

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS

DOUTORADO NA ÁREA DE CONCENTRAÇÃO DIREITO TRIBUTÁRIO
LINHA DE PESQUISA: FUNDAMENTOS DOGMÁTICOS DA EXPERIÊNCIA JURÍDICA

PARADIGMAS CIENTÍFICOS FORMADORES DO
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
PROPOSTA PARA UMA CIÊNCIA PRÁTICA APLICÁVEL À TRIBUTAÇÃO

Arthur Maria Ferreira Neto

*Tese apresentada no Curso de Pós-graduação em
Direito, como requisito parcial para a obtenção do
grau de doutor. Sob orientação do Prof. Dr.
Humberto Bergmann Ávila.*

Porto Alegre, novembro de 2015.

Arthur Maria Ferreira Neto

**PARADIGMAS CIENTÍFICOS FORMADORES DO
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
PROPOSTA PARA UMA CIÊNCIA PRÁTICA APLICÁVEL À TRIBUTAÇÃO**

*Tese apresentada no Curso de Pós-graduação em
Direito, como requisito parcial para a obtenção do
grau de doutor.*

Aprovada em de 2015, pela Banca Examinadora.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho, primeiramente, ao Professor Doutor Humberto Ávila, sempre presente nos mais importantes momentos da minha formação e que, exaltando todas as virtudes daquele que, verdadeiramente, vive e transmite o espírito acadêmico, concedeu-me toda a liberdade e independência para desenvolver as ideias que tive a pretensão de concretizar neste estudo, guiando-me para que todos meus erros fossem os menores possíveis.

Em segundo lugar, como não poderia deixar de ser, dedico esta Tese à minha amada Luciana, companheira de todas as batalhas, aventuras e momentos de alegria. Contigo o difícil torna-se fácil e o fácil torna-se inesquecível.

AGRADECIMENTO

Agradeço aos amigos Elton Somensi, Pedro Adamy e Andrei Pitten Velloso por todas as discussões que foram fundamentais para a elaboração da versão final deste estudo.

Agradeço, ainda, à CAPES, pela concessão da bolsa de estudos que me permitiu realizar pesquisa na Alemanha, e aos Professores Drs. Augusto Jaeger e Christoph Benicke que viabilizaram a minha pesquisa junto à *Justus-Liebig-Universität Gießen*.

Agradeço, por fim, aos meus pais que sempre me incentivam nos projetos de estudo e de pesquisa.

“Ordo autem includit in se aliquem modum prioris et posterioris. Unde oportet quod ubicumque est aliquod principium, sit etiam aliquis ordo.”¹

Tomás de AQUINO

“... a statement may be pseudoscientific even if it is eminently 'plausible' and everybody believes in it, and it may be scientifically valuable even if it is unbelievable and nobody believes in it. A theory may even be of supreme scientific value even if no one understands it, let alone believes in it. The cognitive value of a theory has nothing to do with its psychological influence on people's minds. Belief, commitment, understanding are states of the human mind. But the objective, scientific value of a theory is independent of the human mind which creates it or understands it.”

Imre LAKATOS

¹ *“A ordem sempre implica anterioridade e posterioridade. Daí que, necessariamente, onde quer que haja um princípio, aí haverá também alguma ordem”.* (ST, II-II, 26,1).

RESUMO

Três são os objetivos centrais deste trabalho: (a) especificar, por meio de uma reconstrução histórico-evolutiva do pensamento teórico, os elementos constitutivos (objeto, método, princípios primeiros, teoria da verdade e comunidade científica) e as exigências normativas (objetividade, coerência, clareza e transparência, justificação e consensualização) de um empreendimento que pretenda se qualificar como ciência, de modo propor uma concepção analógica de ciência que possa ser aplicável ao campo do direito; (b) identificar e detalhar os três diferentes paradigmas científicos que se desenvolveram no direito tributário brasileiro (*Empírico-econômico*, *Normativo-comportamental* e *Formalista-linguístico*), de modo a analisar, criticamente, os seus pressupostos teóricos, buscando, com isso, demonstrar a insuficiência dos modelos teóricos que foram até hoje utilizados no campo da ciência tributária brasileira, principalmente em razão do seu reducionismo explicativo; e (c) propor uma concepção mais abrangente e complexa de ciência jurídica – pautada na concepção de ciência prática (*scientia practica*) desenvolvida pela tradição filosófica aristotélico-tomista – a qual teria pretensões de, não apenas descrever o direito positivo, mas também de explicar, esclarecer e tornar mais inteligível as diferentes dimensões do fenômeno tributário, não apenas no que se refere ao momento da positivação das normas jurídicas, mas também no que se refere aos momentos anteriores e posteriores a esse processo, ou seja, que também se dedique a analisar os motivos, causas, efeitos, consequências e fins das normas de tributação. Portanto, a concepção de ciência prática aplicável ao direito tributário pressupõe o desenvolvimento de uma dimensão formal, material, eficiente/instrumental e final do seu respectivo objeto de estudo, o que culmina na elaboração de uma deontologia tributária, de uma ontologia tributária, de uma metodologia tributária e de uma teleologia tributária.

Palavras-chave: Filosofia da Ciência – Tradição Aristotélico-tomista – Ciência do Direito Tributário – Paradigmas teóricos – Formalismo – Normativismo – Corte metodológico – reducionismo científico – Ciência Prática aplicável à Tributação.

ABSTRACT

Three are the central goals of this thesis: (a) first to specify, by means of a historical and evolutionary reconstruction of the scientific thought, which are the constitutive elements (object, method, first principles, theory of truth and scientific community) and the normative requirements (objectivity, consistency, clarity and transparency, justification and consensualization) of a theoretical enterprise that intends to affirm itself as scientific, as to propose an analogical conception of science that could be applied to the field of Law; (b) to identify and detail the three different scientific paradigms that have been developed in Brazilian Tax Law (*Empirical-economical*, *Normative-behavioral* and *Formalistic-linguistic*), in order to, critically, analyze its theoretical assumptions, seeking to demonstrate the inadequacy of these theoretical models applied in Brazilian Tax Law, especially because of their explanatory reductionism; and (c) to propose a more comprehensive and complex notion of legal science, based on the conception of practical science (*scientia practica*) – based on the philosophical tradition of Aristotle and Aquinas – which would have claims, not only describe the positive law, but also to explain, clarify and make more intelligible the different dimensions of the taxation phenomenon, not only regarding the procedure that creates legal norms, but also that pays attention to the moments that come before and after this process, namely, that also focuses on analyzing the motives, causes, effects, consequences and ends of taxation. Therefore, a concept of practical science applicable to Tax Law demands the development of a formal, a material, an efficient/instrumental and a finalistic dimension of its object of study. This will require a Theory of Taxation that has a Deontological aspect, an Ontological aspect, a Methodological aspect and a Teleological aspect.

Keywords: Philosophy of Science –Aristotelian and Thomistic Philosophical Tradition - Science of Tax Law – Theoretical Paradigms - Formalism – Normativism – Scientific reductionism – Methodological Section – Practical science applied to Taxation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
I – FILOSOFIA DA CIÊNCIA E SUA IMPORTÂNCIA NO PROGRESSO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO	26
1.1. PANORAMA HISTÓRICO-EVOLUTIVO DA FILOSOFIA DA CIÊNCIA	36
1.1.1. <i>Ciência na perspectiva clássica</i>	40
1.1.2. <i>Ciência na perspectiva moderna</i>	57
1.1.3. <i>Ciência na perspectiva pós-moderna ou contemporânea</i>	66
1.2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE UMA CIÊNCIA	101
1.2.1. <i>Objeto imediato e mediato</i>	102
1.2.2. <i>Método primário e secundário</i>	107
1.2.3. <i>Princípios primeiros e premissas de um raciocínio</i>	109
1.2.4. <i>Uma teoria da verdade</i>	113
1.2.5. <i>O estabelecimento de uma comunidade científica</i>	122
1.3. A DIMENSÃO NORMATIVA DE UMA CIÊNCIA: DEVERES DE OBJETIVIDADE, COERÊNCIA, CLAREZA E TRANSPARÊNCIA, JUSTIFICAÇÃO E CONSensualIZAÇÃO	126
1.4. COMPREENSÃO ANALÓGICA DE CIÊNCIA NOS DIFERENTES CAMPOS DE CONHECIMENTO E NO DIREITO	131
II – OS MODELOS CIENTÍFICOS QUE ESTRUTURARAM O DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL	148
2.1. O PARADIGMA EMPÍRICO-ECONÔMICO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	148
2.1.1. <i>A busca pela autonomia científica do Direito Tributário</i>	148
2.1.2. <i>A Polarização do Poder de Império e do substrato econômico como fundamento do Direito Tributário</i>	150
2.1.2.1. <i>Tributos como emanção do Poder Estatal Soberano: Tributação como função de Império</i>	150

2.1.2.2. <i>Primazia da Lei: Controle legal do poder tributário</i>	152
2.1.2.3. <i>O Reduccionismo finalístico da tributação: Custeio do Estado e distribuição federativa de receitas</i>	154
2.1.2.4. <i>O direcionamento econômico das imposições tributárias</i>	155
2.1.3. <i>Análise crítica do Paradigma Empírico-Econômico</i>	158
2.2. O CIENTIFICISMO NORMATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	164
2.2.1. <i>Pressupostos teóricos Fisicalistas: As influências do positivismo lógico e jurídico na formação de uma “verdadeira” ciência do Direito Tributário nacional</i>	164
2.2.1.1. <i>Alfredo Augusto Becker: o provocador da primeira crise paradigmática em nosso direito tributário</i>	165
2.2.1.2. <i>A Escola Normativista fundada por Geraldo Ataliba</i>	173
2.2.2. <i>Crítica e necessidade de aprimoramento analítico</i>	176
2.3. O IMPÉRIO DO FORMALISMO-LINGUÍSTICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	182
2.3.1. <i>Paulo de Barros Carvalho: aprimoramento analítico da norma jurídica e a virada linguística do direito tributário</i>	182
2.3.2. <i>O conceito de ciência tributária de Carvalho e os seus pressupostos formalistas e linguísticos</i>	185
2.3.3. <i>O uso do corte metodológico no Direito Tributário</i>	189
2.3.4. <i>Análise crítica do paradigma formalista-linguístico: incoerências internas e inadequações externas</i>	196
2.3.4.1. <i>Ceticismo ontológico: a impossibilidade de conhecimento objetivo da dimensão existencial da realidade jurídica</i>	197
2.3.4.2. <i>Não cognitivismo moral: todo juízo valorativo é subjetivo, emotivo ou ideológico</i>	205
2.3.4.3. <i>Formalismo epistemológico: juridicidade como sinônimo de normatividade</i>	209
2.3.4.4. <i>Descritivismo científico: a noção hiperdimensionada de texto como criador da realidade jurídica</i>	213
2.3.4.5. <i>Decisionismo teórico no Direito Tributário: Ciência como matéria de livre escolha do jurista</i>	220

2.3.5. <i>A crise paradigmática enfrentada pelo formalismo-linguístico: Casos tributários incapazes de serem compreendidos e resolvidos por meio desse modelo científico</i>	226
--	-----

III – POR UMA CIÊNCIA PRÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: O REENCONTRO DA ESPECULAÇÃO CIENTÍFICA COM FUNDAMENTOS MATERIAIS DA EXPERIÊNCIA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....237

3.1. O REDUCIONISMO DOS MODELOS CIENTÍFICOS FORMADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE SUA SUPERAÇÃO: UMA METÁFORA GASTRONÔMICA...	237
--	-----

3.2. OS PRESSUPOSTOS DE UMA CIÊNCIA PRÁTICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	245
3.2.1. <i>Pressupostos teóricos da tradição aristotélico-tomista: Cognitivismo ontológico, Realismo Moral, Antinormativismo e Anticonvencionalismo</i> ..	245
3.2.2. <i>A dimensão prática do conhecimento teórico e a dimensão teórica do conhecimento prático</i>	253
3.2.3. <i>A extensão do objeto de uma ciência prática do direito tributário</i> ...	258
3.2.4. <i>A relativa liberdade científica do teórico: Juízos de pertinência e relevância na delimitação do objeto de estudo</i>	263

3.3. ELEMENTOS ESSENCIAIS DE UMA CIÊNCIA PRÁTICA APLICÁVEL AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	273
---	-----

3.3.1. <i>As quatro dimensões essenciais de uma ciência tributária</i>	273
3.3.1.1. <i>Causa formal</i>	277
3.3.1.2. <i>Causa material</i>	279
3.3.1.3. <i>Causa eficiente</i>	281
3.3.1.4. <i>Causa final</i>	283
3.3.2. <i>Deontologia Tributária</i>	286
3.3.2.1. <i>Teoria da Norma Tributária e a classificação das espécies normativas</i>	286

3.3.2.2. <i>A Normatividade como forma do direito direcionada pela Lei Natural: A derivação e a determinação do conteúdo da Lei Positiva</i>	292
3.3.3. <i>Ontologia Tributária</i>	306
3.3.3.1. <i>Teoria de bens básicos inerentes à tributação</i>	306
3.3.3.2. <i>Teoria da justiça tributária</i>	329
3.3.4. <i>Metodologia Tributária</i>	364
3.3.4.1. <i>A subordinação da causa eficiente às causas formal e material</i>	364
3.3.4.2. <i>Elementos básicos de uma metodologia tributária: Teoria da interpretação e argumentação jurídico-tributária, Critérios mensuradores e avaliativos de eficiência e utilidade de políticas fiscais e raciocínio prudencial-deliberativo</i>	369
3.3.5. <i>Teleologia tributária: Compreensão e concretização dos fins últimos formadores da visão de bem comum</i>	380
3.3.6. <i>Tabela Comparativa</i>	387
CONCLUSÃO	388
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	405

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

<i>Figura I</i>	32
<i>Figura II</i>	47
<i>Figura III</i>	98
<i>Figura IV</i>	267
<i>Figura V</i>	305
<i>Figura VI</i>	323
<i>Figura VII</i>	374
<i>Tabela I</i>	29
<i>Tabela II</i>	56
<i>Tabela III</i>	100
<i>Tabela IV</i>	236
<i>Tabela V</i>	291
<i>Tabela VI</i>	343
<i>Tabela VII</i>	387

INTRODUÇÃO

Aquele que anuncia, em um determinado debate acadêmico, que “*está fazendo Ciência*” apresenta – intencionalmente ou não – uma afirmação arrojada e impactante em relação ao conteúdo do que está sendo dito e, até certo ponto, acaba adotando uma postura impositiva e coercitiva em relação aos argumentos dos demais integrantes desse círculo de discussão. Isso porque atribuir à sua própria argumentação o revestimento de “*científico*” traz, em si e de modo automático, uma clara pretensão de legitimar, objetivamente, as proposições apresentadas por esse interlocutor. Autoqualificar como científica determinada proposição demonstra a intenção de alguém justificar o conteúdo dos seus argumentos como real, verdadeiro, coerente, não contraditório e digno de consensualização. De outro lado, o debatedor que sustenta que o seu oponente “*não está sendo científico*” ou está desenvolvendo apenas “*pseudociência*” estará, de pronto, promovendo uma acusação gravíssima, a qual poderá, inclusive, ser interpretada como uma tentativa de desqualificar o próprio interlocutor, na medida em que seus contra-argumentos estarão supostamente manifestando apenas elementos opinativos, arbitrários, contraditórios, incoerentes e até falsos.

Além disso, um teórico afirmando que “*é científico*” o sistema de conhecimento por ele defendido poderá ser interpretado pelos seus interlocutores como tendo uma atitude pretensiosa e radical. Pode essa intenção representar uma atitude pretensiosa, na medida em que as autoqualificadas proposições científicas buscam se afirmar como algo que assume status mais elevado, mais nobre e mais esclarecedor do que as colocações rivais apresentadas pelos seus interlocutores, os quais, nesse contexto, poderão não compartilhar dessa visão, de modo que terão as suas conclusões desqualificadas como parciais, opinativas ou infundadas. Também se reveste de uma certa radicalidade, pois o “*científico*” arroga-se da tarefa de revelar a raiz objetiva do problema, aquilo que é mais básico, mais estável e mais seguro, deixando de lado o meramente contingente, aparente e confuso, ou seja, afastando-se daquilo que se apresenta na realidade “*tal como ela é*”, em um estado bruto, sem qualificação e, portanto, em apresentação pré-científica. É por essa razão que o desenvolvimento de uma atividade que possa se qualificar como científica representa o que há de mais fundamental, relevante e esclarecedor em qualquer

área do conhecimento humano, pois, quando se declara que se pretende “*fazer ciência*”, está-se, em verdade, anunciando-se a intenção de participar e de desenvolver um determinado tipo de empreendimento intelectual que tem a pretensão de qualificar objetivamente determinadas proposições sobre o mundo, com o intuito de diferenciá-las de outras proposições (de relevância inferior) e, com isso, de garantir maior inteligibilidade e racionalidade acerca daquilo que foi submetido ao escrutínio científico.

Com efeito, a ciência – pela natureza própria dessa atividade especulativa – assume funções *qualificadoras*, *diferenciadoras*, *legitimadoras* e *progressivas*. Pretende ser *qualificadora* do conhecimento humano, uma vez que busca elevar aquelas proposições que se qualificarão como científicas a um patamar superior de objetividade e de certeza (*i.e.*, toda ciência deve fornecer uma metodologia ou de certificação de resultados ou de conferência aproximada de respostas plausíveis e verossímeis). Pretende ser *diferenciadora*, pois assume a intenção de fornecer critérios comparativos que permitam diferenciar uma proposição científica de proposições não-científicas ou daquelas que possuem apenas aparência de ciência, fornecendo, assim, uma metodologia que permita identificar não só o acerto, mas também o equívoco na atividade do cientista (*i.e.*, toda ciência bem fundada deve fornecer também uma teoria do erro²). Pretende ser *legitimadora*, uma vez que os resultados e as conclusões científicas deverão alcançar um patamar de aceitabilidade perante os demais, servindo, assim, de argumento vinculante – e em certo sentido cogente – àqueles que estejam participando da mesma atividade intelectual. Por fim, pretende ser *progressiva*, na medida em que o conhecimento científico almeja, invariavelmente, ampliar as fronteiras de cognição daquilo que busca melhor explicar ou compreender, razão pela qual uma proposta de ciência necessita estar aberta a avaliações externas, não podendo se fechar dentro de um sistema pré-delimitado pelo teórico – que supostamente escolheria arbitrariamente os contornos do seu objeto de estudo –, o qual, ao demarcar o seu território especulativo, estaria, de modo prévio e artificial, negando qualquer

² Neste trabalho, a verdade será compreendida como o *telos* da ciência, o seu objetivo último, o sentido direcionador dessa atividade, enquanto que o erro deve ser visto como o desvio de percurso que – mesmo sendo desviante do objetivo real do empreendimento científico – não pode jamais ser desprezado pelo cientista, uma vez que exerce uma função pedagógica em relação ao cientista e viabiliza o progresso científico entre gerações que aprendem com erros passados, mas sempre ambicionando o acerto futuro. Isso significa dizer que não se pode cair no extremo da exaltação do equívoco como sendo sinal de mérito científico. Por isso, defende-se aqui que se mostra necessário tomar-se *cum grano salis* a proposta da Apologia do Erro formulada por BORGES no seu clássico *Ciência Feliz* (BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3^a edição, 2007, pp. 24-28).

espaço para crítica por parte daqueles que pretendem testar a validade interna e a veracidade da respectiva tese científica.

Como se vê, o termo “*científico*” qualifica e adjetiva determinado tipo de conhecimento, de modo a identificar aquelas características que uma proposição ou um sistema de proposições deverá manifestar para se revestir de certas qualidades superiores, quais sejam: maior objetividade, possibilidade de aceitação, abertura à crítica externa e argumentação com pretensão vinculante. Portanto, não poderia haver dúvida de que o conhecimento científico, conceitualmente, deve ter maior valor do que algum enunciado que não se inclua nessa categoria, isso ao menos em discursos que tenham pretensão de garantir maior racionalidade e inteligibilidade do conteúdo sendo transmitido.

Diante disso, em qualquer campo do conhecimento humano, a definição e a especificação do que qualifica uma atividade teórica como ciência deveria ser sempre a primeira e mais relevante preocupação daqueles que participam dessa atividade especulativa ou que são por ela afetados. Isso porque a estabilidade na produção e transmissão de conhecimento, a previsibilidade dos resultados e a possibilidade de progresso dentro desse campo teórico depende, antes de mais nada, de se saber o que é a ciência, quais são seus pressupostos e como ela se desenvolve.

Assim, sendo o empreendimento científico uma das atividades intelectuais mais elevadas e fundamentais em qualquer área do conhecimento, mostra-se um tanto curioso (e até certo ponto preocupante) verificar que a busca por uma definição clara e precisa de ciência no campo do direito possa ser algo tão desprestigiado e negligenciado pelos operadores do direito, os quais, na maior parte das vezes, assumem o compromisso de apenas “*resolverem casos concretos e problemas práticos*”, para o que, segundo entendem, não se mostra necessário ter-se qualquer preocupação com o conceito de ciência. Para muitos operadores jurídicos, a noção de ciência não mantém nenhuma relação com a vida diária do profissional do direito, pois isso, além de ser mera divagação especulativa, sem qualquer repercussão prática, seria algo que somente poderia interessar ao teórico, filósofo ou jurista. No entanto, esses operadores do direito não se dão conta de que a estabilidade, a previsibilidade e a controlabilidade das soluções que pretendem dedicar aos casos concretos que enfrentam dependem, imediatamente, das bases científicas que a sua atividade jurídica pode assumir. Sem clareza, transparência e uma firme consolidação dos fundamentos científicos que devem ser pressupostos e aceitos pelos

profissionais do direito a execução das suas atividades jurídicas ficará em um plano de soluções contingentes, em que as eventuais respostas corretas serão meramente aleatórias, na medida em que não se terá critério objetivo de justificação e de esclarecimento das razões que conduziram o operador àquela resposta. Aliás, é plenamente possível que soluções corretas sejam alcançadas, mesmo por aquele que despreze qualquer concepção de ciência, e, nesses casos, as respostas encontradas poderão coincidir com os seus adequados fundamentos científicos, mas isso não representará verdadeiro conhecimento científico, mas apenas acertos acidentais que foram alcançados pelo operador do direito, os quais dificilmente poderão ser explicados aos demais e repetidos no futuro.

Este, portanto, é o objetivo central deste estudo. Isso porque pretende-se, aqui, adentrar-se no tema da adequada ciência que deve governar a nossa atividade tributária, de modo a, não apenas descrever os diferentes modelos científicos³ que pautaram o nosso direito tributário – da sua origem histórica até às suas formulações mais atuais –, como também criticar a concepção majoritária de ciência tributária que prevaleceu nos últimos anos e que, mais recentemente, vem sendo submetida a firmes e contundentes oposições e desconstruções teóricas.

Nas últimas décadas, prevaleceu no direito brasileiro escola doutrinária que pressupõe que o objeto científico do Direito Tributário representa algo que poderia ser metricamente delimitado por decisão unilateral do teórico do direito, sendo que a este estaria, livremente, disponível a matéria que seria pertinente (ou não) à ciência tributária. Assumindo tal postura, entendem os partícipes de tal linha de pensamento que, uma vez promovido o seccionamento no material que é relevante ao seu escopo de análise, estariam afastadas, automaticamente, do campo de interesse do jurista todas as demais questões que não se enquadram na moldura epistemológica que foi por eles próprios desenhada. A partir desse momento, passa a ser qualificado como acientífico todo tipo de argumento que trilha raciocínio não compatível com o material selecionado por aquela classe de teóricos. A essa estratégia

³ Cabe esclarecer que não se adota neste trabalho a noção de modelo de ciência jurídica proposta por FERRAZ JUNIOR que elabora a ideia de Ciência do Direito a partir de três modelos (analítico, hermenêutico e empírico). Entende-se aqui que tal proposta utiliza o termo modelo para ilustrar três diferentes tipos de atividades técnicas que o operador do direito deve se valer na sua tarefa rotineira (atividade normativa, interpretativa e decisória). Aqui, porém, a noção de modelo científico pretende ilustrar uma concepção mais ampla dos qualificadores que explicam o que é um empreendimento científico em geral. (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 66/130)

teórica atribuem esses autores o nome *corte metodológico*⁴, *secção epistemológica*⁵, *seccionamento conceitual*⁶, entre outros.

As inspirações filosóficas para a adoção desses pressupostos científicos são claríssimas. Desde que DESCARTES⁷, no Século XVII, pretendeu aplicar o método das ciências matemáticas a todos os campos do saber humano, a história do pensamento jurídico passou a apresentar inúmeros projetos que assumiram a pretensão de dar um tratamento puramente teórico ao conhecimento jurídico⁸. Nesse momento histórico da evolução do pensamento humano, passou-se a assumir o pressuposto de que todas as dimensões da realidade e, por consequência, todas as áreas conhecimento humano poderiam ser depuradas, analisadas e explicadas por meio da aplicação de uma única metodologia (principalmente por meio da atitude da dúvida metódica), não havendo se fazer qualquer distinção no seu uso em razão do objeto próprio de cada ciência. Se uma fração da realidade que se pretendesse conhecer, cientificamente, não fosse perfeitamente compatível com o método eleito, o problema seria da realidade, a qual deveria, forçadamente, se adequar à escolha metodológica do cientista. As perdas na tradução que seriam naturais no uso de um método não compatível com o objeto estudado seriam obscurecidas e o não explicado pela proposta científica que parte desse monismo metodológico seria tratado como matéria irrelevante ou acientífica.

É precisamente a partir desse momento que a noção de um saber prático, *i.e.*, a área do conhecimento que tem o propósito de identificar e precisar os pressupostos e elementos constitutivos do agir humano, passa por um intenso processo de desprestígio e de desqualificação, de modo que passa a ilustrar uma possível área do conhecimento humano que não seria passível de ser conhecida cientificamente. Isso ocorreu porque, a partir da filosofia moderna e mais intensamente na filosofia contemporânea, passou-se a gradualmente reduzir-se o escopo do tipo de conhecimento que poderia ser caracterizado como “*verdadeiramente científico*”, de modo a caracterizar como conhecimento apenas aquilo que pudesse ser compatibilizado com o modelo metódico típico das ciências naturais. Com isso, conhecimento

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 44; MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, pp. 33-34.

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001, p. 26.

⁶ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999, p. 102.

⁷ DESCARTES, René. *Discours de la Méthode*. Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005.

⁸ CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006, p. 91.

científico passa a ser sinônimo de conhecimento empírico, verificável e demonstrável. As proposições que não pudessem ser captadas com base nessas características deveriam ser consideradas como acientíficas, vulgares ou irracionais. Esse movimento intelectual, como se sabe, culminou no posicionamento ainda mais radical do Positivismo Lógico, do Século XIX, e na corrente de pensamento desenvolvida junto ao Círculo de Viena⁹. No entanto, conforme se verá, considerando a natureza, em parte, contingente e variável da ação humana, o objeto de uma ciência referente a essa dimensão da realidade (neste escopo incluído o direito) não é idêntico ao objeto de uma ciência puramente teórica, motivo pelo qual os métodos aplicados a essas diferentes áreas do conhecimento não poderão ser idênticos.

Inevitavelmente, os juristas passaram a adotar no campo do direito tributário essa mesma concepção puramente teórica e naturalista de “ciência”, qualificando-a como a única forma de se produzir conhecimento objetivo diante do fenômeno jurídico¹⁰. A partir daí, passou-se também a definir a *Ciência* do direito tributário como sendo um saber experimental¹¹, dependente de verificação e comprovação empírica¹² e expressado em termos de linguagem lógico-formal¹³. Dentro desse contexto, a atitude epistemológica do teórico do direito passou a ser considerada, prioritariamente, sensorial, ou seja, um juízo de captação por meio dos sentidos de uma realidade posta¹⁴, razão pela qual o esforço científico seria analítico e descritivo¹⁵ do

⁹ Sobre os pressupostos científicos defendidos pelos fundadores do Círculo de Viena, vide: NEURATH, Otto; HAHN, Hans; CARNAP, Rudolf; GOMES, Nelson (tradutor) *A Concepção Científica do Mundo*. Disponível em <http://www.scribd.com/doc/145465531/A-CONCEPCAO-CIENTIFICA-DO-MUNDO-CIRCULO-DE-VIENA#scribd>, acesso em 07/07/2015.

¹⁰ “*Al igual que la física o la biología, la ‘ciencia’ del derecho, para hacerse acreedora a ese calificativo, debía comprobar los hechos jurídicos, describirlos, establecer sus relaciones de sucesión o semejanza y alcanzar el principio genérico que haría las veces de ley científico-natural.*” (CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introducción a la Gnoseología del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006, p. 94)

¹¹ “*O Direito se definirá como uma ciência positiva precisamente porque as proposições jurídicas doutrinárias, à semelhança das formulações da Física, da Química, da Biologia, da Cosmologia etc... serão experimentalmente testáveis, ao serem confrontadas com o ordenamento jurídico. Porque a experiência jurídica é basicamente uma experiência do normativo, e não por outro motivo, as proposições da doutrina jurídica são cientificamente testáveis se e enquanto voltadas para as normas.*” (BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999, p. 21)

¹² “*O caráter empírico do conhecimento científico-social explica esta quota de relativismo que interpõe o objeto-material, na aproximação do dado material.*” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001, p. 26-7)

¹³ “*... a realidade jurídica ... é construíd[a] pela linguagem do direito positivo, ... quer dizer, o conjunto de enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Administrativo e também pelo setor privado...*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem, Método*. São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, pp.172/3)

¹⁴ “*Opera-se o fenômeno do conhecimento também por força do ato de julgar quais e tais sensações, derivadas do contato com o dado material, comporão o objeto conhecido. De fato, o homem quando se vê inserido na constituição deste objeto gnosiológico não é capaz de apreender todas as sensações que seus sentidos lhe fornecem,*

direito positivo. O não enquadrável nessas características seria, de pronto, acusado de ajurídico, valorativo ou ideológico¹⁶, elementos imprestáveis para uma “*verdadeira ciência*”. Uma vez posto nesses termos o suposto cenário em que se desenvolve a ciência do direito tributário, restaria, supostamente, aos teóricos do direito a tarefa de decompor, analisar e descrever com a melhor precisão possível (ou, pragmaticamente, *reconstituir*, como afirmam mais recentemente os defensores dessa postura), os elementos empíricos e normativos que estariam localizados dentro do quadrante científico por eles delineado.

No entanto, não obstante a controlabilidade científica e a aparente segurança que tal escolha metodológica visa a proporcionar, não se pode negar que tal postura contém traços nada científicos, os quais acabam impedindo ou gravemente obstaculizando o próprio esforço dialógico que se mostra indispensável para a evolução de uma determinada ciência. Isso porque a aceitação pacífica (ou a imposição unilateral) de que cabe ao teórico livremente escolher quais elementos da realidade devem ser dignos de sua análise científica introduz no respectivo campo de debate elementos arbitrários, idiossincrasias próprias daquele teórico, reducionismos explicativos, bem como lacunas inescusáveis no âmbito de análise dessa área de conhecimento. Ora, a escolha teórica promovida por meio do chamado corte metodológico não apenas mascara tais defeitos cognoscitivos, como impede o livre trânsito de ideias, na medida em que aqueles juristas que não compartilham do mesmo esquadro epistemológico estão, automaticamente, excluídos do campo de debate, já que seu argumento é desqualificado como acientífico, tarifado como secundário ou ainda descartado como estando fora do enfoque daquele determinado autor¹⁷. Valendo-se de uma analogia futebolística: a atitude aqui descrita não representaria

muito menos é capaz de moldá-las, todas elas, em objeto. Não só seus sentidos apresentam-se cerceados para essa tarefa, como também o instrumento que se adotará para conhecer o objeto – a linguagem que o revestirá, conceptuando-o – tem limitações semânticas para relacioná-lo a um único e exclusivo sentido. Por conta de tais limitações estabelece o sujeito cognoscente atos de julgamento por meio dos quais aproveita uma e abandona outras sensações que lhe permitirão formar a imagem do objeto conhecido.” (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 18).

¹⁵ “O direito posto é um sistema... *nomoempírico* prescritivo, em que a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também *nomoempírico*, mas da subclasse teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe a ser eminentemente científica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 46).

¹⁶ “...será considerada *extrajurídica* qualquer investigação *normativamente metaempírica*, isto é, transcendente ao ordenamento jurídico, tal como a da ideologia da justiça.” (BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999, p. 102).

¹⁷ Nesse ponto, cabe lembrar o preciso diagnóstico de MACINTYRE acerca da absoluta fragmentação epistêmica em que se encontram hoje os diferentes debates morais, dentro dos quais se torna impossível o diálogo comum entre tradições de conhecimento consideradas rivais entre si: “*For where fundamental moral disagreements ... are in*

apenas a situação de uma equipe de futebol que escolheria as dimensões do campo, desenhando as linhas laterais dentro das quais a partida será jogada, mas representa, em verdade, a possibilidade de um time organizar as próprias regras do jogo que poderão ser usadas para restringir as opções do seu adversário, predeterminando, assim, a maior parte dos resultados que podem ser alcançados durante o jogo (e.g., só vale o gol daquele jogador que estiver usando camisa amarela, sendo essa, “*por acaso*”, a cor do uniforme do time da casa).

Ilustrando o ponto: em inúmeras discussões acadêmicas no campo tributário, já se ouviu ou já se presenciou, como suposta réplica a argumento de que a objeção apresentada por aquele que não compartilha da atitude positivista ou lógico-construtivista hoje prevalecente, a alegação de que questões relacionadas, por exemplo, a finalidades extrafiscais, a desvios de arrecadação, à motivação na criação de tributo, a consequências econômicas vinculadas a determinada prática tributária, estariam todas fora do escopo de análise da *verdadeira ciência* do direito tributário. Outros ainda, valendo-se de maior sofisticação, chegam a reconhecer que tais questões, que refletem um momento de pré ou pós-positivação das regras tributárias, seriam, sem dúvida alguma, fundamentais ao estudo do direito tributário. No entanto, evadem-se do enfrentamento de tais problemas, alegando que tais pontos não foram, por sua escolha, objeto de sua análise, até porque ninguém é capaz de analisar, simultaneamente, toda a realidade¹⁸. Isso porque, de acordo com a proposta metodológica da atual doutrina majoritária do direito tributário, a *verdadeira ciência* deve-se concentrar apenas na descrição do direito posto e vigente, ou seja, com o que ocorre no exato momento do exercício do poder tributário, mais especificamente com o seu produto final (a regra tributária positivada)¹⁹, sendo irrelevante o ocorrido antes e o ocorrido depois do processo de positivação²⁰.

*question, each contending standpoint has internal to it its own scheme and mode of rational justification, one which of course shares some important features with its rivals, but at key points appeals to principles and to modes of grounding principles which are specific to its and inadmissible from the standpoints of some at least of its rivals. And to the degree that this is so, what constitutes an idealization of rational justification will also be specific and idiosyncratic to the standpoint of that particular tradition.” (MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 57).*

¹⁸ Nesse sentido, por exemplo, MOUSSALLEM: “*Todo saber científico pressupõe um corte metodológico para que se torne possível o estudo do objeto, caso contrário, estudar-se-ia tudo em um regresso ad infinitum, o que seria incompatível com a pretensão científica.*” (MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, pp. 33-34). Ou ainda BARRETO: “*O caráter multifacetário do direito como objeto cultural exige, como condição indispensável para sua apreensão, com rigor científico, a demarcação de seu objeto, problema fundamental inerente a toda ciência.*” (BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 13)

¹⁹ “*Quanto à dogmática, ou Ciência do Direito stricto sensu, que se ocupa em descrever o direito positivo tal como ele se apresenta, é necessário observa-lo na sua feição estática e no seu aspecto dinâmico, que se perfaz com o*

Veja-se que tal inteligente estratégia argumentativa culmina em eficiente forma de fechamento a qualquer tipo de crítica, uma vez que, supostamente, o teórico deve, por um lado, preocupar-se apenas com o que existe fisicamente hoje (direito posto e vigente) e, por outro lado, não pode ser responsabilizado por aquilo que não analisou ou sobre aquilo que não escreveu. Tal atitude, conforme se defenderá, representa uma falha em relação ao compromisso prático que o teórico do direito deve assumir. Assim, a rejeição ou a aceitação retórica da relevância de tais questões fundamentais não analisadas (não apenas o instante do exercício do poder tributário, mas também o seu momento anterior e o posterior) acaba produzindo inúmeras obras teóricas com “apêndices não escritos”, os quais deixam os destinatários dessas obras (*i.e.*, os seus potenciais interlocutores) à espera de esclarecimentos necessários e de respostas futuras que jamais chegarão.

Exatamente por isso, defender-se-á, nesta tese, que o objeto da ciência do direito tributário não pode ser definido de acordo com a extensão da realidade a que se propõe a analisar determinada classe de juristas, uma vez que o objetivo comum de se compreender e de se esclarecer uma área de conhecimento não pode ser visto como se fosse algo que dependesse, exclusivamente, do desejo ou da intenção subjetiva que essa classe de indivíduos possa ter manifestado. Em verdade, o objeto de uma ciência tributária deve ser definido de forma, perfeitamente, compatível com a dimensão da realidade humana que essa área do conhecimento visa a explicar e ordenar. Isso significa dizer que, em razão do objeto próprio do direito, *i.e.*, a especificação dos elementos fundantes e normativos da ação humana, deve-se aqui, não apenas criticar-se o modelo científico majoritário pelas suas insuficiências e inconsistências, mas também propor-se uma concepção de ciência que seja, suficientemente, explicativa e esclarecedora dos elementos essenciais do agir humano que predeterminam a formação do fenômeno jurídico. Ora, a ação humana, invariavelmente, possui *um antes* e *um depois*, na medida em que é sempre dependente das suas motivações internas e das suas razões eficientes,

processo de positivação, em que a norma editada hoje será fundamento de validade de outras regras, até o ponto terminal da cadeia de elaboração, que se consubstancia no último ato de aplicação, norma individual de máxima concretude. Para a Ciência do Direito, em seu sentido estrito, é imprescindível mais um corte metodológico, em que se despreze o direito passado, que deixou de ser válido, e o direito futuro, que ainda não sabemos qual será. Vale para a Ciência do Direito exclusivamente, a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo hic e nunc.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 45)

²⁰ “...nada importando fora, antes, depois, acima ou abaixo. Esse é o corte metodológico, esta a regra do jogo. Aceitemos como pressuposto.” (MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 45)

assim como deverá sempre ser mensurada pelos efeitos que provoca e avaliada pelas consequências (tanto as previsíveis, quanto as indesejadas) que produz. Por isso, será insatisfatório e reducionista qualquer modelo científico que se afaste da análise desses elementos formadores da ação humana, escolhendo priorizar apenas fatores normativos que partem de atos de escolha das autoridades públicas competentes. Portanto, uma das principais teses que se pretende desenvolver neste trabalho é a de demonstrar que o direito tributário é melhor estruturado e mais bem compreendido a partir de uma concepção mais abrangente de ciência, a qual, neste estudo, seguirá a tradição aristotélico-tomista que desenvolve o conceito de *ciência prática*²¹.

Conforme se sustentará, a noção de ciência prática pressupõe, não decisões unilaterais acerca dos limites do respectivo objeto de estudo, as quais seriam pautadas exclusivamente pelas escolhas daqueles que realizarão tal empreendimento científico, mas sim esforços especulativos mais abrangentes que, em parte, independem do desejo daqueles que executarão tal tarefa e que exigem certa abertura a diferentes extratos da realidade que se pretende analisar²². Isso, por sua vez, exigirá raciocínios de maior complexidade, não lineares e não excludentes de parcelas relevantes da realidade, os quais pressupõem um diálogo de idas e vindas entre os participantes desse discurso prático, bem como a emissão de juízos valorativos de pertinência e de relevância acerca do que é pressuposto para a efetiva compreensão e explicação da ação humana dentro do campo tributário. Esse modelo de ciência prática pressupõe:

(a) a fixação teórica de princípios estruturantes da parcela do agir humano que se pretende compreender e explicar, fornecendo, assim, critérios regulatórios gerais (e em certo sentido formais) da atividade de tributação;

(b) a identificação de propriedades essenciais que constituem a base racional do fenômeno tributário, as quais podem ser compreendidas como fundamentos materiais

²¹ Em perspectiva aristotélico-tomista, tanto o direito, quanto a moral são partes integrantes da filosofia prática. Para ARISTÓTELES, o direito é fenômeno que é tratado tanto pela Ética, quanto pela Política, já que faz parte da “*filosofia das atividades humanas*”. Já para AQUINO, o fenômeno jurídico é analisado na parte da sua *Summa Theologiae* que se dedica ao estudo da autodeterminação dos seres humanos, mais especificamente nas questões que se dedicam a analisar os variados sentidos da lei, como padrão que mede, regula e coordena a ação humana (*Summa Theologiae*, Questão 90-7 da Parte I-II. São Paulo, Loyola, 2004), bem como em questões que tratam de direitos, adjudicação e justiça (*Summa Theologiae*, Questões 57-71 da Parte II-II São Paulo, Loyola, 2004). Nas próximas citações deste estudo, será utilizado *ST, q., a.* para as referências a *Summa Theologiae*, suas questões e seus artigos.

²² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 19.

da tributação, ou seja, os bens básicos (*i.e.*, fins necessários) que se justificam e tornam inteligível essa prática; e

(c) a formulação de uma metodologia jurídica que viabilize a aplicação de critérios de justiça e que permita a ampla deliberação (por meio de técnicas argumentativas) acerca da forma adequada de concretização dos objetivos inerentes a práticas tributárias que pretendem se afirmar como razoável, método esse que não assume a pretensão inalcançável de certeza, mas que não abre mão de uma pretensão de objetividade e previsibilidade, na medida do que é passível de ser almejado no direito.

