tributar. Os legados positivistas de que a lei é o instrumento para criação de tributos e formalista de que um juízo de moralidade política não pode expandir o universo de contribuintes e a base de cálculo de um tributo foram incorporados na dogmática tributária e pelo próprio sistema constitucional tributário.

Voltar a uma ideia de se operacionalizar o Direito além das fontes sociais, nas sociedades complexas e plurais de hoje, talvez seja retroceder no processo de integração social, pois, sozinho, o sistema moral se mostrou ineficiente nesse intento⁶⁰.

No entanto, sendo Direito e Moral sistemas de ação co-origenários, eles também podem se complementar, afinal as normas não são estabelecidas como tábulas rasas, mas no bojo de processos políticos, não raro, influenciados por questões morais. No caso de normas constitucionais, isso é mais patente.

Tal abertura à moral, na elaboração de normas pelo legislativo, não significa que se deva permitir aos juízes desconsiderar ou corrigir normas a partir de seus próprios critérios morais, de justiça ou de política social, de modo que as teses da restrição judicial e da amoralidade da adjudicação, vinculadas ao formalismo, devam seguir.

Isso é a atuação padrão que se espera de juízes, mas quando se chegar a resultados subótimos, juízos de moralidade podem ser empreendidos. O complicado está em como dar o mínimo de segurança para os contribuintes e para o próprio fisco em torno à objetividade dos juízos de moralidade política. Repita-se que Alfredo Augusto Becker, por crer que isso seria impossível, expurgou tais juízos da dogmática e propunha o desacerto em incorporar conceitos e institutos no direito positivo que se conectassem a outros subsistemas (econômico, social etc.).

A abertura da dogmática a juízos especulativos e do Direito Tributário à Moral se deu a partir da obra de outro jurista relevante, que deve ser lembrado como importante para a formação da doutrina brasileira dos séculos XX e XXI.

Trata-se de Ricardo Lobo Torres que, cômico das impactantes mudanças sociais e suas influências no direito, tanto como sistema de normas de

60 HABERMAS, 1997, p. 149.

ação, quanto na forma como se faz ciência jurídica, trouxe para a dogmática a discussão em torno a critérios de justiça tributária.

É bem verdade que ele chega a ensaiar um afastamento da tese das fontes sociais, quando fundamenta, por exemplo, a vedação ao confisco na liberdade individual, que seria preexistente ao pacto constitucional⁶¹, hipótese meramente teórica, pois no caso brasileiro isso foi positivo.

Seja como for, tem-se que o formalismo não impede qualquer preocupação com a substância do Direito, pois se os conteúdos jurídicos trazem carga axiológica ou remetem a discussões econômicas, por exemplo, ainda que tenham que ser delimitados por intérpretes e aplicadores, o trabalho de adjudicação se faz por uma necessidade das próprias fontes sociais estabelecidas.

Tome-se como exemplo a vedação ao confisco. Não importa sua natureza: para uns uma cláusula constitucional aberta⁶², para outros, conceito jurídico indeterminado, mas determinável⁶³. Certo é que quando se começa a discutir se ela se aplica apenas ao valor principal do tributo ou às multas, a quais espécies de multas, bem como se é possível estabelecer limite de alíquota além do qual a tributação é confiscatória, claramente se está preocupando com a delimitação do conceito de confisco e dentro de um horizonte de expectativas sobre os valores que o sistema tributário constitucional incorporou, trabalho a ser feito pelo intérprete e aplicador do Direito.

Curiosamente, o próprio Ricardo Lobo Torres que se colocava contrário a uma abordagem positivista e formalista do Direito Tributário⁶⁴, mantém uma preocupação mais procedimental do que propriamente substancial no controle da tributação, ao estabelecer que igualdade, ponderação e razoabilidade são princípios vazios, quando boa parte da dogmática tributária tenta estabelecer conteúdos substanciais para eles.

Do ponto de vista metaético, não se ignora que juízos sobre igualdade e razoabilidade possam ter algum nível de objetividade, mesmo que eles possuam características relacionais e referenciais.

No limite, ofende a igualdade tributária tratar de forma igual todos os contribuintes, assim como é irrazoável se querer tributar situação em que não há manifestação de riqueza.

