

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A APLICAÇÃO DA TEORIA DOS CASOS DIFÍCEIS
EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO:
AS VARIAÇÕES CAMBIAIS DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO
E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O FATURAMENTO**

PORTO ALEGRE
2009

DIEGO GALBINSKI

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

G148a Galbinski, Diego

A aplicação da teoria dos casos difíceis em matéria de direito tributário: as variações cambiais das receitas de exportação e as contribuições sociais sobre o faturamento [manuscrito] / Diego Galbinski – 2009.

80 f.; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

“Orientação: Prof. Paulo Antonio Caliendo V. da Silveira”.

1. Direito Tributário. 2. Casos Difíceis. 3. Teoria da Argumentação. 4. Filosofia do Direito. 5. Contribuições Sociais. 6. Variações Monetárias. I. Silveira, Paulo Antonio Caliendo V. da. II. Título.

CDU: 34:336.2

Bibliotecária responsável: Kátia Rosi Possobon - CRB 10/1782

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O PRIMEIRO PONTO DE VISTA INTERPRETATIVO	
1.1 INTRODUÇÃO	15
1.2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O FATURAMENTO E AS VARIAÇÕES CAMBIAIS DOS DIREITOS DE CRÉDITO.....	16
1.3 O MODO DE APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA NAS VARIAÇÕES CAMBIAIS DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.....	19
1.3.1 O modelo de normas (regras e princípios).....	19
1.3.2 A aplicação por subsunção da norma tributária nas variações cambiais das receitas de exportação	21
1.4 A APLICAÇÃO POR SUBSUNÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E A UNIDADE FORMAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO	23
1.5 A UNIDADE FORMAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO JURÍDICO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	24
2 O SEGUNDO PONTO DE VISTA INTERPRETATIVO	
2.1 INTRODUÇÃO	32
2.2 A NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	33
2.2.1 A função da natureza na interpretação jurídica	33
2.2.2 A ratio legis e a hermenêutica contemporânea	34
2.2.3 A ratio legis da imunidade tributária.....	35
2.2.4 Os fundamentos de validade da imunidade tributária.....	37
2.2.5 A natureza jurídica da imunidade tributária	39
2.3 O REGIME JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	42
2.4 A NORMA DE INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	44
2.5 A INTERPRETAÇÃO MATERIALMENTE ADEQUADA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	47

3	A APLICAÇÃO DA TEORIA DOS CASOS DIFÍCEIS EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO	
3.1	INTRODUÇÃO	50
3.2	A INSUFICIÊNCIA DOS POSTULADOS JURÍDICOS PARA A SOLUÇÃO DOS CASOS DIFÍCEIS EM GERAL	51
3.3	A INSUFICIÊNCIA DAS FUNÇÕES DA BASE DE CÁLCULO PARA A SOLUÇÃO DOS CASOS DIFÍCEIS EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO	53
3.3.1	Introdução	53
3.3.2	A teoria da norma tributária	54
3.3.3	As funções da base de cálculo e a sua insuficiência para a solução dos casos difíceis em matéria de direito tributário ...	56
3.4	OS PRINCIPAIS MODELOS DE FUNÇÃO JUDICIAL PARA A SOLUÇÃO DOS CASOS DIFÍCEIS	58
3.5	OS CASOS DIFÍCEIS NA TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO	60
3.5.1	Introdução	60
3.5.2	A teoria da argumentação jurídica de MacCormick	61
3.6	A MELHOR SOLUÇÃO POSSÍVEL DO PROBLEMA À LUZ DA TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO	64
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
	REFERÊNCIAS	78

RESUMO

A presente dissertação é uma ilustração da aplicação da teoria dos casos difíceis em matéria de direito tributário, frente à insuficiência dos atuais paradigmas, especialmente da teoria da norma tributária, para a solução dos problemas tributários. A partir desta perspectiva, aplica a teoria dos casos difíceis para a solução do caso difícil que gira em torno da incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação, que admite a priori dois pontos de vista interpretativos que divergem entre si. Em um primeiro momento, investiga os fundamentos de validade jurídica, relativos a cada um dos pontos de vista, e, a seguir, aplica a teoria dos casos difíceis, à luz da teoria da argumentação jurídica, em busca da melhor solução. Entre o irracionalismo positivista e o ultra-racionalismo pós-positivista, argumenta que a melhor solução possível do problema é o ponto de vista interpretativo com premissas mais consistes, coerentes e conseqüentes, que são níveis de argumentação, deduzidos das funções de unidade e de adequação, no pensamento jurídico contemporâneo.