Diante desse ambicioso projeto, na primeira parte deste estudo, pretende-se apresentar, por meio de reconstrução histórica, a forma pela qual os mais relevantes modelos científicos – estudados pela filosofia da ciência – foram desenvolvidos pelos teóricos que melhor representam cada uma dessas tradições, bem como expor como vieram tais modelos a se estabelecer e foram, supostamente, superados por propostas mais contemporâneas. Com isso, busca-se demonstrar o impacto e as influências que esses modelos exerceram no desenvolvimento das diferentes versões de ciência do direito²³. Além disso, essa narrativa histórica que pretende descrever o percurso evolutivo (ou involutivo) das principais tendências da filosofia da ciência será relevante no percurso que seguirá este trabalho, na medida em que os pressupostos teóricos e metodológicos mais sólidos de cada tradição analisada prestar-se-ão à identificação dos elementos constitutivos de uma concepção superior de ciência (talvez mais completa), bem como para se definir quais exigências normativas toda e qualquer atividade científica deveria pretender concretizar (e.g., objetividade, coerência, clareza, transparência, possibilidade de justificação e consensualização). Para tanto, três perguntas básicas acerca de uma ciência deverão ser aqui respondidas, quais sejam: “*O que é uma ciência?*”, “*Porque é relevante fixarmos e compartilharmos uma ciência?*” e “*Como executamos e desenvolvemos uma ciência?*”. Na primeira pergunta, conforme mencionado acima, deve-se esclarecer quais seriam os principais modelos científicos que foram desenvolvidos na história do pensamento humano, para que sejam analisados e comparados os pressupostos teóricos afirmados por cada

²³ “*Nenhum sistema científico ... pode ser construído sem o sustentáculo da Filosofia. Se não se fundasse numa concepção filosófica que lhe é externa, a ciência estaria condenada à superficialidade...*” (BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3^a edição, 2007, p. 158)

tradição científica, fixando-se, assim, seus respectivos méritos e deméritos, para que a proposta de um modelo científico superior possa ser formulada. Já a segunda pergunta pretende justificar por que o conhecimento científico deve ser assumido como mais relevante e valioso do que qualquer outra atividade intelectual não-científica, o que, como se mencionou acima, permite justificar o status superior de uma proposição ou de um sistema proposicional caracterizado como científico, visando, assim, a fundamentar porque essas conclusões deveriam ser aceitas e compartilhadas dentro de uma comunidade formada não só por teóricos, mas também por profissionais que atuam na respectiva área de conhecimento, os quais deverão estar dispostos a utilizar o conteúdo desse paradigma científico como premissa dos raciocínios que irão desenvolver no seu dia-a-dia. Por fim, a terceira pergunta visa a definir as diferentes metodologias que podem ser utilizadas para se compreender cientificamente determinado objeto, o que é indispensável para, não apenas controlar arbitrariedades, mas também viabilizar uma aplicação mais objetiva, segura e transparente do conhecimento sendo explicado por meio dessas técnicas metodológicas. Nesse ponto, é importante ressaltar que se defenderá aqui que a metodologia a ser aplicada em cada área de conhecimento sempre dependerá do objeto que se pretende conhecer, de modo a se adaptar ao seu conteúdo e a sua extensão²⁴, sendo reducionista e ilusória a visão que pretende elaborar uma metodologia única para todos os campos de conhecimento.

Tendo-se reconstruído os elementos indispensáveis para uma ciência em geral, na segunda parte deste trabalho, pretende-se analisar e decompor criticamente os principais modelos científicos que vigoraram no direito tributário nacional, iniciando pela sua formulação pré-científica, passando pelo seu período de estruturação como disciplina autônoma, até a fase de sua maturação, representada pelo modelo teórico que aqui será denominado de formalismo-linguístico, o qual, sabidamente, se fixou como o paradigma científico que deveria ser aceito como insuperável por todos os operadores do direito tributário²⁵. Essa terceira fase na evolução do direito tributário pátrio assumirá importante relevância nesta tese, na medida em que a sua desconstrução crítica será etapa indispensável para que se viabilize, no terceiro capítulo deste estudo, a formulação de proposta alternativa, em que se defenderá a viabilidade e a superioridade

²⁴ Em sentido contrário, vide BORGES, José Souto. *Obrigações Tributárias – uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª edição, p. 15.

²⁵ Vide o fundamental artigo de GRECO, Marco Aurélio. *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista da PGFN, volume 01, 2001, pp. 9-18.

de uma ciência prática aplicável ao direito tributário. Por isso, nesse tópico, pretende-se analisar a atitude dos teóricos do direito tributário que sustentam a possibilidade de promover o chamado corte metodológico na predeterminação do que será digno de receber a alcunha de ciência tributária. Sustentar-se-á que tal postura culmina em uma espécie de *decisionismo* teórico, o qual provoca, não só insuficiências na análise e na explicação de todos os fatores que participam do fenômeno tributário, inúmeros defeitos na estruturação da respectiva proposta de ciência (tais como a adoção dos seguintes pressupostos teóricos: o ceticismo ontológico, o formalismo epistemológico, o não-cognitivismo moral e o normativismo²⁶). Tais insuficiências e defeitos – pretende-se demonstrar – impedem o estabelecimento de uma concepção de ciência que seja compatível com todas as dimensões relevantes de nossa atividade tributária.

Por fim, considerando que não se tem a intenção de apenas criticar por criticar a postura majoritária a partir das suas insuficiências e incoerências internas, pretende-se demonstrar, na terceira parte deste trabalho, a importância de se restabelecer o conceito de razão prática e, por consequência, de ciência prática no campo do direito tributário. Isso porque o aumento no escopo dos pressupostos necessários à correta compreensão do direito e do direito tributário, mesmo que traga maior complexidade ao esforço explicativo do jurista, permitirá uma melhor delimitação no objeto próprio de uma adequada ciência do direito tributário. E o modelo científico que será aqui utilizado é aquele inspirado na bem-fundada tradição aristotélico-tomista, a qual, conforme defender-se-á, fornece conceitos que são, simultaneamente, bastante básicos e fundamentais (e, por isso, escoram-se em critérios que poderiam ser aceitos por todos), mas também exigem a compreensão de pressupostos teóricos de relativa complexidade (o que provoca, muitas vezes, falhas de interpretação daqueles leitores mais apressados e afoitos em descartar essa tradição como mera antiguidade)²⁷. Este caminho já foi por nós trilhado em outros trabalhos de menor extensão²⁸ e, naquela ocasião, destacou-se que este esforço teórico – qual

²⁶ FERREIRA NETO. Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, pp. 104 e ss.

²⁷ É, amplamente, sabido que tradição filosófica que pautará este trabalho é, normalmente, reconduzida às teorias jurídicas qualificadas como jusnaturalistas. Importante destacar, de início, em nome da transparência e da honestidade intelectual que deve pautar qualquer trabalho acadêmico, a fonte inspiradora do modelo científico que será aqui proposto como superior aos seus rivais. Tal tradição é quase sempre caracterizada por meio de preconceitos infundados ou de críticas que não podem sequer ser reconduzidas ao texto daqueles que defendem tal visão. Tais críticas apressadas deverão, pois, ser aqui esclarecidas e superadas.

²⁸ FERREIRA NETO. Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*.

seja, o de aplicar ao campo tributário uma tradição filosófica com a qual tributaristas não possuem muita familiaridade – é desenvolvido, não pelo mera vontade de fornecer uma alternativa, para alguns, curiosa e inesperada, mas sim com base no espírito sincero de que a tradição aristotélico-tomista possui forte coerência interna, firme suporte na realidade e melhor capacidade explicativa que as tradições rivais a ela. Espera-se, mais uma vez, portanto, que a inspiração que anima este trabalho seja bem compreendida e seja acolhida com a abertura também sincera daquele que esteja disposto a refletir sobre novas bases para uma ciência do direito tributário, a qual não reduza a nossa realidade tributária apenas a sua parcela formal, normativa e positivada.

I – FILOSOFIA DA CIÊNCIA E SUA IMPORTÂNCIA NO PROGRESSO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO

Se o objetivo central deste estudo é o de reconstruir os caminhos percorridos pela ciência do direito tributário no Brasil, com o propósito, não de apenas analisar criticamente o modelo científico que se manteve como dominante nas últimas décadas, mas também o de propor um programa científico alternativo e, conforme se defenderá, mais completo e mais abrangente, não se poderia avançar nessa exposição sem que fosse previamente detalhado o que se deve compreender como ciência em geral, de modo a identificar quais são os seus elementos constitutivos, os seus objetivos e os seus critérios norteadores. É espantoso verificar como algumas obras tributárias acatam de modo acrítico o conceito de ciência que será naquele trabalho seguido, como se essa questão fosse matéria indisputada, baseada em conceitos unívocos e não necessitasse de uma importante discussão prévia para se explicitar os pressupostos científicos que o respectivo autor entende como corretos. Por meio de tal atitude, esse teórico acaba assumindo uma posição discursiva sem dúvida alguma vantajosa, pois acaba fechando-se na sua própria teoria e imunizando-se a toda e qualquer crítica que poderia ter que enfrentar no que se refere à solidez dos pressupostos que são o ponto de partida para a elaboração do seu trabalho científico.

No entanto, conforme se verá, todo e qualquer projeto científico somente pode ser adequadamente compreendido como fazendo parte de um empreendimento intelectual coletivo, o que, em parte, exigirá a formação de uma comunidade científica dentro da qual, não obstante a existência de irremediáveis divergências, sejam compartilhadas premissas teóricas mínimas, a partir das quais o diálogo entre os participantes dessa atividade intelectual torna-se possível, permitindo, assim, não só a consolidação de modelos científicos, mas também a sua parcial revisão (nos pontos que admitem aprimoramento), o que, ao fim e ao cabo, representa condição necessária para que se tenha, na história, progresso gradual da ciência. De outro lado, toda e qualquer noção preconcebida de ciência, em que relação à qual não haja espaço para uma prévia reflexão acerca dos pressupostos que devem ser adotados pelos teóricos que estão engajados nessa área de conhecimento, culmina em bloqueio arbitrário à crítica da respectiva proposta

científica, a qual não chega a interagir com outras propostas rivais em um ambiente comum de debate, mas, na verdade, em razão desse fechamento auto-imposto, impede haja, a longo prazo, efetivo progresso científico (nesses cenários, normalmente, vê-se a imposição de um modelo científico por parte daqueles que já se encontram em posição de proeminência dentro da respectiva comunidade científica, os quais acabam exigindo a aceitação automática dos pressupostos que foram eleitos por esse grupo, sob pena de exclusão desse ambiente coletivo daqueles que se mostrarem recalcitrantes).

Exatamente por essa razão, o primeiro passo a ser dado nesta tese será o de definir os pressupostos, os objetivos e as exigências normativas de uma ciência, partindo-se não de um modelo científico predeterminado, mas sim de uma análise comparativa acerca dos méritos e deficiências das mais destacadas e relevantes propostas teóricas acerca do que se pode entender por “*ciência*”. O significado desse termo, porém, não poderá ser derivado, exclusivamente, da história do pensamento científico. Mesmo que o esforço explicativo aqui pretendido inicie por uma reconstrução historiográfica que expõe as diferentes concepções de ciência desenvolvidas pelos mais destacados pensadores (vide item 1.1), a formulação de um conceito hígido e estável de ciência, tal como se pretende aqui utilizar, não pode ser extraído diretamente da história. Isso porque de fatos históricos contingentes não se poderia extrair critérios necessários e constantes acerca daquilo que deve constituir uma ciência. Além disso, mostra-se, para nós, implausível a ideia de que haveria um eterno progresso na história, o que permitiria concluir que o esforço para a identificação do melhor modelo científico exigiria apenas a verificação daquele historicamente mais atual, na medida em que o mais recente, dentro de uma narrativa científica de evolução linear e constante, seria sempre superior àquele que o antecedeu, como se fosse não possível haver regresso no conhecimento científico.

Na verdade, sustentar-se-á aqui que a estruturação de uma ciência depende, em parte, de comparações que se pode promover com base na descrição de tradições científicas rivais (de modo a identificar os sucessos e insucessos de cada uma) e, em parte, pressupõe uma análise crítico-especulativa acerca dos critérios normativos que deveriam ordenar todo e qualquer programa de conhecimento que se pretenda qualificar como científico. Isso leva a uma definição geral de ciência que não será nem exclusivamente derivada de supostas mudanças contingentes na história nem estará escorada apenas em projeções teóricas puramente ideais, mas exigirá que se elabore um proposta meta-teórica que seja capaz de controlar esses dois influxos que devem

participar da conceituação de ciência. Relativamente a esse processo definicional, cabe destacar que há uma disciplina filosófica que se dedica precisamente ao estudo da meta-teoria que visa a explicitar quais seriam pressupostos epistemológicos, metodológicos e normativos indispensáveis para que se tenha uma *ciência qua ciência*. Isso significa dizer que tal disciplina dedica-se à discussão e à identificação dos elementos necessários que devem estruturar todo e qualquer modelo científico, independentemente do objeto de conhecimento específico que esse pretende assumir. Trata-se, pois, de um meta-discurso que se sobrepõe aos discursos científicos em particular, visando a identificar critérios de constituição e de delimitação do campo de conhecimento qualificado, genericamente, como ciência.

O ramo do conhecimento filosófico que se dedica, precipuamente, a essa tarefa é a *Filosofia da Ciência*. Relativamente a esse ramo da filosofia, certamente não há consenso na literatura autorizada acerca de qual seria o seu objeto próprio de especulação, havendo inúmeras divergências sobre o efetivo propósito dessa disciplina. Por isso, seguindo LOSEE²⁹, a filosofia da ciência, dependendo do autor que a esteja desenvolvendo, pode ser compreendida como a disciplina meta-teórica que assume o propósito de:

(i) apresentar as diferentes visões de mundo que sejam consistentes com as mais importantes teorias sobre ciência, desenvolvidas pelos pensadores mais representativos de cada tradição científica (a disciplina aproximar-se-ia, nessa visão, de uma história ou sociologia da ciência);

(ii) expor as motivações e predisposições subjetivas dos cientistas quando do desenvolvimento dos modelos científicos, de modo a identificar quais foram as suas inclinações durante a execução desse empreendimento teórico, bem como os impactos que essas influências externas exerceram nessa atividade intelectual (a disciplina aproximar-se-ia aqui de uma espécie de psicologia da ciência);

(iii) analisar e esclarecer os principais conceitos – e seus respectivos significados – utilizados por cientistas e que poderiam ser considerados indispensáveis para a realização da atividade científica (a disciplina aproximar-se-ia, nessa perspectiva, de uma gramática da ciência); e

²⁹ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, pp. 1/2. (Versão em alemão - *Wissenschaftstheorie – eine historische Einführung*. Alemanha: Beck'sche, 1977, pp. 12/13).

(iv) identificar, propor e discutir critérios normativos de segunda ordem (*i.e.*, reguladores da compreensão e produção de proposições teóricas de primeira ordem) que se prestariam, não apenas para a avaliação de modelos científicos passados (função de controle), mas também para nortear (função diretiva) a prática de novos parâmetros científicos (a disciplina aproximar-se-ia aqui de uma ciência da ciência).

Com certeza, qualquer uma dessas quatro perspectivas assume relevância na compreensão do que é “*fazer ciência*”. Isso porque todas essas diferentes dimensões da filosofia da ciência poderiam ser analisadas a partir dos seus méritos e de seus defeitos, da sua profundidade explicativa ou da sua insuficiência, na medida em que nenhuma dessas considerações poderia, isoladamente, captar toda a complexidade do que está por trás do empreendimento científico em si considerado. Com efeito, mesmo que neste trabalho venham a ser consideradas todas essas quatro perspectivas, aqui será dedicada prioridade àquela dimensão definida no item (iv) acima, segundo a qual a filosofia da ciência, enquanto disciplina meta-teórica, deve ter o objetivo de identificar e definir os critérios normativos e fundacionais de segunda ordem, os quais poderão regular a avaliação, o direcionamento e o controle de atividades científicas das mais variadas, as quais buscam desenvolver teorias explicativas de primeira ordem, teorias essas que, por sua vez, pretendem garantir maior e melhor inteligibilidade de algum aspecto da realidade. Assim, trilhando a proposta de definição da filosofia da ciência desenvolvida por LOSEE³⁰, a ciência deve ser analisada a partir de três níveis de cognição:

TABELA I

Nível	Disciplina teórica	Objetivo
2	Filosofia da ciência	Análise crítica dos pressupostos lógicos, epistemológicos e metodológicos que são indispensáveis para qualquer atividade científica
1	Ciência	Explicação causal dos objetos da realidade, visando algum grau de abstração, objetividade e maior inteligibilidade
0	Observação empírica	Descrição de Fatos apresentados fenomenicamente, buscando precisão informativa

³⁰ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 2. (Versão em alemão - *Wissenschaftstheorie – eine historische Einführung*. Alemanha: Beck'sche, 1977, p. 13)

Em outra perspectiva, seguindo as lições de POSER³¹ e CARRIER³², também se mostra bastante esclarecedora a distinção analítica em que se separam as disciplinas que se dedicam a estudar o campo da ciência, em si considerada, dividindo o seu enfoque de análise entre disciplinas com prevalência normativa e disciplinas com prevalência comportamental. Assim, de um lado, ter-se-iam, no campo de estudo da ciência, disciplinas que analisam a sua dimensão puramente teóricas e, de outro, disciplinas que pretendem compreender a dimensão da atividade concreta do cientista, descrevendo as atitudes, influências, bem como os padrões históricos e sociais que afetam o desenvolvimento da ciência. Nessa perspectiva, haveria uma metateoria da ciência e uma teoria empírica da ciência, dividida nos seguintes termos:

A - Metateoria da ciência:

(i) Filosofia da ciência (*Wissenschaftsphilosophie*) ou metafísica da ciência (*Wissenschaftsmetaphysik*): representa a disciplina com a maior pretensão de universalidade e abstração no que se refere à compreensão dos fundamentos e objetivos da ciência. Pretende-se, pois, aqui, uma crítica normativa da ciência como um todo, explicitando os elementos constitutivos de qualquer prática científica (como por exemplo, a teoria da verdade a ser adotada, a definição do conceito de princípios primeiros e de leis universais de uma ciência etc...);

(ii) Teoria da ciência (*Wissenschaftstheorie*³³): visa a explicitar os critérios formais e os conceitos básicos que devem ser observados e seguidos para o desenvolvimento de um empreendimento científico. Aqui se definem quais são os diferentes métodos que devem ser adotados e quais são os conceitos indispensáveis para uma teoria do conhecimento científico;

³¹ POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001. POSER mostra-se um tanto reticente no que se refere à diferenciação entre filosofia da ciência e teoria da ciência, não apresentando com clareza o critério que permitiria separar uma da outra. Mesmo que as duas disciplinas sejam complementares e bastante próximas, assume-se neste trabalho o risco de apresentar critérios diferenciadores para esses dois ramos metateóricos.

³² CARRIER, Martin. *Wissenschaftstheorie zur Einführung*. Alemanha: Junius, 2006, p. 10.

³³ “*Als eine Metatheorie aller Wissenschaften untersucht Wissenschaftstheorie auch nicht die Methoden bestimmter Einzelwissenschaften, sondern fragt ganz allgemein, was die Bedingungen der Möglichkeit wissenschaftlicher Erkenntnis sind. Wissenschaftstheorie ist damit ein Teil der Erkenntnistheorie...*” (POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 16)

(iii) Ética da ciência (*Wissenschaftsethik*³⁴): pretende definir os limites morais que uma pesquisa científica e um método experimental deverão observar, fixando assim os critérios normativos que permitem legitimar a busca pelo conhecimento científico³⁵. Essa disciplina pauta-se não na veracidade ou falsidade da teoria sendo proposta, mas sim na retidão dos meios sendo adotados pelo cientista na busca pela comprovação de determinada hipótese ou teoria. Isso significa reconhecer que nem todo método eficaz ou útil poderá ser aplicado em nome da verdade científica;

(iv) Política da ciência (*Wissenschaftspolitologie*³⁶): busca-se aqui definir quais são as instituições indispensáveis ao adequado desenvolvimento da ciência, principalmente considerando que o empreendimento científico, mesmo que possa ser individualmente executado por uma única pessoa, somente poderá efetivamente progredir enquanto inserido em ambiente coletivo e dialogado. Pretende, pois, esta disciplina definir quais são as normas sociais que devem ser estabelecidas para que uma comunidade científica possa planejar e executar com sucesso suas tarefas teóricas e experimentais;

B - Teoria empírica ou comportamental da ciência:

(v) História da ciência (*Wissenschaftsgeschichte*³⁷): busca analisar a evolução dos modelos científicos que foram usados por diferentes cientistas com o passar dos tempos, sem ter preocupação sobre a veracidade ou falsidade do conteúdo ou do método científico utilizado em determinado quadrante temporal. Tem o propósito, portanto, de apenas expor cronologicamente os diferentes percursos que a prática científica seguiu durante o transcurso dos séculos. Tem o mérito de permitir a análise e a comparação dos erros e acertos cometidos pelos cientistas de diferentes períodos históricos;

³⁴ “In ihr wird nach der moralischen Rechtfertigung wissenschaftlichen Handelns vom Experiment über die Theorienbildung bis hin zur Anwendung der Theorien gefragt.” (POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 16)

³⁵ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, pp. 134 e ss.

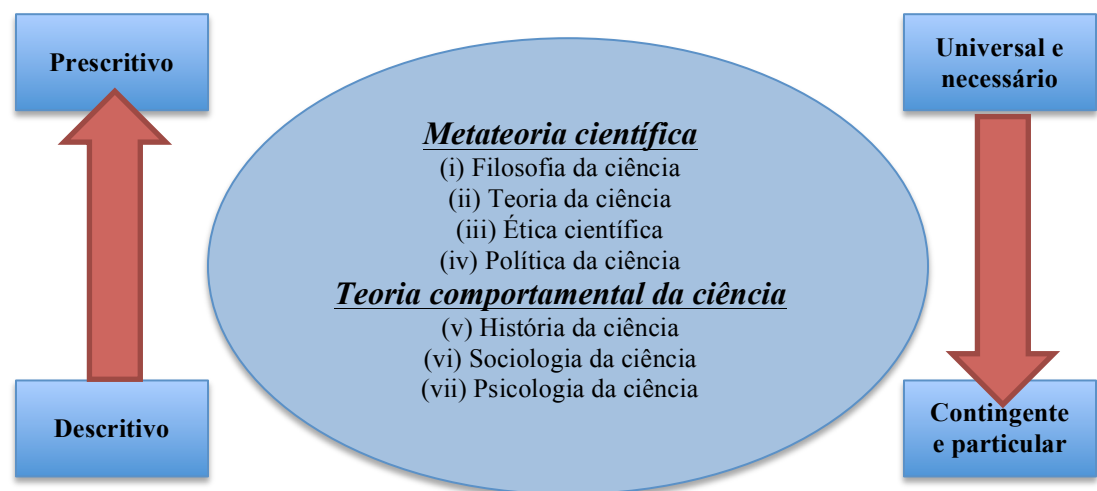
³⁶ “Entsprechend heißt dieses Gebiet Wissenschaftspolitologie. In ihr wird Wissenschaft als Institution gesehen.” (POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 15)

³⁷ “Wenn nach dem historischen Gang einer Wissenschaft gefragt wird, so soll mit dem Methoden des Historikers zur Darstellung gebracht werden, wie eine Wissenschaft sich entwickelt hat: In der Wissenschaftsgeschichte wird die Veränderung wissenschaftlicher Theorien untersucht. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Theorien aus heutiger Sicht wahr oder falsch, brauchbar oder unsinnig sind” (POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 14)

(vi) Sociologia da ciência (*Wissenschaftssociologie*³⁸): toma a ciência como fenômeno social (*Wissenschaft als soziales Phänomen*), de modo a analisar as diferentes influências sociais que uma prática científica pode sofrer, de modo a permitir o avanço ou o retrocesso na ciência. A sociologia da ciência, portanto, busca delimitar quais são os elementos externos que podem impor condições empíricas ao acesso e ao desenvolvimento do próprio conhecimento científico; e

(vii) Psicologia da ciência (*Wissenschaftspsychologie*³⁹): esta disciplina preocupa-se com as motivações e percepções que os cientistas, de modo subjetivo e individualmente considerados, manifestam.

Esta proposta de especificação analítica das diferentes disciplinas que assumem a ciência como seu objeto de estudo pode ser melhor representada por meio da seguinte ilustração:



Como se vê, as disciplinas que integram o campo da metateoria da ciência assumem um traço, predominante e progressivamente, prescritivo, enquanto que as disciplinas que formam a dimensão empírico-comportamental da ciência possuem feições que são, prioritariamente,

³⁸ “Die Wissenschaftssoziologie fragt nach den sozialen Gegebenheiten, unter denen etwas von der Gesellschaft für ein Wissen gehalten wird, unabhängig davon, ob das vorgebliche Wissen ein tatsächliches ist.” (POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 14)

³⁹ “Richtet sich die Fragestellung nicht auf die Forschergruppe, sondern auf denzelforscher, wird etwa analysiert, aus welchen Motiven heraus ein bestimmter Wissenschaftler eine Hypothese formuliert und andere nicht diskutiert hat, haben wir es mit einer der Psychologie zugehörigen Problemstellung zu tun.” (POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 14)

descritivas⁴⁰. Isso significa dizer que, ao que interessa ao presente estudo, a filosofia da ciência, de acordo com esta proposta, assume o grau máximo de prescritividade, no que se refere ao estabelecimento de pré-condições normativas que são necessárias para qualquer prática científica, e a maior pretensão de universalidade, no que diz respeito às conclusões que almeja alcançar.

Diante dessa especificação acerca da tarefa prioritária a ser desenvolvida pela filosofia da ciência, pode-se sintetizar as principais perguntas que deverão ser respondidas por meio dessa disciplina⁴¹ como sendo:

(a) *O que diferencia um questionamento científico de outro tipo de questionamento?*

(b) *Quais os procedimentos que devem ser utilizados pelo cientista em suas investigações?*

(c) *Quais as condições devem ser alcançadas e atendidas para que uma explicação científica possa ser considerada correta?*

(d) *Qual o status cognitivo de leis e princípios científicos?*

Por sua vez, tais perguntas que a filosofia da ciência propõe-se a responder indicam quatro núcleos mais específicos de discussões teóricas básicas, as quais serão fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e que podem ser sintetizadas nos seguintes termos:

(a) discussões sobre o *critério de demarcação* da ciência (*i.e.*, o que separa a ciência da pseudociência?);

(b) discussões acerca de uma *metodologia* – universal ou contextual – para o desenvolvimento da ciência (*i.e.*, quais metodologias devem ser seguidas para elaboração de uma teoria científica válida?);

⁴⁰ POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 15.

⁴¹ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 2. (Versão em alemão - *Wissenschaftstheorie – eine historische Einführung*. Alemanha: Beck'sche, 1977, p. 13).

(c) discussões sobre as diferentes *teorias da verdade* que podem ser pressupostas por um modelo científico (*i.e.*, há critérios veritativos para a demonstração e justificação de uma teoria científica?); e

(d) a discussão sobre *epistemologia científica* (*i.e.*, qual a natureza epistemológica das proposições científicas mais básicas?).

Tais questionamento, portanto, representam os núcleos fundamentais para se compreender o que constitui uma ciência enquanto ciência, razão pela qual o esforço de se responder, com máxima objetividade possível, tais perguntas é o que justifica a tarefa da filosofia da ciência. Como o principal objetivo deste estudo é o de avaliar os modelos científicos que foram e são utilizados no direito tributário brasileiro, visando a propor um conceito de ciência prática para o campo da tributação, não se poderia deixar de, preliminarmente, enfrentar essas questões já no primeiro capítulo desta tese.

No entanto, poder-se-ia questionar, neste momento, qual seria a relevância concreta de se especular sobre a noção de ciência no seu grau máximo de abstração, principalmente considerando-se que, para muitos, “*ciência é uma coisa e direito é outra*”. Assim, alguns leitores poderiam objetar, sumariamente, a presente proposta, dizendo que o direito tributário – assim como o direito em geral – representa campo do conhecimento que possui determinadas particularidade que impede seja para este formulado uma ciência, no estilo do que se vê na física, biologia ou matemática. Para tais pessoas sequer se poderia falar em uma ciência jurídica, na medida em que, em última instância, a realidade jurídica é sempre variável, contingente, oscilante de contexto para contexto, de modo que o seu conteúdo dependeria integralmente do ato de vontade daqueles que criam as leis, inexistindo, pois, formulações universais e necessárias que poderiam controlar a produção e a aplicação do direito⁴². Portanto, para esses, uma ciência do direito seria um oxímoro.

Ocorre que, tal postura, que nega a possibilidade de uma ciência do direito, conforme se verá, comete alguns erros lógicos e argumentativos. Isso porque, conforme se defenderá no item 1.4, tal postura parte do pressuposto de que a noção de ciência representaria um conceito unívoco, ou seja, denotaria uma atividade que seria sempre idêntica em todas as suas instâncias e

⁴² “*Los negadores de la posibilidad de un verdadero saber científico acerca del Derecho, fundamentan su postura en la movilidad incesante del Derecho y en la divergencia de los distintos sistemas jurídicos en razón del lugar y del tempo.*” (LIMODIO, Gabriel; BARBIERI, Javier. *Introducción al Saber Jurídico*. Argentina: EDUCA, 2010, p. 29)

que não manifestaria diferenças particulares (de métodos e de objetivos) em nenhuma área do conhecimento humano. No entanto, o conceito de ciência deve ser compreendido, não de modo unívoco, mas de modo análogo⁴³, o que significa dizer que a ciência possui diferentes modos de manifestação e variados graus de concretização, cada um com determinada pretensão de objetividade e certeza, dependendo do tipo de objeto de conhecimento que se pretenda analisar, mesmo que todas essas diferentes instâncias participem de uma ideia comum de ciência⁴⁴.

Portanto, neste estudo, pretende-se defender que há certamente um ponto de contato entre a ciência compreendida em geral e as possíveis definições que se pode atribuir a uma ciência aplicável ao campo jurídico e, por consequência, ao direito tributário. Aliás, conforme se verá, muitos dos debates que intrigam o filósofo da ciência são bastante semelhantes – guardadas as devidas proporções – com as discussões que são travadas pela filosofia do direito. Com efeito, é possível identificar um paralelismo entre os objetivos da filosofia da ciência – enquanto disciplinadora de critérios de segunda ordem de uma prática científica em geral – e aqueles perseguidos pela chamada Metaética, a qual, de modo semelhante, pretende analisar criticamente, em um plano de segunda ordem, as diferentes propostas éticas, as quais, por sua vez, buscam explicar e justificar as ações humanas como corretas ou incorretas também no campo do direito⁴⁵. Assim, percebe-se, aqui, uma clara simetria entre a filosofia da ciência, de um lado, em relação ao campo do conhecimento puramente teórico, e, de outro lado, a Metaética e a filosofia do direito, em relação ao campo de conhecimento prático que pretende identificar, compreender e esclarecer os critérios lógicos, metodológicos e normativos que regulam e tornam inteligível a ação humana, inclusive na área pertinente ao fenômeno jurídico. Ora, não é por mera coincidência que também no campo da ciência prática – como se pretende esclarecer na terceira parte deste trabalho –, o seu desenvolvimento metateórico exigirá o enfrentamento de quatro questões semelhantes àquelas que antes foram atribuídas à filosofia do direito, mas aqui adaptadas ao escopo do agir humano, quais sejam:

⁴³ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 43; Vide, ainda, FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, p. 09.

⁴⁴ Vide LAMAS, Felix Adolfo. *Los Principios y el Derecho Natural – en la Metodología de las Ciencias prácticas*. Buenos Aires: EDUCA, 2002.

⁴⁵ Sobre a importância da Metaética na fundamentação de diferentes propostas teóricas de explicação do fenômeno jurídico, vide FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Metaética e a fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015.

(a) Haveria um critério de demarcação que pudesse delimitar o campo da moral e do direito?;

(b) Qual seria a adequada metodologia aplicável à ética e ao direito?;

(c) É possível adotar-se uma teoria da verdade em relação a ações humanas, conceitualmente variáveis, contingentes e dependentes da vontade de um indivíduo livre?; e

(d) Qual o status epistêmico dos juízos valorativos, prescritivos e diretivos indispensáveis à moral e ao direito?

Com efeito, antes de se analisar o modo adequado de responder as questões próprias de uma ciência prática, impõe-se formular uma proposta para a especificação dos critérios constitutivos e regulatórios de uma ciência em geral, partindo-se da reconstrução histórica das principais propostas teóricas desenvolvidas pela filosofia da ciência.

1.1. PANORAMA HISTÓRICO-EVOLUTIVO DA FILOSOFIA DA CIÊNCIA

Há, sem dúvida, relevante risco na tentativa de se reproduzir em poucas linhas a complexidade dos projetos teóricos desenvolvidos por aqueles que são considerados os grandes representantes da filosofia da ciência. Além disso, considerando que essa disciplina filosófica toca em questões atemporais, universais e já enfrentadas pelas mais diferentes perspectivas e pelos mais variados pensadores, deve-se reconhecer que algumas escolhas difíceis terão de ser aqui realizadas com o intuito de se eleger aqueles que poderão melhor representar os diferentes modelos científicos que serão pertinentes aos objetivos deste estudo. Diante da dificuldade inerente à exposição de temas tão amplos e profundos, é de ser esperada eventual crítica por meio da qual se acuse que, aqui, foram cometidas simplificações explicativas e promovidas escolhas arbitrárias. No entanto, não obstante a existência de tais riscos, impõe-se destacar que os autores que serão aqui expostos foram selecionados com duas pretensões em mente, quais sejam:

(i) a de apresentar uma evolução do pensamento científico que leve em consideração os três grandes períodos históricos da filosofia, os quais, normalmente,

são caracterizados pela tradição clássica, pela tradição moderna e pela tradição pós-moderna (ou contemporânea); e

(ii) a de fazer menção àqueles modelos científicos – e os seus respectivos autores – que inspiraram à formulação de uma proposta de ciência aplicável ao direito, o que, por consequência, pode ser pertinente ao direito tributário.

A escolha por seguir tal conhecida divisão da história do pensamento filosófico será aqui relevante, na medida em que cada tradição, no que tange à concepção de ciência que adota, dá prioridade a um dos elementos constitutivos do conhecimento científico (*i.e.*, sujeito, objeto e o respectivo vínculo com realidade). Tal afirmação merece ser melhor esclarecida.

A ciência na tradição clássica parte do pressuposto metafísico de que há uma certa ordenação no mundo (*cosmos*⁴⁶) e de que o conhecimento da realidade exige que se vislumbre uma prioridade do objeto (do ser) em relação ao sujeito que pretende conhecê-la, na medida em que tal objeto possui determinada propriedades essenciais que podem ser acessadas objetivamente por meio do exercício da razão. Isso significa dizer que o indivíduo não exerce absoluto controle em relação à estrutura e ao conteúdo daquilo que pretende conhecer cientificamente, razão pela qual a realidade mantém relativa independência em relação à vontade do cientista (a isso se atribui, em regra, a alcunha de *ciência realista*). Diante disso, a atividade científica deve proporcionar raciocínios (demonstrativos e não-demonstrativos) que permitam ou facilitem um acesso objetivo à essa realidade, o que se executa por meio de diferentes metodologias, que dependerão, não exclusivamente do sujeito, mas da natureza do ser que se pretende conhecer. Nesse contexto, portanto, mostra-se impensável uma única metodologia que seria aplicável a todas as ciência. Além disso, o objetivo último da ciência é o de revelar alguma dimensão verdadeira do mundo, o que se dá quando a coisa (objeto) a ser conhecida parte de demonstração que ilustre uma relação de adequação ou de conformidade com a realidade a ser conhecida. A concepção clássica de ciência – que posteriormente será adotada na formulação do

⁴⁶ “A evidência deste processo e a sua imanência na esfera humana levam-no a pensar que as coisas da natureza, com todas as suas forças e oposições, também se encontram submetidas a uma ordem de justiça imanente e que sua ascensão e sua decadência se realizam de acordo com essa ordem. Nesta forma – se encararmos do ponto de vista moderno – parece esboçar-se a idéia prodigiosa de uma legalidade universal da natureza. Mas não se trata de uma simples uniformidade do fluxo causal, no sentido abstrato da nossa ciência atual. (...) O mundo revela-se como um cosmos, isto é, como uma comunidade jurídica das coisas.” (JAEGER, Werner. *Paideia*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, pp. 201/3 – grifou-se).

conceito de ciência prática a ser aplicada ao campo do direito tributário – irá ser aqui representada por meio das ideias de ARISTÓTELES⁴⁷ e Tomás de AQUINO⁴⁸.

Já na tradição moderna, adota-se um pressuposto epistemológico que parte de uma descrença em relação ao mundo, segundo o qual a realidade é, em si, confusa, obscura e, considerada em seu estado natural, é formada por um por um emaranhado caótico que somente pode ser conhecido objetivamente uma vez decomposto em suas propriedades básicas por meio de um processo intelectual a ser executado por um agente racional. Tem-se, pois, na modernidade, a primeira grande cisão cética no campo ciência⁴⁹, na medida em que se parte da dúvida acerca do mundo para que se possa, em seguida, viabilizar a construção metodológica do conhecimento objetivo a partir de processos mentais do sujeito. Assim, na perspectiva moderna, inexistente uma pré-ordenação do mundo que possa, em algum sentido relevante, ser considerada independente do sujeito cognoscente. Por essa razão, de acordo com essa perspectiva, há prioridade do pensamento idealizado em relação à realidade (em uma virada copernicana⁵⁰), a qual somente se compreende por meio da submissão do objeto a um determinado método único que se desenvolve na mente do cientista e que pode ser executado com precisão e certeza por qualquer indivíduo racional. O objetivo central da ciência moderna não é o de atingir, necessariamente, alguma dimensão da realidade, mas o de executar com precisão e coerência um projeto metodológico que possa garantir – mesmo que artificialmente – segurança nas conclusões a serem alcançadas por qualquer que esteja disposto a seguir com rigor o mesmo método. A

⁴⁷ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995; BERTI, Enrico. *As razões de Aristóteles*. São Paulo: Editora Loyola, 2ª edição, 2002; ROSS, David. *Aristotle*. Reino Unido: Routledge, 1995; REALI, Giovanni, *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997; PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000.

⁴⁸ AQUINO, Tomás de. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox Books, 1993; FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004.

⁴⁹ Normalmente, vislumbra-se a ocorrência na Modernidade de uma primeira ruptura cética, não porque tenha sido nesse período a veiculação da primeira proposta científica de matriz cética (obviamente a tradição do ceticismo remonta à Antiguidade), mas porque foi a partir da dúvida metódica elaborada por Descartes que se passou a ter, pela primeira vez, uma proposta teórica que chegou a assumir status majoritário perante os teóricos, formando assim um paradigma científico amplamente compartilhado. De outro lado, as propostas céticas dos períodos anteriores sempre foram assumidas como propostas minoritárias ou até sofisticadas, as quais eram enfrentadas apenas como uma instância de contra-argumentação. Hoje, de outro lado, a filosofia da ciência divide-se em posturas cognitivistas e posturas não-cognitivistas, sendo essa última a matriz que agrega as mais variadas tendências céticas na ciência.

⁵⁰ “*Bisher nahm man an, alle unsere Erkenntnis müsse sich nach den Gegenständen richten; aber alle Versuche, über sie a priori etwas durch Begriffe auszumachen, wodurch unsere Erkenntnis erweitert würde, gingen unter dieser Voraussetzung zu nichte. (...) Es ist hiermit eben so, als mit den ersten Gedanken des Kopernikus bewandt...*” (KANT, Immanuel. *Kritik der reinen Vernunft*. Alemanha: Suhrkamp, 1974, p. 25)

concepção moderna, portanto, propõe uma *ciência idealista*, tendo essa tradição sido ilustrada com maior clareza por DESCARTES⁵¹ e por KANT⁵².

Por fim, a tradição pós-moderna representa uma fase evolutiva do pensamento científico marcada pela alta fragmentação de posturas no que se refere à possibilidade de conhecimento objetivo, tendo sido desenvolvidas, nesse período, de modo simultâneo e paralelo, as mais diferentes propostas explicativas no campo da filosofia da ciência. Aqui, portanto, estão, de um lado, autores que, radicalizando a tendência cética inaugurada na Modernidade, partem de uma absoluta descrença acerca de uma realidade que possa transcender parâmetros físico-temporais, propondo, com isso, um modelo científico que rejeita qualquer proposição metafísica e se escora apenas na dimensão empírica e sensorial do mundo. Isso, por sua vez, permitiria a formulação de um método uniforme aplicável a todas as áreas do conhecimento humano. Essa proposta anti-metafísica entende, pois, que somente um método físico-naturalístico – como se vê na biologia ou na química – seria capaz garantir a necessária certificação de resultados que deve ambicionar qualquer ciência, na medida em que a análise da estrutura lógica ou linguística dos fenômenos empíricos seria o único meio de se assegurar e fornecer evidências acessíveis a todos acerca do objeto a ser conhecido. Tem-se aqui, portanto, uma visão de *ciência empirista*. Por outro lado, a Pós-modernidade produz uma linha de pensamento em que ciência é esclarecida, não prioritariamente por aquilo que deve ser objeto de conhecimento (e os percursos necessários que esse seja acessado), mas pelos processos coletivos que influenciam e que devem pautar a atividade teórica dos cientistas. Nesse cenário, há uma prioridade do papel exercido pelas comunidades científicas e da atitude dos seus membros em relação ao próprio objeto de conhecimento científico, o qual somente adquire sentido relevante uma vez sejam compreendidos os fatores históricos, psicológicos ou interativos que influenciam a forma de agir dos cientistas. Assim, os referidos processos coletivos são analisados ou por meio dos movimentos históricos que culminam na modificação dos parâmetros científicos que são casuisticamente seguidos pelos cientistas ou pela prioridade que se deve atribuir à possibilidade de refutação de teses e de demonstração de equívocos que, invariavelmente, são cometidos pelo cientista quando da execução da sua atividade rotineira. Nesse esquadro, portanto, o propósito da ciência não é, propriamente, o de definir critérios que direcionem e viabilizem o conhecimento

⁵¹ DESCARTES, René. *Discours de la Méthode*, Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005.

⁵² KANT, Immanuel. *Kritik der reinen Vernunft*. Alemanha: Suhrkamp, 1974; KANT, Immanuel. *Metaphysischen Anfangsgrunde der Naturwissenschaft*. Alemanha: Suhrkamp, 2003.

objetivo de algo, mas apenas o de antecipar e prever as etapas de maturação e de decadência de modelos científicos coletivamente compartilhados, bem como o de garantir que teses científicas estejam sempre abertas à possibilidade de refutação e de falsificação, mesmo que isso inverta a ênfase que a ciência deveria ambicionar (*i.e.*, a busca pela consagração do acerto e não o esforço em não se cometer o erro). A ilustração dessa plêiade de propostas contemporâneas irá, neste trabalho, se pautar na visão desenvolvida pelo Positivismo Lógico (AYER e CARNAP⁵³), por POPPER⁵⁴, por KUHN⁵⁵ e por LAKATOS⁵⁶.

Com efeito, partindo-se de tais esclarecimentos preliminares e levando-se em consideração que toda descrição pressupõe uma seleção avaliativa do que está sendo descrito, destaca-se novamente que as escolhas aqui realizadas não foram aleatórias, mas se justificam precisamente em razão dos propósitos específicos deste trabalho.

1.1.1. Ciência na perspectiva clássica

ARISTÓTELES: O PRIMEIRO FILÓSOFO DA CIÊNCIA

Há relativo consenso de que ARISTÓTELES (384-322AC) foi o primeiro filósofo da ciência⁵⁷, não por ter ele sido o primeiro a apresentar especulações científicas sobre a natureza nem por ter sido o primeiro a almejar critérios para o acesso objetivo da realidade, mas precisamente por ter sido o primeiro a discorrer sobre os pressupostos de uma ciência e sobre a metodologia que deveria ser adotada em qualquer empreendimento científico⁵⁸. Há algo de

⁵³ AYER, A.J. *Logical Positivism*. Estados Unidos da América: The Free Press, 1959.

⁵⁴ POPPER, Karl. *The logic of Scientific Discovery*. New York: Basic Books, 1959; POPPER, Karl. *Conjectures and Refutations*. New York: Basic Books, 1963; POPPER, Karl. *Normal Science and its Dangers*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999.