61 TORRES, 2005b, p. 153.

62 TORRES, 2005b, p. 160.

63 TIPKE, 2002.

64 TORRES, 2005c, p. 222.

Em síntese, a ideia de que o Direito se revela por fontes sociais parece ainda ser a que melhor descreve a prática jurídica na maioria dos casos. O que se propõe é avançar para explicar como se resolve o dissenso em torno ao conteúdo das próprias fontes sociais, motivo pelo qual Paulo de Barros Carvalho⁶⁵ já teria proposto aproximar o positivismo kelseniano da filosofia analítica e da filosofia da linguagem, o que não teria conseguido lograr totalmente, na visão de Arthur Ferreira Neto⁶⁶.

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres, nos estudos aqui já citados, tentou trazer para o Direito Tributário algumas preocupações substanciais, pelo recurso à teoria da justiça (John Rawls) e à teoria discursiva do Direito (Jürgen Habermas), mas ainda se prendeu a análises tímidas sobre alguns princípios e valores, talvez por uma certa aversão ao conceitualismo, rotulado como algo típico da Jurisprudência dos Conceitos, visão que deveria ser superada no Direito Tributário.

Pelo formalismo moderado, a dogmática precisa cumprir o papel de expor os sentidos possíveis dos textos normativos (=das fontes), aderindo às normas que estão vigendo no sistema jurídico e estando atenta à realidade institucional em que o direito opera.

De qualquer sorte, na medida em que o Direito Tributário brasileiro se constitucionalizou e trouxe à lume uma série de normas jurídicas com conceitos indeterminados ou princípios, como vedação ao confisco e capacidade contributiva, respectivamente, e, ainda se abriu para a filosofia política e moral, o recurso ao conceitualismo, como uma vertente teórica vinculada ao formalismo, evita uma aplicação aleatória e indiscriminada das normas tributárias pelo fisco e pelo judiciário.

O desenvolvimento da dogmática tributária pode passar por uma epistemologia da complexidade, o que implica considerar que “Direito Tributário é um conjunto de normas e compreendê-lo, enquanto tal, embora importante, é apenas um passo”⁶⁷.

Nas preocupações em melhor descrever as normas tributárias enquanto tais, dentro dos limites jurídicos, o formalismo continua a se revelar como ferramenta útil, como se pode intuir do que até agora foi discutido e será sistematizado no capítulo a seguir.

65 BARROS CARVALHO, 2008.

66 FERREIRA NETO, 2012, p. 91.

67 FOLLONI, 2014, p. 27.

5. Formalismo moderado e a utilidade dos conceitos para se buscar segurança jurídica no Direito Tributário

A tentativa de tudo se prever nos preceitos normativos pode sobrecarregar o sistema jurídico como um todo.

De um lado, uma primeira opção poderia ser o recurso a se criar mais leis (=mais textos jurídicos), tentando se abarcar todo o universo de casos cogitado idealmente pelo legislador, o que faria o direito posto perder, paradoxalmente, sua capacidade de orientar condutas, afetando a cognoscibilidade material⁶⁸.

Se é verdade que as leis são conhecidas, minimamente, em ordenamentos cuja sociedade adota soluções institucionais compatíveis para dar acesso ao conteúdo delas, existindo Diário Oficial para dar conhecimento de sua promulgação, pessoas especializadas consolidando informações e certo compromisso na produção organizada de leis, quando se está perante ordenamentos jurídicos sem essas preocupações institucionais, o sistema pode ruir. Basta pensar na dificuldade que existe, em âmbito municipal, de se saber quais as leis tributárias vigentes.

Em síntese, o contribuinte perderia a segurança de existência e vigência pela acessibilidade, pela abrangência e pela possibilidade de identificação normativa.

Por outro lado, a opção pode ser criar leis com cláusulas abertas e indeterminadas, ou, se o legislador assim não faz, permite-se uma jurisprudência que reconstrua o universo de casos de aplicação das normas, o que é justamente o que setores da dogmática tributária mais tradicional acusam como destruidora das certezas esperadas no Direito Tributário.

Isso geraria a situação de insegurança de conteúdo pela inteligibilidade da norma, frustrando a expectativa do contribuinte em alcançar cognoscibilidade intelectual do Direito Tributário⁶⁹.

Esse é o problema pelo que passa, por exemplo, o Direito Tributário brasileiro, ao se discutir o que seriam serviços à luz das novas tecnologias ou a expressão “congêneres” na lista anexa à LC 116 ou “insumos utilizados na produção” no que toca ao PIS e à COFINS. Independente do acerto ou não das decisões judiciais, o que fica patente é que normas abertas e

68 ÁVILA, 2012, p. 305.