Palavras-chave: Filosofia do Direito. Casos difíceis. Teoria da argumentação. Direito Tributário. Contribuições sociais.

INTRODUÇÃO

A presente dissertação é uma ilustração da aplicação da teoria dos casos difíceis em matéria de Direito Tributário, frente à insuficiência dos atuais paradigmas, notadamente da teoria da norma tributária, para a solução dos casos difíceis. A título meramente elucidativo, entende-se por paradigma, no discurso da história da ciência, o modelo em sentido de crença que a comunidade científica compartilha em determinado tempo e espaço¹. A teoria da norma tributária é o principal paradigma jurídico aplicado pela dogmática e pela jurisprudência no controle de validade das espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições). Todavia, a teoria da norma tributária não é suficiente para a solução dos casos difíceis, que são o fenômeno jurídico que ocorre quando uma norma não pode ser aplicada de forma lógico-dedutiva.

A partir dessa perspectiva, a presente dissertação aplica a teoria dos casos difíceis para a solução do caso difícil que gira em torno da incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação, que é um problema de aplicação do direito que admite *a priori* dois pontos de vista interpretativos que têm à primeira vista fundamento de validade no ordenamento jurídico. As variações cambiais das receitas de exportação são as direitos de crédito oriundos da diferença ocorrida entre a taxa de câmbio na data do contrato de câmbio e a na data do embarque da mercadoria². As variações cambiais das receitas de exportação são uma espécie das variações cambiais dos direitos de crédito, na medida em que as variações cambiais dos direitos de crédito são a diferença ocorrida entre o montante de moeda nacional a que corresponde certo montante de moeda estrangeira em uma determinada data e o montante de moeda

¹ KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 7. ed. São Paulo: Perspectiva, 2003. p. 221 e segs.

² Portaria MF n. 356, de 05.12.1988: "II – As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações cambiais passivas ou ativas".

nacional a que corresponde, posteriormente, a mesma quantidade de moeda estrangeira³.

A legislação tributária brasileira, atualmente, prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito no Ato Declaratório SRF n. 73, de 09.08.1999: “As variações monetárias ativas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”. A partir dessa premissa, a legislação tributária brasileira aparentemente prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação, pois as variações cambiais das receitas de exportação são uma espécie de variação cambial dos direitos de crédito, a teor da Portaria MF n. 356, 05.12.1988: “As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações cambiais passivas ou ativas”.

Ao que tudo indica, o ponto de vista interpretativo favorável à incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação pressupõe a unidade formal do direito tributário. A unidade formal do direito tributário é uma função do sistema que tem fundamento de validade no princípio jurídico da legalidade tributária que adscrive para o sistema tributário a qualidade de ser um sistema fechado⁴.

Entretanto, o ponto de vista interpretativo favorável à incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação para outro ponto de vista viola a norma de imunidade tributária que prevê a não incidência das contribuições sociais nas receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, da CR/1988)⁵. Ao que se pode perceber, esta norma de imunidade tributária não prevê *a priori* as variações cambiais das receitas de exportação em seu programa

³ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura *sui generis*)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 143.

⁴ WEBER, 1956 apud CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema**. Tradução de Antonio Manuel Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996. p. 28.

⁵ Art. 149, § 2º, I, da CR/1988, na redação da EC n. 33/2001: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

normativo: “Art. 149. [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o ‘caput’ deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

Contudo, esta norma de imunidade tributária, segundo este ponto de vista, é um incentivo fiscal que deve ser interpretado à luz da *ratio legis*. A partir dessa premissa, o programa normativo da imunidade tributária, ao invés de ser interpretado estritamente, deve ser interpretado extensivamente para concretizar a diretriz política que subjaz à decisão do legislador em instituir a imunidade das contribuições sociais nas receitas de exportação.