⁵⁵ KUHN, Thomas S. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University Of Chicago Press, 2ª edição, 1970; KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, pp. 1/23.

⁵⁶ LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999; LAKATOS, Imre; Science and Pseudoscience. Rede Mundial de Computadores: <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015.

⁵⁷ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 6; LAMBERT, Karel; BRITTAN, Gordon; SHULTE, Joachim (trad.). *Eine Einführung in die Wissenschaftsphilosophie*. Alemanha: Walter de Gruyter, 1991, p. 3; LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 4; LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, p. 11.

⁵⁸ Seus estudos sobre filosofia da ciência estão presentes no seu *Analíticos Anteriores e Posteriores*, bem como dispersos em outras obras como em *Categorias, Física, Metafísica*.

curioso em relação à proposta de ciência desenvolvida por ARISTÓTELES, uma vez que ela é, simultaneamente, a mais citada e referida pelos autores que buscam analisar criticamente a tarefa de uma ciência, tendo em vista toda a sua profundidade e complexidade, mas também é aquela menos lida, pior compreendida e mais precipitadamente descartada.

Por isso, causa certo espanto a facilidade com que a formulação teórica do Estagirita é rechaçada em poucas linhas por alguns autores, inclusive no campo do direito tributário⁵⁹, sem que tenha havido qualquer exposição ou sequer menção expressa à obra aristotélica (ou de algum dos seus comentadores mais autorizados⁶⁰) que tenha sido consultada, de modo que as suas ideias são, sumariamente, rechaçadas sob as mais variadas acusações infundadas: de que ele seria apenas um intuicionista e essencialista, pois existiriam essências prontas e acabadas no mundo apenas aguardando descoberta; ou de que ele seria um puro dedutivista, pois derivaria toda a atividade científica de premissas evidentes, não passíveis de demonstração prévia; ou, ainda, de que a sua ciência seria determinista e causalista, ao pressupor a existência de uma ordem natural no mundo que seria, supostamente, o fundamento imediato de toda demonstração científica. Todos esses rótulos, porém, estão a léguas de distância do que efetivamente pode-se extrair do pensamento aristotélico. Tais acusações, além de simplificadoras e distantes do efetivo texto de ARISTÓTELES, desprezam por completo todo o aprimoramento que o pensamento aristotélico recebeu após o seu resgate na Idade Média, principalmente em razão da releitura desenvolvida por Tomás de AQUINO (1225-1274). Por isso, neste estudo, pretende-se reproduzir a proposta de modelo científico elaborada por ARISTÓTELES e aprimorada por AQUINO, de modo a demonstrar que, em verdade, não se enquadra ela em nenhuma das versões diluídas e recortadas por seus críticos apenas com o propósito de rejeitá-la sumariamente. Além disso, como se pretende defender, a noção analógica de ciência desenvolvida pela tradição aristotélico-tomista,

⁵⁹ “ARISTÓTELES e LEONARDO DA VINCI foram, em certo sentido, exemplos próprios de seus respectivos tempos: tinham liberdade de criação porque, a eles, não era imposto um monismo epistêmico. Não havia ainda a diferenciação científica, a compartimentalização do conhecimento.” (FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 82); “Essa ideia de dar cientificidade ao estudo do Direito, sob a luz de um racionalismo de cunho idealista e feição eminentemente positivista, levou a supor que o método desta ciência seria, fundamentalmente, um método dedutivo (semelhante ao adotado em várias Ciências Exatas e superiormente exposto nos estudos de Aristóteles). (...) É a de que, neste modelo, a lógica formal aristotélica não é adequada, pois não consegue elaborar eventos futuros.” (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 27 e 38)

⁶⁰ Entende-se que a reprodução e a crítica do pensamento adotado por filósofo ou teórico considerado clássico ou renomado – para ser considerada como minimamente fiel ao seu espírito – exige esteja pautada na leitura e na menção aos escritos desse mesmo autor (fonte primária), bem como, na maioria dos casos, aos textos dos seus comentadores mais autorizados (fonte secundária).

que rejeita um método único para todas as áreas de conhecimento, permitirá a identificação de um conceito de ciência prática que fornecerá critérios mais abrangentes, mais explicativos e mais complexos que poderão garantir um modelo científico que melhor ordene, regule e direcione a produção do nosso direito tributário.

A CIÊNCIA EM GERAL: NECESSIDADE E CAUSALIDADE

Nessa linha de raciocínio, a primeira constatação que se deve fixar acerca do pensamento aristotélico diz respeito à abrangência do seu conceito de ciência. Para ARISTÓTELES, ciência está longe de ser um conceito unívoco que tocara apenas em um tipo de atividade intelectual, motivo pelo qual não se mostra viável pensar-se em uma ciência única para todas as coisas, na medida em que o ser se manifesta de diferentes modos⁶¹, razão pela qual o pensamento científico somente é viável na medida em que esse esteja habilitado a se adaptar à respectiva dimensão do ser que pretende ser conhecida. Com efeito, a ciência deve-se dividir de acordo com as regiões e os gêneros do ser⁶², o qual pode ser acessado por diferentes faculdades racionais do ser humano (como se verá, o saber especulativo, formal, prático e técnico)⁶³.

Portanto, a noção de ciência em ARISTÓTELES deve ser compreendida em duas dimensões, do gênero para a espécie: uma pelo seu *caso central*, de uma ciência compreendida em geral, a qual permite a manutenção de uma relativa unidade do conhecimento científico⁶⁴, e outra, a partir da definição específica de ciências compreendidas pelas suas particularidades, as quais, não deixam de ser instâncias do seu caso central, mas que devem ser definidas tendo em

⁶¹ “...não seria razoável que uma ciência devesse tratar de todas as coisas. Porque, se assim fosse, haveria uma ciência demonstrativa que trataria de todos os atributos. Na verdade, cada ciência demonstrativa investiga algo, tendo em vista determinada matéria e tendo em vista os seus atributos essenciais, partindo-se de crenças comuns.” (ARISTÓTELES. *Metaphysics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 997b15, p. 1575 – traduzido pelo autor); AQUINO. *Commentary on Aristotle’s Metaphysics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, pp. 147.

⁶² Segundo BERTI a “*polissemia do ser*” ... está na base do pluralismo metodológico e epistemológico do filósofo grego”, o que, em regra, é o motivo de ataque e de desdém por parte dos teóricos da pós-modernidade. (BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. XV)

⁶³ ARISTÓTELES. *Metaphysics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 996^a18 e 996^b1e ss., p. 1572/4. AQUINO. *Commentary on Aristotle’s Metaphysics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, pp. 137 e ss.

⁶⁴ “Há uma ciência que considera o ser enquanto ser e as propriedades que lhe competem enquanto tal. Ela não se identifica com nenhuma ciência específica, pois, nenhuma outra ciência considera o ser enquanto ser no todo, mas, depois de ter delimitado uma parte deste, cada uma delas estuda as características dessa parte.” (ARISTÓTELES, *Metaphysics* in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995 – traduzido pelo autor)

vista as características próprias do seu respectivo objeto. Desse modo, no aristotelismo, a divisão e sistematização das ciências dependem da própria natureza do objeto, fixando assim uma relação triangular entre o objeto, tipo de capacidade intelectual a ser exercida pelo cientista e tipo de método científico que deve ser desenvolvido⁶⁵. Para que tal ponto seja adequadamente esclarecido, impõe-se ressaltar as características da ciência em geral, para que depois se possa fixar os traços que qualificam e diferenciam as ciências em particular.

A noção da ciência em geral para ARISTÓTELES e AQUINO está atrelada a duas ideias básicas, quais sejam a necessidade e a causalidade⁶⁶ que necessita ser demonstrada como inerente ao objeto que se busca conhecer cientificamente⁶⁷. Com efeito, o conhecimento científico, na sua acepção mais ampla, envolve o estabelecimento de um processo mental demonstrativo, que deverá partir de primeiros princípios indemonstráveis, com o propósito de expor as dimensões necessárias de algo colocado no mundo, tendo em vista o esclarecimento das suas relações de causalidade⁶⁸. Assim, para ARISTÓTELES, é precisamente a possibilidade de se conhecer algo pelas suas causas e de modo necessário – e, portanto, não de modo accidental (*i.e.*, casuisticamente ou de modo aleatório) – que qualifica uma atividade como científica⁶⁹. Esse é, pois, o critério demarcatório de uma ciência dentro da tradição aristotélico-tomista, o que permite diferenciar tal atividade de outros empreendimentos pseudocientíficos (*i.e.*, sofisticos).

É imperativo ressaltar, porém, que as noções de necessidade e de causalidade, dentro da tradição aristotélico-tomista, não podem ser compreendidas de modo unívoco⁷⁰, uma vez que tais conceitos também devem ser compreendidos por meio de seus significados análogos, os

⁶⁵ PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000, pp. 269-70.

⁶⁶ “*Julgamos conhecer cientificamente cada coisa, de modo absoluto e não, à maneira sofisticada, por acidente, quando julgamos conhecer a causa pela qual a coisa é, que ela é a sua causa e que não pode essa coisa ser de outra maneira.*” (ARISTÓTELES, *Posterior Analytics* in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle*, Vol. I. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 71b9, p. 115 – traduzido pelo autor)

⁶⁷ “*In der aristotelischen Tradition war Erkenntnis durch die Verknüpfung von Wahrheit und Gewissheit charakterisiert. Aristoteles hatte Erkenntnis an das Wissen um die Ursachen mit Notwendigkeit gebunden: Man Weiß, was die Gründe sind, und man Weiß, dass es keine anderen sein können.*” (CARRIER, Martin. *Wissenschaftstheorie zur Einführung*. Alemanha: Junius, 2006, p. 142)

⁶⁸ “*... só há conhecimento científico de uma coisa quando o conhecemos através do nexo que une a sua causa, ao mesmo tempo que apreendemos sua impossibilidade de ser de outra maneira, isto é, sua necessidade. (...)* Causalidade e necessidade, eis aí, por conseguinte, os dois traços fundamentais que caracterizam a ciência...” (PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000, p. 36).

⁶⁹ “*Ter ciência... significa, em suma, conhecer não somente ‘o quê’, mas também o ‘porquê’ de certo estado de coisas, e saber que não é um simples estado de fato, mas uma verdadeira necessidade. (...)* a necessidade do efeito é dependente da existência da causa.” (BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. 4).

⁷⁰ A necessidade estudada nas ciências empíricas, *i.e.*, em sentido mecânico, físico-espacial, representa apenas um dos sentidos de necessidade.

quais oscilarão, na sua intensidade e na sua pretensão de certeza, de acordo com o objeto sendo estudado⁷¹. Será essa dimensão analógica de necessidade e causalidade que permitirá a formulação de diferentes ciências particulares, as quais sofrerão variações de acordo com a natureza do seu respectivo objeto⁷². Por isso, de nenhum modo, se poderia acusar o aristotelismo como estando a propor uma ciência apenas mecanicista ou puramente dedutivista, na medida em que as noções de necessidade e de causalidade não são estanques em todas as áreas do conhecimento humano, mas deverão sofrer adaptações nos seus sentidos de necessidade e causalidade, os quais serão delineados analogicamente de acordo com o tipo de ciência que se estiver realizando.

Aliás, é precisamente os diferentes significados e graus de intensidade que os termos necessidade e causa⁷³ assumem nesta tradição que permitirá, mais adiante, esclarecer as diferentes relações causais que permitem uma explicação mais ampla e complexa no direito tributário, o que autorizará a formulação de um conceito de ciência prática que assume fundamentos não apenas formais (*i.e.*, lógicos e estruturais) nem apenas eficientes (*i.e.*, definidos pela sua fonte de produção jurídica), mas também materiais (*i.e.*, especificador de conteúdos que dão inteligibilidade mínima a uma prática tributária) e finais (*i.e.*, fixadores de critérios diretivos que devem pautar os objetivos e os propósitos de um sistema tributário justo e igualitário).

*O MÉTODO CIENTÍFICO INDUTIVO-DEDUTIVO E AS PARCELAS DEMONSTRATIVAS E NÃO-
DEMONSTRATIVAS DE UMA CIÊNCIA*

Das considerações acima expostas acerca da noção geral de ciência, constata-se que esse tipo de empreendimento especulativo deverá se desenvolver por meio de uma metodologia

⁷¹ Não se pode ter “a pretensão de alcançar o mesmo tipo de certeza em todos os saberes”. (LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 65)

⁷² “Os quatro significados do ser são, na realidade, quatro grupos de significados: cada um deles reagrupa ulteriormente significados parecidos mas não idênticos, isto é, não unívocos, mas análogos.” (REALE, Giovanni. *Introdução à Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 43)

⁷³ A palavra grega *Aitia* é traduzida, simultaneamente, como *causa* e *explicação*, o que significa dizer que, de acordo com essa visão, representa a mesma atividade o explicar o que é um objeto e o indicar as suas causas. A tradição aristotélica é, sabidamente, responsável pela depuração de quatro diferentes causas que poderão fornecer as diferentes instâncias necessárias para a explicação de um objeto (causas formal, material, eficiente e final – vide ARISTÓTELES. *Methaphysics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 994b1, p. 1571-2). A teoria das quatro causas será de máxima importância para a compreensão da proposta de ciência prática que será defendida como aplicável ao campo do direito tributário, no capítulo 3 deste estudo.

que se mostre compatível com as exigências impostas pelos próprios elementos formadores do conhecimento científico, quais sejam a do objeto que se encontra na realidade (e que, portanto, deverá ter algum fundamento empírico) e o processo de abstração intelectual que visa a alcançar alguma dimensão necessária desse mesmo objeto, permitindo identificar, com objetividade, as suas causas explicativas (e, nessa instância, mostrar-se-á necessária alguma especulação que transcenda o fenômeno). Desse modo, o adequado método científico não poderá envolver nem a simples coleta numérica de informação sobre os fatos concretos nem um projeto de idealização que parte de conceitos apriorísticos, inalcançáveis pelos sentidos.

Exatamente por isso, nenhuma proposta de método – para adequar-se à complexidade da atividade científica – poderia ficar adstrita apenas a uma dessas dimensões do processo intelectual que se pretende qualificar como ciência. Isso porque qualquer projeto científico que se ativer a apenas uma dessas instâncias estará incorrendo em reducionismo teórico, na medida em que se estará recortando o escopo da ciência para que essa se encaixe, artificialmente, em apenas uma das parcelas da realidade que se pretende conhecer. Conforme se verá, os principais projetos científicos da Modernidade são, em regra, acusados de se escorarem ou exclusivamente na pura dedução de princípios apriorísticos, universais e necessários (tal como ocorrerá na ciência idealista, de estilo kantiana⁷⁴) ou na mera indução que parte da observação empírica dos fenômenos para se coletar evidências com o propósito de identificação de algum parâmetro de regularidade (tal como se pretenderá por meio das ciências empiristas ou naturalistas, seguindo a proposta de HUME⁷⁵ e, posteriormente, do Círculo de Viena⁷⁶).

A tradição aristotélica, buscando afastar-se dessas posturas extremadas, propõe metodologia científica que busca conjugar as duas dimensões relevantes ao conhecimento,

⁷⁴ Para Kant, “o caminho bem sucedido da ciência” exigiria que o objeto da realidade se conformasse a conceitos apriorísticos que deveriam ser deduzidos pelo uso da pura razão: “...so sehe ich eine leichtere Auskunft, weil Erfahrung selbst eine Erkenntnisart ist, die Versand erfordert, dessen Regel ich in mir, noch ehe mir Gegenstände gegeben werden, mithin a priori voraussetzen muss, welche in Begriffen a priori ausgedrückt wird, nach denen sich also alle Gegenstände der Erfahrung notwendig richten und mit ihnen überstimmen müssen.” (KANT, Immanuel. *Kritik der reinen Vernunft*. Alemanha: Suhrkamp, 1974, p. 26)

⁷⁵ “Since it is not from knowledge or any scientific reasoning, that we derive the opinion of necessity of a cause to every new production, that opinion must necessarily arise from observation and experience. The next question, then, shou’d naturally be, How experience gives rise to such principle?” (HUME, David. *A Treatise of Human Nature*. Reino Unido: Oxford University Press, 2003, p. 58)

⁷⁶ Nessa tradição, a ciência seria “empirista e positivista: há apenas conhecimento empírico, que repousa sobre o dado imediato”, sendo essa “a fronteira do conteúdo da ciência legítima” (NEURATH, Otto; HAHN, Hans; CARNAP, Rudolf; GOMES, Nelson (tradutor) *A Concepção Científica do Mundo*. Disponível em <http://www.scribd.com/doc/145465531/A-CONCEPCAO-CIENTIFICA-DO-MUNDO-CIRCULO-DE-VIENA#scribd>, acesso em 07/07/2015).

mesclando, assim, o acesso indutivo, definicional e imediato de um princípio (*arkhé*⁷⁷ ou *principium*) com o raciocínio dedutivo, demonstrativo e silogístico que permite a formulação de conclusões verdadeiras sobre algo. Assim, para ARISTÓTELES, o conhecimento científico (*epistemé*) deve ser compreendido como um empreendimento complexo de idas-e-vindas à realidade. Isso significa dizer que a atividade científica bem executada deverá partir de observações acerca do fenômeno posto na realidade, em que se busca um contato sensorial com algum aspecto relevante daquilo que será o objeto de análise, permitindo, assim, a depuração gradual de propriedades gerais e abstratas desse objeto, as quais se prestarão, em seguida, à formulação de princípios universais e necessários sobre a natureza da coisa sendo conhecida, para que, ao fim, sejam tais conclusões novamente reconduzidas a uma compatibilização com a realidade observada, como experimento de confirmação daquilo que foi conhecido⁷⁸.

Esse trajeto científico deve, pois, ser visto como um processo de mão dupla, de acordo com o qual o cientista deve induzir princípios explicativos a partir do fenômeno a ser analisado para, em seguida, buscar deduzir proposições científicas sobre o mesmo fenômeno com base nas premissas que foram fixadas indutivamente⁷⁹. Assim, de acordo com LOSEE, a tradição aristotélica é responsável pela elaboração do chamado *procedimento indutivo-dedutivo*⁸⁰, o qual veio a ser objeto de consideração por parte de absolutamente todos os filósofos da ciência que surgiram posteriormente, seja para aprimorar ou complementar tal metodologia (como foi o caso de Tomás de AQUINO), seja para, enfaticamente, criticá-la e fragmentá-la, de modo a propor procedimento alternativo que, como se viu, atribui prioridade ou à parcela indutiva ou à parcela dedutiva desse método.

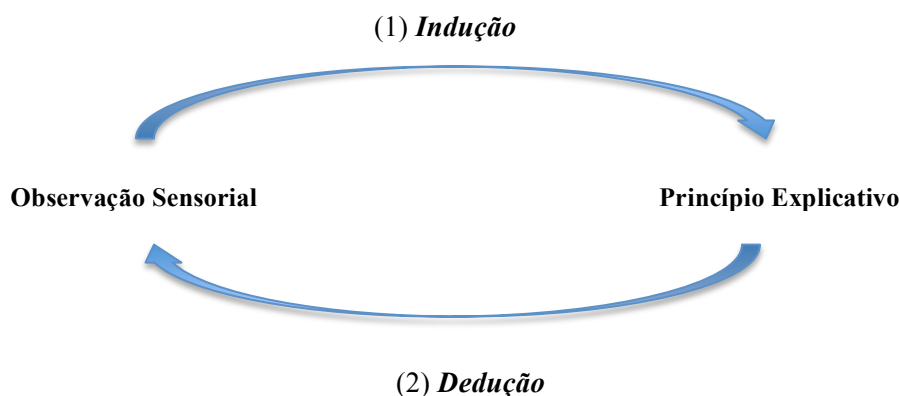
O procedimento indutivo-dedutivo pode ser ilustrado nos seguintes termos:

⁷⁷ GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, p. 15.

⁷⁸ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 6.

⁷⁹ LAMBERT, Karel; BRITTAN, Gordon; SHULTE, Joachim (trad.). *Eine Einführung in die Wissenschaftsphilosophie*. Alemanha: Walter de Gruyter, 1991, p. 34

⁸⁰ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 6



A ciência aristotélica, portanto, pressupõe que o conhecimento deva partir da crença⁸¹ de que existem determinados eventos que ocorrem na natureza ou determinadas propriedades essenciais que compõem os objetos no mundo, os quais podem ser acessados com objetividade pelo intelecto humano, por meio de demonstrações dos aspectos necessários e explicativos das causas desse objeto, na medida em que se parte do pressuposto sólido de que existe um princípio geral ordenador das coisas no mundo (*cosmos*) que permite o acesso objetivo a essa realidade, bem como de um número (bastante reduzido) de primeiros princípios (conforme se verá, evidentes e indemonstráveis) que estruturam o sistema de proposições de cada ciência particular, fixando, assim, a possibilidade lógica de posteriores demonstrações e evitando-se que os raciocínios científicos sejam reconduzidos ao infinito, por meio de uma impraticável exigência de demonstrações anteriores sem fim. É precisamente a partir desses pontos de partidas que se permite sejam derivadas conclusões posteriores, com base nas definições que constam dos primeiros princípios, e é isso que autoriza sejam ampliadas, progressivamente, as fronteiras da realidade conhecida.

Como se vê, a *metodologia indutiva-dedutiva* exige a fixação de um procedimento científico dividido em duas instâncias cognitivas: uma demonstrativa (apodíctica) e outra não-demonstrativa (não-apodíctica)⁸².

A chamada ciência apodíctica representa a tarefa central da atividade científica – e que, por certo, ocupa 99% do tempo dos cientistas –, na medida em que busca fixar uma

⁸¹ Essa seria a dimensão subjetiva do iter cognitivo que compõe a atividade científica, a qual justificaria o ponto de partida observacional em que o sujeito mantém contato sensorial com a realidade.

⁸² BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, pp. 03-18.

conclusão demonstrativa a partir de premissas⁸³. Uma demonstração (*apodeixis*) deve ser executada com base em uma metodologia dedutiva, ou seja, aquele método cujo raciocínio parte de duas ou mais premissas universais ou gerais para se alcançar uma conclusão particular ou mais específica. A estrutura desse método dedutivo é o silogismo científico⁸⁴. Tal raciocínio silogístico-dedutivo somente permitirá a produção de ciência quando as premissas eleitas ou construídas pelo cientista manifestarem algumas características específicas, as quais visam a garantir a objetividade e possível certeza do conhecimento que se pretende produzir. Pois bem, as premissas que irão compor um raciocínio dedutivo deverão observar alguns critérios extralógicos⁸⁵, exigindo que essas sejam previamente compreendidas pelo cientista como “*verdadeiras, primeiras e imediatas, mais conhecidas, anteriores e causas da conclusão*”⁸⁶. As premissas devem ser verdadeiras na medida em que o seu conteúdo deve ser adequado e correspondente à realidade que se pretende conhecer, não havendo ciência sobre o que não existe ou sobre o impossível. Devem ser primeiras e imediatas – como se verá, evidentes e indemonstráveis – pois caso fosse exigida a demonstração exaustiva de todo fundamento anterior, a atividade do cientista não teria fim e, com isso, não poderia ter início estável. Devem ser mais conhecidas e anteriores, pois as premissas devem ser conhecidas antes da conclusão, sob pena de circularidade. Devem ser causa da conclusão, uma vez que as premissas devem impulsionar por inferência a conclusão, de modo a se impedir que as conclusões sejam verdadeiras por acidente ou sofisticadamente, *i.e.*, não derivem diretamente das suas premissas⁸⁷.

Por fim, impõe-se destacar que a parte demonstrativa do método científico adota não apenas premissas evidentes, mas também, dependendo da área de conhecimento poderá adotar premissas prováveis ou verossímeis, tal como será o caso das ciências práticas. Portanto, um raciocínio demonstrativo deverá fiar-se em primeiros princípios alcançados indutivamente (*e.g.*, na física, “*o todo é maior que a parte*” ou, na geometria, a definição do triângulo como “*figura*

⁸³ Para Aristóteles, a ciência (*Epistémé*) é precisamente o hábito demonstrativo (*hexis apodeiktiké*). (ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1139b18, p. 1799).

⁸⁴ ARISTÓTELES. *Prior Analytics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 24b18-20, p. 40.

⁸⁵ A expressão é de LOSEE. John, Vide *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 8. (Versão em alemão - *Wissenschaftstheorie – eine historische Einführung*. Alemanha: Beck'sche, 1977, p. 19).

⁸⁶ BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. 5; ARISTÓTELES. *Posterior Analytics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 71b30, p. 115.

⁸⁷ PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000, p. 125.

com três ângulos internos”⁸⁸), os quais estruturam os fundamentos do respectivo campo científico e fixam as condições lógicas para deduções posteriores, ou ainda em generalizações empíricas (e.g. “*todo maior de 18 anos é suficientemente maduro e, portanto, responsável por seus atos*”) que ilustram opiniões reputadas e relevantes sobre o estado mediano, normal ou natural das coisas, tal como se portam na realidade, permitindo assim, nesse caso, uma derivação análoga de demonstração que pode ser chamada de “*dedução dialética*”⁸⁹. Exatamente, por isso, mostra-se absolutamente infundada a acusação de puro dedutivismo na ciência aristotélica, na medida em que os primeiros princípios serão apenas o ponto de partida sólido para o exercício demonstrativo, o qual não legitima qualquer resposta, mas exigirá, ainda, um rigoroso esforço do cientista ao pretender alcançar conclusões científicas que partam de premissas possíveis, prováveis e verossímeis.

Em segundo lugar, pode-se afirmar que a parte não demonstrativa dessa metodologia científica (não-apodíctica) poderá utilizar duas espécies de raciocínios indutivos, *i.e.*, do tipo de raciocínio que busca seu ponto de partida na experiência ou que parte de um esforço cognitivo primário. Portanto, temos a indução por simples enumeração e a indução direta de princípios primeiros.

O primeiro tipo de raciocínio indutivo apenas pressupõe a identificação de inúmeros casos particulares que mantenham identidade ou semelhança, visando a extrair dessa enumeração a possibilidade de formulação de premissas generalizadoras que permitem prever alguma regularidade probabilística de ocorrências futuras⁹⁰. A indução por simples enumeração não permitirá a formulação de conclusões dotadas de certeza, mas apenas de verossimilhança e de probabilidade.

De outro lado, a indução direta irá permitir a identificação (ou acesso cognitivo imediato) de princípios primeiros, os quais são a base para qualquer ciência, na medida em que são o fundamento inicial de toda e qualquer demonstração posterior. Tais princípios são

⁸⁸ BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. 07.

⁸⁹ ARISTÓTELES. *Topics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 100b20, p. 167; BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, pp. 18 e ss.

⁹⁰ LAMBERT, Karel; BRITTAN, Gordon; SHULTE, Joachim (trad.). *Eine Einführung in die Wissenschaftsphilosophie*. Alemanha: Walter de Gruyter, 1991, p. 36

evidentes⁹¹ e indemonstráveis⁹², pois, se fossem passíveis de uma demonstração, exigiriam uma causa anterior, razão pela qual não seriam eles princípios⁹³. Além disso, conforme já se anunciou acima, a descrença na existência de primeiros princípios evidentes ou culmina em processo infinito de busca por fundamentos estáveis de um raciocínio – destruindo assim qualquer possibilidade de efetiva demonstração – ou acarreta justificação em círculo vicioso⁹⁴. A identificação dos primeiros princípios, por sua vez, não pode ser pré-fixada por meio da referência à algum tipo de critério formal, pois, em relação a eles, não há uma metodologia propriamente dita, o que significa dizer que não se pode garantir que serão eles conhecidos por qualquer um e ensinados a todos por meio de algum processo intelectual. Por isso, ARISTÓTELES refere que é inviável tentar-se demonstrar os primeiros princípios, uma vez que eles não dizem o “*porquê*” de algo, mas apenas induzem “*o quê*” é algo, isto é, um fato⁹⁵ ou uma definição. Essa atividade cognitiva primária é identificada pela expressão – quase intraduzível no vocabulário contemporâneo – *nôus*, em grego, ou *intelectus*, em latim⁹⁶. Em português a expressão mais próxima da adequada seria *inteligência*, na medida em que cabe a esse processo cognitivo apenas inteligir algum aspecto fundante e primário da realidade, a partir do qual outras derivações tornam-se possível. Com efeito, essas instâncias primárias da realidade

⁹¹ “...chama-se evidente a todo enunciado em que uma vez conhecido o significado dos termos, se conhece o valor da proposição.” (LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 62)

⁹² ARISTÓTELES. *Posterior Analytics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 72^b15, p. 117; AQUINO. *Commentary on Aristotle’s Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, pp. 373.

⁹³ “Um princípio de uma demonstração é uma proposição imediata [em termos lógicos] e uma proposição imediata é uma em relação a qual não existe nenhuma anterior.” (ARISTÓTELES. *Posterior Analytics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 72^a7, p. 116 – traduzido pelo autor).

⁹⁴ “O princípio da ciência não se deixa marcado pelo termo de uma linha infinita, nem se resolve em um círculo de demonstrações recíprocas (...), mas remete ao firme conhecimento do ente, das verdades evidentes acerca do ente e dos seus gêneros. A certeza das demonstrações não é mais que uma certeza participada, causada pela certeza mais intensa do conhecimento dos princípios.” (SANGUINETI, J.J. *La filosofía de la ciencia segun Santo Tomas*. Argentina: Eunsa, 1977, pp. 286/7). Vide, ainda, ARISTÓTELES. *Posterior Analytics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 72^b5, p. 117; e BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. 12).

⁹⁵ “Em alguns casos é suficiente que se estabeleça bem um fato, como no caso dos primeiros princípios; o fato é algo primário ou um primeiro princípio. Agora, sobre os primeiros princípios, vemos que alguns são por indução, alguns por percepção e alguns por meio de algum tipo de hábito...” (ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *Nicomachean Ethics in The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, p. 1736 – traduzido pelo autor).

⁹⁶ BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. 13. Equivocadamente tais expressões são traduzidas por *intuição*, o que, em regra, leva a maioria dos críticos de ARISTÓTELES de atribuir a ele uma postura científica intuicionista, ou seja, toda ciência partiria de uma intuição do cientista, o que não se mostra preciso nem correto.

não estão aptas a serem derivadas de outra mais básica dentro do respectivo campo de conhecimento, na medida em que não permitem a demonstração a partir de algo, mas exigem apenas uma *mostração* de algo⁹⁷.

E isso se dá por meio de um raciocínio indutivo (*epagogé*) que ou parte de um exemplo concreto (*e.g.*, mostrar a figura geométrica de um triângulo) ou de uma definição⁹⁸ promovida por parte de alguém que já detém o conhecimento desse primeiro princípio (*e.g.*, definir que o termo triângulo é o de uma figura com três ângulos). Outro exemplo de primeiro princípio que poderá ser relevante, posteriormente, quando da análise da concepção de ciência que prevalece no direito tributário nacional (*i.e.*, o formalismo-linguístico), seria a definição básica dos signos e símbolos no campo das ciências linguísticas e da semiótica. Por certo, relativamente à definição primária dos signos – *e.g.*, na gramática, a definição dos fonemas –, não poderá haver uma demonstração prévia que comprove *por que /z/ deve ser lido como zê*, mas apenas exigirá a especificação de um significado, o qual, uma vez definido e aceito dentro daquela comunidade científica, deve ser seguido pelo cientista para viabilizar posteriores derivações linguísticas. Com efeito, para ARISTÓTELES a atividade do *nôus* é um atingimento (*thinganein*), em relação ao qual os termos proposicionais *verdadeiro* e *falso* não são aplicáveis, havendo apenas a possibilidade de *entender a definição* ou de *ficar em ignorância*⁹⁹, o que, se esse for o caso, impede que se ingresse naquele campo de conhecimento científico¹⁰⁰. Por isso, normalmente, o docente deve definir e mostrar casos particulares dos primeiros princípios aos seus alunos para que, depois, esses possam exercitar raciocínios demonstrativos dentro do respectivo campo de conhecimento ou, caso não entendam a definição, fiquem impedidos de acompanharem a lição respectiva.

⁹⁷ BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. 17.

⁹⁸ ARISTÓTELES. *Posterior Analytics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 72^b23-4, p. 117. Vide, ainda, FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3^a edição, 2014, p. 92.

⁹⁹ “Uma vez que entendemos o que é um todo e uma parte, captamos imediatamente que o todo é maior que a sua parte. Isso é chamado de inteligência (*intellectus*), pois ele lê (*legit*) dentro do objeto, observando a essência da coisa.” (AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 374 – traduzido pelo autor).

¹⁰⁰ Isso não significa que o acesso a primeiros princípios seja imediato ou pressuponha um movimento passivo. Na verdade, o adequado entendimento deles poderá exigir longo e árduo processo de investigação, por meio do qual muitos exemplos e experimentos possam ser necessários até o ponto em que o cientista – com alguma experiência – esteja apto a dominar essa instância inicial de conhecimento. Por isso, um cientista experiente tem melhor compreensão da unidade do campo do conhecimento no qual atua, pois melhor vivenciou a realidade dos primeiros princípios estruturantes da sua ciência, ao passo em que o jovem cientista poderá ter ampla habilidade dedutiva, executando com sucesso inúmeras demonstrações posteriores, mesmo que seja, em parte, ignorante acerca do critério unificador do seu empreendimento científico.

Como se vê, portanto, o método *indutivo-dedutivo* elaborado por ARISTÓTELES, mesmo que apresente algumas dificuldades – exigindo que se aceite ao menos uma pequena parte da atividade científica como sendo não passível de demonstração – vem a fornecer uma metodologia abrangente e complexa que se mostra adequada a captar as diferentes dimensões da realidade que se pretende conhecer objetivamente. Veja-se, pois, com base nessas considerações gerais sobre a ciência, quais são as ciências particulares propostas pela tradição aristotélica.

*AS QUATRO ORDENS DO CONHECIMENTO E AS CIÊNCIA EM PARTICULAR
DEFINIDAS PELOS SEUS OBJETOS*

Conforme inicialmente referido, a noção de conhecimento científico dentro da tradição aristotélico-tomista, assume, como ponto de partida, algumas pressuposições metafísicas acerca (a) do mundo, (b) do ser humano e (c) do tipo de vínculo cognitivo que se pode estabelecer entre eles. Como se viu, em primeiro lugar, a realidade – enquanto objeto de conhecimento – seria formada e direcionada por meio de um princípio ordenador geral (*cosmos*), assim como por meio de alguns poucos princípios evidentes que justificariam a possibilidade de ser ela conhecida objetivamente por meio de demonstrações posteriores. Além disso, as coisas particulares contidas nessa realidade também manifestariam uma diretriz interna ordenadora que permitiria que fossem elas compreendidas a partir de suas propriedades e de suas diferentes causas explicativas, as quais indicariam determinados aspectos essenciais e necessários que garantiriam inteligibilidade a tais objetos. De outro lado, o ser humano, pela sua natureza, possuiria pré-disposições racionais que viabilizariam uma conexão com a dimensão essencial de tais coisas, conexão essa que oscilaria de acordo com o tipo de processo cognitivo que estaria sendo promovido por esse sujeito. Portanto, existindo, de um lado, diferentes dimensões da realidade a serem captadas (*i.e.*, o ser se manifesta de diferentes modos e, por isso, pode ser reportado e esclarecido de diferentes maneiras) e, de outro, havendo diferentes áreas da atividade humana e, por consequência, diferentes processos intelectuais que devem se adaptar a esses diversos cenários de exercício da razão, é que se torna necessária a identificação de ciências particulares – cada uma com sua metodologia específica – que deverão se moldar a esses diferentes campos do conhecimento humano. Nessa esteira, as diferentes áreas de interação

humana com a realidade exigem a divisão de quatro diferentes ordens do conhecimento¹⁰¹ e, por consequência, de quatro campos científicos que são, em parte, independentes e irreduzíveis um ao outro, mas que podem ser compreendidos como, reciprocamente, complementares e auxiliares em cada área de aplicação. Essas quatro ordens do conhecimento podem ser sintetizadas nos seguintes termos¹⁰²:

(i) a **ordem natural** (*rerum naturalium*): uma ciência natural (*scientia naturalis*) que busca conhecer a causa e as relações de coisas que existem no mundo e que não são afetadas, diretamente, pelo pensamento humano. Essa disciplina, como se viu, busca captar a dimensão universal e necessária das coisas presentes no mundo, por meio de metodologia em parte indutiva – que envolve o raciocínio generalizador dos fatos ou a inteligência de primeiros princípios – e em parte dedutiva – que busca promover raciocínio demonstrativos. Tal campo do conhecimento abrange a matemática, a física, a biologia, a química etc...;

(ii) a **ordem do pensamento formal**: uma ciência que se dedica apenas ao estudo formal e estrutural das exigências que se impõe ao pensamento, buscando compreender as relações que são propedêuticas ao conhecimento das coisas e que podem ser acessadas por nossas mentes. Dito de outro modo, pretende-se, neste ramo do conhecimento apenas a fixação das condições de possibilidade para a execução de um raciocínio válido, tendo como meta tão-somente garantir a coerência interna de um sistema de proposições, tendo a inferência silogística como sua metodologia básica. Ela alcança a lógica no sentido mais amplo;

(iii) a **ordem do pensamento prático**: uma ciência (*practica philosophia, philosophia moralis* ou *scientia practica*¹⁰³) que toca na deliberação acerca da ação voluntária e intencional dos seres humanos, seja enquanto indivíduos, seja como membros de comunidades políticas, pressupondo, de um lado, a sua

¹⁰¹ ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, Livro VI, p. 1797 e ss.; AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, pp. 358 e ss.

¹⁰² FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 21.

¹⁰³ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 23.

capacidade de autodeterminação (livre arbítrio) e, do outro, a existência de bens humanos básicos dotados de objetividade (teoria do bem humano). Nesse campo do conhecimento humano, encontram-se a ética, a política, a economia e o direito; e

(iv) a **ordem das artes e das tecnologias**: variadas ciências e técnicas que permitem (por mensuração, por avaliação de utilidade ou por apreciação estética) a ordenação, a reestruturação criativa e até a deturpação das coisas colocadas no mundo, as quais são marcadas pelo fato de serem objetos externos ao pensamento humano, *i.e.*, neste caso, o uso da razão produtivo gera algo que será exterior ao sujeito que executa esse tipo de atividade racional (*e.g.*, um objeto corpóreo ou um resultado físico desejado). Nessa seara do conhecimento humano, estão localizadas a estética e demais atividades artísticas, bem como as disciplinas da Medicina, Arquitetura e Engenharia.

Em síntese, cada área científica do conhecimento assume um objeto específico, qual seja: (i) as ocorrências físico-naturais; (ii) a estrutura do pensamento válido; (iii) a ação humana voluntária visando a um fim objetivo e (iv) os produtos resultantes da fabricação humana e da aplicação de técnicas¹⁰⁴. É nesse sentido, então, que pode-se especificar os campos de atuação das ciências em teóricas e práticas, sendo que, no primeiro grupo, se localizam as ciências especulativas e lógicas, e, no segundo grupo, a ciência moral em sentido lato e as ciências produtivas ou poiéticas¹⁰⁵.

As ciências teóricas priorizam a busca pelo conhecimento como um fim-em-si, visando a ordenação do pensamento com a realidade (seja em sentido material, seja em sentido formal). Além disso, o raciocínio teórico dá ênfase à abstração e a depuração de propriedades presentes nas coisas, pretendendo, com isso, captar aspectos universais e necessários da realidade. Como já amplamente analisado, é próprio da ciência teórica a demonstração, por meio de processos indutivos e dedutivos, em que se busca alcançar proposições verdadeiras sobre a realidade (evitando-se aquelas dotadas de falsidade), visando, com isso, a certificação

¹⁰⁴ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 24.

¹⁰⁵ BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002; NUSSBAUM, Martha C. *The Fragility of Goodness – Luck and ethics in Greek tragedy and philosophy*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 1988.

justificada de conclusões também verdadeiras. Aqui tem-se, portanto, o caso central da objetividade que se pode buscar na ciência, o que, mesmo não representando a única forma possível de raciocínio científico, servirá de matriz e critério avaliativo das outras modalidades científicas que derivam desse caso prioritário o seu sentido análogo.

De outro lado, as ciências práticas, como se viu, tem como objeto a ação humana intencional e voluntária. O raciocínio prático, por isso, analisa uma dimensão contingente e particular da realidade – *i.e.*, ações humanas são, invariavelmente, contextuais e sempre poderiam ser executadas de outro modo –, motivo pelo qual não se pode exigir nesse campo o grau de certeza e objetividade típica das ciências teórica, mas apenas o convencimento por meio argumentativo acerca daquilo que seria mais correto ou melhor, enquanto avaliação de razões para o ser humano agir dentro de um contexto¹⁰⁶. O raciocínio, aqui, portanto, se executa de modo deliberativo, por meio de um discurso dialético, o qual se desenvolve a partir da invocação de premissas verossímeis ou prováveis¹⁰⁷. De outro lado, o discurso prático não se encontra absolutamente aberto e disponível à vontade dos seus participantes, pois esses, para garantir inteligibilidade e mínima racionalidade ao agir humano, deverão conhecer, previamente, determinados princípios primeiros acerca dos elementos constitutivos da realidade e do ser humano, os quais podem ser compreendidos como pontos de partida não-convencionais e, em certo sentido, evidentes (*i.e.*, enunciados da lei natural).

Todas essas considerações sobre a ciência prática serão ainda melhor detalhadas e esclarecidas em capítulos posteriores deste trabalho, principalmente para se demonstrar como este conceito pode ser utilizado no campo do direito tributário, de modo a melhor esclarecer as diferentes dimensões de nossa atividade tributária (o seu *antes* e o seu *depois*), sem incorrer em simplificações teóricas nem reduções explicativas que acabam deixando de fora elementos fundamentais das relações jurídicas que são mantidas entre Estado e contribuinte. Como se verá, em seguida, as diferentes concepções de ciência desenvolvidas na Modernidade e na Pós-modernidade – as quais inspiraram os principais padrões científicos adotados no direito tributário nacional –, invariavelmente, assumiram, em nome de uma suposta redução de complexidades da

¹⁰⁶ “*Dentre as coisas contingentes, que podem ser de outro modo, estão incluídas tanto as coisas feitas quanto as coisas praticadas; fazer e agir são diferentes..., assim o estado racional da capacidade para agir é diferente do estado racional da capacidade para fazer.*” (ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, Livro VI, 1139b1-8 e 1140b1-5, p. 1799 – traduzido pelo autor; AQUINO. *Commentary on Aristotle’s Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, pp. 364-5).

¹⁰⁷ BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, pp. 18 e ss.

realidade (a qual, obviamente, não pode ser conhecida, simultaneamente, em toda a sua profundidade), um projeto teórico por meio do qual se pretendeu priorizar uma ou outra das ordens do conhecimento acima explicitadas, passando a qualificar como ciência apenas a atividade humana que desse conta de um aspecto da realidade (ou o empírico ou o lógico-formal ou técnico-produtivo¹⁰⁸), fragmentando, desse modo, a atividade racional que pudesse se dignificar como verdadeira ciência.