69 ÁVILA, 2012, p. 236.

indeterminadas, se necessárias, geram problemas na identificação de qual o sentido de serviços ou de insumos.

O formalismo moderado relê a tese da delimitação, a fim de que se entenda a completude do ordenamento como um ideal inalcançável, mas que deve ser um vetor cuja busca vai delimitando melhor o Direito. É importante, também, pensar o conceitualismo não como uma ferramenta que aprisiona sempre o intérprete, mas como algo que dá segurança, ainda que o contexto possa alterar os conceitos. O conceitualismo não, necessariamente, trabalha com conceitos imutáveis, como já se viu.

O Direito é uma técnica social de regulação de condutas, expresso em uma linguagem, seja a linguagem criada por legislador e julgadores, seja o discurso entabulado por juristas. De qualquer sorte, enquanto linguagem, não pode tudo.

A epistemologia e outras ciências apontam para a construção intencional de práticas sociais, que servem de limite ao Direito. Por mais difícil que seja encontrar os limites que a realidade social coloca para o estabelecimento de normas de conduta, elas existem, devendo ser uma preocupação do legislador, jungido que está à praticabilidade do Direito.

Menos difícil, porém, é, operando no terreno da linguagem criada, indicar os campos em que o jurista está alterando a realidade jurídica, colocando ou retirando propriedades relevantes de normas.

Nesse papel reconstrutivo do Direito, o ônus para o intérprete ou aplicador é maior, devendo remeter-se a uma tarefa analítica de demonstrar porque a norma como posta está equivocada ou, saindo das fontes sociais, mostrar porque a norma apresenta resultados subótimos, buscando-se as razões das regras jurídicas para interpretá-las e aplicá-las com resultados ótimos.

Pode-se conjecturar que as materialidades econômicas indicam os limites para o exercício de competências tributárias. Ancorada em conceitos, a discussão sobre os limites de cada um deles será mais difícil, quanto mais sedimentados na doutrina e jurisprudência, salvo se a realidade social exigir mudanças na interpretação e aplicação da legislação tributária.

Esforço argumentativo especial deve existir para aquele que quer defender, por exemplo, que simples movimentação financeira indica renda, pois o consenso sedimentado vai para caminho contrário.

A ideia de um tributo único, incidindo sobre movimentação financeira, esbarra, por exemplo, na ideia sedimentada de renda como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, pois haveria situações que fugiriam

desse conceito sedimentado e compartilhado socialmente, como nas situações de se tributar a venda de um carro usado abaixo do preço de compra.

Perceba que, embora tributar unicamente a movimentação financeira seja uma ideia que se admite no espaço público, há limites que o conceito de renda, como é compartilhado socialmente e sedimentado no discurso jurídicos, estabelece para a adoção da medida.

Por outro lado, o STF já decidiu que não poderia um Estado-membro criar IPVA sobre aeronaves, porque o IPVA substitui tributo da Constituição anterior, que não alcançava essa materialidade econômica.

Na persecução da categoria de veículos automotores, ao revés, existe espaço para rediscutir o tema, já que, ao menos judicialmente, não se firmou entendimento sólido e consolidado, pois se usou como razão de decidir o afastamento das aeronaves do antigo tributo equiparado ao IPVA, o que não implica uma decisão no sentido de que o conceito de veículos não abranja aeronaves e embarcações.

Tal tese é incompatível, aprioristicamente, com as fontes sociais atuais do Direito Tributário e com a dogmática: nada indica um dever de se interpretar uma Constituição, à luz dos sentidos dados ao texto constitucional anterior.

Para se comprovar o que o STF decidiu, era necessário vencer especial ônus argumentativo, para se provar que a Constituição anterior teria feito o juízo correto – perceba-se a aproximação implícita do tema com a moral – de que possuir uma aeronave não estava no signo presuntivo de riqueza ou na matriz de incidência do tributo sobre “veículos automotores”.

Não se decidiu, contextualmente, se aeronaves podem ser consideradas como veículos automotores, afinal.

Por último, os serviços de *streaming*, a possibilidade de se “imprimir” objetos e a proliferação de bens intangíveis indicam uma revisão dos conceitos de serviços de qualquer natureza, produto industrializado e mercadoria, que estão no núcleo das competências tributárias do ISSQN, IPI e ICMS, em virtude da opção brasileira ainda vigente de uma tributação do consumo por tributos diversos.