Ao contrário do primeiro ponto de vista, o ponto de vista interpretativo favorável à não incidência das contribuições sociais nas variações cambiais das receitas de exportação pressupõe a adequação valorativa dos incentivos fiscais. A adequação valorativa dos incentivos fiscais é uma função do sistema jurídico que tem fundamento de validade no princípio jurídico da igualdade que adscrive para o sistema dos incentivos fiscais a qualidade de ser um sistema aberto⁶.

Portanto, a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação é um exemplo de caso difícil em matéria de Direito Tributário, porque o ordenamento jurídico admite *a priori* dois pontos de vista interpretativos que divergem entre si. Entende-se por caso difícil (*hard case*), sob a perspectiva da teoria do Direito, o fenômeno jurídico que ocorre quando uma norma não pode ser aplicada de forma lógico-dedutiva⁷.

Realmente, a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação é um fenômeno jurídico que ocorre na aplicação do Direito que não pode ser deduzida logicamente, na medida em que admite *a priori* os seguintes pontos de vista interpretativos:

a) segundo o primeiro ponto de vista, as contribuições sociais sobre o faturamento incidem nas variações cambiais das receitas de exportação à luz da unidade formal do direito tributário; ou

b) conforme o segundo ponto de vista, as contribuições sociais sobre o faturamento não incidem nas variações cambiais das receitas de exportação à luz da adequação valorativa dos incentivos fiscais.

⁶ CANARIS, 1996, p. 75.

⁷ AARNIO, Aulis. **Lo racional como razonable**. Traducción de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

O ordenamento jurídico brasileiro, porém, inadmite, de forma simultânea, ambos os pontos de vista interpretativos, na medida em que a coexistência de ambos os pontos de vista pressupõe a coexistência de duas normas contraditórias, o que é causa do fenômeno jurídico denominado antinomia, que ocorre quando uma norma não pode ser aplicada de forma alguma sem entrar em conflito com outra.

O ordenamento jurídico brasileiro, a exemplo de outros ordenamentos jurídicos, admite as antinomias jurídicas *a priori*, que são as antinomias anteriores à interpretação, em virtude do pluralismo de valores, que causa a coexistência de dispositivos jurídicos, com a previsão de consequências jurídicas incompatíveis⁸. Todavia, inadmite as antinomias jurídicas *a posteriori*, que são posteriores à interpretação, em virtude das funções de unidade e de adequação, que são deduzidas do conceito de sistema, no pensamento jurídico contemporâneo⁹.

A partir desta perspectiva, diz a teoria da argumentação jurídica, em sentido contrário à teoria ultrarracionalista, que, em um caso difícil, ao invés da única resposta correta, existe, no máximo, a melhor resposta possível, de maneira que o juiz pode escolher, discricionariamente, mas dentro dos limites do sistema, entre um ou outro ponto de vista interpretativo¹⁰. A melhor resposta possível – continua a teoria da argumentação – será o ponto de vista interpretativo com as premissas mais consistentes, coerentes e consequentes, à luz das funções de unidade e de adequação, que são deduzidas do conceito de sistema, no pensamento jurídico contemporâneo¹¹.

⁸ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. São Paulo: Edipro, 2000. p. 158. A respeito, “Um dos mais inquietantes desafios para o intérprete sistemático, mormente em face do pluralismo axiológico, concerne às antinomias, tidas como inaceitáveis desde antes de Justiniano”. FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do Direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 84.

⁹ CANARIS, 1996, p. 75.

¹⁰ FREITAS, op. cit., passim.

¹¹ Ibid., passim.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto, a presente dissertação é uma ilustração da aplicação da teoria dos casos difíceis em matéria de direito tributário, frente à insuficiência dos atuais paradigmas, notadamente da teoria da norma tributária, para a solução dos casos difíceis, em matéria de direito tributário. A partir desta perspectiva, aplica a teoria dos casos difíceis para a solução do problema relativo à incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação, que admite *a priori* dois pontos de vista interpretativos que têm à primeira vista fundamento de validade no ordenamento jurídico. As variações cambiais das receitas de exportação são as variações positivas ou a maior oriundas da diferença na taxa de câmbio ocorrida entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque da mercadoria a exportar. As variações cambiais das receitas de exportação são uma espécie das variações cambiais dos direitos de crédito, que são a diferença entre o montante de moeda nacional que correspondia a certo montante de moeda estrangeira em certa data e o montante de moeda nacional que corresponde em outra data à mesma quantidade de moeda estrangeira.

A incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportação é um problema que admite *a priori* dois pontos de vista interpretativos, que são os seguintes:

a) do primeiro ponto de vista interpretativo, as contribuições sociais sobre o faturamento incidem nas variações cambiais das receitas de exportação à luz da unidade formal do direito tributário;

b) do segundo ponto de vista interpretativo, as contribuições sociais sobre o faturamento não incidem nas variações cambiais das receitas de exportação à luz da adequação valorativa dos incentivos fiscais.

O primeiro ponto de vista interpretativo fundamenta-se em um silogismo jurídico que tem as seguintes premissas e conclusão: as contribuições sociais sobre o faturamento incidem nas variações cambiais dos direitos de crédito; as variações

cambiais das receitas de exportação são variações cambiais dos direitos de crédito; portanto, as contribuições sociais sobre o faturamento incidem nas variações cambiais das receitas de exportação.

A partir desse silogismo, o primeiro ponto de vista interpretativo, em um primeiro momento, deduz uma regra jurídica que prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito. Em um segundo momento, aplica esta regra jurídica nas variações cambiais das receitas de exportação de acordo com a racionalidade de subsunção. A aplicação por subsunção da regra que prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito nas variações cambiais das receitas de exportação pressupõe a unidade formal do direito tributário, segundo o qual o direito tributário é um sistema de conceitos que tem no vértice o conceito mais geral possível que permite a subsunção de outros conceitos, como espécies e subespécies. A unidade formal do sistema tributário tem fundamento de validade jurídica no princípio da legalidade tributária que reserva à lei a criação ou o aumento de tributos com o consequente primado da lei para a interpretação e a aplicação do direito tributário.

O primeiro ponto de vista interpretativo, que é a favor da incidência das contribuições sociais sobre o faturamento, nas variações cambiais das receitas de exportação, viola, todavia, para outro ponto de vista interpretativo a norma de imunidade tributária que prevê a não incidência das contribuições sociais nas receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, da CR/1988:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o 'caput' deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação). Todavia, esta norma de imunidade tributária não prevê *a priori* no seu programa normativo as variações cambiais das receitas de exportação (“As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico [...] não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.”).

A partir desta perspectiva, em um primeiro momento, o segundo ponto de vista interpretativo investiga a natureza jurídica da imunidade tributária à luz da *ratio legis*. Em um segundo momento, adscrive para a imunidade tributária a natureza jurídica de incentivo fiscal, que é uma norma de intervenção por indução, que prevê sanções positivas. Em um terceiro momento, aplica o regime jurídico dos incentivos

fiscais, que é um sistema de valores, formado pela deducionabilidade da ideia de justiça, de forma adequada à valoração. Este sistema jurídico parcial requer na maior medida possível a interpretação restritiva ou extensiva, pois a racionalidade de fins, que media a interpretação e aplicação das normas, que pertencem aos sistemas de valores, pressupõe a interpretação teleológica. À luz desta interpretação, o segundo ponto de vista interpretativo estende o programa normativo da imunidade tributária para concretizar a diretriz política que subjaz a decisão do constituinte na instituição da imunidade das contribuições sociais nas receitas de exportação.

O primeiro e o segundo pontos de vista são antagônicos um em relação ao outro porque refletem as diferentes concepções de justiça que permeiam os tributos, de um lado, e os incentivos fiscais, de outro. Estas concepções de justiça se distinguem uma em relação à outra, na medida em que reproduzem em seus respectivos sistemas as tendências conflitivas do direito moderno no pós-positivismo, no sentido de que, devido à inexistência de uma teoria geral do bem humano, não existe hoje um princípio unificador que garanta a coerência total do sistema.