De qualquer modo, as ideias até aqui apresentadas podem ser sintetizadas na seguinte tabela comparativa:

TABELA II

<i>Ordens do conhecimento</i>	<i>1 – Natural</i>	<i>2 – Lógica</i>	<i>3 – Moral</i>	<i>4 – Técnica</i>
<i>Tipo de ciência</i>	<i>CIÊNCIAS TEÓRICAS</i>		<i>CIÊNCIAS PRÁTICAS</i>	
<i>Capacidade racional¹⁰⁹</i>	Especulativa (<i>Epistème</i>)	Formal (<i>Logikón</i>)	<i>Prática</i> (<i>Práxis</i>)	<i>Técnica</i> (<i>Techné</i>)
<i>Objeto imediato</i>	Conhecimento das causas do ser	Condições de possibilidade do pensamento	Ação humana voluntária	Produção de algo útil ou belo
<i>Objeto mediato</i>	Demonstrar , como fim-em-si, alguma dimensão universal e necessária da realidade	Delimitar exigências formais que permitam fixar algum conhecimento válido	Deliberar , contextualmente, para se concluir ou para se determinar a ação correta ou boa	Produzir objetos externos ao pensamento que possam ser avaliados a partir da sua utilidade ou beleza
<i>Estrutura do raciocínio (método)</i>	Raciocínio indutivo (de primeiros princípios) e dedutivo (a partir de premissas verdadeiras e mais conhecidas)	Inferência silogística , que busque demonstração coerente e válida (não necessariamente verdadeira)	Raciocínio deliberativo e dialético que também parte de primeiros princípios práticos (lei natural)	Raciocínio de eficiência e de mensuração
<i>Status epistemológico do juízo</i>	Verdadeiro ou falso (verdade teórica)	Válido ou Inválido	Correto ou incorreto e bom ou ruim (verdade prática)	Mais ou menos útil e mais ou menos belo
<i>Pretensão de objetividade de resultados</i>	Pretensão demonstrativa de certeza material	Pretensão demonstrativa de certeza formal	Pretensão argumentativa de algo verossímil e provável	Pretensão persuasiva para convencimento do útil ou do belo
	<i>Caso central de objetividade científica</i>		<i>Caso derivado de objetividade científica</i>	
<i>Exemplos de ciências</i>	Metafísica e Ciências Naturais	Ciências lógicas	Ética, Política, Direito e Economia	Medicina, Arquitetura e Engenharia

¹⁰⁸ Por exemplo, FERRAZ JUNIOR qualifica a ciência jurídica como uma técnica interpretativa e decisória, tendo como objeto as normas jurídicas. Para ele a ciência do direito seria a “*ciência da norma*”, de modo que “...a *Ciência do Direito manifesta-se como pensamento tecnológico...*”, enquanto que “...o seu problema não é propriamente uma questão da verdade, mas de decidibilidade”. (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014pp. 08, 51 e 52)

¹⁰⁹ GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, p. 56.

1.1.2. Ciência na perspectiva moderna

A Modernidade é, antes de mais nada, marcada por movimentos de distanciamento da ordem estabelecida pela tradição clássica, o que provocou impactantes rupturas principalmente nas concepções de ciência que se desenvolveram a partir de então.

A noção de ciência, a partir da Modernidade, passou por processo gradual de fragmentação daquilo que prevaleceu como atividade científica até aquele momento, fragmentação essa que, na sua essência, partiu, por um lado, de forte inspiração cética (*i.e.*, de desconfiança em relação à possibilidade de conhecimento objetivo do mundo) e, por outro, de discordâncias parciais em relação à metodologia indutivo-dedutiva desenvolvida por ARISTÓTELES. Nesse cenário, portanto, a Modernidade foi responsável pelo fornecimento de duas tradições científicas alternativas e rivais entre si, as quais se dividiriam tendo em vista a intensidade do ceticismo inspirador da respectiva proposta teórica e a prevalência que se pretendeu dar ao aspecto do método científico que deveria ser seguido, ou seja, a prioridade que se fixou pelo dedutivismo, de um lado, ou pelo indutivismo, de outro. Assim, a dedução e a indução seguiram caminhos opostos. Com isso, a Modernidade é responsável pelo desenvolvimento e pela maturação do que se convencionou denominar de *idealismo científico* e de *empirismo científico*.

Tal fragmentação, por óbvio, não se consolidou da noite para o dia, mas resultou de delongado esforço crítico desenvolvido por autores ainda no período pré-moderno, tal como Galileo GALILEI (1564-1642)¹¹⁰ e Francis BACON (1561-1626)¹¹¹. GALILEI foi grande crítico da ciência aristotélica, na medida em que estava convencido que o livro da natureza deveria ser escrito apenas pela linguagem formal da matemática. Por isso, ele buscou restringir o escopo do conhecimento científico à descrição mecânica de qualidades primárias, rejeitando, assim, qualquer possibilidade de explicação teleológica do mundo, ou seja, uma explicação que pressuporia certo direcionamento natural no mundo. GALILEI, portanto, foi um dos primeiros pensadores a rejeitar amplamente o método indutivo-dedutivo de ARISTÓTELES, pretendendo

¹¹⁰ GALILEI, Galileu. MARICONDA, Paulo (trad.). *Diálogo sobre os dois Máximos Sistemas Do Mundo Ptolomaico e Copernicano*. São Paulo: Editora 34, 2011; GALILEI, Galileu. NASCIMENTO, Carlos (trad.) *Ciência e Fé*. São Paulo: UNESP, 2009.

¹¹¹ BACON, Francis. *Novo Organon*. São Paulo: EDIPRO, 2014; BACON, Francis. *O Progresso do Conhecimento*. São Paulo: UNESP, 2007.

substituí-lo por uma metodologia puramente dedutiva, tendo em vista a necessidade de se ordenar um sistema ideal que permitisse a derivação de leis universais explicativa do movimento dos astros, seguindo raciocínio de estilo arquimediano¹¹².

Do outro lado desse movimento, encontra-se BACON, o qual foi o pré-moderno que, mesmo valendo-se de lições aristotélicas, pretendeu também “*corrigir*” o conceito de ciência desenvolvido pelo Estagirita, autoproclamando-se o profeta de uma nova metodologia científica¹¹³, mas valendo-se, pela primeira vez na história, de visão que priorizava, quase que exclusivamente, o raciocínio indutivo¹¹⁴. BACON também assumiu a pretensão de divorciar a ciência de toda e qualquer teleologia natural, entendendo que nenhum método científico poderia levar em consideração aspectos finalísticos da natureza. Para ele, uma ciência pautada em teleologia da natureza seria impeditiva de progresso científico¹¹⁵. Desse modo, o novo método proposto por BACON partia de dois procedimentos centrais: um processo gradual de indução, que se somaria a um método de exclusão¹¹⁶. Assim, a metodologia científica seria um procedimento passo-a-passo que partiria da sua base empírica, progredindo até o cume de uma pirâmide de proposições. Na base da pirâmide, seriam necessários experimentos para se fixarem a veracidade dos fatos relevantes de um campo científico, a partir dos quais se estabeleceriam correlações entre tais fatos por meio de um gradual processo indutivo que formulasse generalizações pautadas em tais constatações empíricas. Por fim, pelo método da exclusão, o cientista deveria verificar quais proposições seriam meramente acidentais, como forma de controle dos juízos indutivos realizados na primeira parte do procedimento metodológico proposto por BACON. Por meio desse método indutivo seriam alcançadas as formas, que representariam a expressão verbal da relação estabelecida entre simples naturezas¹¹⁷. No entanto, o indutivismo de BACON não consegue escapar de circularidade, pois, se for justificado todo o conhecimento por meio de inferências indutivas, jamais será possível demonstrar como as nossas

¹¹² LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 53.

¹¹³ Exatamente, por isso, veio a denominar a sua obra seminal de *Novum organum scientiarum*, em clara referência ao *Organon* escrito por Aristóteles. (CARRIER, Martin. *Wissenschaftstheorie zur Einführung*. Alemanha: Junius, 2006, p. 16).

¹¹⁴ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 38.

¹¹⁵ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 62.

¹¹⁶ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 58.

¹¹⁷ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 59/60.

percepções acerca dos objetos sensíveis colocados no mundo não estão prejudicadas por algum defeito interno (e.g., sensações viciadas) ou por alguma influência externa (e.g., obstáculo cognitivo)¹¹⁸. Nenhum método científico poderá ser, exclusivamente, indutivo, sob pena de regresso ao infinito, na medida em que uma inferência indutiva sempre ficará dependente de outras reafirmações indutivas posteriores, assim progredindo ao infinito, sem qualquer segurança de que, em algum momento do futuro, a cadeia de indução seja invalidada por uma contra-evidência posterior (cabe aqui lembrar da conhecida proposição de que “*todo cisne é branco*”, a qual se prova como falsa quando da identificação casuística de um *cisne negro*¹¹⁹). Além disso, o indutivismo, necessariamente, escora-se em uma lógica probabilística, a qual, mesmo que bastante atraente, irá confundir chance de acerto com conhecimento objetivo¹²⁰. Assim, no puro indutivismo, assume-se, circularmente, de início, que a indução que parte dos nossos sentidos já manifesta-se como conhecimento objetivo, mesmo que não haja nenhuma justificativa para isso. A proposta teórica de BACON, portanto, não conseguirá superar as críticas dedutivistas posteriormente avançadas por DESCARTES e KANT.

O DEDUTIVISMO APRIORÍSTICO DE DESCARTES

René DESCARTES (1596-1650) é, certamente, o maior responsável pela revolução científica que se instaurou na Modernidade, principalmente por inverter o método de se pensar que prevalecia até aquele momento, propondo o que se convencionou chamar de *método cartesiano da dúvida*¹²¹ ou de *dúvida metódica*¹²². Interessante notar, porém, que DESCARTES, mesmo que inspirado pelo trabalho de GALILEI, concordava com Francis BACON no que se

¹¹⁸ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, pp. 46/7.

¹¹⁹ Para obra recente que estuda profundamente o impacto do improvável e imponderável nos raciocínios empíricos, vide TALEB, Nassim Nicholas. *The Black Swan – The Impact of the Highly Improbable*. Estados Unidos da América: Random House, 2007.

¹²⁰ “Inductive logic set out to define the probabilities of different theories according to the available total evidence. If the mathematical probability of a theory is high, it qualifies as scientific; if it is low or even zero, it is not scientific. Thus the hallmark of scientific honesty would be never to say anything that is not at least highly probable. [Probabilism has an attractive feature: instead of simply providing a black-and-white distinction between science and pseudoscience, it provides a continuous scale from poor theories with low probability to good theories with high probability.]” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015 – grifou-se).

¹²¹ LINDSAY, A. D., introdução à tradução para o inglês do *Discours de la Méthode*. In DESCARTES, René. *A Discourse on Method*. Inglaterra: Dent, 1981, p. xiv.

¹²² GILSON, Etienne, introdução ao texto em francês do *Discours de la methode*. In DESCARTES, René. *Discours de la Méthode*. Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005, p. 13.

refere ao que seria o objetivo último do progresso científico, na medida em que ambos afirmavam que esse seria o de construir um sistema de proposições estruturado em forma de pirâmide, o qual deveria ter princípios gerais fixados no seu topo. No entanto, enquanto BACON pretendia construir tal sistema de leis gerais por meio de um processo indutivo que partia de observações empíricas para formulação de generalizações, DESCARTES pretendeu montar a sua estrutura científica, começando pelo topo da pirâmide, ou seja, propôs que se formulasse um único princípio intelectual de máxima generalidade e conhecido com absoluta certeza, o qual deveria ser o ponto de partida para um caminho de deduções posteriores que permitiria firmar proposições mais específicas e concretas¹²³. O modelo cartesiano exige que o princípio localizado no topo da pirâmide seja revestido de máxima certeza, o que seria garantido pelo fato dessa proposição não ser, logicamente, passível de qualquer dúvida, na medida em que seria ela *clara*¹²⁴ e *distinta*¹²⁵, a qual poderia ser considerada, com toda certeza, como verdadeira na mente de qualquer indivíduo¹²⁶. E para que se alcançasse a máxima certeza acerca dessa única proposição evidente, absolutamente todas as crenças sobre a realidade deveriam ser colocadas, sistematicamente, em dúvida pelo cientista¹²⁷. Com isso, DESCARTES inaugura o seu famoso procedimento da dúvida metódica, o qual introduziu na filosofia da ciência a ideia de uma primeira dedução *a priori* e evidente, enunciado pelo famoso “*Cogito, ergo sum*” (“*Penso, logo existo*”)¹²⁸. Dessa proposição apriorística evidente, outras proposições deveriam ser deduzidas, tal como a existência de Deus, a existência do mundo e todas as demais proposições claras e distintas que seriam, a partir de deduções, também consideradas verdadeiras. Por fim, as observações empíricas que poderiam ser formuladas na base da pirâmide somente poderiam ser consideradas como verdadeiras, quando pudessem ser confirmadas como coerentes e consistentes com as leis fundamentais deduzidas no topo do sistema científico cartesiano¹²⁹.

¹²³ *Discours de la Méthode*. In DESCARTES, René. *Discours de la Méthode*. Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005, p. 74.

¹²⁴ Uma proposição clara seria considerada aquela que fosse imediatamente captada pela mente.

¹²⁵ Uma proposição distinta seria considerada clara e incondicionada, ou seja, seria conhecido per se, considerado auto-evidente.

¹²⁶ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 64.

¹²⁷ *Discours de la Méthode*. In DESCARTES, René. *Discours de la Méthode*. Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005, p. 88.

¹²⁸ *Discours de la Méthode*. In DESCARTES, René. *Discours de la Méthode*. Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005, p. 89.

¹²⁹ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 69.

Além disso, a partir de DESCARTES, a noção de ciência passou a seguir o chamado princípio de imanência, de acordo com o qual “*a mente humana não alcança outro objeto senão as suas próprias ideias ou representações*”, razão pela qual não “*terá sentido ... o empenho em captar a realidade em si mesma*”, sendo “[s]eguro, unicamente o que se pensa”¹³⁰.

A ciência, portanto, passa a ser um processo puramente mental e dedutivo, executado individualmente (*i.e.*, sem necessidade de uma comunidade científica), tendo como propósito, não o acesso objetivo da realidade, mas apenas a criação de um sistema, perfeitamente, coerente de proposições internas, ambicionando, não a cognição do mundo, mas a certificação de crenças e convicções que o sujeito pode manifestar. Ademais, tornou-se bastante comum a crítica ao pensamento cartesiano no que se refere à sua proposta metodológica de tudo duvidar. Ora, conforme afirma LLANO, “*a dúvida universal é simplesmente impossível, porque há conhecimentos indubitáveis dos quais não se pode prescindir, nem sequer quando se empenha em duvidar de tudo*”, pois, “*quem afirma duvidar de tudo, faz já um juízo, que representa a sua própria tese, que seriam uma exceção ao que se pensa com ela, pois se se tivesse de duvidar de tudo, não se poderia afirmar nada: nem sequer a tese segundo a qual tudo tem de ser objeto de dúvida.*”¹³¹ Aliás, a dúvida é conceitualmente um estado imperfeito, provisório e instável, representando, pois uma “*situação de inquietação, da qual a mente tende naturalmente a sair, para aquietar-se na verdade*”¹³². A dúvida universal, portanto, é uma ideia internamente insustentável, na medida em que implica a sua própria negação, pois quem critica tudo, nunca poderia parar, tendo que colocar em disputa todos os princípios, normas e orientações sobre como atuar. Nesse sentido, bastante pertinente a observação de MACINTYRE acerca da insuperável falha no método cartesiano, segundo a qual DESCARTES, na execução do processo de duvidar de todas as suas crenças, curiosamente, não coloca em disputa a sua capacidade de se expressar objetivamente por meio do francês e do latim, linguagem essa que parte de inúmeras pressuposições não colocadas em dúvida¹³³. Com efeito, impõe-se concluir que a “*crítica*

¹³⁰ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 17.

¹³¹ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 68-9.

¹³² LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 68.

¹³³ “*Descartes failure is complex. First of all he does not recognize that among the features of the universe which he is not putting in doubt is his own capacity not only to use the French and the Latin languages, but even to express the same thought in both languages.*” (MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 9).

sistemática não conduz a nada”¹³⁴. Criticar, em verdade, significa estabelecer um “*bom critério*” para analisar a realidade, motivo pelo qual o espaço para crítica deve ficar adstrito ao esforço de “*aquilatar o nosso conhecimento para que se conforme melhor com o ser*”¹³⁵.

O CETICISMO EMPÍRICO DA CIÊNCIA DE HUME

Antes de mais nada, David HUME (1711-76) é conhecido por sua postura cética no que se refere à possibilidade de qualquer conhecimento necessário acerca da natureza¹³⁶. Para ele, os seres humanos não possuem a capacidade para penetrar e captar o “*tecido interno dos corpos*” e, mesmo se tivessem essa habilidade, não teriam como alcançar qualquer conhecimento objetivo sobre a conexão necessária estabelecida entre as diferentes manifestações fenomênicas. Com efeito, a impossibilidade de conhecimento necessário sobre o mundo partiria de três premissas básicas¹³⁷, quais sejam: (i) todo conhecimento poderia ser subdividido em duas categorias, mutuamente, excludentes, ou seja, “*impressões*” e “*ideias*”¹³⁸, as quais indicariam duas instâncias não intercambiáveis, a “*relação de ideias*” e as “*matérias de fato*”; (ii) todo conhecimento de matéria de fato, por sua vez, deriva de impressões sensoriais¹³⁹; e (iii) o conhecimento necessário da natureza iria pressupor a possibilidade de se estabelecer uma conexão necessária entre eventos, o que não se mostra viável, pois toda relação de ideias somente existe como rescaldo de uma percepção sensível. Assim, segundo HUME, para termos uma ciência, seria indispensável introduzir-se um método experimental de raciocínio, tanto na filosofia natural, quanto na filosofia moral, o qual exigiria apenas a observação dos estados

¹³⁴ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 13/4.

¹³⁵ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 15.

¹³⁶ “*Hume described himself as a sceptic at a time when sceptics were taken to be... those who said that there is no real or certain knowledge of anything...*” (NORTON, David. Escrito introdutório a HUME, David. *A Treatise of Human Nature*. Reino Unido: Oxford University Press, 2003, p. 112).

¹³⁷ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, fl. 92

¹³⁸ “*All the perceptions of the human mind resolve themselves into two distinct kinds, which I shall call IMPRESSIONS and IDEAS. (...) Those perceptions, which enter with most force and violence, we may name impressions; and under this name I comprehend all our sensations, passions and emotions, as they make their first appearance in the soul. By ideas I mean the faint images of these in thinking and reasoning.*” (HUME, David. *A Treatise of Human Nature*. Reino Unido: Oxford University Press, 2003, p. 07)

¹³⁹ “*... all our ideas are nothing but copies of our impressions, or, in other words, that it is impossible for us to think of any thing, which we have not antecedently felt, either by our external or internal senses.*” (HUME, David. *Enquiry Concerning Human Understanding*. p. 63).

sensíveis que nos afetam, de modo a compreender as causas dessas afetações e os seus respectivos efeitos. Por isso, em nenhum caso, a ciência poderia pretender transcender a experiência sensível¹⁴⁰, pois ninguém conseguiria fixar a verdade sobre um fato ou evento apenas por meio do pensamento sobre o significado dos seus termos¹⁴¹. Desse modo, HUME fixou a sua influente proposta de ciência, calcada firmemente na sua proposta de uma metodologia indutiva, experimental e sensorial. O empirismo humiano mostra-se, pois, em direta oposição à visão de DESCARTES de que possuímos ideias inatas de mente, Deus, corpo e mundo, representando, na verdade, um claro sucessor do indutivismo proposto por BACON. Para HUME, como se viu, todo conhecimento empírico tem fundamento em impressões sensoriais (e.g., os cinco sentidos, bem como desejos, volições e sentimentos), reproduzindo assim, em parte, uma das constatações de ARISTÓTELES, de que não há nada no intelecto que não tenha antes sido captado pelos sentidos¹⁴². No entanto, o processo intelectual que parte de impressões sensoriais envolveria apenas uma atividade mental de composição, transposição, aumento e diminuição das ideias “copiadas” das impressões recebidas pelos sentidos, motivo pelo qual os conceitos científicos não seriam outra coisa senão cópias construídas a partir de dados sensoriais¹⁴³. Desse modo, para HUME, a demonstração de uma relação causal necessária seria inviável, pois para tanto seria necessário comprovar que toda a cadeia de eventos ligados causalmente não poderia ser de outro modo, o que se mostra empiricamente inviável. Assim, somente é possível identificar relações causais de fato, nas quais se pode observar uma sequência de eventos que estão apenas contingentemente conectados. De outro lado, não se poderia negar, de acordo com HUME, que a impressão psicológica em nós, realmente, nos leva a acreditar que exista uma causalidade necessária na natureza, o que, porém, não passaria de um sentimento interno, oriundo de nossa prática reiterada. Isso, porém, não passaria de uma ilusão. Com efeito, a única pretensão verdadeira que uma ciência pode ter é a da probabilidade das suas leis e teorias¹⁴⁴, de modo que o ceticismo de HUME, mesmo que possa ser visto como bem intencionado e até como uma

¹⁴⁰ HUME, David. *A Treatise of Human Nature*. Reino Unido: Oxford University Press, 2003, p. 115.

¹⁴¹ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, pp. 92/3.

¹⁴² LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, pp. 93.

¹⁴³ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 94.

¹⁴⁴ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 96.

virtude do cientista¹⁴⁵, em verdade, acaba sendo uma ameaça ao próprio empreendimento científico. Isso porque culmina em um relativismo emotivista ou materialista, de acordo com o qual tudo que é sensível pode ser considerado verdadeiro, mas não no sentido de adequação com a realidade, mas apenas como algo percebido por alguém, o que transforma a realidade em algo incerto e sempre dependente das percepções do cientista. Com efeito, o indutismo humiano pretende reduzir todo o conhecimento científico a matéria empírica acessada pelo sentidos, tornado absolutamente indeterminada a forma necessária que esse objeto poderia assumir. No entanto, conforme bem esclarece LLANO, “*a matéria está sempre determinada por uma forma e ... conhecemos as coisas mais pela forma do que pela matéria; um objetivo exclusivamente material seria incognoscível.*”¹⁴⁶ Assim, o indutivismo e o ceticismo de HUME acaba destruindo qualquer possibilidade de ciência.

OS PRINCÍPIOS APRIORÍSTICOS QUE REGULAM UMA CIÊNCIA EM KANT

Em KANT (1724-1804), a noção de ciência passa por uma nova revolução (a por ele denominada de revolução copernicana¹⁴⁷), em que o conhecimento científico é submetido a uma crítica idealista e transcendental, de acordo com a qual, não é o pensamento humano que gira em torno das coisas, mas são os objetos – não mais as coisas reais, as quais seriam em si incognoscíveis, mas as coisas pensadas a partir das suas condições de possibilidade – que giram em torno do eixo fixado no sujeito cognoscente¹⁴⁸. O filósofo de *Königsberg*, de um lado, foi menos ambicioso que DESCARTES, pois não pretendeu derivar todo o sistema de conhecimento de um único princípio evidente, mas, de outro, foi mais engajado com o empreendimento científico do que HUME, pois não aceitava a pressuposição de que todo o conhecimento poderia derivar, exclusivamente, de nossas experiências sensitivas.

¹⁴⁵ “*So no degree of commitment to beliefs makes them knowledge. Indeed, the hallmark of scientific behaviour is a certain scepticism even towards one's most cherished theories. Blind commitment to a theory is not an intellectual virtue: it is an intellectual crime.*” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

¹⁴⁶ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 97.

¹⁴⁷ KANT, Immanuel. *Kritik der reinen Vernunft*. Alemanha: Suhrkamp, 1974, p. 25.

¹⁴⁸ “... o idealismo considera o ente (conhecido) como uma certa atuação do conhecimento. A partir desta perspectiva, o ser é uma posição do pensar.” (LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 113)

Assim, KANT, inconformado com o empirismo e o ceticismo científico de HUME¹⁴⁹, foi um dos primeiros filósofos a propor a noção de ciência como um sistema ordenado de proposições verdadeiras, as quais se estruturariam a partir de determinados princípios regulatórios da razão¹⁵⁰. Para ele, mesmo que o acesso ao conhecimento pressuponha que haja contato com as impressões sensitivas captadas pelos indivíduos, não se poderia dizer que o conhecimento objetivo seria dado apenas com base nessas impressões subjetivas. Assim, mesmo que as impressões fenomênicas nos forneçam o material empírico bruto, somente o sujeito cognoscente poderia ser responsável pela organização estrutural desses dados fenomênicos ao submetê-los a categorias do entendimento, que representariam condições de possibilidade – formais e apriorísticas – do conhecimento racional¹⁵¹. A teoria do conhecimento kantiana, portanto, tem a pretensão de fixar critérios regulativos para a organização do conhecimento empírico, de modo que a Razão prescreve ao sujeito cognoscente os limites de possibilidade para que esse possa conhecer, objetivamente, algo que se apresenta na realidade. A ciência, portanto, representa atividade de elaboração de teorias que devem se conformar ao ideal de sistematização racional de ideais¹⁵².

Assim, seguindo a metodologia dedutivista proposta por KANT, as sensações deveriam ser, primeiramente, ordenadas de acordo com os critérios formais de tempo e espaço (formas de sensibilidade), para que, em seguida, a percepção dos objetos pudessem ser submetidas a categorias do entendimento, como unidade, substancialidade, causalidade, contingência etc..., para que, por fim, pudessem elas se submeter a princípios regulativos da razão, formados por juízos de experiência. O conhecimento científico, portanto, exigiria o adequado domínio do status epistêmico e da função metodológica de proposições analíticas e sintéticas¹⁵³, sendo as primeiras passíveis de conhecimento *a priori* (i.e., sua veracidade ou falsidade podem ser fixadas apenas pela reflexão acerca da sua lógica interna ou do significado

¹⁴⁹ POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 27.

¹⁵⁰ “Eine jede Lehre, wenn sie ein System, d.i. ein nach Prinzipien geordnetes der Erkenntnis sein soll, heißt Wissenschaft.” (KANT, Immanuel. *Metaphysischen Anfangsgrunde der Naturwissenschaft*. Alemanha: Suhrkamp, 2003)

¹⁵¹ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, pp. 96/7.

¹⁵² “(...) Stellt Kants Definition fest, dass ... diese Aussagen ein System bilden müssen; Wissenschaft wird also verstanden als das Resultat eines wie auch immer gearteten methodischen Verfahrens, das zu einem Zusammenhang der Aussagen untereinander führt.” (POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 22)

¹⁵³ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 7.

semântico dos seus termos¹⁵⁴) e as segundas conhecidas, em regra, de modo, *a posteriori* (i.e., sua veracidade ou falsidade dependem da constatação empírica e sensorial¹⁵⁵). Os dois tipos de juízos, porém, seriam teóricos, no sentido de não buscarem seu fundamento nas sensações empíricas, e também seriam passíveis de comprovação¹⁵⁶, seja por dedução intelectual, seja por, conformação do dado empírico ao princípio regulatório dado pela Razão. Por isso, KANT insiste que o conhecimento empírico objetivo somente pode ser alcançado se as leis materiais específicas se conformarem com os princípios regulatórios da Razão¹⁵⁷.

A ciência idealista, no entanto, também não passa ilesa a críticas, pois o idealismo não assume a realidade como seu objeto, mas apenas a ordenação do pensamento. Nessa esteira, o objetivo da ciência “*não é mais pensar sobre as coisas, mas é pensar sobre o pensar*”¹⁵⁸. O idealismo, portanto, põem em parênteses a própria realidade, a qual não chega a ser conhecida, mas apenas pensada. Ora, “*se se inicia pelo pensamento, não se atinge mais do que objetos pensados, algo imanente ao próprio pensar*”¹⁵⁹.

1.1.3. Ciência na perspectiva pós-moderna ou contemporânea

A Pós-modernidade é marcada por manifestações, em certo sentido, dúbias e contraditórias, ou por incorrer em posturas de continuísmo da Modernidade ou por assumir atitude de extremo radicalismo em relação às concepções modernas de ciência. De um lado, a Pós-modernidade representa um esforço de continuação dos projetos científicos instaurados na Modernidade, na medida em que pretendeu intensificar a fixação de métodos que ora pendem para o dedutivismo, ora pendem para o indutivismo, mas, de outro, assumiu ela a pretensão de superar criticamente as insuficiências e defeitos dos modelos propostos na Era Moderna, passando a adotar visão ainda mais extremada acerca da adequada metodologia científica.

¹⁵⁴ E.g. “*Um quadrado possui quatro lados iguais*” ou “*O todo é maior que a parte*”.

¹⁵⁵ E.g., “*Está chovendo lá fora*”.

¹⁵⁶ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 100.

¹⁵⁷ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p.99.

¹⁵⁸ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 18.

¹⁵⁹ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, pp. 117 e 132.

Como se viu, a Modernidade destacou-se pela bifurcação de atitudes críticas que acabaram fornecendo versões opostas de ciência. De um lado, pretendeu-se construir uma ciência ideal que partisse do porto seguro da imanência, em que o cientista pudesse deduzir pelo pensamento um sistema integralmente coerente de proposições, em relação ao qual o mundo deveria se conformar. Em outro extremo, pretendeu-se construir, de baixo para cima, uma ciência empírica que pudesse se erguer a partir da dimensão sólida e firme da realidade observável, a única instância que poderia ser objeto de experimentação e controle, fornecendo, com isso, padrões gerais que poderiam ser verificados, comunicados e repetidos no futuro.

Com efeito, a filosofia da ciência contemporânea em grande medida acabou adotando a mesma proposta crítica que ou se inspirava no método kantiano ou que pretendeu viabilizar um extremo verificacionista da realidade a ser observada empiricamente. Por isso, a partir do século passado, a filosofia da ciência veio a produzir inúmeras concepções divergentes de ciência – todas elas com pretensões críticas, parcialmente, incompatíveis entre si –, as quais pretenderam repensar a própria possibilidade de conhecimento científico, partindo de novos pontos de partidas (*e.g.*, marxismo, historicismo e existencialismo).

Um desses extremos radicais, deu-se por meio da versão de ciência proposta pelo Neopositivismo ou Positivismo Lógico, elaborado pelo Círculo de Viena, na década de 20 do Século passado¹⁶⁰. Conforme se verá, tal Escola formulou ambicioso projeto de estruturação de modelo científico que pretendia fiar-se, exclusivamente, na análise de dados empíricos passíveis de observação e verificação. Desse modo, somente se justificariam como ciência os elementos que pudessem ser fisicamente verificados e comprovados, sendo pseudocientífico qualquer elemento desprovido de uma dimensão verificável. Como se demonstrará em seguida, tal radical proposta mostrou-se inexecutável, motivo pelo qual teve de ser abandonada ainda no século passado.

Como reação a tais exageros, surgem ainda na Pós-modernidade, movimentos linguísticos e hermenêuticos que intensificaram a busca por outro extremo metodológico, qual seja, a dimensão reflexiva e pragmática da realidade. Com isso, acabou-se assumindo outro risco, com o mesmo potencial danoso ao conhecimento científico, na medida em que a pura reflexão linguística sobre o objeto conhecido permite descambar mais uma vez em uma espécie de metodologia imanente (à semelhança de DESCARTES), mas agora uma que pretende

¹⁶⁰ AYER, A.J. *Logical Positivism*. EUA: The Free Press, 1959.

submeter o conhecimento aos limites linguísticos dentro dos quais se pode argumentar e interpretar as diferentes percepções que se pode ter da realidade (aqui o centro do conhecimento não é mais a pura subjetividade de um indivíduo imanente, mas os limites formais de uma comunidade linguística). Por isso, no período contemporâneo, é comum verificar-se a existência de concepções de ciência que oscilam entre o positivismo verificacionista e o relativismo antropocêntrico¹⁶¹, em que o critério prioritário de definição da ciência passa a ser a figura do cientista (ou o consenso formado dentro da comunidade científica), seja por meio dos movimentos históricos que o afeta, seja por meio dos fatores psicológicos que podem lhe influenciar na busca de conhecimento científico, sejam por meio da atitude prática de refutação e de contra-argumentação de teses científicas que, supostamente, seriam indispensáveis para o progresso científico.

Nesse cenário antropocêntrico, Thomas KUHN e Karl POPPER são possivelmente os dois pensadores mais influentes no desenvolvimento da filosofia da ciência no período contemporâneo. Um pode ser interpretado como o sucessor do outro, sendo que o primeiro ficou mundialmente conhecido pela sua descrição do que seriam revoluções paradigmáticas na ciência e o segundo é sempre lembrado por sua tese do Falsificacionismo no estabelecimento do critério de demarcação do que poderia ser tomado como conhecimento científico. Por fim, aqui ainda será analisada a proposta intermediária desenvolvida por Imre LAKATOS, a qual pretende conjugar, em alguns aspectos, as visões de KUHN e POPPER, propondo modelo de programas de pesquisas que combinarão, na ciência, parcela da atividade como refutável e, portanto, passível de falsificação, e outra parcela central do empreendimento científico, como sendo o seu núcleo duro, não aberto a pura falsificação. Assim, veja-se.

POSITIVISMO LÓGICO: FUNDAMENTALISMO LÓGICO E LINGUÍSTICO

O Positivismo Lógico – dando continuidade aos projetos indutivistas de BACON e HUME – representou esforço de intensificar as pretensões empiristas na formulação de um modelo científico unitário, *i.e.*, aplicável, sem distinção, a todos os campos do conhecimento, o qual deveria, de um lado, partir de elementos observáveis para, em seguida, submetê-los ao rigor

¹⁶¹ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 57.

da lógica para a depuração de conclusões que somente seriam válidas se comprovadas pelos sentidos. Portanto, conforme defendido por CARNAP (1891-1970), um dos expoentes do Neopositivismo, não se poderia admitir a possibilidade de uma ciência que se escorasse em verdades objetivas que transcendessem a evidência empírica sensorialmente analisável¹⁶². Por isso, uma verdadeira ciência deveria abandonar toda e qualquer pretensão metafísica, a qual, segundo CARNAP, seria, conceitualmente, aquela não passível de comprovação empírica, desprovida de conteúdo teórico, a qual seria, portanto, apenas um juízo expressivo (*i.e.*, manifestadora de um sentimento ou expressão individual), não representacional de um objeto físico colocado na realidade¹⁶³. Assim, de acordo com esta visão, somente será ciência as constatações que podem ser observáveis, no sentido de permitir que propriedades de determinado objeto sejam detectadas pelos nossos sentidos, como algo ser azul, quente, áspero, largo etc...¹⁶⁴. De outro lado, o máximo que tal versão de ciência poderia pretender buscar seria uma verdade provável¹⁶⁵.

A melhor síntese das premissas teóricas que dão fundamento ao *Neopositivismo* encontra-se em uma espécie de *manifesto positivista* editado por Otto NEURATH, Hans HAHN, Rudolf CARNAP, que se intitulou “*A Concepção Científica do Mundo*”¹⁶⁶:

(i) a concepção científica do mundo tem por objetivo a construção de uma “*ciência unificada*”, ou seja, a formulação de um método de investigação único que pudesse ser aplicado a todos os campos de conhecimento, sem qualquer prejuízo cognitivo, de modo que as áreas da atividade humana incompatíveis com essa metodologia não poderiam ser objeto de acesso científico;

¹⁶² “*A scientist, worthy of the name, was not allowed to guess: he had to prove each sentence he uttered from facts. This was the criterion of scientific honesty. Theories unproven from facts were regarded as sinful pseudoscience, heresy in the scientific community.*” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

¹⁶³ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 11.

¹⁶⁴ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 59.

¹⁶⁵ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 92.

¹⁶⁶ NEURATH, Otto; HAHN, Hans; CARNAP, Rudolf; GOMES, Nelson (tradutor) *A Concepção Científica do Mundo*. Disponível em <http://www.scribd.com/doc/145465531/A-CONCEPCAO-CIENTIFICA-DO-MUNDO-CIRCULO-DE-VIENA#scribd>, acesso em 07/07/2015.

(ii) uma ciência positiva formaria “*um sistema de fórmulas neutro, de um simbolismo livre das impurezas, das linguagens históricas*”, gerando, assim, um “*sistema global de conceitos*” também aplicável, sem perdas de tradução, a todas as diferentes áreas de conhecimento;

(iii) o método científico seria “*empirista e positivista*”, pois “*há apenas conhecimento empírico, que repousa sobre o dado imediato*”, sendo essa “*a fronteira do conteúdo da ciência legítima*”;

(iv) a isso se somaria “*um método de análise lógica*”, que se pautaria na “*descrição científica*”, em que seria relevante “*apenas a estrutura (forma de ordem) dos objetos, não a sua ‘essência’*”;

(v) por isso, em nome de uma clareza descritiva, não se admitiria que um verdadeiro cientista desenvolvesse argumentos dotados de “*complexidades obscuras e profundidades impenetráveis*”, já que, na “*ciência, nada é ‘profundo’, tudo é superfície*”; e

(vi) portanto, todos os “*problemas filosóficos tradicionais*” devem ser livrados das suas considerações “*metafísicas*”, sendo irrelevante, na ciência, qualquer dimensão ontológica que pretendesse qualificar o conhecimento da realidade¹⁶⁷, sendo que tais questões deverão ser “*desmascaradas*” como “*pseudoproblemas*” ou transformadas “*em questões empíricas, sobre as quais cabe um juízo por parte das ciências da experiência*”.

A proposta neopositivista de ciência, porém, acaba incorrendo em um (a) *reducionismo cognitivo*, na medida em que presume que somente se poderia conhecer aquilo que é empiricamente verificável, em um (b) *formalismo epistemológico*, pois a teoria do

¹⁶⁷ “*As qualidades subjetivamente vivenciadas – o vermelho, a alegria – enquanto tal, são apenas vivências, não conhecimentos. Na óptica, leva-se em conta apenas aquilo que, em princípio, pode ser também entendido por um cego.*” (NEURATH, Otto; HAHN, Hans; CARNAP, Rudolf; GOMES, Nelson (tradutor) *A Concepção Científica do Mundo*. Disponível em <http://www.scribd.com/doc/145465531/A-CONCEPCAO-CIENTIFICA-DO-MUNDO-CIRCULO-DE-VIENA#scribd>, acesso em 07/07/2015.)

conhecimento adotada entende que somente se poderia conhecer a estrutura formal dos objetos, sendo inacessível e ilógico qualquer conhecimento qualitativo de um objeto e em um *(c) ceticismo ontológico*, uma vez que não se acredita na possibilidade de um acesso objetivo da dimensão essencial ou existencial que as coisas possam manifestar na realidade¹⁶⁸.

Uma das consequências dessas insuficiências epistemológicas e metodológicas é que a proposta neopositivista culmina no extremo do verificacionismo¹⁶⁹, o qual exclui a verdade como valor gnosiológico primário. Tal atitude radical pressupõe que conhecimento seja mera acumulação de dados empíricos que poderão corresponder a sensações isoladas. Com efeito, como as sensibilidades humanas são necessariamente limitadas, o conhecimento científico, assim posto, passa a sofrer as mesmas privações e limitações. É por essa razão que o positivismo lógico acabou abdicando totalmente da dimensão cognitiva que permite que se promova juízos críticos e reflexivos acerca da realidade, até porque os estados mentais (e as crenças sobre o mundo) não são jamais passíveis de perfeita verificação empírica¹⁷⁰.

O *Neopositivismo lógico* representa modelo científico de fundamental importância ao presente trabalho, pois, como se verá, serve ele de clara inspiração ao projeto científico que é defendido, pela corrente doutrinária majoritária em nossa realidade jurídica, como sendo o mais adequado para a análise e para a explicação do fenômeno tributário, postura essa capitaneado por CARVALHO¹⁷¹.

KARL POPPER: FALSIFICACIONISMO METODOLÓGICO

Karl POPPER (1902-1994), sem dúvida um dos mais influentes filósofos da ciência do Século XX, foi responsável pela mudança de enfoque no que deveria ser compreendido como o problema central da filosofia da ciência, alterando, com isso, a própria racionalidade que esse tipo de pesquisa deveria seguir. Isso porque, a partir dele, o mais relevante para a ciência passou

¹⁶⁸ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, pp. 104 e ss.

¹⁶⁹ Sobre verificacionismo vide LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, p. 13.

¹⁷⁰ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 57.

¹⁷¹ Vide, em especial, o Capítulo 2 de *Direito tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, pp. 19-30.

a ser, não o definir a forma correta de se fundamentar, objetivamente, o conhecimento científico, mas sim o de separar a ciência da chamada pseudociência, *i.e.*, o discurso desprovido de racionalidade, mas com aparência de ciência. Com isso, o objeto prioritário da filosofia da ciência passou a ser a identificação do tipo de atitude crítica que o cientista deveria assumir quando da exposição de sua tese e quando da refutação de teses rivais. Para tanto, pretendeu atacar duas propostas teóricas alternativas: de um lado, o acima mencionado Verificacionismo, proposto pelo Positivismo Lógico, e, de outro, o Convencionalismo Científico, tal como proposto por POINCARÉ, que sustentaria que as leis científicas não seriam outra coisa senão convenções feitas pelos cientistas com o propósito de definir conceitos fundamentais da ciência¹⁷². Para POPPER, o verificacionismo estaria equivocado, pois nenhuma proposição científica poderia ser comprovada como evidente em termos empíricos, sendo, em sua visão, improvável a possibilidade de se comprovar a diferença de ciência e de pseudociência com base no critério da verificação empírica. Nem um nem outra poderiam assumir tal critério demarcatório¹⁷³. De outro lado, POPPER mostrou-se firme crítico da postura relativista que é inerente ao convencionalismo científico, na medida em que, em seus escritos mais tardios, veio a reconhecer que haveria um conceito objetivo e absoluto de verdade, adotando, inclusive, o sentido de verdade semântica de TARSKI¹⁷⁴. Com isso, diferentemente do pressuposto por KUHN, conforme se verá no item seguinte, a atividade científica, para ele, seria uma atividade racional, passível de controle intersubjetivo, existindo, por isso, um lógica por trás da descoberta científica¹⁷⁵.

¹⁷² LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, P. 151.

¹⁷³ “*But, in 1934, Karl Popper, one of the most influential philosophers of our time, argued that the mathematical probability of all theories, scientific or pseudoscientific, given any amount of evidence is zero. If Popper is right, scientific theories are not only equally unprovable but also equally improbable. A new demarcation criterion was needed and Popper proposed a rather stunning one. A theory may be scientific even if there is not a shred of evidence in its favour, and it may be pseudoscientific even if all the available evidence is in its favour. That is, the scientific or non-scientific character of a theory can be determined independently of the facts.*” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

¹⁷⁴ “*I should like just to indicate briefly why I am not a relativist: I believe in ‘absolute’ or ‘objective’ truth in Tarski’s sense...*” (POPPER, Karl. *Normal Science and its Dangers*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 56). O conceito semântico de verdade desenvolvido por TARSKI é ilustrado pela conhecida proposição: “*A afirmação ‘a neve é branca’ é verdadeira se e somente se, a neve for branca*” (TARSKI, Alfred. *Logic, Semantics, Meta-Mathematics*. Estados Unidos da América: Hackett Publishing Company, 1983).