O que se quer deixar claro, porém, é que a vertente do conceitualismo, que integra uma das teses do formalismo moderado, não indica a imutabilidade dos conceitos, ao mesmo tempo em que promove segurança jurídica, pois se exige especial ônus argumentativo para se comprovar a mudança dos conceitos.

6. Conclusão

Estigmatizar teorias não é a opção mais adequada cientificamente. Muitas vezes, é perniciosa à própria prática jurídica.

Nesse artigo, tentou-se mostrar que o formalismo segue tendo valor, como uma metateoria ou Teoria do Direito e, também como mecanismo para identificação e controle do Direito Tributário pela dogmática.

Com o perigo das adjetivações, propôs-se um caminho no meio, entre formalismo extremado e não-formalismo, relendo-se as teses centrais da teoria e mostrando sua utilidade para o Direito Tributário.

Por outro lado, propôs-se, embrionariamente uma reconstrução da visão padrão sobre doutrina, recobrando uma função crítica em relação ao sistema jurídico vigente e se aproximando de juízos políticos e morais práticos, ainda que não como regra de sua utilização.

O formalismo, pelo rigor analítico que exige de quem o pratica, pode ser útil, porém, mesmo na análise da dimensão substancial da tributação.

Fato é que valores foram incorporados também formalmente no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, dentro dos critérios de validade previstos nas fontes sociais do direito posto, o que aponto para um formalismo moderado.

Não se mostra impossível, assim, lidar com valores de forma analítica, o que se aproxima da ênfase em conceitos do formalismo jurídico. É o que se dá quando curiosamente um valor é alçado à categoria imprescindível, como se mostra na tentativa de certa parte da doutrina de remeter a legitimidade de qualquer tributo à capacidade contributiva, mesmo quando ele se presta a finalidades extrafiscais.

A hiperconstitucionalização é um dado empírico da realidade jurídica brasileira. O Direito Tributário foi constitucionalizado a ponto de trazer um núcleo de proteção abrangente para os contribuintes.

O que isso demonstra, porém, é que substituir razões das fontes sociais do Direito por critérios morais, que serão interpretados e aplicados por juízes, não é a solução das incoerências do sistema jurídico, nem significa superar abstrações demasiadas que o pensamento analítico ou o formalismo trariam.

As teses do formalismo moderado ressignificam a dogmática tributária, sendo um mecanismo de garantir a segurança jurídica, valor compartilhado como relevante na sociedade e na comunidade jurídica, em geral, ao

mesmo tempo em que garante a reconstrução dos sistemas jurídicos conforme novas circunstâncias e contextos, informando, da melhor forma possível, o que se espera da interpretação e aplicação da legislação tributária.

Referências

- ALEXY, Robert. Entre positivismo y no positivismo: tercera réplica a Eugenio Bulygin. In: BÉLTRAN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan; PAPAYANNIS, Diego M. (eds.). *Neutralidad y teoría del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- ARENA, Frederico José. Formalismos jurídicos y institucionalismo económico: un análisis filosófico de la crítica al formalismo. In: *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, n. 13, 2010, pp. 185-202.
- ATIENZA, Manuel. Cómo desenmascarar a un formalista? In: *ISONOMÍA*, n. 34, abril/2011.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: LEJUS, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Direito e poder*. Trad. Nilson Moulin. São Paulo: Editora UNESP, 2008.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1999.
- BRAND-BALLARD, John. Devem os juízes considerar argumentos morais? In: “STRUCHINER, Noel; TAVARES, Rodrigo de Souza (organizadores). *Novas fronteiras da teoria do Direito: da filosofia moral à psicologia*. Rio de Janeiro: Pod Editora e Editora PUC Rio, 2014.
- BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário: Três Modos de pensar a tributação-elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

- CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – linguagem e método*. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2008.
- COX, Paul N. An interpretation and (partial) defense of legal formalism. In: *Indiana Law Review*, Vol. 36, 2002.
- FERREIRA NETO, Arthur. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (coord.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- FERREIRA NETO, Arthur. *Metaética e a Fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Elengatia Juris, 2015
- FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- FOLLONI, André. *Reflexões sobre complexity science no direito tributário*. In: MACEI Demetrius Nichele et. al. (org.). *Direito tributário e filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 24-37.
- GUASTIN, Riccardo. *Juristenrecht. Inventando Derechos, Obligaciones y Poderes*. In: BELTRÁN, J.F.; MORESO, J.J.; PAPAYANNIS, D. M. *Op. cit.*, 2012.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura ‘sui generis’)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: “RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 102-110
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.
- LEITER, Brian. *Legal formalism and legal realism: what is the issue?* Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1646110, acesso em 20.10.2015.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação dos tributos: algumas notas. In: *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, vol. 3, n. 3, 2015.
- MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. Por que teorizar sobre a Teoria do Direito (Estudo Preliminar à Edição Brasileira). In: RAZ, Joseph; ALEXY, Robert; BULYGIN, Eugenio. *Uma discussão sobre a teoria do direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

- RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. In: *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 3, n. 3, 2015.
- ROCHA, Sérgio André. O que é formalismo tributário? In: QUEIROZ, Luís Cesar de Souza; OLIVEIRA, Gustavo da Gama (coords.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, pp.45-60.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle fiscal rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- SCHAUER, Frederick. Formalism. In: *The Yale Law Journal*, vol. 97, n. 4 (Mar. 1988), pp. 509-548.
- SCHAUER, Frederick. *Is Legality Political?* In: "William & Marry Law Review, Vol. 53, Issue 2, 2011.
- SMELSER, Neil J.; BALTES, Paul B. *Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*. Vol. 13, New York: Elsevier, 2001
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. In: *REDAE – Revista Eletrônica de Direito do Estado*, ed. 5, disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/ricardo-lobo-torres/normas-gerais-antielisivas>, acesso em 20.10.2015, 2005a.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005c.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.
- WAAL, Frans de. *Good natured: The Origins of Wright and Wrong in Humans and Other Animals*. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

Recebido em 23 de julho de 2019.

Aprovado em 02 de abril de 2020.

RESUMO: O senso comum na prática jurídica tem criticado o formalismo, como uma atitude mecânica de interpretação e aplicação do Direito, que não se afinaria com as atuais necessidades da sociedade. No caso do Direito Tributário, porém, existe uma longa tradição de valorização da certeza e da tipicidade cerrada, que redundaria na defesa da dignidade das regras jurídicas e na tomada da segurança como bem jurídico de especial proteção para os contribuintes. Isso leva a que a dogmática tributária tradicional aceite, em algum grau, as quatro teses principais do formalismo jurídico: restrição judicial, determinação, conceitualismo e amoralidade da adjudicação. Tais teses que constituem o núcleo do formalismo são tipos ideias, pois não são vetores que informar a interpretação e aplicação do Direito Tributário em todas as situações. Este artigo, ao contrário das tendências de apoiar e desaprovar o formalismo tributário, coloca-o em discussão, para concluir um pouco de formalismo ainda existe e é esperado na interpretação e aplicação do Direito Tributário, propondo, afinal, que fiscais e julgadores se valham do que se nomeia como formalismo moderado na solução de conflitos.

Palavras-chave: formalismo; segurança jurídica; direito tributário; teoria da decisão.

ABSTRACT: Common sense in legal practice has criticised formalism, as a mechanical attitude of interpretation and application of law, which would not be tuned to the current needs of society. In the case of tax law, however, there is a long tradition of valuing the certainty and the close typicality, which would make the defense of the dignity of the legal rules and the taking of security as a legal right of special protection for taxpayers. This leads to the traditional tax dogmatic accepted, to some degree, the four main theses of legal formalism: judicial restriction, determination, conceptualism and amorality of the award. These theses that constitute the nucleus of formalism are ideas types, because they are not vectors that inform the interpretation and application of tax law in all situations. This article, unlike the tendencies to support and disapprove of tax formalism, puts it into discussion, to conclude a little formalism still exists and is expected in the interpretation and application of tax law, proposing, after all, that tax and Judges are worth what they appoint as moderate formalism in resolving conflicts.

Keywords: formalism; legal certainty ; tax law ; decision theory

SUGESTÃO DE CITAÇÃO: PAULA, Daniel Giotti de. Formalismo e segurança jurídica no Direito Tributário: por que ainda somos formalistas. *Revista Direito, Estado e Sociedade*, Ed. 60, 2022. DOI: <https://doi.org/10.17808/des.0.1330>.