Todavia, o ordenamento jurídico não admite, simultaneamente, ambas os pontos de vista interpretativos, na medida em que estes pontos de vista pressupõem a existência duas regras jurídicas contraditórias, o que causa o fenômeno da antinomia. Na solução das antinomias entre regras jurídicas, são utilizados geralmente os postulados da hierarquia, da especialidade e da cronologia, que são normas jurídicas que preveem a estrutura da aplicação de regras. No entanto, estes postulados somente podem ser aplicados no caso de antinomia entre regras que são deduzidas a partir da interpretação literal de dispositivos jurídicos, na medida em que estes postulados preveem apenas a preferência interna dos enunciados normativos.

Alem destes postulados jurídicos, as funções da base de cálculo, oriundas da teoria da norma tributária, também são insuficientes para a solução dos casos difíceis, em matéria de direito tributário, porque são paradigmas formais que têm a estrutura do raciocínio lógico-dedutivo. A título meramente elucidativo, as funções da base de cálculo são paradigmas jurídicos que estruturam a interpretação e a aplicação das regras tributárias. De acordo com a primeira função, denominada função reprodutiva, a base de cálculo tem a função de medir o critério material da hipótese de incidência da regra tributária. De acordo com a segunda função,

denominada função comparativa, a base de cálculo tem a função de confirmar o critério material da hipótese de incidência da regra tributária. Todavia, ambos os paradigmas permitem a dedução de conclusão logicamente válida, independentemente da falsidade das premissas, relativas à interpretação dos conceitos, que nucleiam a hipótese de incidência, de um lado, e a base de cálculo, de outro.

O fato dos postulados jurídicos e das funções da base de cálculo serem insuficientes para a solução dos casos difíceis em geral e para a solução dos casos difíceis em matéria de direito tributário, todavia, não significa que o primeiro ponto de vista interpretativo, favorável à incidência das contribuições sociais sobre o faturamento, nas variações cambiais das receitas de exportação, pode prevalecer sobre o segundo ponto de vista interpretativo, contrário à incidência das contribuições sociais sobre o faturamento, nas variações cambiais das receitas de exportação, e vice-versa, de forma discricionária, no sentido forte da palavra. A ideia da existência do poder discricionário em um sentido forte por parte do juiz para a escolha da solução dos casos difíceis remonta à época do positivismo jurídico, cuja teoria dos casos difíceis dizia que quando um determinado litígio não se pode subsumir claramente em uma norma jurídica o juiz tem discricção para decidir o caso em um ou outro sentido.

A teoria positiva foi superada por várias outras teorias que negaram, total ou parcialmente, a ideia da existência do poder discricionário por parte do juiz para a escolha da solução dos casos difíceis. Dentre estas teorias jurídicas, que negaram toda e qualquer discricionariade, destaca-se, justamente, a teoria da única resposta correta (*one right answer*), segundo a qual para cada caso concreto há uma resposta correta que está oculta em algum lugar dentro do ordenamento jurídico, e a habilidade do juiz consiste justamente em fazer explícito o que está implícito.

Porém, a teoria da única resposta correta, que nega toda e qualquer discricionariade para a escolha da solução dos casos difíceis por parte do intérprete ou do juiz, não alcançou o consenso perante a comunidade jurídica. De um modo geral, as críticas contra esta teoria giram em torno do argumento de que a única resposta correta somente seria possível com cinco idealizações: a) tempo ilimitado; b) informação limitada; c) clareza linguística conceitual ilimitada; d) capacidade e disposição ilimitada para a troca de papéis; e) recursos ilimitados.

De acordo com a teoria da argumentação, o juiz na escolha da solução dos casos difíceis pode optar de forma discricionária entre uma ou outra alternativa; porém, em um sentido débil, nos limites do sistema jurídico. Conforme esta teoria dos casos difíceis, um ponto de vista interpretativo somente será a melhor alternativa se as suas premissas forem mais consistentes, coerentes e consequentes, à luz das funções de unidade e de adequação, que permeiam a ideia de sistema, no pensamento jurídico contemporâneo.