¹⁷⁵ POPPER, Karl. *The Logic of Scientific Discovery*. New York: Basic Books, 1959.

Com efeito, segundo POPPER, a lógica da descoberta do conhecimento científico “consists solely in investigating the methods employed in those systematic tests to which every new idea must be subjected if it is to be seriously entertained”¹⁷⁶, razão pela qual o correto método científico “must be designed in such a way that they do not protect any statement in Science against falsification”¹⁷⁷. Nesses termos, POPPER foi responsável por mais uma revolução no pensamento teórico, propondo a sua bastante conhecida tese do *falsificacionismo científico*¹⁷⁸. Segundo ele, o único modo de se desenvolver um método verdadeiramente científico, sem risco de se incorrer em falsa ciência, seria por meio da contínua exposição de uma teoria a refutações constantes, de modo que mantê-la sempre aberta à possível crítica e falsificação, por meio de argumentos que contraditam os seus termos¹⁷⁹. De outro lado, o conhecimento pseudocientífico seria aquele em que se expõe uma série de argumentos com aparência de teoria, a qual, porém, é formulada com tamanha ambiguidade e obscuridade ou com tamanha amplitude e indeterminação, que permitiria que os seus termos fossem manipulados a ponto de explicar qualquer coisa e explicar nada, ao mesmo tempo, ou até apresentar resultados, entre si, contraditórios e inconsistentes¹⁸⁰. POPPER fixa, assim, com precisão, o seu critério de demarcação da ciência como sendo a possibilidade de falsificação de uma hipótese ou teoria científica¹⁸¹. Nessa esteira, o mérito de uma atividade científica, para POPPER, não estaria propriamente na capacidade de se “evitar erros” nos resultados, mas sim na capacidade de impiedosamente “eliminar erros por refutação”¹⁸². A efetividade de uma ciência não estaria, pois, na sua capacidade de provar, demonstrar ou estabelecer uma determinada tese, mas sim na

¹⁷⁶ POPPER, Karl. *The logic of Scientific Discovery*. New York: Basic Books, 1959, p. 31

¹⁷⁷ POPPER, Karl. *The logic of Scientific Discovery*. New York: Basic Books, 1959, p. 81.

¹⁷⁸ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 179.

¹⁷⁹ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 153. Vide, ainda, LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, p. 24.

¹⁸⁰ “A theory is ‘scientific’ if one is prepared to specify in advance a crucial experiment (or observation) which can falsify it, and it is pseudoscientific if one refuses to specify such a ‘potential falsifier’.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

¹⁸¹ “Falsifizierbarkeit ist Poppers Kriterium der Wissenschaftlichkeit. Wissenschaftliche Satze müssen grundsätzliche an der Erfahrung scheitern können, gerade dies macht nach Popper ihren Erfahrungsgehalt aus.” (LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, p. 55). Vide, também, POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 120; BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 5.

¹⁸² LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 92.

possibilidade de o cientista expor com honestidade e transparência todas as condições sob as quais a sua tese poderia ser alvo de refutação, com chances de ser superada e abandonada¹⁸³.

A falsificação e refutação passam a ser compreendidas como a própria atividade científica¹⁸⁴, até porque, de acordo com POPPER, uma única demonstração de inconsistência já seria suficiente para a rejeição de uma determinada tese como falsa¹⁸⁵, de modo que a aceitabilidade de uma lei ou teoria deve ser determinada, não pela sua retidão, pela sua coerência ou pela adequação à realidade, mas pelo número de testes a que foi submetida, pela diversidade de críticas recebidas e pela severidade de refutações pela qual essa passou. A ciência, portanto, estaria em permanente revolução (*“revolution in permanence”*) e não apenas passaria por períodos de alternância entre normalidade e momentos extraordinários de mudança, tal como será proposto por KUHN¹⁸⁶. A proposta popperiana acaba, desse modo, criando uma analogia evolucionária para a ciência em que as teorias mais adaptáveis são as que sobrevivem na comunidade de cientista, criando, assim, uma espécie de darwinismo científico¹⁸⁷.

O Falsificacionismo de POPPER sofreu duras críticas, tendo sido acusado de ingênuo¹⁸⁸, relativista e, inclusive, convencionalista, postura essa que ele próprio pretendeu atacar. Por isso, em textos posteriores, POPPER chega a defender que para ser ciência bastaria que a respectiva tese pudesse ser qualificada como testável (e não que tivesse sido efetivamente testada por meio de refutações concretas¹⁸⁹), razão pela qual deveria prevalecer, não o critério da

¹⁸³ *“Intellectual honesty does not consist in trying to entrench, or establish one’s position by proving (or ‘probabilifying’) it – intellectual honesty consists rather in specifying precisely the conditions under which one is willing to give up one’s position.”* (LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 92)

¹⁸⁴ KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 13.

¹⁸⁵ *“... a single experience can contradict the prediction based on a general hypothesis and that is sufficient to prove that the hypothesis is false.”* (BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 14).

¹⁸⁶ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 92.

¹⁸⁷ Sobre a visão de que racionalidade científica seria evolucionista: LAMBERT, Karel; BRITTAN, Gordon; SHULTE, Joachim (trad.). *Eine Einführung in die Wissenschaftsphilosophie*. Alemanha: Walter de Gruyter, 1991, p. 205; LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 155. No mesmo sentido, LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, p. 24.

¹⁸⁸ KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 14.

¹⁸⁹ *“...what Popper relies on as the mark of a scientific theory is not that it has actually been tested but that it is testable, the more testable the best (other things being equal).”* (WATKINS, John. *Against normal science*. In

absoluta falsificabilidade de todas as proposições teóricas, mas apenas um critério comparativo de verossimilhança ou de aproximação à verdade de uma teoria¹⁹⁰, o qual deveria ser assim definido:

*“T2 is more closely similar to the truth, or corresponds better to the facts, than T1, if and only if either (a) the truth-content but not the falsity-content of T2 exceeds that of T1, or (b) the falsity-content of T1, but not its truth-content, exceeds that of T2.”*¹⁹¹

Ao defender o seu critério comparativo de verossimilhança, POPPER rejeita a tese de incomensurabilidade defendida por KUHN¹⁹², defendendo, assim, que seria necessário identificar critérios objetivos que estariam fora do campo da falsificação e que permitiriam a comparação crítica de teorias que estejam disputando espaço em um determinado campo científico¹⁹³, o que acaba levando ao reconhecimento de que algumas proposições metafísicas – fora do campo da refutação – seriam indispensáveis para a estruturação da ciência¹⁹⁴.

É precisamente em razão dessas modificações de postura por parte de POPPER, que LAKATOS diferencia, com bastante propriedade, três propostas distintas de Falsificacionismo¹⁹⁵, quais sejam:

(i) o *falsificacionismo dogmático* (ou naturalístico): toda teoria científica é revestida de falibilidade, na medida em que, do ponto de vista empírico, nenhuma prova poderá ser assumida como definitiva, o que impõe se reconhecer que qualquer teoria

LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 29).

¹⁹⁰ *“Popper entwickelte eine Theorie der ‘Wahrheitsnahe’ statt der Wahrheit und glaube, dass man, selbst wenn man die Wahrheit nicht erreichen kann, doch das Näherkommen an die Wahrheit irgendwie messen, präzisieren, abschätzen, ja, garantieren könne. (...) Man muss in der Lage sein, konstruktiv beurteilen zu können, wann eine Theorie ‘besser’ ist als eine andere und was das Bessere ohne messbare Wahrheitsannäherung bedeutet.”* (LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, pp. 61/2). Vide, ainda, LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 155.

¹⁹¹ POPPER, Karl. *Conjectures and Refutations*. New York: Basic Books, 1963, p. 233.

¹⁹² Incomensurabilidade representa postura segundo a qual não haveria elemento comum entre diferentes paradigmas científicos, os quais não seriam refutados, mas apenas superados e abandonados, inexistindo, assim, comunicação entre os defensores de cada paradigma rival.

¹⁹³ POPPER, Karl. *Normal Science and its Dangers*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 57.

¹⁹⁴ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 11.

¹⁹⁵ Aqui são reordenadas e bastante simplificadas a proposta classificatória de LAKATOS. Para versão completa e mais sofisticada vide LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, pp. 95/132.

científica acaba sendo conjectural, ou seja, apenas aceita como provável ou provisória dentro de determinado contexto histórico, a qual deverá sempre ser demonstrada como falsa diante de evidências futuras que não sejam compatíveis com o modelo teórico presente. Segundo LAKATOS, POPPER jamais veio a defender esse falsificacionismo radical em que absolutamente tudo na ciência deveria ser objeto de falsificação (LAKATOS chama esse autor de *Popper*⁰), mesmo que alguns críticos tenham atribuído a ele tal postura¹⁹⁶.

(ii) o *Falsificacionismo (metodológico) ingênuo*: mesmo que todas teorias científicas possam conter falsidades, a necessidade de que sejam submetidas a testes de inconsistência e contradição não se dá por exigências impostas por um dever de comprovação empírica dessas teses, mas apenas por convenção metodológica dos cientistas. Assim, a necessidade de falsificação impõe-se pela atitude que o cientista deve assumir ao se colocar em posição de constante suspeita em relação às teorias científicas disponíveis. Essa proposta não chega assumir um pressuposto cético de que o conhecimento científico é impossível de ser alcançado, mas apenas impõe ao cientista que venha ele a adotar, como máxima de ação, uma atitude crítica extrema, que exigirá o uso constante de testes de refutação na ciência. Esse tipo de falsificacionismo acaba sendo uma alternativa menos agressiva ao irracionalismo cético¹⁹⁷. Por óbvio, não se pode pretender falsificar absolutamente todas as proposições que formam um sistema teórico, sob pena de desconstrução do projeto científico como um todo (se todas as proposições são falsificáveis, ou seja, nenhuma é assumida como verdade incondicional ou como princípio evidente, nenhuma dedução científica poderia ser derivada com segurança). É por essa razão que LAKATOS, acusa esse tipo de Falsificacionismo de ser uma espécie de convencionalismo científico, na medida em que os cientistas deverão escolher e consensualizar qual parte da ciência deve ser aceita como “*conhecimento de fundo*

¹⁹⁶ “*Popper*^o is the dogmatic falsificationist who never published a word: he was invented and criticized first by Ayer and then by many others” (LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 181).

¹⁹⁷ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 113

não problemático” (*unproblematic background knowledge*) e quais proposições deverão, de fato, ser alvo dos constantes testes de refutação e falsificação¹⁹⁸. O POPPER dos escritos da década de 20, segundo LAKATOS, assumiu inicialmente essa postura, razão pela qual poderia ser chamado de *Popper*^{1,199} e

(iii) o *Falsificacionismo (metodológico) sofisticado*²⁰⁰: somente podem ser consideradas falsificáveis as teorias científicas que foram capazes de corroborar excesso de conteúdo empírico em relação as teorias que a precederam. Assim, o falsificacionismo sofisticado exige não apenas a possibilidade de refutação das teorias vigentes, mas que as suas sucessoras venha a ser consideradas aceitáveis em dois sentidos relevantes, quais sejam: tenham mais conteúdo empírico em comparação com as versões teóricas anteriores e que possa tal excedente empírico ser comprovado e verificado. Essa metodologia falsificacionista, portanto, não pressupõe apenas regras de refutação que tornam teorias falsificáveis, mas também possui instâncias de verificação de excedente de conteúdo (*excess-verifying instances*²⁰¹). Assim, em síntese, pode-se dizer que, enquanto o falsificacionista ingênuo dá ênfase à instância da refutação de teorias e o justificacionista aristotélico dá prioridade à instância da confirmação do conhecimento, o falsificacionista sofisticado se empenhará em uma atividade de verificação do excedente de conteúdo teórico com corroboração empírica, tendo em vista a comparação com teses rivais. O POPPER dos escritos da década de 50 e 60, segundo LAKATOS, evolui para este tipo de falsificacionismo, principalmente a partir do seu critério da verossimilhança e da aproximação da verdade, razão pela qual o autor poderia ser chamado aqui de *Popper*^{2,202}.

¹⁹⁸ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 116

¹⁹⁹ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 181.

²⁰⁰ LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, p. 59.

²⁰¹ “Thus the crucial element in falsification is whether the new theory offers any novel, excess information compared with its predecessor and whether some of this excess information is corroborated.” (LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, pp. 120/121).

²⁰² LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 181.

Mesmo diante dessas especificação e correções, a proposta de POPPER continua sendo alvo de forte críticas, as quais são bem sintetizadas por POSER²⁰³:

(a) *O argumento do historiador da ciência*: a descrição de POPPER acerca do modo como a ciência é desenvolvida não é condizente com a realidade, ou seja, com a forma real na qual atuam os cientistas, uma vez que esses não possuem o costume de buscar a todo momento falsificações para as teorias que utilizam no seu dia-a-dia, do mesmo modo que não abandonam automaticamente uma tese diante do primeiro sinal de incoerência ou contradição²⁰⁴. Na verdade, os cientistas, na maior parte do tempo, buscam apenas a confirmação de resultados e a comprovação da veracidade, probabilidade ou verossimilhança das hipóteses levantadas. Com efeito, a prática científica real, raramente, é falsificadora o tempo todo.

(b) *O argumento da operacionalização*: uma pesquisa científica não segue um procedimento de apresentação de contraexemplos refutadores de teses, mas sim por um processo de confirmação de resultados, até porque, diante de teses contrapostas e rivais, as duas podem ser absolutamente falsas (e.g., tanto T1 quanto T2 podem ser, ao final, falsas, mesmo que as duas possam ter inicialmente aparência de serem verossímeis²⁰⁵); e

(c) *O argumento da oposição ao convencionalismo*: Existem leis da natureza que simplesmente não podem ser falsificadas, de modo que cada ciência escora-se em primeiros princípios que são constitutivos do próprio empreendimento científico. Esses primeiros princípios, conceitualmente, devem ser compreendidos como pontos de partida não convencionais, ou seja, que não estão livremente à disposição dos

²⁰³ POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, pp. 123/4.

²⁰⁴ “Is, then, Popper’s falsifiability criterion the solution to the problem of demarcating science from pseudoscience? No. For Popper’s criterion ignores the remarkable tenacity of scientific theories. Scientists have thick skins. They do not abandon a theory [merely] because facts contradict it. They normally either invent some rescue hypothesis to explain what they then call a mere anomaly and if they cannot explain the anomaly, they ignore it, and direct their attention to other problems.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

²⁰⁵ LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 155.

cientistas. Se o falsificacionismo for levado às últimas consequências, nenhuma atividade científica poderia ser realizada, pois toda proposição exigiria evidência constante que se contrapusesse à refutação e à falsificação, o que levaria a um regresso ao infinito na busca por uma eterna comprovação e confirmação.

Ao fim e ao cabo, POPPER não nos fornece um adequado critério para se identificar o que é ciência e quais são seus reais objetivos, mas apenas fornece um método científico²⁰⁶ para corrigir eventuais desvios de percurso. Tal metodologia acaba apenas ressaltando a necessidade de o cientista sempre assumir uma atitude crítica, o qual jamais pode cair na passividade e no dogmatismo, bem como destaca a importância de uma comunidade científica oxigenada e aberta a revisões, para que se viabilize o progresso no conhecimento científico. Mesmo que neste estudo não se pretenda propor versão de ciência popperiana, os seus méritos deverão ser levados em consideração na concepção de ciência prática que será aqui desenvolvida.

Impõe-se ressaltar que, em nosso direito tributário contemporâneo, o modelo teórico de POPPER veio a inspirar importantes trabalhos jurídicos, por meio dos quais a metodologia da falsificação é exaltada como sendo um dos critérios prioritários para a elaboração de uma ciência tributária. Merece, nesse ponto, menção o importante estudo de BORGES, com a sua “*apologia ao erro*”²⁰⁷, bem como a mais recente releitura da sua obra articulada por FOLLONI²⁰⁸, sendo que esta última será, no capítulo seguinte, objeto de análise mais detalhada.

THOMAS KUHN: HISTORICISMO CIENTÍFICO

²⁰⁶ “But if so, we do not demarcate scientific theories from pseudoscientific ones, but rather scientific methods from non-scientific method.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

²⁰⁷ “A ciência nada pode antecipar ou garantir quanto ao conteúdo-de-verdade de uma teoria. Há sempre que contar com a eventualidade do erro na pesquisa científica. (...) Pode-se conclusivamente refutá-la. Não porém comprovar a sua verdade. As proposições científicas universais incidentes sobre dados empíricos serão invalidadas por um só enunciado individual com elas incompatível. Assim sendo, a hipótese teórica somente pode ser corroborada provisoriamente, isto é, se e enquanto algum teste crucial de refutação não a infirmar.” (BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3ª edição, 2007, p. 24)

²⁰⁸ FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

Thomas KUHN (1922-1996), em seu famoso “*The Structure of Scientific Revolutions*”²⁰⁹, busca apresentar uma reconstrução cronológica de como se movimentaria o progresso científico, por meio da descrição sobre a dinâmica da mudança a que se submeteria uma ciência no transcurso do tempo. Assim, diferentemente de POPPER, KUHN não assume a pretensão de identificar a estrutura lógica das descobertas que são alcançadas por cientistas²¹⁰, mas apenas a de expor o que acontece dentro das comunidades científicas quando essas enfrentam dificuldades na utilização dos padrões teóricos consolidados e se colocam em posição de ter que aprimorá-los. Nessa linha de raciocínio, a correta visualização desse progresso histórico exigiria a compreensão do conceito de *paradigma científico* e a identificação de pelo menos quatro importantes momentos que oscilariam ao redor dessa ideia, quais sejam: o da *ciência normal*, o da *crise paradigmática*, o da *ciência revolucionária* e o da *consolidação de um novo paradigma científico*. Por *paradigma científico*²¹¹ entende-se determinado padrão ou modelo teórico reconhecido amplamente como um *standard científico*, adotado, em determinado contexto histórico, pelo segmento majoritário da comunidade acadêmica como parâmetro indisputado para a resolução de problemas e para o desenvolvimento de pesquisas rotineiras²¹².

Com efeito, o empreendimento científico, segundo KUHN, não poderia ser compreendido adequadamente apenas com base nos momentos excepcionais e revolucionários em que o cientista busca testar e refutar eventuais hipóteses científicas, tal como, aparentemente, seria a proposta de POPPER²¹³. Segundo ele, POPPER teria cometido exagero ao tratar a ciência apenas como sendo formada por episódios de revolução científica, em que teses são falsificadas

²⁰⁹ KUHN, Thomas S. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University Of Chicago Press, 2ª edição, 1970.

²¹⁰ KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 1.

²¹¹ Posteriormente, KUHN alterou o conceito de paradigma para “Matriz Disciplinar” (*disciplinary matrix*). (KUHN, Thomas. *Reflection on my critics*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 271; LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 200).

²¹² Segundo BAYERT, o paradigma científico teria três sentidos distintos em KUHN: “...*(a) die erste Bedeutung des Paradigmabegriffs ist philosophischer Art; gemeint sind hier jene Passagen, in denen Kuhn davon spricht, dass eine Wissenschaft stets ‘Glaubenselement’ einschließt, oder dass ein Paradigma unser Weltbild, die ganze Art und Weise, wie wir die Realität wahrnehmen, determiniert...; (b) die zweite Bedeutung des Paradigmabegriffs bezieht sich auf die soziale Struktur der wissenschaftlichen Gemeinschaft... als allgemein anerkannte wissenschaftliche Leistungen, die für gewisse Zeit einer Gemeinschaft von Fachleuten maßgebende Probleme und Lösungen liefern; (c) die dritte Bedeutung des Paradigmabegriffs bezieht sich darauf, dass in der Wissenschaft häufig eine ‘konkrete wissenschaftliche Leistung’ als Vorbild oder Modell für Problemlösungen in anderer Bereichen genommen wird.*” (BAYERTZ, Kurt. *Wissenschaftstheorie und Paradigmabegriff*. Alemanha: Metzler, 1981, p. 23/24)

²¹³ KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 06.

e refutadas, ignorando assim todas as atividades diárias em que o cientista resolve problemas rotineiros²¹⁴. Na verdade, a correta visão do progresso científico exigiria, em primeiro lugar, diferenciar os períodos de regularidade na prática científica dos momentos especiais de ruptura paradigmática. Desse modo, o olhar retrospectivo sobre a ciência não poderia dar atenção apenas aos poucos momentos em que haja enorme inovação conceitual, mas deveria também atentar para a prática científica no seu dia-a-dia, a qual é executada de modo mais rotineiro e simplório. Assim, a chamada *ciência normal* realiza-se mediante a aceitação consensual de um paradigma já consolidado, o qual é satisfatório para a resolução de problemas novos que vão surgindo. A ciência normal representa, portanto, uma atividade conservadora, em que se busca apenas resolver problemas práticos (*puzzle-solving activity*²¹⁵), o que transcorre de modo relativamente tranquilo, ou até, chato e sem expressão²¹⁶, ao menos durante todo o período em que o paradigma científico vigente se mostra adequado para dar conta das demandas presentes²¹⁷. Esse período, por exemplo, representaria a atividade praticada pelo estudante de uma ciência que aceita de modo acrítico o dogma vigente naquele determinado momento, podendo, segundo POPPER, ser o caso, inclusive, de implementação de atitude de doutrinação científica²¹⁸.

No entanto, de tempos em tempos, novos casos e novos dados apresentam-se com uma complexidade inédita, razão pela qual se mostram refratários e incompatíveis com o modelo paradigmático em vigor, o que causa um abalo no mundo científico, instaurando, assim, um momento anômalo de crise²¹⁹. Instaure-se, com isso, a chamada *crise paradigmática* que exigirá a formulação de novas teorias científicas que, ao final, culminarão em um momento

²¹⁴ KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 19.

²¹⁵ KUHN, Thomas. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University of Chicago Press, 1962, p. 35-42. Vide, ainda, WATKINS, John. *Against normal science*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999: “Normal Science (in which there is not really any testing of theories), is genuine science; Extraordinary Science (in which genuine testing of theories occur) is so abnormal, so different from genuine science, that it can hardly be called science at all.” (op. Cit., p. 29); Vide, ainda, LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986, p. 20.

²¹⁶ WATKINS, John. *Against normal science*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 31.

²¹⁷ BAYERTZ, Kurt. *Wissenschaftstheorie und Paradigmbegriff*. Alemanha: Metzler, 1981, p. 35. CARRIER, Martin. *Wissenschaftstheorie zur Einführung*. Alemanha: Junius, 2006, p. 148; POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 146.

²¹⁸ POPPER, Karl. *Normal Science and its dangers*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 52.

²¹⁹ BAYERTZ, Kurt. *Wissenschaftstheorie und Paradigmbegriff*. Alemanha: Metzler, 1981, p. 52; POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 149.

revolucionário da ciência em que um novo paradigma surgirá e passará a ser observado e seguido, majoritariamente, pela comunidade acadêmica²²⁰. Isso ocorre porque, segundo KUHN, o desenvolvimento de determinada ciência somente poderia se dar dentro de uma determinada tradição, a qual acabaria demonstrando, com o passar do tempo, incoerências internas e inadequação sistemática, provocando a insuficiência do modelo vigente na resolução dos problemas apresentados naquele campo científico. Com isso, a insuficiência da tradição científica estabelecida e a insatisfação dos praticantes dessa ciência com as falhas cometidas por tal modelo teórico acabam provocando a transição para um paradigma científico superior. Assim, haveria *ciência revolucionária* quando do surgimento de um paradigma rival que se mostra capaz de melhor enfrentar novos problemas que não eram esclarecidos pelo paradigma anterior²²¹.

Nessa transição paradigmática, porém, haverá uma lacuna de racionalidade dentro da comunidade científica, a qual persiste durante o período em que o paradigma antigo não se mostra mais satisfatório na resolução dos problemas presentes, mas ainda não se fixou novo modelo compartilhado, na medida em que as novas propostas de paradigma ainda disputam espaço e supremacia²²². Essa crise cognitiva, portanto, somente poderá ser superada quando um novo paradigma vier a ser “*inventado*” dentro da comunidade científica, o que se daria de modo espontâneo e quase involuntário²²³. Por isso, “*normal science ultimately leads only to the recognition of anomalies and crises. And these are terminated, not by deliberation and interpretation but by a relatively sudden and unstructured event like the Gestalt switch*”²²⁴.

E isso ocorreria porque, para KUHN, haveria uma distância insuperável entre um paradigma e outro, uma vez que a linguagem, os conceitos e os métodos estabelecidos entre um e outro são, simplesmente, incomensuráveis²²⁵. A noção de incomensurabilidade entre paradigmas

²²⁰ KUHN, Thomas. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da America: University of Chicago Press, 1962, pp. 17/20.

²²¹ BAYERTZ, Kurt. *Wissenschaftstheorie und Paradigmabegriff*. Alemanha: Metzler, 1981, p. 55.

²²² POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 150.

²²³ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 198.

²²⁴ KUHN, Thomas. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da America: University of Chicago Press, 1962, p. 121.

²²⁵ “*Successive theories are thus, we say, incommensurable.*” (KUHN, Thomas. *Reflection on my critics*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 267); Vide, ainda, BAYERTZ, Kurt. *Wissenschaftstheorie und Paradigmabegriff*. Alemanha: Metzler, 1981, p. 77. LAMBERT, Karel; BRITTAN, Gordon; SHULTE, Joachim (trad.). *Eine Einführung in die Wissenschaftsphilosophie*. Alemanha: Walter de Gruyter, 1991, p. 170.

pressupõe que: (a) não haja uma linguagem observacional neutra e comum que permita a perfeita tradução entre duas molduras teóricas rivais (*i.e.*, não ha meta-critério entre paradigmas rivais); e (b) o próprio significado dos conceitos vai sendo modificado conforme são modificadas as teorias²²⁶, razão pela qual não há uniformidade conceitual na ciência²²⁷. Por isso, a mudança revolucionária de paradigma não pressupõe nenhum movimento pacífico de transição, mas sim, em verdade, um sentimento de “*conversão*”²²⁸, em que os cientistas passam a “*ver*” o mundo de modo completamente diferente²²⁹.

Assim, a *ciência revolucionária* se aproximaria de um *golpe de estado*²³⁰ ou de um *movimento religioso*²³¹ em que os cientistas sofreriam de uma espécie de crise espiritual²³², restaurada por meio de uma conversão de fé que os levaria a aceitar premissas de um novo paradigma científico²³³. A mudança paradigmática, para KUHN, portanto, exigiria um ato de escolha dos cientistas que elegeriam espontaneamente, entre propostas rivais, aquela que deveria prevalecer, os quais agiriam, nesses momentos, como “*filósofos*”²³⁴. Tal escolha de paradigma não poderia ela própria ser submetida ao escrutínio racional fundado em critérios exteriores, pois, para KUHN, a única racionalidade presente na prática científica seria a aceitação pela comunidade de cientista de uma nova moldura teórica que passará a ser compartilhada.

Mesmo que bastante intuitiva a descrição de KUHN e, em parte, esclarecedora do que, de fato, ocorre nos momentos de evolução da ciência, a sua proposta está longe de ser imune à crítica.

²²⁶ Por exemplo, o conceito de átomo é, expressivamente, alterado na história, do período clássico até o contemporâneo.

²²⁷ “*The incommensurability invoked by Kuhn is just the absence of any common measure, of any system of coordinates in which the distinct points are located.*” (BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 90).

²²⁸ “*The transfer of allegiance from paradigm to paradigm is a conversion experience that cannot be forced.*” (KUHN, Thomas. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University of Chicago Press, 1962, p. 151).

²²⁹ Os exemplos mais conhecidos, segundo KUHN, de revoluções científicas ocorrem no campo da física, como se vê nos novos paradigmas estabelecidos sucessivamente por Galileu, Newton e Einstein.

²³⁰ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 114.

²³¹ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p.16-7

²³² WATKINS, John. *Against normal science*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p.33.

²³³ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 113.

²³⁴ “*Only when they must choose between competing theories do scientists behave like philosophers.*” (KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 7).

Em primeiro lugar, KUHN é frequentemente acusado de promover, não filosofia da ciência, mas sim uma espécie de *sociologia ou história da ciência*, o que chega a ser reconhecido pelo próprio autor²³⁵. Isso fez com que POPPER tenha a ele atribuído a pecha de cometer *relativismo histórico* na ciência²³⁶, uma vez que as evoluções científicas partiriam de análises *ex post facto* de mudanças de paradigmas que foram, simplesmente, escolhidos por participantes de determinada comunidade científica, o que não explicaria, de modo racional e por meio de critérios lógicos, o progresso na ciência. Por isso, o relativismo histórico de KUHN – por ele também admitido, principalmente no que se refere à possibilidade de verdade na ciência²³⁷ – faz com que a atividade científica não seja apenas estruturada a partir de movimentos irracionais, mas também tenha o seu próprio objetivo transformado em algo ambíguo e indeterminado²³⁸. Além disso, o historicismo de KUHN acaba culminando em uma postura consensualista²³⁹, na medida em que os critérios utilizados para se definir o erro e acerto de experimentos e de teses são fixados por escolhas convencionais definidas dentro da comunidade científica.

Diante dessa pretensão, prioritariamente, sociológico-descritiva, bem como diante do relativismo assumido por KUHN, deixa de existir qualquer critério demarcatório para se diferenciar ciência de pseudociência²⁴⁰, o que acaba com qualquer pretensão de objetividade do empreendimento científico e impede que seja atribuído à ciência algum propósito específico (a

²³⁵ “... the explanation must, in the final analysis, be psychological or sociological. It must, that is, be a description of a value system, an ideology, together with an analysis of the institutions through which that system is transmitted and enforced.” (KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 21) Vide, ainda, KUHN, Thomas. *Reflection on my critics*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 240: “My recourse has been exclusively to social psychology (I prefer ‘sociology’).”

²³⁶ POPPER, Karl. *Normal Science and its Dangers*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 55.

²³⁷ “In one sense of the term I may be a relativist... there are reasons why I get called one, and they relate to the contexts in which I am wary about applying the label truth. (...) I believe nothing of the sort can be found. To apply that conception [tarskiana] in the comparison of two theories, one must suppose that their proponents agree about technical equivalents of such matters of fact as whether snow is white.” (KUHN, Thomas. *Reflection on my critics*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, pp. 264/5)

²³⁸ FEYERABEND, Paul. *Consolation for the Specialist*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 198.

²³⁹ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 92.

²⁴⁰ “But if Kuhn is right, then there is no explicit demarcation between science and pseudoscience, no distinction between scientific progress and intellectual decay, there is no objective standard of honesty. But what criteria can he then offer to demarcate scientific progress from intellectual degeneration?” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015); Vide, ainda, WATKINS, John. *Against normal science*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 29.

sua causa final)²⁴¹. Há, ainda, nessa proposta, certa circularidade de raciocínio, uma vez que o cientista, aparentemente, não participa de modo ativo da construção de um novo modelo paradigmático, mas apenas passivamente, pois ele somente saberá qual o paradigma que deverá ser seguido após a ocorrência de um movimento revolucionário espontâneo na ciência, o qual somente é reconhecido como tal uma vez já tenha sido fixado e estabelecido²⁴². E, assim que fixado o novo paradigma, o critério epistemológico mais relevante será o da formação de consenso – se possível, unanimidade – entre os participantes desse campo de conhecimento, de modo a minimizar os conflitos que podem surgir na aplicação de regras que resolvem os problemas enfrentados nesse campo²⁴³.

Por fim, segundo MACINTYRE²⁴⁴, as revoluções científicas de KUHN manifestam graves lacunas descritivas no que se refere ao modo pelo qual as tradições científicas se aprimoram com o passar do tempo. Isso porque a proposição de KUHN não esclarece o tipo de transição (e de conversão) a que estaria submetido o cientista que, pela primeira vez, descobriu ou formulou o novo paradigma. Em segundo lugar, haveria falha descritiva no que se refere à suposição de que uma revolução científica representaria uma completa quebra de continuidade entre um paradigma e outro. Na verdade, o estabelecimento de um novo paradigma jamais será um rompimento completo com o passado, mas será uma forma mais inteligível e coerente de recontar o paradigma anterior. Assim, a nova ciência representará uma forma de melhor entender a ciência passada, sem que haja efetiva descontinuidade entre uma e outra. Por isso, para MACINTYRE, a evolução de um determinado campo científico deve ser compreendido como uma narrativa dentro da qual uma tradição teórica demonstrará superioridade em relação a anterior²⁴⁵, na medida em que a mais recente será uma forma mais completa e mais profunda de

²⁴¹ FEYERABEND, Paul. Consolation for the Specialist. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 201.

²⁴² POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 151.

²⁴³ "... it is also important that group unanimity be a Paramount value, causing the group to minimize the occasions for conflict and to reunite quickly about a single set of rules for puzzle solving..." (KUHN, Thomas. *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 21)

²⁴⁴ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 18.

²⁴⁵ "...so Kuhn ... recount the history of epistemological crises as moments of almost total discontinuity without noticing the historical continuity which makes their own intelligible narratives possibles." (MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 19)

explicar a respectiva dimensão da realidade²⁴⁶. Com efeito, cada etapa evolutiva de uma ciência carregará algumas marcas das suas versões históricas anteriores, visando assim um gradual progresso para desvelar de novas dimensões de verdade científica em um sentido ontológico.

O projeto histórico para a explicação da ciência proposta por KUHN, somado às importantes objeções suscitadas contra ele – principalmente a crítica à incomensurabilidade de tradições científicas, o que não se pode admitir como plausível, bem como a ideia de parcial continuidade dentro de uma narrativa explicativa dos diferentes paradigmas científicos –, serão de máxima importância ao presente trabalho, mesmo que não se pretenda aqui sustentar a viabilidade de um modelo científico de estilo kuhniano.

Isso porque um estudo das matrizes teóricas que prevaleceram no direito tributário brasileiro no transcurso do tempo permite, com relativa clareza, identificar alguns movimentos históricos que consolidaram, em cada período, diferentes conjuntos de ideias relativamente aos fundamentos da tributação, os quais foram amplamente compartilhados como pressupostos científicos no momento em que tiveram supremacia. E esses diferentes conjuntos de pressupostos podem, com alguma adaptação, ser compreendidos como diferentes paradigmas de uma ciência tributária. Como se viu, KUHN assumiu como objeto exclusivo de análise as ciências, puramente, teóricas, razão pela qual, em se assumindo o direito como uma ciência prática, não são todas as suas descrições que poderão ser, perfeitamente, reproduzidas no campo do nosso direito tributário. De qualquer modo, guardadas as proporções, impressiona a forma como as considerações kuhnianas podem ser esclarecedoras na reconstrução de uma narrativa evolutiva que expõe as diferentes tradições científicas que imperaram no direito tributário brasileiro.

Mesmo que esse seja o objetivo próprio do segundo capítulo deste trabalho, pode-se desde já ressaltar que aqui será defendido que a evolução científica do direito tributário pátrio é melhor compreendida pela análise descritiva – visando à crítica posterior – de três fases teóricas, as quais permitem identificar a maturação de diferentes *paradigmas científicos*. Isso porque se pode visualizar, em relação aos diferentes modelos paradigmáticos que prevaleceram no direito tributário, um período de consolidação, com a fixação consensual dos seus termos na comunidade acadêmica, os quais, porém, foram sendo, sucessivamente, superados e substituídos

²⁴⁶ “...the best scientific methodology is that which can supply the best rational reconstruction of the history of Science and for different episodes different methodologies may be successful.” (MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 20)

por outro, a contar do momento em que incapazes de atender as demandas práticas dos operadores do direito tributário. E não por coincidência tais movimentos históricos seguiram com relativa precisão a dinâmica descrita por KUHN, na medida em que, cada período, ilustrou uma fase de ciência normal, de crise paradigmática, de revolução científica e de gradual estabelecimento de um novo paradigma científico. Nesse particular, porém, a postura de KUHN deverá ser parcialmente retificada, uma vez que as mudanças paradigmáticas no direito tributário não podem ser compreendidas como movimentos de completa ruptura, com absoluto abandono do modelo anterior, mas, na verdade, como propõe MACINTYRE, devem ser analisadas como mudanças graduais que pretenderam aprimorar uma das dimensões explicativas de nossas práticas tributárias, as quais devem ser compreendidas dentro de uma narrativa única que garante maior inteligibilidade à ciência tributária brasileira no seu todo.

Com efeito, as três fases formadoras de diferentes paradigmas de nossa ciência tributária serão aqui detalhadas nos seguintes termos:

(i) *Paradigma empírico-econômico*: o primeiro conjunto de pressupostos teóricos que forjaram o nosso direito tributário – que se desenrola entre a década de 50 e o final da década de 60 – estabeleceu um modelo científico altamente influenciada pelas teorias econômicas, assim como por outras aéreas de conhecimento (política, sociologia, ética e psicologia), tendo como uma das suas principais batalhas teóricas o esforço de afirmação do direito tributário como disciplina autônoma. A ênfase científica, nesse período, está atrelada ao estudo do exercício do Poder Estatal, compreendido como função de império, o qual estaria autorizado a controlar, em nome da soberania do Estado e do interesse público, genericamente considerados, as diferentes forças econômicas que manifestariam potenciais de riqueza a serem canalizada para a geração de receitas públicas. De acordo com este *paradigma científico-econômico*, o objetivo da tributação está na necessidade de o Estado obter recursos para a sua manutenção financeira, sendo, portanto, a entidade estatal, o centro das relações tributárias, a qual, por manifestação unilateral de poder, está autorizada a subjugar o particular manifestador de riqueza. Em síntese, a perspectiva da tributação está centrada no Poder do Ente Estatal Soberano. De outro lado, a emanção desse poder estatal bruto somente é controlável por meio da lei, a qual seria meio suficiente e adequado para impedir abusos estatais. Com efeito, tal paradigma segue a lógica da oneração econômica do particular de acordo com os desejos

potestativos de um Estado Soberano, o qual encontra limite satisfatório na Primazia da Lei. Este paradigma contou com a participação dos primeiros trabalhos de renomados tributaristas, normalmente conhecidos como os fundadores do direito tributário nacional, como Rubens Gomes de SOUSA²⁴⁷ (1913-1973), Aliomar BALEEIRO²⁴⁸ (1905-1978), Ruy Barbosa NOGUEIRA²⁴⁹ (1919-2003) e Amílcar FALCÃO²⁵⁰ (1928-1967), os quais constituíram a comunidade científica tributária da época, influenciando, conforme se verá, inúmeros autores desse período²⁵¹.

(ii) *Paradigma científico normativo-comportamental*: A segunda fase da ciência tributária brasileira – iniciada ainda no final da década de 60, mas prevalecendo nas décadas de 70 e 80 – surge como (a) reação à abertura multidisciplinar do primeiro paradigma, principalmente seu viés, excessivamente, econômico-financeiro, como (b) superação do viés, meramente, impositivo da tributação como manifestação de soberania estatal e como (c) reconhecimento da insuficiência do primado da lei no controle científico do exercício do poder de tributar. Há, nesse período, evidente ruptura paradigmática, na medida em que, como forma de controle das indevidas influências políticas e econômicas no campo da tributação, se exalta a importância do suposto rigor científico garantido pela observância estrita do método normativista de estilo kelseniano, por meio do qual o direito tributário deve ser purificado de todos os seus elementos não representados na norma jurídica. O cientista do direito tributário, seguindo a metodologia de KELSEN, deve, pois, selecionar o seu objeto de conhecimento – surgindo, neste período, as primeiras noções de um método de corte epistemológico – e tão somente descrever o teor das normas tributárias válidas e positivas. Com efeito, a norma tributária, enquanto categoria universal do direito, passa a ser compreendida como instrumento de captação dos

²⁴⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (Cabe observar que a 1ª edição dessa obra é de 1952).

²⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 8ª edição, 2010. (Cabe observar que a 1ª edição dessa obra é de 1951).

²⁴⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976 (Cabe observar que a 1ª versão mimeografada dessa obra é de 1957); e *Da interpretação e da Aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 1965.

²⁵⁰ FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 6ª edição, 1999. (Cabe observar que a 1ª edição dessa obra é de 1964).

²⁵¹ Para a reconstrução histórica deste primeiro paradigma científico foram consultadas as seguintes obras da respectiva época: LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953; PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955; LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961; DÓRIA, Hélio Ivo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1963; SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1ª edição, 1967; e CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969.

comportamentos humanos manifestadores de riqueza, os quais não podem ser avaliados materialmente como adequados, corretos ou justos, mas apenas descritos pelos critérios da validade e da invalidade. Assim, se no primeiro paradigma a ênfase estava na lógica da oneração econômica por meio do poder estatal controlado pela lei, aqui a lógica da imposição tributária pauta-se no controle normativo das exigências estatais que devem ser compreendidas apenas pela sua validação estrutural e não pelos possíveis conteúdos que as práticas tributárias poderiam assumir. Assim, a perspectiva da tributação está centrada no ordenamento jurídico compreendido como sistema de normas válidas. Esta fase teve como seu precursor Alfredo Augusto BECKER (1928-1986), o qual – como pensador revolucionário que foi – escreveu a sua principal obra, *Teoria Geral do Direito Tributário*²⁵², fixando os parâmetros do novo paradigma científico que estava por vir, ainda durante a fase madura do paradigma anterior. Além disso, a prevalência do normativismo formalista também contou com a fundamental participação de Geraldo ATALIBA²⁵³ (1936-1995), o qual, diferentemente de BECKER, formou verdadeira comunidade científica.

(iii) *Paradigma científico formalista-linguístico*: O terceiro paradigma científico – que se fixou no início da década de 90 e prevaleceu até a primeira década do século XXI – diferencia-se dos dois anteriores. Isso porque ele representa, simultaneamente, uma continuidade e um aprofundamento evolutivo do paradigma científico anterior. Em primeiro lugar, representa, parcialmente, o continuísmo científico, pois este terceiro modelo teórico foi concebido e gestado ainda dentro do paradigma anterior, seguindo, fielmente, o ideário normativista de KELSEN, o qual, de nenhum modo, veio a ser, posteriormente, rejeitado ou retificado, mas sim continuou sendo abraçado sem qualquer ressalvas. No entanto, não se pode negar que, no período acima destacado, um movimento revolucionário no campo da ciência tributária surgiu, fixando uma nova moldura teórica que passou a ser assumida como pressuposta, indisputada e quase intuitiva para a maior parte dos operadores do direito tributário. Essa ciência revolucionária, para se valer do vocabulário de KUHN, não representou, porém, uma completa ruptura do modelo teórico anterior, mas sim um esforço de aprofundamento analítico dos critérios que deveriam ser observados na produção jurídica das normas tributárias positivas. Assim, do mesmo modo que o

²⁵² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998 (Cabe observar que a 1ª edição dessa obra é de 1963).

²⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968; *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969; e *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001 (Cabe observar que a 1ª edição dessa última obra é de 1971).

primado da lei mostrou-se insatisfatório para a limitação do poder impositivo do Estado, no primeiro paradigma, também não se mostrou suficiente, no segundo paradigma, a mera referência genérica ao conceito da norma jurídica, desprovida de conteúdo e purificada de influências políticas e econômicas. Por essa razão, entendeu-se que seria indispensável, para o efetivo controle das imposições tributárias a serem criadas pelo Estado, um maior detalhamento teórico dos critérios formais e lógicos que deveriam ser observados pelo legislador e, por consequência, pelos demais agentes públicos quando do manuseio das normas tributárias. Portanto, nesse novo paradigma científico, ao invés de se buscar qualquer critério de fundamentação substancial das normas tributárias, acabou-se pretendendo realizar um aprofundamento teórico-analítico ainda maior, de modo a se dissecar todos os aspectos/critérios/elementos/fatores internos da regra impositiva de um tributo tipificado. Este modelo teórico, sem abdicar do fundamentos formalistas da ciência jurídica kelseniana, veio a reestruturar a ciência tributária por meio da referência a uma amalgama de influências filosóficas, partindo do *Neopositivismo*, passando pelo movimento da virada linguística e pelas tendências hermenêuticas que marcaram o pensamento ocidental no Século passado, até chegar, no Brasil, a lições extraídas da lógica deôntica de VILANOVA²⁵⁴. Neste paradigma, pois, a ênfase da tributação passa a ser, não o Estado Soberano e a sua função de império limitada pela lei nem o Ordenamento Tributário, enquanto sistema de normas purificadas de conteúdo, mas sim os textos jurídicos que surgem dos vínculos de comunicação que se estabelece entre particulares, de um lado, e, de outro, os agentes públicos autorizados a formalizar, linguisticamente, comandos tributários. Nesse panorama, cabe ao cientista do direito tributário compreender as exigências lógicas e linguísticas que estão por trás das normas tributárias que se manifestam como textos dotados de autoridade, os quais, após tal processo de análise, devem continuar sendo objeto de descrição pelo operador do direito. Com efeito, em um sentido, o terceiro paradigma representa um simples aprimoramento explicativo de uma mesma tradição teórica, mas, em outro sentido relevante, representa, sim, um movimento de evolução científica, na medida em que fornece novos pressupostos específicos, novos critérios metodológicos e aplicativos do direito e conduziu a fundação de uma verdadeira escola de pensamento tributário, a qual dominou – muitas vezes de modo acrítico – a nossa atividade jurídica nas últimas décadas, mantendo, ainda hoje, certo domínio em alguns círculos acadêmicos. Também marca este

²⁵⁴ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o Sistema do Direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

terceiro paradigma científico tributário o fato de ele poder ser direcionado, primariamente, a um único autor, qual seja Paulo de Barros CARVALHO²⁵⁵, o qual, sem dúvida, deve ser reconhecido como o responsável pelo movimento revolucionário que aprimorou as bases do modelo científico formalista e normativista no campo da tributação, construindo uma moldura explicativa do fenômeno tributário – a *Regra Matriz de Incidência Tributária* – que forneceu o arcabouço teórico que acabou sendo assumido como pressuposto necessário por grande parte dos operadores do direito. Além disso, CARVALHO teve o mérito formar toda uma geração de tributaristas, influenciando, com isso, a maioria das obras tributárias publicadas nos anos 90 e 2000 no Brasil²⁵⁶, fato esse que também autoriza reconhecer, aqui, a formação de um paradigma científico-tributário independente.

Diante dessas constatações histórico-evolutivas, poder-se-ia questionar qual seria, na atualidade, o período de oscilação paradigmática que estaria sendo vivenciado em nosso direito tributário contemporâneo. Entende-se, aqui, que o cenário jurídico atual aponta para momento de crise paradigmática e de ruptura gradual com o modelo científico *formalista-linguístico* que forneceu a moldura teórica de acolhida majoritária pelos operadores do direito tributário até o final da primeira década do Século XXI. Em primeiro lugar, identifica-se, com certa clareza, o surgimento de uma crise epistêmica no que tange ao paradigma construído ao redor do modelo que sugere um estudo científico-descritivo do direito tributário que deveria partir de um corte metodológico prévio, impondo tão-somente a análise das exigências lógicas e linguísticas da norma tributária positiva. Conforme será defendido no capítulo que segue, tal crise paradigmática instaura-se em razão da insuficiência desse modelo para enfrentar e, adequadamente, resolver novos casos concretos que se apresentam, diariamente, perante os tribunais. Tais discussões jurídicas, dotadas de uma complexidade que as teorias normativas de estilo kelseniano não conseguem dar conta, envolvem questões que transcendem os aspectos internos da regra matriz de incidência tributária, exigindo a análise do fenômeno tributário de

²⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012; *Direito tributário, Linguagem, Método*. São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008; *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999.

²⁵⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001; CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noese, p. 2008; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isonções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999; MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001; PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. *As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2002; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001; TOMÉ, Fabiana del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

modo amplo, que leve em consideração fatores anteriores e posteriores ao momento da feitura e positividade de uma exigência tributária específica. Isso porque exigem o enfrentamento dos motivos pré-positivos que causaram a produção de determinada lei tributária²⁵⁷, o atingimento efetivo e o possível desvio de finalidades constitucionais que justificaram a criação de uma exigência tributária²⁵⁸, o desvirtuamento e a eficácia de traços extrafiscais de determinados tributos²⁵⁹, assim como outras questões que exigem a apreciação dos fatores reais que causaram a tributação ou das consequências provocadas pela imposição do tributo (como já referido, o *antes* e o *depois* do processo de positividade da norma tributária).

Em segundo lugar, trilhando com espantosa semelhança às etapas do progresso científico descrito por KUHN, verifica-se, nos últimos anos, o surgimento de trabalhos acadêmicos que podem ser considerados revolucionários – no sentido kuhniano – ao, de um lado, demonstrarem as insuficiências explicativas do modelo teórico até este momento hegemônico – expondo as suas incoerências internas e a sua inadequação explicativa do fenômeno tributário – e, de outro, indicarem caminhos teóricos alternativos que poderiam superar as deficiências diagnosticadas no paradigma em declínio. Este é o caso do recente livro de FOLLONI²⁶⁰, que, promovendo uma releitura da obra de José Souto Maior BORGES, propõe modelo científico para o direito tributário, inspirado no pensamento de autores como POPPER, APPEL, NIETZSCHE e

²⁵⁷ Por exemplo, a discussão atual envolvendo a constitucionalidade concreta da chamada *desoneração da folha de salários*, em que houve, por imposição legal, a substituição da base econômica da contribuição patronal sobre folha de salários por outra contribuição incidente sobre receitas, o que foi promovido sob a motivação expressa de se desonerar as empresas de determinado encargo tributário que prejudicava a contratação formal de empregados. No entanto, em alguns casos particulares, veio essa técnica desonerativa – intencionada pelo legislador tributário – a provocar expressiva majoração tributária para determinado grupo de contribuintes. Para maior detalhamento, vide item 2.3.5.

²⁵⁸ Por exemplo, a recente discussão envolvendo a inconstitucionalidade superveniente da Contribuição destinada ao FGTS criada pela Lei Complementar nº 110/2001 (pendente de julgamento nas ADIs 5.501, 5.050 e 5.053), em relação a qual existem dados que comprovam o esgotamento da finalidade originária dessa exação (i.e., a quitação de passivo referente às condenações para pagamento de expurgos inflacionários a correntistas do FGTS). Sobre o tema vide os seguintes artigos escrito pelo autor do presente trabalho: *Vícios Supervenientes na Cobrança da Contribuição do FGTS criada pela LC 110/2001*. Revista Tributária das Américas, v. 5, p. 1-30, 2014; e *Da impossibilidade de se cobrar, por período ilimitado, a Contribuição Social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001*. Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários, v. 50, p. 100-120, 2006. Para maior detalhamento, vide item 2.3.5.

²⁵⁹ Por exemplo, as discussões envolvendo as chamadas taxas ambientais e sua suposta função protetiva ao meio ambiente ou ainda o debate que aguarda julgamento perante o Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade do adicional do FAP (RE 677.725-RG), especificamente no que se refere a possibilidade de uma exigência tributária graduar as suas alíquotas com objetivos indenizatórios e até punitivos.

²⁶⁰ FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de Jose Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

HEIDEGGER. Também merecem ser destacados os artigos escritos por ÁVILA²⁶¹, nos últimos anos, em que, com verdadeiro compromisso acadêmico e honestidade intelectual, propõe novo modelo para uma ciência jurídica aplicável ao direito tributário, seguindo os pressupostos do *Estruturalismo Argumentativo*²⁶², o que exigiu do Autor a análise crítica do paradigma científico formalista e normativista defendido por CARVALHO, o qual, como se viu, assume uma pretensão, fundamentalmente, descritiva de normas tributárias positivas, as quais devem ser identificadas por meio da interpretação de *textos* (termo esse que, para CARVALHO, assume sentido amplíssimo²⁶³) “*vertidos em linguagem*” por autoridades competentes. Aliás, mostra-se um tanto sintomático de se estar diante de crise epistêmica e de ruptura de paradigma o teor da réplica escrita por CARVALHO²⁶⁴, a qual, ao invés de pretender, efetivamente, retrucar o conteúdo dos argumentos críticos ventilados por ÁVILA, veio a adotar, em seu artigo, tom personalíssimo e atitude pouco serena, o que, emblematicamente, mimetiza o cenário agressivo e muitas vezes irracional que KUHN descreve como sendo o indício de uma mudança paradigmática, em que a “*conversão*” dos praticantes de uma ciência de um modelo teórico para outro superior jamais se dá de modo, absolutamente, pacífico²⁶⁵.

IMRE LAKATOS: FUNDAMENTALISMO CIENTÍFICO COM FALSIFICAÇÃO

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética, 2013; e ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 32. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 159-197.

²⁶² Cabe ressaltar que MARTINS também propõe interessante modelo científico que ele denomina, a seu turno, de *Estruturalismo*, mas para ele tal concepção estaria baseada na visão ampla e multidisciplinar do direito tributário, o que exigiria a retomada da ideia do direito natural nesse campo. Veja-se a sua lição: “*O estudo da Ciência Jurídica, sob esta luz [do chamado estruturalismo], resulta mais coerente, universal, estabilizadora dos diversos aspectos convivências do homem, pela percepção mais abrangente de toda a fenomenologia fática, adequada e equilibrada, que apenas o cientista do direito pode atingir.*” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: LTr, 2ª edição, 1998, p. 400).

²⁶³ “*Texto, na acepção que venho considerando em meus trabalhos, extrapola tal definição estreita para abranger tudo aquilo que se possa interpretar. Dessa maneira, mesmo os gestos humanos, o vestuário, sinais luminosos, as nuvens no céu, tudo isso é texto, se assim for tomado como mensagem num processo comunicativo.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>, acesso em 05/08/2015).

²⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>, acesso em 05/08/2015.

²⁶⁵ KUHN, Thomas. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University of Chicago Press, 1962, p. 151.

Como se viu, no Século XX, POPPER e KUHN forneceram as bases para as principais discussões travadas no campo da filosofia da ciência, criando, assim, duas escolas teóricas que, em grande parte, se opuseram (o Falsificacionismo metodológico e o Historicismo científico). Ocorre que uma terceira opção surge nesse mesmo período, pretendendo superar e aprimorar elementos criticáveis das duas posturas. Essa terceira via foi desenvolvida pelo filósofo húngaro Imre LAKATOS (1922-1974), o qual, segundo FEYERABEND²⁶⁶, representaria a perfeita síntese de dois elementos positivos da tradição popperiana e kuhniana²⁶⁷. Do primeiro, LAKATOS buscava a visão da ciência como uma atividade racional em que se pode identificar os avanços e progressos no debate científico a partir da análise crítica das teorias alternativas e entre si comparáveis, não sendo, pois, a atividade científica mero discurso histórico descritivo, formado por mudanças periódicas incontroláveis (e, portanto, irracionais). Do segundo, LAKATOS teria adotado a compreensão de que a atividade científica exigiria certo grau de tenacidade no enfrentamento dos problemas científicos e não da mera refutação de teorias por meio de uma metodologia falsificadora, que garantiria a superação instantânea do modelo científico em vigor²⁶⁸. Assim, o empreendimento científico seria, para LAKATOS, uma combinação intermediária entre proliferação de teorias, entre si, comparáveis (i.e., comensuráveis) e a tenacidade que essas apresentam diante da sua ameaça de refutação e rejeição, envolvendo, portanto, um movimento de parcial continuidade e não de fragmentação em momentos excepcionais de revolução paradigmática²⁶⁹.

Com efeito, LAKATOS concordava com KUHN no que se refere à persistência do cientista na aplicação do modelo teórico prevalecente, na medida em que, diferentemente de POPPER, nenhum cientista abandona uma prática científica em razão de uma simples tentativa

²⁶⁶ FEYERABEND, Paul. *Consolation for the Specialist*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 211.

²⁶⁷ “In the last few years I have been advocating a methodology of scientific research programmes, which solves some of the problems which both Popper and Kuhn failed to solve.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015). Vide, ainda, POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 158; BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 126.

²⁶⁸ “Purely negative, destructive criticism, like ‘refutation’ or demonstration of an inconsistency does not eliminate a programme. Criticism of a programme is a long and often frustrating process and one must treat budding programmes leniently.” (LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 179)

²⁶⁹ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 132 e 175.

de refutação teórica²⁷⁰. De outro lado, LAKATOS discordava de que houvesse momentos verdadeiramente revolucionários, no sentido kuhniano, como se o cientista passasse por uma espécie de conversão mística quando da mudança de paradigma. Por isso, ele atribui a KUHN a pecha de ser um irracionalista²⁷¹ no que se refere ao movimento revolucionário da ciência, na medida em que o critério determinante para a revolução paradigmática seria um fator psicológico constante na mente do cientista (ou da comunidade científica) que, de um momento para outro, escolhe passar a ver o mundo de outro modo. KUHN, portanto, falharia²⁷² ao apenas descrever, historicamente, determinados eventos importantes na evolução científica, sem pretender fixar qualquer elemento prescritivo que pudesse pautar a escolha racional dos diferentes modelos teóricos que foram ou que serão adotados pelos cientistas²⁷³.

Como alternativa, LAKATOS propõe seja a prática científica pensada, não a partir da ideia de paradigmas científicos que fossem sucessivamente substituídos por outros superiores, alternado, por completo, a moldura teórica anteriormente consolidada, mas sim a partir da noção da “*programas de pesquisas*”²⁷⁴, os quais seriam um conjunto mais amplo de regras metodológicas que poderiam agregar, simultaneamente, diferentes teorias. Essas regras metodológicas apresentariam caminhos a serem evitados (heurística negativa) e caminhos a serem seguidos (heurística positiva)²⁷⁵. Tais regras metodológicas poderiam ser compreendidas, segundo LAKATOS, como “*princípios metafísicos*” da ciência, pois não estarão elas próprias

²⁷⁰ “As opposed to Popper the methodology of scientific research programmes does not offer instant rationality. One must treat budding programmes leniently: programmes may take decades before they get off the ground and become empirically progressive. Criticism is not a Popperian quick kill, by refutation. Important criticism is always constructive: there is no refutation without a better theory. Kuhn is wrong in thinking that scientific revolutions are sudden, irrational changes in vision.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015). Vide, ainda, LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 202.

²⁷¹ “Nach I. Lakatos hat Kuhn eine höchst originelle Vision eines irrationalen Wechsels rationaler Autorität produziert; die wissenschaftliche Revolution erscheine in seiner Darstellung als eine “Art religiösen Wandels” bzw. ein ‘Akt mystischer Bekehrung’...” (BAYERTZ, Kurt. *Wissenschaftstheorie und Paradigmbegriff*. Alemanha: Metzler, 1981, p. 67.)

²⁷² LAMBERT, Karel; BRITTAN, Gordon; SHULTE, Joachim (trad.). *Eine Einführung in die Wissenschaftsphilosophie*. Alemanha: Walter de Gruyter, 1991, p. 167.

²⁷³ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, 203.

²⁷⁴ “First, I claim that the typical descriptive unit of great scientific achievements is not an isolated hypothesis but rather a research programme. [Science is not simply trial and error, a series of conjectures and refutations.]” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

²⁷⁵ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 132.

em discussão pelos cientistas que estarão submetidos ao programa de pesquisa do seu campo de conhecimento.

Assim, um programa de pesquisa seria formado, na sua parte negativa, por um núcleo duro (“*hard core of the programme*”) e, na sua parte positiva, por hipóteses auxiliares (“*auxiliary hypotheses*”)²⁷⁶. O primeiro conteria proposições gerais sólidas e primárias que não estaria sujeitas à simples falsificação popperiana, pois seriam assumidas pelos participantes daquela comunidade científica, por convenção, como irrefutáveis²⁷⁷. O núcleo duro de um programa de pesquisa representaria aquilo que, para WITTGENSTEIN, seria uma moldura proposicional (“*framework propositions*”), a qual exerceria uma função quase gramatical para a ciência, na medida em que descreve o modo pelo qual se deve ver o mundo e não o conteúdo do mundo propriamente dito (e.g., a proposição “*o mundo já existia muito antes do meu nascimento*”)²⁷⁸.

Já as hipóteses auxiliares criariam uma espécie de cinto de proteção (“*protective belt*”) para os experimentos científicos, de modo a atribuir a um programa de pesquisa conteúdo específico e comprovável, sendo que essas poderiam ser refutadas sem que toda a matriz teórica tenha que ser modificada e abandonada, bastando apenas a reformulação de outras hipóteses auxiliares²⁷⁹. Assim, cada programa de pesquisa poderia ser submetido a testes de refutação sem que esteja ele a todo momento submetido ao risco do imediato abandono²⁸⁰, diante de uma única situação de anomalia ou fracasso de aplicação de uma teoria aos dados observados, pois teria uma camada protetora em torno do seu núcleo duro²⁸¹. Com efeito, um programa de pesquisa poderia ser gradualmente ampliado a cada momento que as suas hipóteses auxiliares permitem o

²⁷⁶ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 133.

²⁷⁷ “The negative heuristics specifies the ‘hard core’ of the programme which is ‘irrefutable’ by methodological decision of its protagonists” (LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 135.)

²⁷⁸ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 126.

²⁷⁹ “...the positive heuristic consists of partially articulated set of suggestions or hints on how to change, develop the ‘refutable variants’ of the research-programme, how to modify, sophisticate, the ‘refutable’ protective belt.” (LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 135). LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 203.

²⁸⁰ BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 16.

²⁸¹ LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 204.

esclarecimento de uma maior parcela da realidade²⁸². Importante ressaltar que para LAKATOS um programa de pesquisa pode ser progressivo ou degenerativo. Ele será progressivo quando as regras metodológicas formadoras do programa de pesquisa específico for dotada de suficiente maleabilidade a ponto de permitir que novas dimensões da realidade possam ser esclarecidas ou melhor reinterpretados²⁸³. De outro lado, pode haver um programa de pesquisa degenerativo quando esse conjunto teórico não apenas impede qualquer possibilidade de refutação (passando a assumir traços de uma pseudociência), como também presta-se apenas para acomodar no seu escopo teorias artificialmente fabricadas pelos defensores desse programa²⁸⁴, mesmo que a realidade esteja sempre rejeitando tais propostas ou se mostrando incompatível com elas. Isso significa rejeitar a ideia de KUHN de que a ciência tende a sempre fornecer um paradigma científico mais aprimorado e superior ao seu antecessor, como se a ciência estivesse destinada a um eterno progresso. O aprimoramento de um programa de pesquisa, portanto, não se daria por meio do rompimento absoluto com um paradigma anterior, em razão de um movimento excepcional de crise e de conversão a um novo modelo teórico²⁸⁵. Na verdade, para LAKATOS, um programa de pesquisa mais atual pode ser reforçado a partir de uma reordenação do material fornecido por um programa de pesquisa anterior, sem que haja, com isso, qualquer solução de continuidade, mas sim coexistência e simbiose²⁸⁶. Rejeita-se com isso a tese da incomensurabilidade de paradigmas de KUHN, na medida em que as teorias rivais permitem uma comunicação parcial dos seus termos, por meio da readaptação de determinados conceitos fundamentais de um e outro projeto científico²⁸⁷.

²⁸² LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 205.

²⁸³ “Thus, in a progressive research programme, theory leads to the discovery of hitherto unknown novel facts.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

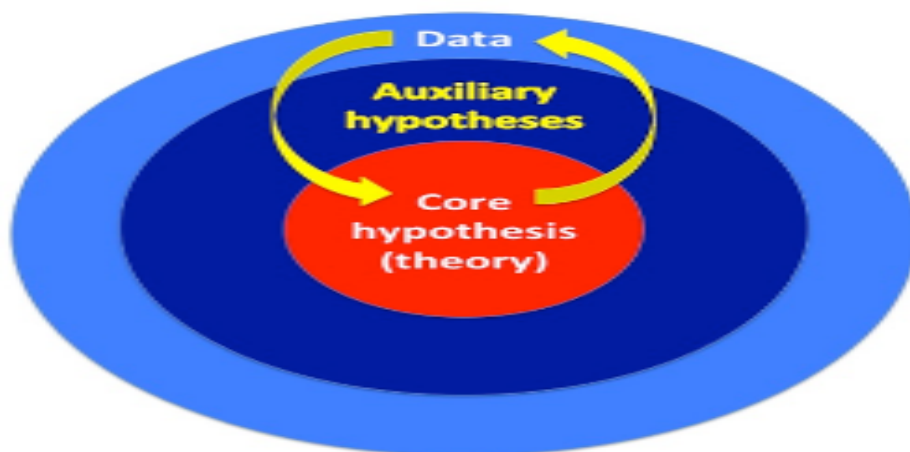
²⁸⁴ “In degenerating programmes, however, theories are fabricated only in order to accommodate known facts.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

²⁸⁵ “If we have two rival research programmes, and one is progressing while the other is degenerating, scientists tend to join the progressive programme. This is the rationale of scientific revolutions. But while it is a matter of intellectual honesty to keep the record public, it is not dishonest to stick to a degenerating programme and try to turn it into a progressive one.” (LAKATOS, Imre. *Science and Pseudoscience*. <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015).

²⁸⁶ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 142.

²⁸⁷ “Rival theorists understand (at least to some extent) which differences characterize their positions (or they could not engage in any meaningful debate) and this observation alone makes incommensurability thesis implausible, insofar as the incommensurabilist insists on the very possibility of communication being compromised and on the

Tais instâncias teóricas de desenvolvimento de um programa de pesquisa podem ser bem ilustradas por meio da seguinte figura, que demonstra como se inter-relacionam o núcleo duro (irrefutável) de um programa, as suas hipóteses auxiliares (passíveis de falsificação, de rejeição e de aprimoramento) e os dados que fornecem o material de análise que permite identificar o progresso ou a degeneração do respectivo modelo teórico²⁸⁸.



Por fim, nesse contexto, a superação de um programa de pesquisa por outro mais evoluído não se daria por motivos irracionais ou incontroláveis, como faz supor KUHN. Para LAKATOS, seguindo POPPER, haveria razões objetivas para a eventual mudança em um programa de pesquisa, as quais seriam fixadas por meio da comparação entre programas rivais, de modo a identificar qual possui maior capacidade heurística, ou seja, qual teria a maior capacidade de interpretar e reconstruir novidades factuais ou que garantiriam novas possibilidades explicativas da realidade, reordenando premissas auxiliares, sem que se estivesse desconstruindo o núcleo duro do respectivo programa de pesquisa²⁸⁹. LAKATOS, assim, sustenta que a sua noção de “*programa de pesquisa*” fixaria o próprio critério de demarcação de uma ciência, na medida em que os campos dos conhecimentos desenvolvidos a partir de programas de pesquisa poderiam ser compreendidos como ciências maduras, ao passo que não teriam esse mesmo status as atividades teóricas pautadas em meros experimentos de erro e

inevitability of misunderstandings.” (BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 95.)

²⁸⁸ <http://biologos.org/blog/lakatos-and-the-creation-evolution-discussion-part-1>, consulta em 15/07/2015.

²⁸⁹ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 155.

acerto, fechados em si, que não acompanham a constante pretensão dos cientistas em ampliar e aprofundar a inteligibilidade de novas dimensões da realidade²⁹⁰.

²⁹⁰ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 175.

<i>Ciência em concepção clássica (aristotélico-tomista)</i>		<i>Ciência em concepção pré-moderna e moderna</i>		<i>Ciência em concepções contemporâneas</i>		<i>Imre Lakatos</i>
		<i>Positivismo lógico (Rudolph Carnap)</i>	<i>Karl Popper</i>	<i>Thomas Kuhn</i>		
Fundamentalista metafísico – Ciência Primeira: reconhece e compreende a existência de primeiros princípios que permitem o indemonstráveis que permitem o progresso científico por meio de posteriores deduções e induções .	Fundamentalismo metodológico - Cisão cética (sentidos nos enganam e juízos intelectuais não podem ser provados): dois percursos são desenvolvidos racionalismo dedutivista e empirismo indutivista	Fundamentalismo lógico ou linguístico: continuação cética relativamente a fundamentos ontológicos, somente há certeza na formalização linguística	Falsificação crítica (anti-fundamentalista): continuação cética em termos agora metodológico (atitude do cientista) em que o critério demarcador da ciência não diz respeito ao seu conteúdo mas a sua possibilidade de falsificação	Psicologismo ou historicismo científico (anti-fundamentalista): absoluto ceticismo em relação a fundamentos metafísicos na ciência. Evoluções científicas não podem ser antecipadas e apenas analisadas <i>ex post facto</i> (apos consolidação de revolução científica). Crença no eterno progresso da ciência.	Fundamentalismo com falsificação: “Programas de pesquisa”, formados não por teorias isoladas, mas conjunto de molduras conceituais que se compõe de um núcleo duro (pressupostos universais ou metafísicos, não refutáveis) e de hipóteses auxiliares (falsificáveis)	
Ser é o ponto de partida e critério para progresso científico (pressupostos independentes do intelecto ou da vontade humana – anti-convencionalismo)	Sujeito – i.e., a mente do cientista - é o ponto de partida e critério para progresso científico (seja uma proposição intelectual indubitável, seja sensações captadas pelas	Dados físicos – linguisticamente controláveis – são o ponto de partida, de modo que o critério científico pause-se na possibilidade de sua verificação empírica	As teorias científicas são o ponto de partida para o progresso científico e a possibilidade de falsificação é o critério de demarcação que permite separar ciência de pseudociência	A narrativa histórica acerca do progresso científico é o ponto de partida para se compreender a atividade do cientista, a qual é composta por movimentos incontroláveis e irracionais que impedem a sua compreensão apriorística (incomensurabilidade de teses e ausência de continuidade)	Os programas de pesquisa são o ponto central para se compreender o que é ciência. Critério demarcatório é complexo pois exige compreensão de núcleos duros irrefutáveis e a gradual consolidação ou refutação de hipóteses auxiliares. Há relativa continuidade entre programas rivais, pois jamais há absoluto abandono de elementos do núcleo duro de um programa de pesquisa, mesmo já superado	
Objetivo é a aproximação ou desvelar da verdade (verdade como adequação)	Objetivo é o de ordenar com coerência e segurança elementos inicialmente	Objetivo é o de fixar ciência em estruturas sólidas, formalmente coerentes e, sem elementos indemonstráveis (i.e., metafísicos)	O objetivo prioritário do cientista é o de garantir a evolução da ciência (darwinismo científico) por meio da refutação de teses falsas e manutenção temporária de teses ainda não falsificadas	A atividade científica não é explicada pelos seus objetivos (sempre dependentes do contexto histórico), mas pelo modo como são superados paradigmas científicos por outro modelo de ciência, sendo todos entre si incomensuráveis (instauram uma nova visão de mundo adotada pela comunidade científica - <i>Weltanschauung</i>)	O objetivo da ciência é garantir a evolução de programas de pesquisa que possam cada vez mais agregarem hipóteses auxiliares que ampliam a explicação coerente da realidade (mesmo assim não há garantia de constante progresso científico).	
Conhecimento científico é juízo verdadeiro e justificado acerca de proposições universais e necessárias (restrição e rigor no critério de demarcação da ciência)	Conhecimento científico é ou o resultado de esforço dedutivo de construção intelectual de sistema proposicional que parte de postulados teóricos ou é a organização empírico-indutiva que permita produzir previsão probabilística de respostas futuras	Conhecimento científico é processo de gradual exclusão de pressuposto “metafísicos”, por meio da análise rigorosa de dados empíricos por meio da aplicação de estruturas lógicas e linguísticas.	Conhecimento científico é aquele que poderá ser sempre submetido à refutação para demonstrar a possibilidade de sua falsificação, de modo que toda e qualquer tese pode ser vista como provisória (provisoriedade do conhecimento científico)	Conhecimento científico somente pode ser compreendido dentro de um espectro histórico com movimentos de sedimentação de práticas científicas (ciência normal), seguidos de momentos de inquietações e insuficiências (crises paradigmáticas) até culminar em momentos excepcionais de imediata ruptura com modelos ate então prevalecente (revolução científica).	Conhecimento científico é representado por movimentos heurísticos positivos e negativos por meio do qual se fixam núcleos duros e hipóteses auxiliares e que permitem analisar o progresso ou o regresso da ciência.	
Comunidade científica com papel meramente auxiliar, sem força constitutiva da ciência.	Irrelevância de uma comunidade científica. Ciência pode ser plenamente desenvolvida em isolamento	Surgimento da importância da comunidade científica como sendo o meio no qual pressupostos linguísticos são estabelecidos	Alta importância para a comunidade científica, na medida em que uma tese científica somente poderá ser refutada e progredir perante os esforços dos cientistas	A comunidade científica possui máxima importância, pois será somente dentro dela que a ciência espontaneamente produzirá momentos de progresso e evolução.	A comunidade científica não é constitutiva do mérito científico mas é indispensável para o progresso científico que não se dá por meio de refutações com descarte automático de teses (Popper) nem rupturas paradigmáticas espontâneas (Kuhn), mas por refutações parciais e reconstruções lentas com constante modificação científica	
Método indutivo-dedutivo: parte-se da intuição acerca de primeiros princípios ou de observação empírica para se deduzir conclusões universais/necessárias ou prováveis/verossímeis	Fragmentação de métodos: ou puro dedutivismo (Descartes ou Kant) ou puro indutivismo (Bacon ou Hume)	Método indutivo e pautado em evidências empíricas: lógica indutiva, somente é científico aquilo que possa ser linguisticamente depurado e fisicamente comprovado	Prioridade do método indutivo com um dedutivismo metodológico no ponto de partida: Lógica da descoberta – há poucos pressupostos metodológicos não falsificáveis	Método puramente indutivo: Psicologia da descoberta de novo paradigma científico e relativismo científico (todas as teses são incomensuráveis e um novo paradigma representa absoluta ruptura com o passado, i.e., sem continuidade com paradigma anterior)	Retomada do método dedutivo-indutivo: Ciência da descoberta, necessidade de progresso por meio da competição entre programas de pesquisa rivais, em que se parte de núcleos duros irrefutáveis para a	
Justificacão ontológico e realismo científico.	Justificacão epistemológico e coerentismo científico	Evidenciacionismo e formalismo científico	Anti-justificacão e Falsificacionismo metodológico	Anti-justificacão e irracionalismo científico	Justificacão e retomada do racionalismo em sentido forte.	

1.2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE UMA CIÊNCIA

Como se viu, o esforço de se definir uma atividade como científica representa pressuposto fundamental e indispensável para qualquer projeto teórico que pretenda se revestir do qualificador de ciência. É, pois, por meio dessa definição preliminar que se pode fixar um critério de diferenciação entre a atividade, propriamente, científica e aquela que possui apenas tal aparência e que, por isso, não manifestará as vantagens que um empreendimento científico promete garantir. Isso porque o estabelecimento de uma ciência é pré-requisito para que qualquer objeto de conhecimento possa ser definido, compreendido, comunicado e, gradualmente, aprimorado. Uma ciência, portanto, será sempre uma promessa de: *(a)* corrigir equivocidades e conter plurivocidades conceituais; *(b)* viabilizar o estabelecimento de critérios objetivos comuns e compartilháveis, os quais devem permitir a conferência e a inteligibilidade das perguntas e respostas que são oferecidas e devolvidas no respectivo campo de conhecimento; *(c)* garantir o controle *(c.1)* de arbitrariedades e subjetividades na exposição de teses e teorias, bem como *(c.2.)* das oscilações e inconsistências que se manifestam na realidade, tendo em vista a complexidade e a alternância do real, para separar o necessário do acidental; e *(d)* permitir haja maior estabilidade e previsibilidade entre os operadores daquele campo científico e garantir a comunicação dos resultados a serem esperados por meio da aplicação de uma determinada metodologia.

Pois bem, com base na reconstrução histórica apresentada no item 1.1, pôde-se analisar os méritos e os deméritos das mais conhecidas e bem sucedidas propostas teóricas que tiveram a pretensão de qualificar o tipo de atividade que deveria ser considerada ciência. E, diante dessa coletânea de relevantes constatações, torna-se possível formular uma síntese daqueles elementos que poderiam ser considerados constitutivos da atividade científica em geral, o que, sem dúvida alguma, deverá ser levado em consideração quando da formulação de uma proposta de ciência para o direito tributário.

Tendo isso em mente, destaque-se que essa distinção é meramente didática, pois, em realidade, tais elementos, na maior parte das vezes, manifestam-se de modo simultâneo. Por isso, não é tarefa fácil ilustrar os pressupostos para o estabelecimento de uma atividade científica, principalmente considerando a natureza desse tipo de especulação teórica, bem como a longevidade desse debate. De qualquer modo, recapitulando algumas das lições fornecidas pelos

autores fundamentais da filosofia da ciência expostos no tópico anterior (principalmente o modelo científico proposto pela tradição aristotélico-tomista), pode-se apresentar a seguinte lista de pressupostos:

1.2.1. Objeto imediato e mediato

Em primeiro lugar, toda e qualquer ciência pressupõe um *objeto* de estudo específico²⁹¹, o qual indicará o escopo da realidade que será submetido à análise racional do cientista, com o propósito de viabilizar um aprimoramento explicativo dessa dimensão real e um aprofundamento cognitivo dos seus aspectos essenciais. O objeto de uma ciência, portanto, visa a responder a pergunta primária “*o que é conhecido por meio dessa atividade intelectual?*”. O objeto de uma ciência, desse modo, não é livremente recortado de acordo com a vontade do sujeito, até porque existem determinados elementos da realidade que não se encontram à integral disposição do cientista nem podem ser fixados por meio de pura convenção social. De outro lado, o objeto de uma ciência jamais pode ser compreendido como um bloco monolítico já posto no mundo em sua formatação definitiva, como se fosse algo que pudesse ser, aprioristicamente, predeterminado. Na verdade, mesmo que o objeto científico seja um pressuposto mínimo para qualquer ciência, ele não se apresenta como algo pronto e acabado, mas representa um todo confuso que somente se revela, gradualmente, ao cientista no desenvolver da sua atividade teórico-especulativa, o qual assume a tarefa de desvelar, camada por camada, a dimensão da realidade que se pretende conhecer objetivamente²⁹². Essa complexidade do mundo, que se busca aos poucos conhecer e explicar, faz ainda com que o objeto de uma ciência seja compreendido e diferenciado a partir de duas instâncias distintas: uma imediata e outra mediata. Isso significa dizer que todo objeto de ciência terá, de um lado, determinados aspectos da realidade que pretendem ser esclarecidos de modo prioritário e com senso autoridade explicativa, o que justifica a finalidade própria que direciona cada atividade científica e diferencia um ramo teórico de outro. Além disso, como se verá, será o objeto imediato de uma ciência que determinará a metodologia primária que deverá ser adotada nesse campo. De outro lado, nenhuma ciência pode

²⁹¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 48.

²⁹² Entende-se aqui que o progresso no conhecimento dá-se por aprofundamento e não por mera acumulação informativa. Nesse sentido, vide MARITAIN, Jacques. *Sete Lições sobre o ser*. São Paulo: Loyola, 2001, p. 17 e BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3ª edição, 2007, p. 42.

ser bem compreendida como sendo uma atividade intelectual a ser executada em isolamento, na medida em que todas as dimensões da realidade mantêm algum ponto de contato e de inter-relacionamento, de modo que, sem a comunicação entre essas diferentes áreas de conhecimento, nenhum objeto poderá ser adequadamente compreendido. Portanto, o objeto mediato de uma ciência irá fixar algumas considerações paralelas sobre o mundo que fornecerão um pano de fundo teórico mais amplo para a compreensão plena da instância prioritária da realidade que se pretende conhecer, fornecendo, com isso, as premissas adicionais (ou *hipóteses auxiliares* no vocabulário de LAKATOS) que devem ser levadas em consideração quando da formulação de teses e conclusões no campo específico de uma atividade científica. Dito de outro modo, valendo-se de vocabulário bastante em voga na academia contemporânea, o objeto mediato de uma ciência fixa o campo multidisciplinar para a discussão de qualquer questão teórica que pretende ser enfrentada cientificamente. Assim, a profundidade e a sofisticação de uma ciência, bem como a possibilidade do seu efetivo progresso dependem da atenção que o cientista dedica ao inter-relacionamento que deve haver entre o objeto imediato de uma ciência com todos os seus objetos mediatos.

Cabe transpor tais considerações ao campo do direito e do direito tributário. O paradigma teórico que prevaleceu durante muitas décadas no campo jurídico e que, em larga medida, ainda continua sendo aceito na atualidade, pressupõe que o objeto de uma possível ciência jurídica seria, exclusivamente, a norma positiva²⁹³. Isso significa dizer que, de acordo com essa matriz teórica, de clara inspiração kelseniana²⁹⁴, ao estudo do direito somente deveria interessar aquilo que ocorre durante o processo de positividade das normas jurídicas e que acaba sendo, textualmente, incorporado ao sistema jurídico por meio de um ato de vontade, de nenhum modo sendo relevante a esse campo teórico os fatores anteriores e posteriores a momento da fabricação desses comandos vinculantes escolhidos por autoridades competentes.

No direito tributário, essa afirmação foi durante muito tempo assumida como um dogma científico evidente e insuperável. Tal pressuposto teórico, como se verá no capítulo que segue, veio a ser forjado e assumido com vigor na metade do Século passado, período em que se mostrou necessária a formulação, pela primeira vez, de uma ciência tributária dotada de

²⁹³ “A Ciência do Direito pretende distinguir-se, via de regra, pelo seu método e também pelo seu objeto. Ela é vista pelos juristas como uma atividade sistemática que se volta principalmente para as normas (positivas, não dizer alguns).” (FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. A Ciência do Direito. São Paulo: Atlas, 3ª Edição, 2014, p. 08).

²⁹⁴ “Die Rechtstheorie wird so zu einer von allem ethisch-politischen Werturteil befreiten möglichst exakten Strukturanalyse des positiven Rechts.” (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008, p. 72)

autonomia, em que se entendeu como fundamental a separação do direito tributário de outros campos do conhecimento, tal como a ciência das finanças, a economia, a política e a sociologia. Tal receio levou uma série de tributaristas a compreenderem que o direito tributário somente poderia se firmar como verdadeira ciência se essa estivesse contida à sua dimensão normativa, principalmente por causa do controle que seria viável em razão da força imperativa que uma norma jurídica manifesta.

Dois autores serão aqui referidos como sendo os que assumiram tal projeto normativo com maior intensidade. Primeiramente, Alfredo Augusto BECKER foi um dos tributaristas que sustentou com maior verve a visão de que somente haveria uma ciência tributária se essa fosse pensada a partir do momento em que ocorre a edição válida de uma norma tributária²⁹⁵, inexistindo qualquer objetividade ou racionalidade que pudesse ser pré-normativa, razão pela qual o fenômeno tributário deveria ser despido de todos os seus elementos extra-normativos, supostamente impuros²⁹⁶, de modo que toda a gama de práticas tributárias deveria passar a ser compreendida tão somente a partir da depuração da sua normatividade²⁹⁷. Em segundo lugar, cabe citar, como firme defensor do paradigma científico-tributário da pura normatividade, Paulo de Barros CARVALHO, o qual dedicou grande parte de sua obra à formulação de um método jurídico que se fiasse na análise formal e descritiva da estrutura linguística incorporada às normas jurídicas positivas²⁹⁸, as quais, conceitualmente, formariam a “*unidade mínima e irredutível de significação do deôntico*”²⁹⁹. Isso, por sua vez, exigiria do teórico uma dedicação especial à análise do conteúdo dos “*textos*”³⁰⁰ legais positivados³⁰¹, os

²⁹⁵ “O Direito converte-se em ciência somente depois de elaborado...” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 53).

²⁹⁶ “... o crítico deve, antes de tudo, compreender a obra e depois livrá-las dos erros a fim de purificá-la e, com isso, a tarefa de purificação da ciência jurídica.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 20).

²⁹⁷ “A experiência jurídica é uma experiência normativa.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 60).

²⁹⁸ “Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto [direito tributário positivo], expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 47)

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*, São Paulo: Malheiros, p. 21.

³⁰⁰ Como se verá mais adiante, CARVALHO assume definição pouco usual e quase contra-intuitiva para a expressão “texto”, a qual, conforme posta por ele, abarcaria qualquer manifestação exterior captável pelos sentidos. Vide (CARVALHO, Paulo de Barros. *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>, acesso em 01/10/2013)

quais somente poderiam ser compreendidos objetivamente pela “força da precisão descritiva da linguagem empregada”³⁰². Com efeito, mesmo que se admita a existência de preceitos implícitos que atribuam sentido ao ordenamento jurídico, somente existiria verdadeira ciência tributária, de acordo com essa visão, a partir do momento em que o operador do direito recortasse do texto positivo determinada norma jurídica, a qual seria obtida por meio da descrição dos sentidos que poderiam ser montados pelo intérprete com base em textos jurídicos válidos e vigentes³⁰³.

O objeto de uma ciência tributária assim definido, como se verá, é marcado por um extremo reducionismo científico³⁰⁴, na medida em que despreza inúmeros aspectos de nossa realidade tributária que, não são apenas pertinentes ou auxiliares à boa compreensão das relações jurídicas que são travadas entre os particulares e Estado, mas são em relação a elas absolutamente fundamentais, no sentido de que, ao deixar-se de levar em consideração tais aspectos, estar-se-á cometendo grave falha explicativa do fenômeno tributário. Conforme mencionado na Introdução deste trabalho, o objeto de uma ciência tributária deve buscar a perfeita adequação ao escopo da realidade humana que pretende compreender, regular e tornar mais inteligível. Como já dito, aqui, será proposta ao campo da tributação uma concepção de ciência prática (no sentido aristotélico do termo), a qual assume como objeto imediato de cognição os elementos essenciais do agir humano, principalmente aqueles que poderão influenciar a formação do fenômeno jurídico visualizado em toda a sua plenitude. E, nesse quadrante de análise, a ação humana – seja individual, seja executada coletivamente – invariavelmente possui *um antes e um depois*, pois sempre exigirá um móvel ou motivador que impulsiona tal agir (desejos, intenções, influências externas etc...), assim como irá sempre projetar efeitos e consequências que também deverão ser mensuradas e sopesadas para a avaliação do mérito e da legitimidade da conduta que foi praticada.

No campo do tributário, portanto, uma ciência prática deverá analisar a integralidade dos aspectos constitutivos, normativos e consequenciais das relações jurídicas que são travadas entre os indivíduos (*i.e.*, contribuintes e terceiros) e os diferentes entes tributantes (*i.e.*, as

³⁰¹ “No direito, a linguagem científica fala a respeito de outra linguagem: a linguagem técnica do direito positivo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 3ª edição, p. 60).

³⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 3ª edição, p. 60.

³⁰³ “Para a Ciência do Direito, em sentido estrito, é imprescindível mais um corte metodológico, em que se despreza o direito passado, que deixou de ser válido, e o direito futuro, que ainda não sabemos qual será.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 45)

³⁰⁴ Sobre o reducionismo de tal postura metodológica, Vide ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, volume 32, 2014, pp. 159-197.

peças jurídicas dotadas de competência tributária, os seus representantes e os seus agentes fiscais). Nesse cenário, considera-se que a norma jurídica representa apenas um dos aspectos que afetam, diretamente, tais relações tributárias, jamais sendo essa capaz de esgotar todas as dimensões fenomênicas que devem ser analisadas e estudadas pelo aplicador do direito. Isso porque nenhuma norma jurídica poderia ser interpretada como um fenômeno isolado, exclusivamente textual, como se fosse apenas um ato fabricado pelo intelecto humano, por meio de um suspiro volitivo, sem qualquer causa motivadora que atribuísse a ela algum sentido, ao menos provisório, e sem qualquer força de provocar, posteriormente, impactos sociais e políticos que também deveriam ser considerados.

Entende-se aqui que toda e qualquer norma jurídica possui razões objetivas que a motivam e que devem orientá-la, bem como possui uma carga eficaz que projetará certo grau de impacto no ambiente jurídico de sua aplicação, de modo que os seus efeitos (os previsíveis e até os inesperados) poderão ser mensurados e avaliados para verificar a persistência da validade do comando jurídico que veio a ser produzido. Por isso, uma ciência prática aplicada ao direito tributário terá como objeto de estudo não apenas a norma tributária, mas também o seu *antes* motivacional e o seu *depois* consequencial. Essa ampliação de objeto deverá trazer para dentro do campo da ciência tributária questões – hoje, em grande parte, negligenciadas pela doutrina e intocadas pelo Poder Judiciário – relacionadas:

- (i) à intenção e à motivação política que inspiraram a produção de determinada lei tributária e que, em certo sentido, criam expectativas legítimas aos contribuintes;
- (ii) à dimensão extrafiscal que regras tributárias pretendem alcançar, de modo a exigir que sejam analisados os efeitos materiais que são produzidos pela incidência tributária no ambiente social de sua aplicação;
- (iii) aos efeitos econômicos de uma imposição tributária, seja dentro de uma cadeia produtiva, seja no que tange ao dever de restituição de indébito tributário;
- (iv) às repercussões que a desoneração tributária provoca à livre concorrência; e
- (v) ao grau de atingimento das finalidades a serem promovidas por certos tributos por força de determinação constitucional, bem como a análise do seu desvio, total ou parcial, como motivo de invalidação da exigência tributária, entre outras questões extra-normativas.

Todas essas questões fundamentais ao direito tributário não estão nem previstas no texto legal nem fixadas na estrutura interna da norma tributária. Por isso, a extensão do objeto imediato de uma ciência tributária, de modo a ir além da pura análise descritiva de normas jurídicas positivadas, faz com que esse empreendimento científico assuma, como objeto indireto e mediato, questões teóricas que se relacionam a outras áreas de conhecimento, tal como as ciências econômicas, contábeis e, inclusive, sociais, fazendo com que, hoje, o profissional dedicado ao direito tributário, de modo algum possa ficar adstrito ao conhecimento de estruturas normativas, mas deve, necessariamente, buscar formação multidisciplinar que o prepare a enfrentar o fenômeno tributário em toda a sua complexidade.

1.2.2. Metodologia primária e secundária

Toda ciência pressupõe um conjunto de técnicas, procedimentos, experimentos, testes, raciocínios que representam os meios pelos quais o objeto de estudo do respectivo campo de conhecimento poderá ser esclarecido em suas diferentes dimensões, explicado pelas suas variadas causas, comprovado e comunicado aos demais interessados, tornando-o, assim, mais inteligível e claro. A metodologia que se exige em cada ciência é o instrumento que viabiliza sejam alcançadas conclusões objetivas sobre a correspondente dimensão da realidade que se busca conhecer³⁰⁵. Assim, se o objeto responde a pergunta “*o que é conhecido por meio dessa atividade intelectual?*”, o método científico pretende responder a pergunta “*como se viabiliza o conhecimento dentro do respectivo campo de atividade intelectual?*”.

Como se afirmou anteriormente, três pressupostos acerca do método científico devem aqui ser assumidos como verdadeiros: (a) Havendo prioridade lógica e ontológica da coisa a ser conhecida em relação ao sujeito cognoscente, é o método que deve adaptar-se as particularidades do seu objeto e não o objeto que deve se conformar à sua metodológica; (b) Diante da “*polissemia do ser*”³⁰⁶, o qual se manifesta de modo variado e por meio de diferentes instâncias de percepção, é implausível pensar-se em um método único para todas as ciência, de modo que as diferentes metodologias científicas deverão se adaptar analogicamente à natureza

³⁰⁵ “*Método e objeto são questões correlatas, cujo ponto comum é o problema do sentido.*” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 86)

³⁰⁶ BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*. São Paulo: Loyola, 2002, p. XV.

do objeto a ser estudado; e (c) o método – assim como o objeto de conhecimento – não é escolhido nem manipulado livremente pelo cientista.

Interessante notar que, no direito tributário, é possível localizar autores que manifestaram rejeição a um ou mais desses três pressupostos. Por isso, no campo tributário tornou-se comum pressupor que o método manifestaria prioridade sobre o respectivo objeto científico (o direito tributário positivo), uma vez que aquele exerceria sobre este uma força constitutiva, de modo que somente se compreenderia, efetivamente, o objeto da ciência do direito, uma vez executada a sua correta metodologia analítico-linguística³⁰⁷. Também já se suscitou a possibilidade de se aplicar ao direito tributário a única verdadeira metodologia científica, qual seja, aquela utilizada nas chamadas ciências duras, que garantiria um controle empírico de nossas práticas tributárias³⁰⁸. Por fim, tornou-se bastante comum a pressuposição de que o tributarista deveria assumir a tarefa de recortar, livremente, o seu objeto de estudo³⁰⁹, promovendo assim o corte metodológico que entendesse mais pertinente e útil para o seu projeto de pesquisa³¹⁰.

Do mesmo modo que a concepção de ciência prática assume um objeto imediato (a ação humana em geral e as razões que a direcionam e a ordenam) e um objeto mediato (outros fatores antecedentes e posteriores que são relevantes para se compreender e avaliar adequadamente o agir humano), também deverá ela assumir uma metodologia prioritária e uma metodologia secundária ou derivada. Como se viu no item 1.1.2, a razão prática se articula por meio de um método deliberativo, argumentativo e dialógico, por meio do qual premissas

³⁰⁷ “A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição (direito positivo), o que permite a ilação forte segundo a qual não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 57)

³⁰⁸ “Como opção metodológica básica, parte-se do reconhecimento da unidade entre os métodos das ciências da natureza e os métodos das ciências do normativo, como a ciência do Direito. Sem esse reconhecimento, as categorias metodológicas tomadas por empréstimo às ciências naturais não poderiam ter sido transportadas para o campo jurídico. E essa transposição corrobora a tese da unidade metodológica de todas as ciências.” (BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999, p. 15)

³⁰⁹ “O método expõe as regras do jogo da linguagem científica. Para jogarmos a linguagem científica devemos estar atentos às regras do método adotado. (...) É importante anotar que o método a ser adotado pelo sujeito cognoscente é decisão unilateral, de forma que termos par cada método uma ciência.” (MOUSSALLEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 32)

³¹⁰ “Toda a ciência pressupõe um corte metodológico. (...) Qualquer especulação científica que pretendamos empreender trará consigo essa necessidade irrefragável, produto das ínsitas limitações do ser cognoscente. (...) Ao observarmos o fenômeno existencial de um determinado sistema de direito positivo, somos imediatamente compelidos a abandonar outros prismas, para que se torne possível uma elaboração coerente e cheia de sentido.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 44)

verdadeiras, verossímeis e prováveis sejam articuladas e contrastadas com a realidade para alcançar conclusões sobre o que é correto, adequado e justo no que se refere ao comportamento humano em determinado contexto. Isso significa dizer que, no campo da ciência prática, não deverão assumir prioridade metodológica a demonstração dedutiva, a inferência indutiva, o puro silogismo lógico nem a técnica de coleta e comparação de dados. Isso, porém, não significa dizer que tais métodos não devam ter qualquer participação no esforço de se compreender objetivamente a esfera do conhecimento prático. Por óbvio, esse intercâmbio metodológico será salutar para a compreensão multidisciplinar da ação humana ou até fundamental, em alguns casos, em que essa interconexão se revele como indispensável para a identificação do que, naquele caso, deva ser considerado correto, bom, adequado ou justo. Por exemplo, mesmo que a avaliação da resposta correta de uma questão tributária concreta exija a deliberação acerca das regras e princípios jurídicos que melhor esclarecem o correto sentido que deverá ser atribuído à posição das partes que integram uma relação jurídica conflituosa, o que se executa por meio de um discurso interpretativo e argumentativo, não se pode descartar a possibilidade de análise das causas econômicas que subjazem o caso (valendo-se de algumas demonstrações dedutivas) ou ainda a depuração de dados numéricos que sejam pertinentes à mensuração das consequências projetáveis naquele cenário prático (valendo-se de induções que partem de situações particulares conhecidas ou ainda de técnicas estatísticas). Portanto, mesmo que a metodologia de uma ciência tributária seja, primariamente, deliberativa e argumentativa, é importante ter em mente que ela também deverá se valer, em alguns casos, de metodologias acessórias que tomem o agir humano em um escopo mais específico, exigindo assim o uso de inferências lógicas (*e.g.*, a lógica deônica), deduções derivadas das ciências econômicas (*e.g.*, a análise econômica do direito), raciocínios indutivos sobre o comportamento humano que partem de amostragens e de constatações empíricas (*e.g.*, ciências sociais ou antropologia), análises de dados coletados (*e.g.*, as ciências estatísticas) ou até da descrição comportamental-biológica do agente humano (*e.g.*, a psicologia e a neurociência aplicada ao direito).

1.2.3. Primeiros princípios e premissas de um raciocínio

Nenhum método científico é auto-executável, no sentido de poder ter o seu procedimento demonstrativo realizado apenas por meio da depuração e da exposição de seus

termos. Da mesma forma, um método científico jamais fornecerá, por si só, o conteúdo da exposição teórica que pretende realizar, motivo pelo qual a menção aos elementos que estruturam um procedimento metodológico nada dirá sobre a realidade que se pretende conhecer. Por isso, toda e qualquer metodologia científica é puramente formal, a qual, portanto, irá pressupor a adequada a identificação ou a construção de aspectos materiais que, em grande medida, são independentes e anteriores ao método que se pretende executar. Isso significa dizer que a formalidade de um método deverá sempre se somar à substancialidade de determinadas proposições teóricas que se reportem à realidade a ser conhecida, que, por isso, representarão a matéria-prima da respectiva metodologia.

Com efeito, mesmo diante de fortes resistências³¹¹, impõe-se aceitar que qualquer campo científico exigirá o reconhecimento de determinados pontos de partida materiais (indisponíveis ao arbítrio do cientista) e a necessidade de formulação – por descoberta ou por reconstrução – de premissas que atribuirão conteúdo ao raciocínios científicos que serão executados.

Conforme já referido antes, o princípio primeiro de uma ciência (*principium* em latim ou *arkhé* em grego³¹²), etimologicamente, assume dois sentidos diferentes³¹³. Em primeiro lugar, um princípio é algo expressado em linguagem que estrutura a base fixa e não convencional de qualquer sistema de proposições, o qual estará indisponível às escolhas do cientista, que deverá aceitar os seus termos como evidentes. Assim, a existência de primeiros princípios que são indemonstráveis, imediatos e antecedentes a qualquer demonstração representam, para ARISTÓTELES, a própria possibilidade de um raciocínio que possa gerar conhecimento³¹⁴. Tais

³¹¹ “Nada es mas inacceptable generalmente en la filosofía reciente que la idea de un primer principio.” (MACINTYRE, Alasdair. *Primeros principios, fines últimos y cuestiones filosóficas contemporáneas*. Espanha: Internacionales Universitarias, 2003, p. 09).

³¹² MACINTYRE, Alasdair. *Primeros principios, fines últimos y cuestiones filosóficas contemporáneas*. Espanha: Internacionales Universitarias, 2003, p. 12.

³¹³ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, 144-5.

³¹⁴ Vide a bem colocada justificação dos primeiros princípios apresentada por RÜPPEL: “*Todo o nosso conhecimento precisa de ser reduzido (‘resolvido’) a noções mais simples e fáceis e mais gerais. (...) Mas, se toda a inteligência se faz por redução a noções mais simples e gerais, essa redução tem os seus limites. Não pode haver regressão ao infinito. Deve haver primeiros conceitos e primeiras proposições que não precisam ser reduzidas a outros mas são entendidos por sim mesmos: per se nota. Estes ... são então o último termo da redução ou da ‘resolutio in prima principia’.* Noutra perspectiva, são os começos de todo o nosso saber, porque são os pressupostos para podermos subordinar-lhes novos conhecimentos adquiridos pela abstração e pelo ensino.” (RÜPPEL, Ernesto. *A captação da realidade segundo S. Tomás de Aquino*. Portugal: Livraria Cruz, 1974).

princípios, portanto, possuem uma função arquitetônica (aliás, derivação do termo grego *arché*) do respectivo campo de conhecimento.

De outro lado, um princípio também pode ser compreendido como *a causa* (*aitia* em grego ou o fundamento originário) de determinado objeto, ou seja, aquela proposição que esclarece o seu sentido primário, conduzindo as conclusões que podem ser derivadas por meio de um raciocínio demonstrativo ou argumentativo, o que diferenciará o conhecimento justificado e intencional de uma conclusão verdadeira, mas alcançada por mero acidente ou coincidência³¹⁵. Por isso, o princípio de uma ciência exerce uma função tanto explicativa (esclarece os fundamentos daquilo sendo estudado), quanto justificativa (fixa um ponto de partida sólido a partir do qual os partícipes daquela comunidade científica poderão argumentar e desenvolver raciocínios posteriores).

Cabe referir que tais primeiros princípios, mesmo que assumam a mesma terminologia, não podem ser confundidos com os princípios jurídicos, comumente invocados e utilizados pelos operadores do direito. Aqueles são proposições teóricas que estruturam um determinado campo de conhecimento, enquanto que estes, de acordo com a precisa lição de ÁVILA³¹⁶, são proposições normativas e argumentativas que se pautam na dimensão, imediatamente, finalística do direito, fornecendo razões parciais e complementares para a tomada de uma decisão jurídica. Entende-se aqui que os dois conceitos podem conviver harmonicamente sem qualquer prejuízo, mesmo que tal distinção exija algum esclarecimento preliminar.

De outro lado, a execução de qualquer método científico exigirá também a descoberta ou a reconstrução de premissas materiais acerca do respectivo objeto de estudo. Tais premissas deverão ser mais conhecidas que a conclusão pretendida, apresentando-se como a causa para esse juízo conclusivo e que poderão se articular como verdadeiras, verossímeis, prováveis e até hipotéticas³¹⁷, dependendo do campo de conhecimento sendo desenvolvido.

Cabe ressaltar que, no campo do raciocínio prático, mantendo-se paralelo analógico com a ordem teórica, também deverão ser identificados certos princípios primeiros que ordenam,

³¹⁵ MACINTYRE, Alasdair. *Primeros principios, fines últimos y cuestiones filosóficas contemporáneas*. Espanha: Internacionales Universitarias, 2003, p. 33.

³¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 12ª edição, 2011.

³¹⁷ PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000, p. 131.

direcionam e arquitetam a fundamentação do agir humano³¹⁸. Esses, porém, não são conhecidos por meio definição teórica, mas deverão ser apreendidos a partir da experiência que o cientista prático deverá ter previamente adquirido³¹⁹, pressupondo assim algum conhecimento da realidade concreta e particular em que os juízos práticos serão promovidos.

Assim, a ciência prática que aqui pretende-se estender ao campo do direito tributários também deverá ser estruturada com base em alguns princípios primeiros (*i.e.*, fundamentos materiais da tributação), bem como no desenvolvimento de premissas verdadeira, verossímeis e prováveis, as quais viabilizarão a metodologia deliberativa e argumentativa a ser aqui proposta.

É interessante observar que, no campo do direito tributário, CARVALHO, mesmo propondo modelo teórico inspirado no Neopositivismo lógico, chega a reconhecer a necessidade de primeiros princípios em qualquer campo científico, ao afirmar que:

*“Não deve causar espécie a circunstância da Ciência do Direito precisar de um axioma, enunciado que se dá por verdadeiro sem demonstração, para fincar a raiz de um sistema. Tal acontece em todo o sistema científico: a Geometria, a Matemática, a Biologia, a Sociologia e as demais ciências partem sempre de proposições escolhidas arbitrariamente ou de evidência imediata, não comprováveis ou demonstráveis, e sobre elas se desdobra organização descritiva dos respectivos objetos.”*³²⁰

Mesmo que se concorde com o fato de toda ciência exigir o reconhecimento de algumas proposições primárias, evidentes e indemonstráveis, a colocação acima causa alguma preocupação. Isso porque, colocando-se de lado a grave contradição que há entre a assunção expressa do modelo neopositivista e o reconhecimento da existência de premissas evidentes e indemonstráveis – as quais, conceitualmente, não são passíveis de verificação empírica – como base para ciência, ainda assim de nenhum modo se poderia pressupor que tais primeiros princípios são meras arbitrariedades do intelecto humano ou que possam ser livremente escolhidos pelo cientista por meio de construções linguísticas. Além disso, tal ponto axiomático

³¹⁸ “[L]os principios de la ley natural son en el orden práctico lo que los primeros principios de la demostración em el orden especulativo, pues unos y otros son evidentes por sí mismos” (AQUINO, Tomás de. *ST. I – II. Cuestión 94. De la Ley Natural*. Espanha: Mare Nostrum Comunicación, 2000, pp. 23/4). O mesmo é afirmado pelo Aquinate nos Comentários a Ética a Nicômacos: “[T]he principles of practicable things are the ends for the sake of which practicable are done; these are in practicable matters like principles in demonstrations...”. (AQUINO, Tomás de. *Commentary on Aristotle’s Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox Books, 1993, p. 371).

³¹⁹ “It is because the objects of mathematics exist by abstraction, while the first principles of these other subjects [objetos do raciocínio prático] come from experience, and because young men have no conviction about the latter but merely use the proper language.” (ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *Nicomachean Ethics in The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, p. 1803).

³²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 47.

para a Ciência do Direito seria, para CARVALHO, a norma fundamental kelseniana³²¹, a qual seria, não apenas incompatível com o conceito de princípio evidente e indemonstrável de uma ciência, como também não encontraria suporte no próprio texto de KELSEN, para o qual a proposta de uma *Grundnorm* seria, em um primeiro momento, a de uma estrutura teórica pensada, pressuposta e hipotética³²², como fundamento último de um sistema jurídico positivo, ou, ainda, em um segundo momento, seria apenas uma estrutura ficcional, contraditória com a realidade e consigo mesma³²³.

1.2.4. Uma teoria da verdade

Toda ciência, enquanto empreendimento intelectual que pretende conhecer alguma dimensão verdadeira do mundo, por meio demonstração de uma relação de adequação ou de conformidade com a realidade a ser conhecida, deve assumir algum critério norteador, que atribua sentido à atividade sendo realizada e que permita justificar que os seus propósitos estão sendo alcançados. Isso significa reconhecer que todos os participantes de um empreendimento científico terão ao menos um elemento em comum, qual seja a pretensão de veracidade da tese que cada cientista estará sustentado, desde que este não esteja, naquele ambiente científico, agindo de modo mal intencionado ou com motivações não científicas ou em absoluta ignorância ou, ainda, apenas por diversão.

Assim, qualquer projeto científico que seja realizado com sinceridade, transparência e real espírito crítico, deseja avançar alguma proposta teórica de captação da realidade, o que, conceitualmente, exigirá a formulação – consciente ou inconsciente – de uma teoria da verdade³²⁴. Mesmo aquelas tendências da filosofia da ciência que se apresentam como abertamente céticas – caracterizadas como integrantes da tradição denominada de não-cognitivismo científico³²⁵ – assumem uma teoria da verdade mínima (e negativa), na medida em

³²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 46.

³²² “*Die Reine Rechtslehre operiert mit dieser Grundnorm als einer hypothetischen Grundlage.*” (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008, p. 77)

³²³ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 328.

³²⁴ “*Uma investigação científica sempre faz frente ao problema da verdade. Admitamos, assim, que toda ciência pretende obter enunciados independentes da situação em que são feitos, à medida em que aspiram a uma validade erga omnes.*” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 49)

³²⁵ FEYERABEND (1924-1998) é o mais conhecido defensor do relativismo e irracionalismo científico. Segundo ele, não há linguagem independente para avaliar as diferentes propostas teóricas desenvolvidas por cientistas nem

que pressupõem como verdadeiro (aí a eterna e insuperável contradição performativa do cético) que não se mostra possível, efetivamente, demonstrar (ou comunicar) a veracidade de qualquer proposição teórica sobre o mundo, a não ser por meio de artifícios ilusórios ou convencionais. Isso significa aceitar que o fim de todo e qualquer empreendimento científico (seu *telos*) será sempre uma concepção substantiva de verdade, na medida em que uma ciência sempre necessitará um critério último de verificação das explicações e justificações desenvolvidas pelos operadores dessa prática científica³²⁶. Tal constatação nos leva a ressaltar que uma postura científica deve distanciar-se de dois extremos que, mesmo com vestes de aparente ciência, acabam obstaculizando e embaraçando a produção de conhecimento científico, quais sejam: o *ceticismo* e o *dogmatismo*³²⁷. No primeiro caso, em nome de um suposto rigor metodológico, se nega ou se duvida ser possível efetivamente adquirir, produzir e/ou transmitir conhecimento científico verdadeiro. No segundo caso, se pretende ver a ciência como a aceitação pacífica e incontestada de verdades estabelecidas por alguma autoridade ou por determinado núcleo de poder, de modo que tais pressuposições de verdade não necessitam ser submetidas a qualquer espécie de crítica ou escrutínio da razão³²⁸.

Com efeito, a teoria da verdade que está por trás de qualquer modelo científico arroga-se da tarefa de ser (i) a linha condutora da *racionalidade* do discurso científico, (ii) a fiadora da *objetividade* do conhecimento pretendido e (iii) a garantidora da *inteligibilidade* da prática científica sendo desenvolvida pelos seus operadores. De outro lado, sem uma teoria da verdade, um projeto que se diz científico (i) será irracional e incontrolável, (ii) será arbitrário, subjetivo e meramente opinativo e (iii) será incompreensível e aleatório.

metodologia que transcenda objetivamente todos os campos de conhecimento, razão pela qual inexistiria qualquer critério de demarcação coerente entre ciência e pseudociência (BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010, p. 18). Por isso, no final, todas as teorias científicas seriam entre si incomensuráveis, tal como afirma KUHN, o que exigiria reconhecer que a filosofia da ciência, como um todo, é um ramo de conhecimento que deveria ser extinto, pois não teria qualquer futuro e que continuaria sendo praticada nas Universidades apenas para que fossem escritas teses de doutorado (FEYERABEND, Paul. *Consolation for the Specialist*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (edts.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 214). Sobre o não-cognitivism científico e moral, vide, ainda, o livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Metaética e a fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015.

³²⁶ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 70.

³²⁷ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 23.

³²⁸ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 13.

Assumir uma teoria da verdade enquanto exigência de *racionalidade* do discurso científico, antes de ser uma exigência lógica ou metodológica, é um compromisso ontológico³²⁹, na medida em que sempre representa a asserção de que há uma realidade das coisas que é capaz de ser, intencionalmente, captada na sua forma³³⁰. Dito de outro modo, a racionalidade que o conhecimento científico pressupõe é o que atesta ser possível captar a formalidade do real, com a intencionalidade subjetiva de querer conhecê-lo³³¹.

Já a *objetividade* de uma tese veritativa pressuposta na ciência reconhece que uma proposição científica mantém uma relação de independência entre o conteúdo conhecido e os estados mentais do sujeito cognoscente³³². Conhecimento científico, portanto, é mais do que meras crenças verdadeiras. Isso ocorre porque juízos particulares verdadeiros podem não ser compreendidos pelo agente cognoscente, o qual poderá estar apenas, acidentalmente, diante uma crença verdadeira. Do mesmo modo, o mero acúmulo de inúmeras crenças verdadeiras também não aprimorará o grau de conhecimento sobre determinado objeto³³³. Na verdade, deter conhecimento não envolve apenas saber que as coisas “*são assim*”, mas exige também saber explicar e justificar porque o são desse modo. Por isso, o conhecimento científico é, em regra geral, sintetizado como sendo a *crença verdadeira e justificada*.

Por fim, a pressuposição de que uma teoria da verdade garante *inteligibilidade* à atividade dos cientistas busca dar direcionamento a essa prática teórica e atribuir sentido intersubjetivo àquilo que é realizado dentro de uma comunidade científica. Portanto, a inteligibilidade (*a*) permite que os outros que participam da mesma esfera social de interação saibam como reagir e como contra-argumentar uma proposta teórica rival com pretensão de veracidade (aliás, se nenhuma tese se pretendesse verdadeira inexistiria motivo inteligível para

³²⁹ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 53.

³³⁰ “A verdade acrescenta algo ao ente na medida em que expressa uma formalidade – um aspecto – que não vem expressa na palavra ente: a sua inteligibilidade.” (LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 31)

³³¹ “A objetividade é o status gnosiológico que as coisas conhecidas adquirem enquanto são conhecidas – ou podem sê-lo – segundo a sua realidade própria. Não é, portanto, uma dimensão real, mas uma dimensão intencional. Que faz referência, precisamente, à realidade própria das coisas.” (LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 42)

³³² “... os nossos juízos e proposições possuem um valor objetivo de verdade, que é independente dos nossos modos de conhece-los: são verdadeiros ou falsos em virtude de uma realidade existente, independentemente de nós.” (LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 138)

³³³ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 205.

refutá-la) e (b) permite que o cientista possa, razoavelmente, evitar determinadas consequências indesejadas por parte de outros, na medida em que pode esclarecer aos demais o fundamento e o objetivo do seu projeto teórico³³⁴. De outro lado, agir de modo ininteligível representa sempre uma conduta que obscurece as intenções do próprio teórico, bem como confunde os demais cientistas. Assim, a inteligibilidade é uma propriedade da ação (aqui, a ação teórica do cientista, o que não representa contradição em termos), a qual muitas vezes transcende a mera coleção de informações relacionadas àquele empreendimento teórico. Por isso, a inteligibilidade visada por uma teoria da verdade manifesta a sua dimensão intersubjetiva, na medida em que a atribuição de sentido de um agir dependerá do modo como outros irão reagir e quais são as expectativas do agente diante do plano de ação que ele pretende executar.

Diante disso, pode-se resumir que toda teoria da verdade irá pressupor, ao menos, três tipos de relações: uma proposta de identidade/conformidade entre a mente do sujeito e a realidade das coisas; uma relação causal que permite justificar uma unidade não acidental entre mente e realidade das coisas e uma relação entre crenças compartilhadas e a verdade³³⁵.

Com base nessas considerações, cabe, de modo bastante sucinto, fazer menção à três mais renomadas propostas para uma teoria da verdade, as quais acabam influenciando o pensamento de todo e qualquer cientista, inclusive no campo da ciência do direito. Com efeito, tradicionalmente, as três versões rivais acerca do conceito de verdade são³³⁶: (a) *verdade enquanto correspondência ou adequação*, (b) *verdade enquanto coerência* e (c) *verdade enquanto consenso*. Veja-se, de modo resumido, a definição de cada proposta³³⁷.

A ***verdade como adequação*** encontra seu desenvolvimento original na filosofia clássica, mais especificamente na tradição de ARISTÓTELES e Tomás de AQUINO. De acordo com essa perspectiva, a função própria do intelecto é o desvelar uma dimensão da realidade, a qual pode ser conhecida por meio do exercício das faculdades racionais do ser humano. A verdade, portanto, se explica como sendo o vínculo relacional que se estabelece entre o intelecto do sujeito cognoscente e a coisa a ser conhecida. A esse relacionamento que se pode estabelecer entre o intelecto humano e um ente (objeto) posto na realidade se atribui o nome de verdade

³³⁴ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 31.

³³⁵ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 201.

³³⁶ TUGENDHAT, Ernst. WOLF, Ursula. *Propedêutica Lógico-Semântica*: Rio de Janeiro, Vozes, 2005.

³³⁷ Para exposição mais detalhada, vide o livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Justiça como Realização de Capacidades Humanas Básicas*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2009, pp. 133 e ss.

(*alétheia*)³³⁸. De acordo com essa tradição, portanto, a “*verdade é uma adequação do intelecto e da coisa*” (*veritas est adequatio intellectus et rei*)³³⁹. Essa concepção de verdade parte de uma compreensão primária acerca da ontologia do mundo, qual seja, a de que o mundo é dotado de uma determinada composição objetiva (essências), relativamente ordenada, que se apresenta com antecedência aos indivíduos. A objetividade de que é dotada a realidade impõe uma prioridade do objeto em relação ao sujeito, de modo que a dimensão veritativa de determinada coisa sendo conhecida ou de determinada proposição a ela referente é definida de modo relativamente independente às perspectivas subjetivas que os indivíduos invariavelmente assumem. Dito de outro modo, mesmo que a presença do sujeito cognoscente seja um fator indispensável à captação da verdade, não é a consciência individual desse sujeito pensante que é responsável pela construção autônoma da “*verdade*”. Assim, de acordo com esta tradição, a objetividade que se agrega ao conceito de verdade jamais poderá ser compreendida como tendo sido propriamente constituída pelo sujeito. A perspectiva do indivíduo é necessariamente compreendida como uma apreensão parcial e limitada da realidade, razão pela qual não pode, coerentemente, exercer uma força criativa plena daquilo que se reconhece como verdadeiro (coisa ou proposição), já que “*verdade*” é, conceitualmente, definida como a instância final e plena para se atestar a objetividade de algo como algo. Com efeito, o conceito de verdade pressupõe que existem essências no mundo, as quais não estão à livre disposição do arbítrio humano, razão pela qual exigem, para serem efetivamente compreendidas, que haja uma atividade de compatibilização com o intelecto de determinado ser humano que possui, em potência, a capacidade de apreendê-las. Por óbvio, nem a realidade nem o seu conhecimento verdadeiro representam elementos que estão prontos e acabados à livre disposição de todo e qualquer indivíduo que deseja acessar e produzir proposições verdadeiras. Toda e qualquer pretensão de veracidade pressupõe que o indivíduo – que deseja adquirir conhecimento verdadeiro sobre determinado objeto – tenha desenvolvido determinadas capacidades intelectuais e práticas que o permitam promover juízos e raciocínios verdadeiros sobre algo que não está completamente ao seu dispor. Certamente, a verdade como adequação não propõe que haverá sempre garantia de acesso ao conhecimento verdadeiro nem pretende justificar como verdadeira qualquer apreensão da realidade que seja promovida pelo indivíduo. Muito pelo

³³⁸ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *Nicomachaen Ethics* in *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995.

³³⁹ AQUINO, Tomás de. *Verdade e Conhecimento*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2002.

contrário, já que, de acordo com essa concepção, as chances de erro no conhecimento verdadeiro são uma possibilidade constante e recorrente, até porque as falhas cognitivas podem ser atribuídas tanto ao intelecto do ser humano (*e.g.*, ignorância, insuficiência de informação ou deficiências na formação de capacidades intelectuais específicas podem prejudicar o conhecimento verdadeiro) quanto ao contexto no qual a realidade se apresenta (*e.g.*, dificuldades empíricas ou destruição de evidência podem inviabilizar o acesso verdadeiro à realidade). Esta concepção ainda permitirá, mais adiante neste estudo, promover a importante diferenciação entre o acessar algo como verdadeiro e o justificar por argumentos uma proposição verdadeira a si mesmo e aos demais, distinção conceitual essa que permanece obscurecida nas duas outras concepções de verdade aqui trabalhadas. Além disso, esta concepção de verdade não se apresenta como algo unívoco, mas possui diferentes instâncias análogas de manifestação, motivo pelo qual tal termo possui diferentes graus de significação, os quais oscilam, em uma ordem de prioridade e posterioridade, de acordo com os vários objetos que podem ser conhecidos de modo verdadeiro³⁴⁰. Por isso, a noção prioritária de verdade será aquela utilizada nas ciências teóricas, em que se promove a demonstração de conclusões com forte grau de objetividade e certeza. Isso, porém, não impedirá que se formule uma concepção análoga de verdade a ser utilizada nas ciências práticas³⁴¹, em que a adequação a ser pretendida não se dá entre o intelecto do sujeito e um objeto físico-natural colocado no mundo, mas sim entre o intelecto do agente e uma ação concreta que se justifica como correta, adequada, boa ou justa. Dito de outro modo, a verdade prática busca a conformidade de uma inclinação básica do indivíduo a um desejo ou ato de vontade que possa ser qualificado como (cor)reto³⁴², dentro de um contexto de ação. Tem-se, aqui, pois a noção de *verdade prática (alétheia praktike)*³⁴³, relativamente a qual não se poderá pretender uma demonstração perfeita de conclusões, dotadas de contorno de certeza, mas apenas

³⁴⁰ LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 34.

³⁴¹ “... Aquinas recognizes that ‘is true’ and ‘truth’ are used in a number of ways and that these are related analogically but he takes the primary uses to be those in which truth is predicated of a relationship between the intellect and those realities which the intellect encounters and concerning which the intellect judges theoretically and practically. To those realities the intellect may be more or less adequate.” (MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 185)

³⁴² “The practical judgment, whose proper perfection is truth by agreement to right desire, is ultimately determined not by cognition but by inclination, and its determination is certain if the inclination that ultimately determines it is right.” (SIMON, Yves. *Practical Knowledge*. Estados Unidos da América: Fordham, 1991, p. 17).

³⁴³ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *Nicomachean Ethics*, VI, 2 in *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, p. 1798.

conclusões que se aproximam do mais verdadeiro, do mais correto, do mais justo, do mais razoável etc..., dentro de um contexto de diálogo.

Em segundo lugar, a concepção de *verdade como coerência* pressupõe que o apresentar uma proposição verdadeira exige do sujeito um raciocínio que demonstre integral coerência ou concordância do conhecimento – não com a realidade – com o próprio pensamento. De acordo com essa concepção, a verdade equivale à coerência interna de uma proposição intelectual com a totalidade das demais asserções intelectuais que já se encontram bem fundadas na mente de um sujeito racional. Isso significa dizer que processo de busca pela verdade exige o afastamento de todas as contradições internas que uma proposição poderia manifestar se contrastada com a forma e com o conteúdo das demais proposições teóricas que integram o sistema de pensamento a que se encontra submetido o sujeito cognoscente. Tem-se, pois, de acordo com esta tradição, a verdade equiparada ao pensamento que se dobra sobre si mesmo, de modo integralmente coerente. Neste contexto, portanto, a concordância do pensamento consigo mesmo não pode ser equiparada com a mera coerência recíproca entre algumas proposições que o indivíduo possa apresentar como certas e evidentes, mas deve ser entendida como a unidade que se estabelece entre o pensamento de um sujeito com aquilo que deveria ser idealmente imaginado como sendo o pensamento objetivo total³⁴⁴. Esta, portanto, a concepção de veracidade que é adotada pelo modelo idealista de ciência desenvolvido na Modernidade por DESCARTES e KANT, tal como analisado no item 1.1. A noção de objetividade que essa concepção de verdade fornece considera como conhecimento objetivo aquilo que o pensamento é capaz de produzir sem que manifeste qualquer incoerência ou contradição. Essa visão de objetividade, porém, acaba reduzindo a pretensão de veracidade a um simples mecanismo de certificação da proposições que poderiam ser universalmente válidas, sem que se caísse em contradição, ou seja, seriam verdadeiras as proposições que poderiam ser racionalmente aceitas como coerentes por todos os seres humanos. Tais procedimentos de universalização que permitissem justificar a plena coerência de uma proposição pensada diante de todas as demais proposições pensáveis, permitiria a fixação de um método ou um procedimento específico que supostamente possibilitaria a certificação de enunciados como verdadeiros³⁴⁵. Dito de modo

³⁴⁴ Por isso, para Hegel “*A verdade é o todo.*” (Fenomenologia do espírito, p. 21 *Apud* TUGENDHAT, Ernst. WOLF. Ursula. *Propedêutica Lógico-Semântica*: Rio de Janeiro, Vozes, 2005, p. 188)

³⁴⁵ Para uma versão mais contemporânea desta visão, vide DAVIDSON, Donald. *Uma Teoria Coerencial da Verdade e do conhecimento*. In CARRILHO. Manuel Maria. *Epistemologia: Posições e Críticas*. Portugal: Fundação

mais simples, a ordenação de um processo – mesmo ideal – que fosse capaz de afastar ou ao menos reduzir incoerências e contradições deveria ser tomado como sendo o mecanismo indispensável à constituição de proposições verdadeiras, as quais não teriam qualquer independência nem anterioridade em relação ao intelecto humano, mas seriam por meio dele produzidas. Tem-se, pois, aqui uma concepção imanentista e construtivista da verdade, a qual “nasce e se desenvolve com o sujeito, enquanto conhecimento em ato”³⁴⁶.

Cabe, por fim, analisar a concepção de **verdade como consenso**, a qual segue forte influência das tradições filosóficas hermenêuticas, típicas da Pós-modernidade. Segundo essa concepção, a verdade é o resultado de um acordo sobre uma proposição conflitiva referente à realidade, sendo que o acerto consensual que se estabelece acerca de determinado enunciado que deverá ser tomado como verdadeiros será aquele firmado, não, necessariamente, entre seres humanos concretos, mas entre sujeitos comunicativos que firmam vínculos intersubjetivos em um ambiente ideal de discurso. Tal concepção é com muita frequência atribuída a HABERMAS³⁴⁷, o qual, em escritos mais antigos, sintetiza tal postura nos seguintes termos:

“Llamamos ‘verdadero’ a um enunciado que podría justificarse bajo condiciones epistémicas ideales (Putnam), o que em una situación ideal de habla (Habermas) – o em una comunidad ideal de comunicación (Apel) – encontraría un acuerdo alcanzado por medios argumentativos. Verdadero es aquello que puede ser racionalmente aceptado bajo condiciones ideales. (...) Quien entra em una discusión com la intención seria de convencerse de algo em diálogo con otros tiene que suponer, en términos realizativos, que los participantes decidirán su ‘si’ o su ‘no’ únicamente mediante la fuerza del mejor argumento. Pero con ello suponen, normalmente de forma contrafáctica, una

Calouste Gulbenkian, 1991. “Uma forma talvez melhor de pôr a situação é dizer que há uma presunção a favor da verdade de uma crença que coere com uma massa significativa de crenças. (...) Assim, ... se o conhecimento é uma crença verdadeira justificada, então pareceria que todas as crenças verdadeiras de um crente consistente constituiriam conhecimento. (...) Todas as crenças são assim justificadas neste sentido: são suportadas por numerosas outras crenças (de outro modo não seriam as crenças que são), e têm uma presunção a favor da sua verdade. A presunção aumenta quanto mais significativo for o corpo de crenças com a qual a crença coere. ... Do ponto de vista do interprete, a metodologia reforça uma presunção geral de verdade...” (Op. cit. pp. 332/59)

³⁴⁶ SPROVIERO, Mário Bruno. Verdade e a evidência – Estudo Introdutório. in *Verdade e Conhecimento*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2002, p. 88.

³⁴⁷ HABERMAS. Jürgen. *Verdad y justificación*. Espanha: Trotta, 2002, pp. 246/9. Imperativo, porém, ressaltar que, em seus escritos mais recentes, HABERMAS tem reconhecido exageros e equívocos de sua postura passada, afirmando a necessidade de se render, ao menos em parte, à concepção clássica de verdade enquanto correspondência: “[A] verdade que alegamos para uma proposição aqui e agora, no nosso contexto e na nossa linguagem, deve transcender qualquer contexto dado de justificação. Segundo uma forte intuição que nós temos, a verdade é uma propriedade que as proposições não podem perder – uma vez que uma proposição é verdadeira, ela é verdadeira para sempre e para qualquer público, não só para nós. Por outro lado, as asserções bem justificadas podem se revelar falsas, nós associamos à verdade de uma proposição uma alegação que aponta para além de todos os dados justificativos disponíveis. (...) Até a pouco tempo, eu procurava explicar a verdade em função de uma justificabilidade ideal. De lá para cá, percebi que essa assimilação não pode dar certo. Reformulei o antigo conceito discursivo de verdade, que não é errado, mas é pelo menos incompleto.” (HABERMAS. Jürgen. *A Ética da Discussão e a Questão da Verdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2004, pp. 59/60)

*situación de diálogo que satisface condiciones poco probables: apertura al público e inclusión, participación igualitária, inmunización frente a coacciones externas o internas, así como orientación al entendimiento de todos los participantes (es decir, expresiones sinceras). En estas ineludibles presuposiciones de la argumentación se expresa la intuición de que los enunciados verdaderos son resistentes frente a los intentos de impugnación, sin ningún tipo de limitación espacial, social o temporal. Aquello que tenemos por verdadero tiene que poder defenderse con razones convincentes no sólo en otro contexto, sino en todos los contextos posibles, es decir en todo momento y frente a cualquier. Ahí es donde se inspira la **teoría discursiva de la verdad: un enunciado es verdadero si, bajo las exigentes condiciones de un discurso racional, puede resistir todos los intentos de refutación.**" (grifou-se)*

O ponto de destaque dessa tradição é a adoção de uma perspectiva intersubjetiva, em que se dá atenção primordial ao modo como os seres humanos compreendem e articulam, linguisticamente, os seus enunciados em um ambiente plural e como comunicam aos demais os seus argumentos (e recebem contra-argumentos) nas situações de proposições conflitivas com o intuito de produzir convencimento. Assim, tal enfoque intersubjetivo e comunicativo da verdade exige que se organize, para a obtenção de um critério seguro de aferição da veracidade, um processo discursivo ideal no qual se fixam previamente as condições epistêmicas que produzirão, ao final, um acordo vinculante a todos. O empreendimento da verdade consensual, portanto, exige a fixação e a observância de algum tipo de procedimento que garantiria a certificação final de consenso acerca de proposições divergentes, o qual, em última instância, deverá ser compreendido e aceito por todos os parceiros do discurso como se verdade fosse. A verdade consensual pressupõe, pois, condições idealizadas para que seja promovido o debate entre seres linguísticos³⁴⁸. De acordo com esta concepção, o consenso que se forma por meio de tal projeção idealizada de um debate entre parceiros de comunicação é o mais próximo que se pode, pragmaticamente, chegar da verdade. Isso porque, atualmente, já não se poderia admitir que existam essências objetivas no mundo, além de haver uma espécie de obrigação epistêmica que impõe a aceitação da realidade como sendo formada por uma extensa pluralidade de valores, muitos deles absolutamente incoerentes e contraditórios entre si, de modo que qualquer concepção semântico-realista ou ideal-coerentista de verdade seria simplesmente impraticável.