Do ponto de vista histórico, as teorias da argumentação jurídica surgiram a partir da crise do modelo lógico-dedutivo para a solução dos problemas de interpretação e aplicação do direito. Esta crise ocorreu no momento em que a comunidade jurídica percebeu que o modelo lógico-dedutivo tinha seus limites. A partir de Viehweg, foram elaboradas várias teorias de argumentação jurídica. Dentre estas teorias, destacaram-se as de Perelman, Toulmin, Alexy e MacCormick. As duas últimas, especialmente, causaram um grande desenvolvimento, a ponto de esse campo constituir um dos principais centros de interesse da atual teoria e filosofia do Direito.

A teoria de MacCormick, em particular, situa-se a meio caminho entre o irracionalismo positivista e o ultrarracionalismo pós-positivista. Para a filosofia e a teoria do direito, a teoria de MacCormick é harmonizadora, no sentido de unir as tradições clássica e moderna. De um modo geral, o ponto de partida da teoria de MacCormick são as decisões dos tribunais de justiça britânicos. Desta forma, a teoria de MacCormick não é apenas uma teoria prescritiva, mas é também descritiva. Apesar de descrever a experiência britânica, esta teoria dos casos difíceis pode se estender para qualquer outro sistema, principalmente com a tendência de superação da divisão entre as famílias jurídicas da *common law* e da *civil law*.

MacCormick divide a argumentação jurídica a partir da natureza dos casos. Nos casos simples a argumentação jurídica que justifica as decisões é essencialmente lógico-dedutiva. Esta argumentação pressupõe que o juiz tem o dever de aplicar o Direito válido. Contudo, o tipo de argumentação lógico-dedutiva tem seus limites, no sentido de que a formulação das premissas pode suscitar problemas. Estes problemas surgem em face dos casos difíceis (*hard cases*).

Ao contrário da argumentação jurídica que justifica a decisão nos casos simples, a argumentação jurídica nos casos difíceis se desenvolve em três níveis diferentes:

- a) no primeiro nível, à luz do requisito da universalidade;

b) no segundo nível, à luz dos requisitos da consistência e da coerência; e, finalmente,

c) no terceiro nível, à luz dos argumentos consequencialistas.

Do ponto de vista de MacCormick, o requisito da universalidade é o primeiro nível da argumentação jurídica para a fundamentação da decisão dos casos difíceis. De acordo com este requisito, o ponto de partida da argumentação jurídica exige que um caso presente deve ser decidido de acordo com o mesmo critério utilizado nos casos anteriores. Contudo, este nível de argumentação jurídica é insuficiente para a fundamentação da decisão dos casos difíceis. Além do primeiro nível de argumentação, a fundamentação da decisão dos casos difíceis exige, também, o segundo nível de argumentação jurídica, composta por dois requisitos de racionalidade: o requisito da consistência e o requisito da coerência. De acordo com o requisito da consistência, a premissa da solução do caso difícil não deve entrar em contradição com regras. À luz do requisito da coerência, a premissa da solução do caso difícil não pode entrar em contradição com os princípios. Todavia, o segundo nível da argumentação jurídica também é insuficiente para a justificação da solução dos casos difíceis, já que este nível é uma justificação formalista e relativa. Em virtude desta insuficiência, a justificação da solução dos casos difíceis exige, assim, o terceiro nível de argumentação jurídica. Particularmente, este nível é composto por argumentos consequencialistas, que são, a rigor, argumentos jurídicos sobre o estado das coisas, posterior à decisão.

A partir desta perspectiva, em relação à incidência das contribuições sociais, que incidem sobre o faturamento, nas variações cambiais das receitas de exportação, no primeiro nível da argumentação jurídica, os dois pontos de vista interpretativos têm fundamento em premissas universais, que preveem que ocorrendo as circunstâncias “A”, “B”, “C”, deve-se sempre tomar a decisão “d”. O primeiro ponto de vista interpretativo aplica, particularmente, a norma tributária que prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito nas variações cambiais das receitas de exportação, porque as variações cambiais das receitas de exportação são variações cambiais de direitos de crédito, que devem integrar as bases de cálculo das contribuições sociais sobre o faturamento, de acordo com a legislação tributária. O segundo ponto de vista interpretativo, de outro lado, aplica a norma de imunidade tributária que prevê a não-incidência das contribuições sociais nas receitas de exportação, pois as variações cambiais das receitas de exportação integram o programa normativo da

imunidade tributária em virtude da diretriz política que subjaz a decisão de incentivar as exportações.

No segundo nível da argumentação jurídica, ambos os pontos de vista interpretativos têm fundamento em premissas consistentes, que não entram em contradição com regras. O primeiro ponto de vista interpretativo não viola a imunidade tributária que prevê a não incidência das contribuições sociais nas receitas de exportação, haja vista que pressupõe sua interpretação de forma estrita. De outro lado, o segundo ponto de vista interpretativo não viola a norma tributária que prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito, haja vista que pressupõe sua interpretação de forma restritiva.

A partir desta perspectiva, o primeiro ponto de vista interpretativo, ao contrário do segundo ponto de vista, tem fundamento em premissa menos coerente. Conforme prevê o requisito da coerência, a premissa da solução do caso difícil não pode entrar em contradição com princípios. O primeiro ponto de vista interpretativo tem à primeira vista fundamento em premissa mais coerente, pois pressupõe a unidade formal do sistema tributário, em virtude do princípio da legalidade. Contudo, pressupõe a interpretação estrita da imunidade tributária, que não constitui uma interpretação materialmente adequada, já que esta norma tem natureza de incentivo fiscal, que exige a interpretação teleológica. No sistema jurídico dos incentivos fiscais, a interpretação teleológica tem primazia *prima facie*, já que garante a adequação valorativa do sistema. O sistema jurídico dos incentivos fiscais pertence à categoria dos sistemas axiológicos, que constitui uma ordenação axiológica ou teleológica no sentido de realização de escopos e de valores.

Por via de consequência lógica, o segundo ponto de vista interpretativo, ao contrário do primeiro ponto de vista, tem fundamento em premissa mais coerente. De acordo com o requisito da coerência, a premissa da solução dos casos difíceis não deve considerar as normas isoladamente, mas como conjuntos dotados de sentido. A norma tributária que prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito é uma norma jurídica que pertence à categoria das regras, já que, a rigor, contém determinações no âmbito do fático e juridicamente possível. Contudo, as determinações das regras também são *prima facie*, no sentido de que podem fracassar por impossibilidades fáticas e jurídicas. Assim, é possível introduzir nas regras uma cláusula de exceção, que causa a perda do caráter definitivo da regra para a decisão do caso concreto.

A partir desta perspectiva, a norma tributária que prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito é limitada pela norma de imunidade tributária que prevê a não incidência das contribuições sociais nas receitas de exportação. Em virtude desta norma, a norma tributária que prevê a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais dos direitos de crédito tributário contém uma cláusula de exceção, que exclui as variações cambiais das receitas de exportação.

Porém, a fundamentação da decisão dos casos difíceis exige o terceiro nível de argumentação jurídica, que contém os argumentos consequencialistas. Particularmente, os argumentos consequencialistas são avaliados com relação a uma série de valores, como a justiça, o senso comum, o bem comum, a conveniência pública, etc. Tais valores, por outro lado, são, pelo menos em parte, diferentes em cada ramo do direito: por exemplo, no direito penal, é a paz ou a ordem pública; no direito dos contratos, a liberdade contratual, etc.

Sob a ótica dos argumentos consequencialistas, o segundo ponto de vista interpretativo também prevalece sobre o primeiro ponto de vista. De forma oposta à interpretação estrita, a interpretação extensiva da imunidade tributária otimiza a decisão do legislador constituinte derivado no sentido de promover as exportações. Caso a interpretação estrita prevalecesse, a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento nas variações cambiais das receitas de exportações causaria a fraude à imunidade tributária que instituiu a não incidência das contribuições sociais nas receitas de exportação sob o argumento da concorrência do comércio internacional.

Além disso, a interpretação extensiva da imunidade tributária, ao contrário da interpretação estrita, concorda com o princípio da máxima efetividade, que constitui um postulado de interpretação constitucional. De acordo com este postulado, a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.