³⁴⁸ Sinteticamente, HABERMAS afirma ser necessária a presença das seguintes características para que seja desenvolvida a atividade discursiva que produzirá o consenso equiparável com a verdade:

- Todos os participantes devem ter acesso ao discurso – Acesso Universal.
- Todos os participantes devem ter igual oportunidade de interpretar e afirmar – Igual Participação.
- Só podem participar os agentes que manifestem seus desejos e sentimentos reais – Veracidade das intenções do agente.
- Entre os agentes deve haver uma reciprocidade das expectativas dos comportamentos, buscando afastar privilégios entre os agentes do discurso.

Assim, de acordo com esta concepção, a única alternativa aceitável seria a de se vislumbrar os participantes do jogo discursivo plural que hoje formaria a nossa realidade como sendo aqueles responsáveis pelo estabelecimento de consensos parciais que exerceriam uma força constitutiva – em maior ou menor grau – sobre aquilo que deveriam aceitar como verdadeiro.

Como se verá no tópico que segue, coerência e consenso não podem ser vistos como sinônimos de verdade, uma vez que não são garantias nem atestados de objetividade, de racionalidade nem de inteligibilidade. Isso porque é, plenamente possível, ser coerente e, ao mesmo tempo, cometer irracionalidades e formular proposições ininteligíveis³⁴⁹. Do mesmo modo, o consenso é mera promessa de racionalidade e objetividade, uma vez que é, faticamente, possível consensualizarem-se graves erros e até absurdos³⁵⁰. Isso, porém, não significa dizer que o conhecimento científico possa descartar o valor da coerência e do consenso. Tais critérios, mesmo que não se identificam com a veracidade de uma proposição, devem ser assumidos como deveres a serem, da melhor forma possível, atendidos por qualquer um que se engaje em um projeto científico.

1.2.5. O estabelecimento de uma comunidade científica

Não se pode negar que, teoricamente, é possível – pelo menos em alguns casos bastante específicos – a realização de um empreendimento científico em isolamento, por meio do qual um cientista especula sobre a realidade e vem a produzir conhecimento verdadeiro. Isso porque fazer ciência é, em parte, um esforço de auto-alienação do teórico³⁵¹. No entanto, mesmo nesses casos em que o objeto de estudo pressupõe apenas um esforço individual de abstração da realidade para a formulação de leis universais (*e.g.*, na matemática), ainda assim a tarefa de justificação de uma teoria científica fica bastante prejudicada diante da ausência de um espaço coletivo e dialogado em que as respectivas propostas teóricas poderão ser debatidas, refutadas e contra-argumentadas. Além disso, sem esse ambiente comum para a discussão de teses que se

³⁴⁹ Veja o seguinte exemplo de silogismo, perfeitamente, coerente, mas, absolutamente, falso:

“Todo queijo é azul;

Macaco é queijo;

Logo, Macaco é azul.”

³⁵⁰ Foi, durante alguns séculos, consenso – praticamente universal – o suposto fato de o sol circundar a terra, o que, porém, mostrou-se absolutamente falso.

³⁵¹ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 127.

afirmam científicas, sequer se permitirá o estabelecimento das regras metodológicas que deverão ser adotadas pelos demais participantes desse mesmo empreendimento, para que possam comunicar seus resultados, refutar conclusões alheias e até ensinar às futuras gerações de cientistas como devem dar continuidade a esse projeto científico. Isso tudo mostra-se indispensável para o desenvolvimento e progresso de uma ciência, na medida em que, seguindo WITTGENSTEIN³⁵², é impensável a fixação de regras que deverão ser observadas e seguidas por um único indivíduo³⁵³. Por tudo isso, impõe-se concluir que uma comunidade científica também representa um pressuposto necessário para o estabelecimento de uma atividade científica duradoura. Isso significa reconhecer que a complexidade, a sofisticação, a profundidade de uma determinada ciência irá sempre depender do nível de esclarecimento, da abertura à crítica e da transparência do diálogo que se estabelece dentro da comunidade científica. Nesse sentido, a existência de espaço comunitário para o debate é constitutivo de uma ciência.

A ilustração desse argumento é bem exposta por MACINTYRE ao fazer referência ao uso e à compreensão de cores dentro de diferentes comunidade. Cita o filósofo escocês a existência de uma das mais primitivas tribos, ainda afastadas do contato com a civilização, chamada de *Dani*, em Nova Guiné, na qual os integrantes dessa comunidade conheciam e expressavam apenas duas cores, quais sejam: *mili* e *mota*. A primeira serviria como referência a cores frias e escuras, que comumente são denominadas como *preto*, *verde* e *azul*, ao passo que a segunda serviria para indicar cores quentes e claras, as quais, em regra, são denominadas de *branco*, *vermelho*, *laranja* e *amarelo*. Esse exemplo paradigmático é útil para se refletir sobre os deveres de detalhamento analítico que uma ciência deve buscar, bem como sobre os limites comunicativos auto-impostos em determinada comunidade científica, por força da simplificação dos elementos descritivos adotados, o que, por consequência necessária, acaba também

³⁵² “It is not possible that there should have been only one occasion on which someone obeyed a rule. It is not possible that there should have been only one occasion on which a report was made, an order given or understood; and so on. To obey a rule, to make a report, to give an order, to play a game of chess, are customs (uses, institutions).” (WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical Investigations*. Estados Unidos da América: Blackwell, 2003, p. 68, item 199). Para WITTGENSTEIN é impossível falar-se, com algum sentido, em linguagem privada (*i.e.*, que pudesse ser utilizada por um ser comunicante isolado), do mesmo modo que não há nenhum sentido em se pensar em uma regra que fosse estabelecida para que fosse cumprida uma única vez, do mesmo modo que não se poderia imaginar uma placa de trânsito que tivesse sido seguida uma única vez na história da humanidade.

³⁵³ “So the notion of an isolated rule-follower does not make sense, ‘because the idea of a rule is embedded in an environment of teaching, testing, correcting – within a community where is agrément in acting in the way that is called ‘following the rule’. To withdraw that environment is to withdraw the concept of following a rule.” (MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 34)

provocando limites cognitivos àqueles que participam dessa realidade. Indubitavelmente, toda ciência deve, em alguma medida, almejar reduzir as complexidades inerentes ao mundo que ela pretende explicar, na medida em que é evidente que ninguém pode conhecer, simultaneamente, a realidade como um todo. A redução de complexidades, portanto, é em algum grau necessária, pois a simplificação de dados complexos e confusos presentes na realidade, que por escolha do cientista não serão submetidos ao crivo da ciência, acarreta inúmeras vantagens pragmáticas e estratégicas na execução de experimentos e testes científicos, o que, ao final, facilita a interação dos operadores desse mesmo espaço social. Assim, uma comunidade que só conhece duas cores terá, por certo, algumas facilidades na interação e na resolução prática de alguns conflitos rotineiros (e.g., redução de tempo gasto em escolhas³⁵⁴ e facilitação em descrever determinados objetos, o que, potencialmente, pode facilitar a resolução de dúvidas primárias sobre a realidade). De outro lado, essa mesma simplificação, quando exagerada, irá culminar em uma clara deficiência analítica da realidade, em que os conceitos, intersubjetivamente, disponíveis não se adequam e não se conformam de modo suficiente à realidade. E isso irá provocar, a longo prazo, mais problemas comunicativos na resolução de divergências e conflitos do que as potenciais facilidades pragmáticas que, por exemplo, o uso de apenas duas cores poderia, esporadicamente, gerar. Pode-se só imaginar o risco na proliferação de confusões descritivas que haveria para seleccionar objetos e no direcionamento de ações, caso todas escolhas e condutas viessem a se pautar apenas na diferenciação de duas cores³⁵⁵. Como se vê, a redução de complexidades (a famosa *Navalha de Ockham*) possui limites ontológicos e pragmáticos evidentes.

De outro lado, no outro extremo, podem-se identificar exageros analíticos que também podem ser cometidos dentro da comunidade científica, em que os seus participantes desenvolvem ou uma variação de espécies que se pretende exaustiva ou um detalhamento técnico das opções descritivas disponíveis tão pormenorizado que o próprio conhecimento do mesmo campo científico fica inviabilizado, o que acaba muitas vezes, no que se refere ao reflexo prático dessa postura, causando estagnação decisória. Nesse cenário, o cientista, diante de uma infinidade de opções, simplesmente não sabe qual escolher e pode acabar não escolhendo nenhuma delas. Por isso, o desenvolvimento de qualquer ciência deve, de um lado, buscar

³⁵⁴ Por exemplo, se somente existem roupas das cores *mili* e *mota*, em tese, seria mais rápido escolher o que vestir em cada manhã.

³⁵⁵ Só para se dar um exemplo rotineiro, o tradicional semáforo seria menos diretivo de condutas de trânsito se ele somente pudesse se valer do verde (*mili*) e do vermelho (*mota*).

esclarecer descomplicar os elementos explicativos da realidade, de modo a facilitar o acesso ao conhecimento e o seu aprimoramento futuro, sem, porém, cair em um de dois extremos, ou o reducionismo analítico ou o exagero de detalhes por meio do qual o número de opções apresentadas pelo teórico compromete a própria inteligibilidade do objeto a ser conhecido.

Essas considerações são, sem dúvida alguma, pertinentes à ciência do direito tributário contemporâneo, na medida em que tais exigências teóricas também devem ser observadas no desenvolvimento desse campo de conhecimento. Tome-se, por exemplo, o esforço de classificação das espécies tributárias em nossa ordem constitucional³⁵⁶. Nos primórdios da elaboração de nossa teoria tributária, convencionou-se a formulação de proposta classificatória em duas grandes categorias tributárias, a dos tributos vinculados e dos não-vinculados, gerando três espécies tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Esse modelo teórico, como se bem sabe, inspirou tanto o Sistema Tributário Nacional reformado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965³⁵⁷, como o nosso Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66. Certamente, havia maior facilidade teórica (e talvez alguma vantagem prática na resolução de conflitos) em se adotar classificação tributária que somente reconhecia a existência de dois grupos tributários que permitiam a formulação de três espécies de tributos. No entanto, a partir do momento em que nossa ordem constitucional de 1988 passou a adotar modelos tributários de maior complexidade, em que o texto da Constituição passa a descrever pressupostos ao exercício de competência tributária (*e.g.*, ocorrência de calamidade pública ou guerra externa), a projetar fins específicos que devem ser promovidos por meio da cobrança de tributos e a prever técnicas de tributação mais sofisticadas (*e.g.*, de natureza extrafiscal ou que pretendem estimular ou coibir determinadas atividades econômicas), a proposta científica do passado, que apenas dá conta de dois tipos tributários, acaba cometendo deficiência analítica da realidade jurídica posta, ficando assim aquém daquilo que se espera seja fornecido por qualquer ciência confiável. Isso significa dizer que uma realidade jurídica mais complexa exigirá o desenvolvimento de modelos científicos também cada vez mais complexos. Uma teoria tributária, portanto, que, em nome da redução de complexidades, prevê apenas estudar e criticar uma parte do contexto jurídico em que

³⁵⁶ Para se analisar diferentes propostas de classificação de espécies tributárias, vide: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000; MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. Vide, ainda, o livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Classificação constitucional dos tributos pela perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

³⁵⁷ REZENDE, Afonso; AFONSO, José Roberto. *50 anos da Reforma Tributária Nacional: Origens e Lições*. Rio de Janeiro: FGV, 2014.

os operadores do direito se encontram inseridos, como, por exemplo, estudar apenas as normas jurídicas positivadas e a estrutura interna que essas devem observar (com o perdão da analogia, não “*vendo as diferentes cores*” referentes às causas da tributação, aos seus fins e às suas consequências), estará negando qualquer possibilidade de estabelecimento de uma verdadeira ciência.

1.3. A DIMENSÃO NORMATIVA DE UMA CIÊNCIA: DEVERES DE OBJETIVIDADE, COERÊNCIA, CLAREZA E TRANSPARÊNCIA, JUSTIFICAÇÃO E CONSENSUALIZAÇÃO

Diante de toda a exposição desenvolvida até aqui, percebe-se que a atividade científica representa o esforço explicativo da realidade com a maior relevância e a maior complexidade dentre todas as atividades intelectuais que o ser humano pode pretender realizar. Mesmo que se tenha aqui adotado um ponto de partida descritivo – ao detalhar a evolução histórica do pensamento científico – com o intuito de se identificar os fatores mais marcantes dos projetos científicos propostos pelos mais renomados filósofos da ciência, não se poderia cair no equívoco de se pensar que a compreensão do que deve ser um modelo científico hígido e completo será encontrado na história. Isso porque as descrições teóricas realizadas até aqui tiveram o propósito claro de apenas apontar para indícios de quais devem ser os elementos diretivos e vinculantes a orientarem, regularem e controlarem a atividade daquele que pretende se engajar em uma prática verdadeiramente científica. Ora, para quem estuda o conceito de ciência, não interessa apenas saber como esta é, de fato, realizada ou como foi ela desenvolvida, mas, principalmente, importa definir como ela deve ser praticada por quem tem interesse em produzir conhecimento verdadeiramente científico. E tais elementos normativos, mesmo que projetados para ciências teóricas, em nada se afastam das exigências que devem ser impostas a uma ciência prática que se pretende aplicar do direito tributário. Assim, cabe elencar as quatro dimensões normativas que devem nortear qualquer projeto científico³⁵⁸:

³⁵⁸ Para esta lista de exigências normativas de uma ciência foi adotada, em parte, as propostas sugeridas por MACINTYRE (*The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 70), KUHN (*Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 21), CARRIER (*Wissenschaftstheorie zur Einführung*. Alemanha: Junius, 2006, p. 103).

(i) *Deveres de objetividade*: como antes referido, todo e qualquer projeto científico representa um esforço de captação de alguma instância objetiva da realidade, o que pressupõe que o conhecimento produzido por meio dessa atividade, conceitualmente, não possa jamais ilustrar apenas uma percepção subjetiva daquele que executa tal tarefa nem poderá ser o reflexo de mera opinião pessoal daquele que formula uma determinada conclusão. A ciência exige, pois, uma certa independência entre as conclusões alcançadas pelo cientista e os seus próprios estados mentais³⁵⁹. Assim, ao se promover uma atividade científica deve-se sempre atentar para o controle de subjetivismos e arbitrariedades que poderão infiltrar-se durante o desenvolvimento de um projeto teórico. De outro lado, a objetividade necessária de uma ciência exige que as conclusões mantenham alguma conformidade com a dimensão do real que se pretende conhecer, no sentido de manter alguma concordância com os dados que são observados ou com as deduções produzidas pela respectiva teoria científica. Em última instância, os deveres de objetividade impõe o comprometimento do cientista com alguma teoria da verdade, conforme sustentado no item 1.2.4;

(ii) *Deveres de coerência*: uma teoria científica somente poderá ser adequadamente compreendida e transmitida se esta não contiver evidentes e insuperáveis contradições. Isso significa dizer que todo e qualquer cientista possui o dever de excluir as inconsistências que podem se apresentar no conjunto de teses que estará sendo por ele defendida, motivo pelo qual as suas premissas, constatações, raciocínios jamais poderão implicar conclusões entre si contraditórias (e.g., S e não S). Além de coerência interna (entre as proposições que estruturam e sustentam a teoria sendo defendida), este dever também irá impor, em alguma medida, que o projeto teórico sendo desenvolvido esteja apto a resolver algumas inconsistências identificadas em outras teorias rivais e que podem ser superadas por meio do modelo científico sendo apresentado como alternativa. Esta exigência impõe, portanto, que toda ciência deva explicar as limitações das visões parciais adotadas pelos seus

³⁵⁹ “... os nossos juízos e proposições possuem um valor objetivo de verdade, que é independente dos nossos modos de conhecê-los: são verdadeiros ou falsos em virtude de uma realidade existente, independentemente de nós.” (LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004, p. 138)

opositores e pelos modelos científicos que são sugeridos por outros teóricos como explicação alternativa da realidade. Dito de outro modo, toda ciência deverá almejar alguma transcendência explicativa diante do que é sugerido pelos seus concorrente teóricos, jamais se apaziguando com perspectivas locais ou provisórias³⁶⁰. Portanto, dentro de uma comunidade científica, deve-se ambicionar uma superação de contradições e inconsistências, não só internas, mas também externas, no que se refere ao defeitos teóricos que existam em teses rivais³⁶¹;

(iii) *Deveres de clareza e transparência*: é prioridade para qualquer projeto científico a redução de complexidades (com algum limite, para se evitar o reducionismo teórico) e a clarificação de obscuridades conceituais, de modo a superar equívocos no uso de expressões técnicas. Portanto, o cientista deve sempre desenvolver o seu objeto de análise com adequado grau de especificidade e de clareza linguística³⁶², evitando o recurso a termos que sejam tão impenetráveis e distantes que não se reportem a nada que possa ser identificado no mundo pelos seus interlocutores. Do mesmo modo, não pode ele propor conceitos tão amplos e abertos que estariam habilitados a explicar qualquer coisa e tudo ao mesmo tempo. No primeiro caso, a ciência corre o risco de converter-se em um tecnicismo opressor³⁶³ que, normalmente, é utilizado com o intuito de excluir do debate aqueles não iniciados no vocabulário criado pelos controladores daquele campo de conhecimento. Tal opressão acadêmica muitas vezes se perpetua no tempo por meio de um processo de dogmatização daqueles que pretendem participar desse discurso técnico. No segundo caso, o teórico somente afirma generalidades e truísmos, contra os quais nada se pode dizer, mas também nenhuma reflexão relevante chega a ser desenvolvida, assumindo, na maior parte das vezes, um propósito não esclarecedor da realidade, mas apenas uma função de coesão acadêmica, apaziguadora de

³⁶⁰ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 70.

³⁶¹ Para a explicação dos deveres de coerência e consistência no direito, vide MACCORMICK, Neil. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Reino Unido: Oxford, 1978, pp. 152-195.

³⁶² MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 70.

³⁶³ “A ciência pode então converter-se em ‘caução do projeto de dominação tecnocrática’.” (BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3ª edição, 2007, p. 47)

divergências, por meio de uma atitude quase diplomática perante “*corporações de elogios mútuos*”³⁶⁴, em que a cordialidade representa o mérito científico maior, na medida em que apenas se formula um discurso com o qual todos possam concordar e que ninguém conseguirá, de fato, refutar. Somente observando-se tais exigências um modelo científico estará, efetivamente, aberto à crítica e à possibilidade de falsificação. Além disso, essa exigência normativa impõe algum grau de simplicidade teórica (sem cair, porém, no simplismo teórico), o que sugere que uma teoria deva, sempre, evitar a invocação de elementos explicativos desnecessários. Por fim, um viés, extremamente, relevante da clareza e da transparência científica refere-se ao pano de fundo teórico que está sendo adotado e seguido por cada cientista quando da elaboração das suas teses. Assim, todo projeto teórico deverá possibilitar uma investigação sistemática dos fundamentos e das premissas que sustentam o respectivo modelo científico, permitindo assim que aqueles que não compartilham dessa visão estejam autorizados a analisar a fundo os pressupostos da proposta rival, identificando nela eventuais incoerências internas, deficiências e lacunas³⁶⁵. Isso se deve ao fato de nenhum teórico desenvolver a sua atividade científica partindo do zero. Este, na verdade, está sempre dando continuidade, ao menos parcial, a um projeto já iniciado. Isso, por sua vez, significa reconhecer que toda teoria científica desenvolve-se dentro de uma tradição filosófica, razão pela qual, por questão de honestidade intelectual, é fundamental que tais alianças teóricas sejam, abertamente, assumidas e anunciadas, jamais podendo elas ser escondidas pelo teórico, como se fossem conclusões já demonstradas³⁶⁶. E, nesse ponto, mostra-se, extremamente, relevante a sugestão de MACINTYRE, ao propor que, em nome da transparência e da abertura crítica, todo cientista desenvolva a capacidade por ele denominada de “*imaginação filosófica*”³⁶⁷, a qual exige que cada teórico compreenda bem as tradições científicas rivais, de modo entender as suas premissas, a sua perspectiva de mundo e a sua motivação. Isso, de um lado, permite que esse acabe melhor

³⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3ª edição, 2007, p. 33.

³⁶⁵ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 71.

³⁶⁶ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. IX.

³⁶⁷ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 72.

compreendendo a sua própria tradição e, de outro, faz com que se diminua as chances de que esse teórico acabe se “*apaixonando*” pelo seu próprio sistema de ideais, ficando cego diante dos seus erros internos, situação em que tal cientista, normalmente, vem a trocar o amor à verdade pela paixão à sua própria teoria³⁶⁸.

(iv) *Deveres de Justificação e Consensualização*: é dever de qualquer projeto científico almejar diminuir o grau de divergências sobre o objeto de estudo, resolvendo os dissensos existentes dentro da respectiva comunidade científica. Exatamente por isso, como antes defendido, a produção de conhecimento científico não envolve apenas a formulação de enunciados verdadeiros, mas exige que tais proposições sejam justificadas, comprovadas e, em alguns casos, demonstradas. Somente assim consensos teóricos podem ser, gradualmente, formados. É importante, por isso, diferenciar-se a busca pela verdade científica do seu dever de justificação racional, o que veio a ser inúmeras vezes confundido por alguns teóricos idealistas³⁶⁹. Somente surge a necessidade de justificação racional quando há disputa entre versões distintas acerca da possível veracidade de teses que sejam pertinentes a um determinado debate. Aliás, a própria atividade de justificar algo somente adquire sentido quando se almeja alguma proposição verdadeira. Se verdade e justificação do verdadeiro pudessem ser equiparadas, não se teria um elemento que permitiria diferenciar a boa e correta justificação da falsa e infundada justificação³⁷⁰. O verdadeiro, portanto, é o critério último de avaliação das diferentes justificações e linhas argumentativas que são desenvolvidas com o intuito de estabelecer uma determinada tese ou proposição. A justificação é, pois, o instrumento para a transmissão e para o convencimento da verdade.

³⁶⁸ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 181.

³⁶⁹ “No one of course has ever claimed that ‘true’ means the same as ‘rationally justified’ – but a succession of pragmatist thinkers have held ‘that truth comes to no more than idealized rational acceptability’ or that ‘truth is to be identified with idealized justification.’” (PUTNAM, Hilary. *Realism with a Human face*. Estados Unidos da Am[erica: Harvard University Press, 1990, pp. 41 e 115). Vide, ainda, MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 56.

³⁷⁰ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 58.

Com efeito, somadas tais exigências normativas, pode-se, então, formular o conceito de conhecimento científico como sendo o de crença verdadeira, coerente com outras *crenças relevantes, justificada por argumentos e demonstrações, dotada de certo grau de clareza e passível de ser objeto de consensualização*.

1.4. COMPREENSÃO ANALÓGICA DE CIÊNCIA NOS DIFERENTES CAMPOS DE CONHECIMENTO E NO DIREITO

Até este ponto, falou-se bastante sobre o conceito geral de ciência e sobre a possibilidade de formular-se uma noção de ciência prática que seja aplicável, não à atividade especulativo-teórica do ser humano, mas sim à dimensão em que esse promove ações voluntárias e intencionais. No entanto, pouco se mencionou até aqui sobre a formulação de um conceito de ciência que pretenda, especificamente, compreender e esclarecer o universo jurídico. Essa questão, portanto, precisa ser agora enfrentada, na medida em que, no campo jurídico, encontram-se desde aqueles que entendem que seria inviável uma ciência do direito³⁷¹, até aqueles que defendem a sua existência, devendo essa, porém, perseguir os mais diferentes objetos de estudo que seriam próprios ao direito, de acordo com as mais diferenciadas metodologias aplicáveis a esse campo de conhecimento³⁷².

³⁷¹ Entre autores nacionais, relevante a análise promovida por GRAU, o qual questiona se a interpretação jurídica seria “*uma ciência ou uma prudência*” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 86-90), o qual invocando a tradição aristotélica aqui também utilizada, sustenta que a atividade interpretativa no direito envolveria o uso de um saber prático e o desenvolvimento da virtude da phronesis (prudência). Relativamente a tal compreensão, mesmo que seja ela, perfeitamente, compatível com a tradição teórica aqui aplicada, entende-se que ela parte de um falso dilema e de uma compreensão unívoca e não analógica do que seria ciência (como sendo apenas atividade puramente especulativa – “*...prudência não é ciência nem arte*”). No entanto, a atividade jurídica, compreendida no seu sentido pleno, não pode ser esclarecida como partindo de uma escolha entre ciência ou raciocínio prudencial. Na verdade, conforme se verá, a tradição aristotélico-tomista pressupõe, no que se refere à ação humana, o desenvolvimento teórico de uma ciência prática, bem como o exercício da habilidade prudencial por meio de raciocínios deliberativos. Com efeito, não há motivo para se ter de escolher entre ciência e prudência, pois o fenômeno jurídico pressupõe o desenvolvimento dessas duas instâncias cognitivas.

³⁷² A ideia de que o direito possa comportar um saber científico não representa questão pacífica nem dentro da própria tradição aristotélico-tomista aqui adotada, como se vê da obra de P.L. LACHANCHE (*El concepto de Derecho segun Aristóteles e Santo Tomás*. Buenos Aires: 1953, p. 348). Também vislumbra dificuldade na formulação de uma ciência do direito Michel VILLEY: “*Não há nem ciência do justo, mesmo no sentido de ciência dedutiva (pois não temos nenhuma premissa sobre a qual pudéssemos fundá-la), nem ciência positiva experimental.*” (*Filosofia do Direito – Definições e fins do direito, os meios do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 285)

Cabe iniciar pela visão – bastante popular – daqueles que negam a possibilidade de uma ciência do direito, normalmente ao argumento de que a atividade jurídica é, integralmente, voluntária e decisória, razão pela qual toda produção do direito se dá de modo esporádico, aleatório e contingente, razão pela qual nenhum conhecimento objetivo poderia ser alcançado nessa área de conhecimento, inexistindo qualquer método que pudesse controlar a atividade jurídica, até porque, conforme consta da célebre frase de J. H. von KIRSCHMANN, “*três palavras retificadoras do legislador são suficientes para se derrubar uma biblioteca inteira*”³⁷³. Para esses, conforme antes afirmado, “*ciência é uma coisa e direito é outra*”. Tem-se aqui a atitude teórica que, na filosofia da ciência, normalmente, se atribui ao cético³⁷⁴ e ao defensor da postura do não cognitivismo científico³⁷⁵, o qual, diante da desconfiança de que não se poderá alcançar um ideal de certeza e convicto de que não há demonstrações matemáticas no direito, sustenta que seria ilusório e enganador o pressuposto de que existiria uma ciência jurídica. Essa postura, portanto, aceita, pacificamente, que não se pode captar, com nenhum grau de objetividade, a realidade do direito, a qual, necessariamente, se manifesta de modo imprevisível e incontrolável. Ocorre que a atitude não cognitivista peca por vários motivos, seja no que se refere à compreensão do efetivo escopo e da real natureza da atividade científica, seja no que tange à correta descrição e avaliação do fenômeno jurídico.

Primeiramente, aquele que nega valor a uma atividade jurídica que ambicione algum parâmetro de objetividade, está, de pronto e apressadamente, aceitando como coerente e veraz a postura cética e relativista diante da prática jurídica, na medida em que toma como indisputado o suposto fato de que todas as dimensões do direito são contingentes e variáveis, inexistindo qualquer elemento necessário ou, ao menos, estável no direito. Essa pressuposição, porém, representa, por si só, uma constatação não identificável de plano e que, portanto, exigiria também demonstração. Mesmo que a realidade do direito manifeste-se sempre por meio de casos particulares, dotados de amplo grau de variabilidade e contingência, não se pode negar que o

³⁷³ Em 1846, KIRSCHMANN proferiu a famosa conferência, em Berlin, *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft (A falta de valor da teoria do direito como ciência)*. Rede Mundial de computadores, in <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/werthlosigkeitDerJurisprudenz.pdf>, acesso em 26/07/2105. Vide, ainda, LIMODIO, Gabriel; BARBIERI, Javier. *Introducción al Saber Jurídico*. Argentina: EDUCA, 2010, p. 29; e LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Portugal: Almedina, 2002, pp. 129 e ss.

³⁷⁴ “*Esta idea, que se remonta al escepticismo y empirismo de la sofística griega, tuvo un grand predicamento en le s. XIX...*” (LIMODIO, Gabriel; BARBIERI, Javier. *Introducción al Saber Jurídico*. Argentina: EDUCA, 2010, p. 29)

³⁷⁵ FEYERABEND, Paul. *Consolation for the Specialist*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambrigde, 1999, p. 214.

fenômeno jurídico possui uma dimensão ou uma *textura*³⁷⁶ permanente, invariável e não convencional, na mesma medida em que o ser humano manifesta, em alguma instância, uma natureza também invariável e imutável. Assim, por baixo da superfície singular e contingente, o direito possui uma camada universal e necessária³⁷⁷. Além disso, a estratégia cética e relativista sempre acaba culminando em uma *contradição performativa* daquele que nega a possibilidade de uma ciência do direito, uma vez que esse negador de uma ciência jurídica, ao negá-la, necessitará formular uma proposta teórica que comprove a suposta natureza incontrolável e imprevisível do fenômeno jurídico, para que possa rebater o argumento daqueles que vislumbram a possibilidade de uma ciência aplicável a essa área de conhecimento. Dito de outro modo, ao assim formular uma proposta teórica de contra-argumentação, acaba esse indivíduo desejando que a sua constatação assuma uma pretensão de refletir algum conhecimento objetivo sobre o direito (*i.e.*, esse interlocutor diria: “**objetivamente falando, não pode haver ciência do direito, pois ciência pressupõe algum conhecimento objetivo sobre o direito, mas nenhuma objetividade é possível no campo jurídico, o qual é sempre variável.**”). No entanto, ao assim agir, o teor da sua afirmação teórica – constatação com propósito de objetividade – acaba entrando em choque com a sua pretensão inicial de rejeitar uma ciência para o direito, com alguma dimensão objetiva, o que representa uma contradição irreparável entre o falar e o agir³⁷⁸.

Em segundo lugar, o não-cognitivista parte do pressuposto de que a noção de ciência poderia ser representada por um conceito unívoco, o qual denotaria somente um tipo de atividade especulativa, abarcando, assim, apenas ciências puramente descritivas que pretenderiam, por meio de experimentos, formular leis gerais capazes de enunciar as estruturas universais presentes na natureza. Esse pressuposto, porém, além culminar em reducionismo e simplismo explicativo da ciência (ela seria apenas e sempre uma mesma atividade), também não permite compreender que o empreendimento científico teria diferentes dimensões que se definiriam de modo análogo³⁷⁹. A atividade científica, portanto, manifesta-se analogicamente, o que significa dizer que a ciência possui diferentes modos de realização e variados graus de concretização, cada um

³⁷⁶ LIMODIO, Gabriel; BARBIERI, Javier. *Introducción al Saber Jurídico*. Argentina: EDUCA, 2010, p. 29.

³⁷⁷ LEGAZ Y LACAMBRA, L. *Introducción a la ciencia del Derecho*. Espanha: Bosch, 1943, p. 136-7.

³⁷⁸ Aliás, caberia destacar que o relativismo cognitivo representa, ele próprio, uma vertente da tradição cética dentro da Filosofia da Ciência, a qual, como se viu, enquadra-se no não-cognitivism científico. Sobre essa participação do ceticismo na razão teórica e na razão prática, vide: SUPERSON, Anita M. *The Moral Skeptic*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, p. 3-13.

³⁷⁹ GAMBRA, José Miguel. *La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez*. Espanha: EUNSA, 2002, p. 286-7.

com determinada pretensão de objetividade e certeza, dependendo do tipo de objeto de conhecimento. Todas essas diferentes instâncias análogas, porém, participam de uma ideia comum de ciência. Assim, mesmo que não se possa buscar a mesma exatidão em todos os discursos teóricos, eles mantêm alguma relação analógica com um conceito primário de ciência³⁸⁰. Diante da importância dessa ideia ao presente trabalho, cabe analisar o conceito de raciocínio analógico com mais vagar.

Na tradição aristotélico-tomista, o termo *analogia*³⁸¹ significa *equivalência proporcional*, o qual se desenvolve dentro do campo da lógica dialética³⁸², seguindo o modelo de raciocínio “ $a:b = c:d$ ” (i.e., *A está para B, assim como C está para D*), como, por exemplo, “*a visão está para o corpo, assim como a razão está para a alma*”³⁸³ ou “*Napoleão está para França, assim como o leão está para selva*”. Trata-se, pois, de raciocínio que compara relações, diferentemente do raciocínio que compara objetos. Assim, a igualdade analógica é espécie de igualdade geométrica ou proporcional, na medida em que analisa duas situações materialmente distintas, mas que, quando confrontadas de modo relacional, por meio da comparação a um termo comum, comportam simetria entre suas proporções³⁸⁴. No campo da ciência pode-se fixar a seguinte proporção analógica: “*a ciência teórica está para o conhecimento objetivo das causas da realidade, assim como a ciência prática está para o conhecimento objetivo dos fundamentos da ação humana*”.

Desse modo, a noção analógica de ciência impõe que se compreenda a prática científica como uma atividade complexa que possui um caso central (*central case*) ou um sentido focal (*focal meaning*), bem como possui casos derivados, secundários e periféricos (*peripheral cases*) e até casos deturpados e corrompidos (*deviant or corrupted cases*)³⁸⁵. A primeira situação

³⁸⁰ PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000, p. 275.

³⁸¹ Refere-se a *αναλογία* em grego (*ana+logos: segundo a mesma razão*) e *analogia* em latim.

³⁸² GAMBRA, José Miguel. *La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez*. Espanha: EUNSA, 2002, p. 77.

³⁸³ ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1096b29, p. 1733.

³⁸⁴ O raciocínio analógico “*capacita para reconhecer que se conoce de las cosas cuando las colocamos bajo un mismo termino análogo*.” (GAMBRA, José Miguel. *La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez*. Espanha: EUNSA, 2002, p. 288)

³⁸⁵ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 43; Vide, ainda, FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, p. 09.

ilustra o caso concreto paradigmático³⁸⁶ que é o mais explicativo do seu objeto de referência, ou seja, o que melhor ilustra e o que torna inteligível a dimensão da realidade que este pretende representar, servindo de critério para a avaliação das outras ocorrências enquadráveis nesse mesmo conceito. Seu conteúdo possui, pois, uma prioridade valorativa e diretiva no que tange à compreensão da correspondente dimensão da realidade que pretende captar e explicar, o que não significa que esse possa ser considerado um tipo ideal ou um modelo utópico. De outro lado, o segundo grupo de ocorrências representa situações variáveis que ilustram as versões parciais, incompletas e diluídas (*watered down versions*) do caso central, derivando desse o seu significado e sendo com base nele avaliado enquanto uma instância de sua concretização. Por fim, o terceiro caso ilustra situações extremadas que estão em posição limítrofe no que tange ao escopo de significação do caso central, uma vez que estão abarcados por ele apenas de modo aparente ou de modo artificial e precário, o que, inclusive, poderá ser argumentado, após análise mais cuidadosa, como uma manifestação falsa do caso central. Como exemplo desse estilo de raciocínio analógico, ARISTÓTELES menciona o caso da amizade, a qual teria um caso central (amigo verdadeiro), inúmeros casos periféricos (amigo por conveniência ou amigo para negócios) e alguns casos corrompidos (“amigo” em aparência, ou seja, com falsas intenções, o qual, em realidade, não chega a ser amigo)³⁸⁷. Se o exemplo aristotélico mostrar-se de difícil aceitação no cenário contemporâneo, o raciocínio analógico também pode ser bem ilustrado por meio de duas situações mais simples e rotineiras. Primeiramente, os seres humanos percebem, analogicamente, as cores³⁸⁸, na medida em que, por exemplo, conhecem um caso central de *vermelho* (com coloração viva e inequívoca), conhecem casos diluídos de vermelho (com coloração enfraquecida, mas que ainda ilustrando vermelhidão) até a um ponto de descoloração em que os traços vermelhos estão deturpados a ponto de não mais se ter confiança para afirmar aquela cor como estando ou não vinculada à categoria dos objetos vermelhos. O segundo exemplo bastante utilizado para esclarecer a aplicação do raciocínio analógico-qualitativo dá-se em relação ao conceito de careca³⁸⁹, em relação ao qual, não há um critério unívoco e categórico

³⁸⁶ O uso metodológico da ideia de casos paradigmáticos também é invocada na doutrina brasileira contemporânea por ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 12ª edição, 2011.

³⁸⁷ FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, p. 11.

³⁸⁸ MACINTYRE, Alasdair. *Colors, cultures and practices*. In *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 24.

³⁸⁹ “*Es ist keineswegs festgelegt, wie viele Haare jemand wenigstens haben muss, wie lang diese sein müssen und vielleicht auch wie dick, damit man nicht mehr von einer Glatze, sondern von schütterem Haarwuchs spricht.*”

de concretização, mas há um caso central de careca (aquele desprovido de qualquer fio de cabelo na cabeça), em que ninguém disputaria se tal pessoa estaria ou não enquadrada nesse conceito, passando por casos derivados em que a calvície do indivíduo tem relevante extensão que permite qualificá-lo, modo secundário, como pertencente ao grupo de carecas, até alcançar situação desviante e artificial de careca (*e.g.*, aquele que tem um grande volume de cabelos naturais, mas escolhe, por motivos estéticos, raspá-los totalmente).

Cabe, aliás, referir que, no campo do direito, o raciocínio analógico é quase sempre o tipo de raciocínio prioritário, o qual deveria ser o mais relevante para a interpretação jurídica³⁹⁰, uma vez que as realidades sociais concretas que devem ser enfrentadas pelo operador do direito nunca se manifestam, na realidade, de acordo com a plenitude e perfeição de um ideal projetado pelo jurista, mas sempre representam uma ocorrência parcial e imperfeita de um caso central que deve servir de modelo comparativo a direcionar o caminho dialético e argumentativo que permite a justificação da resposta jurídica adequada e correta para aquela situação particular. No direito, portanto, o raciocínio analógico sempre se desenvolve como um raciocínio por semelhanças³⁹¹, ou seja, um raciocínio de aproximação aos casos centrais ou modelos jurídicos que devem ser formulados dialeticamente – e não por pura demonstração dedutiva – no campo jurídico³⁹². Veja-se que nenhum aplicador do direito terá diante de si, concretamente, o caso ideal da legítima defesa ou o modelo pleno de abuso de direito ou ainda a situação incontestável da tributação com efeito confiscatório, tal como descrito nos manuais e tratados de direito. Na verdade, o operador do direito deverá compreender o caso central desses institutos jurídicos – o que exigirá não

(POSER. Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001, p. 79) Vide, ainda, ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 12ª edição, 2011.

³⁹⁰ Não se pode esquecer, porém, que em determinadas áreas do direito a analogia, intencionalmente, não será admitida, uma vez que, nesses casos, o legislador pretende restringir as opções interpretativas e argumentativas que, em regra geral, encontram-se à disposição do operador do direito. E isso é feito, nessas situações, em nome da segurança jurídica e pela necessidade de se antever as hipóteses excepcionais em que um tratamento diferenciado será destinado a um grupo reduzido de casos. As proibições ao tratamento analógico no direito, como se sabe, ocorrem na imputação de tipos penais, na imposição de tributos e na concessão de vantagens (inclusive fiscais) a determinada categoria de indivíduos que não pode ser estendida a todos. Com efeito, em matéria tributária, enquanto o artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional reconhece a possibilidade de a autoridade fiscal se valer da analogia para a interpretação da lei tributária, o artigo 111 do mesmo Código lista situações específicas em que se impõe a chamada “*interpretação literal*” nos casos de dispensas de obrigações tributárias. Cabe agradecer ao Prof. Ricardo Camargo pelo comentário que originou este esclarecimento.

³⁹¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 64.

³⁹² “...*el razonamiento analógico en derecho es esencialmente igual al que arriba describimos, aunque empleado en el terreno opinable de la dialéctica y no de la demostración.*” (GAMBRA, José Miguel. *La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez*. Espanha: EUNSA, 2002, p. 294)

apenas conhecimento conceitual-teórico, mas também conhecimento prático-experiencial do direito –, exigindo, assim, o desenvolvimento de uma capacidade, não apenas especulativa, mas, especialmente, deliberativa e argumentativa. Curiosamente, por mais fundamental que seja o raciocínio analógico no campo do direito, este é, na maior parte das vezes, o menos utilizado, mais desconhecido e aquele que, com maior frequência, é desprezado pelos teóricos do direito na formulação dos seus projetos científicos³⁹³.

Diante dessas considerações, pode-se dizer que a ciência no seu sentido puramente teórico-especulativa representa o caso central do conhecimento científico³⁹⁴, na medida em que almeja o maior grau de objetividade, certeza e capacidade demonstrativa. De outro lado, uma ciência social que pretende conhecer algum aspecto da ação humana, representará um conceito secundário, derivado, subalterno de atividade científica, na medida em que, por meio desse empreendimento, ainda se ambiciona a produção e transmissão de alguma objetividade, mesmo que não se possa alcançar o mesmo grau de certeza e precisão demonstrativa que se pode ter nas ciências naturais ou lógicas. Assim, a ciência prática diferencia-se da ciência teórica, na medida em que possuem objeto e metodologia distintos, o que não significa dizer que as duas atividades não possam se qualificar como científicas, em sentido analógico, ate porque ambas, certamente, possuem algumas características mínimas em comum. Com efeito, a primeira representa o caso derivado da segunda que se apresenta como o seu caso central³⁹⁵.

A Ciência do Direito – tendo como objeto de estudo uma das dimensões da ação humana – deve ser considerada como uma manifestação especial da ciência prática, representando, assim, do mesmo modo que essa, uma situação análogo e subalterna de atividade científica em geral³⁹⁶, na media em que:

³⁹³ Relevantíssima exceção na doutrina nacional é a obra de ÁVILA, na qual se resgata a importância da aplicação analógica no caso das regras, as quais, conforme propõe o autor com precisão, também deverão ser objeto de ponderação jurídica, o que exigirá uma espécie de raciocínio analógico, semelhante ao aqui exposto (*Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 12ª edição, 2011, p. 50). O raciocínio analógico também é indicado como terceira opção metodológica depois da dedução e da indução, por Miguel REALE, in *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 27ª edição, 2002, p. 85.

³⁹⁴ “...as ciências por excelência, e as que servem de modelo a qualquer outra atividade intelectual que pretenda ostentar esse nome, são as ciências da natureza.” (LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Portugal: Almedina, 2002, p. 127)

³⁹⁵ Entende-se que a proposta teórica de ciência defendida pelo cético e pelo não cognitivista representa caso defeituoso e deturpado de prática científica.

³⁹⁶ LIMODIO, Gabriel; BARBIERI, Javier. *Introducción al Saber Jurídico*. Argentina: EDUCA, 2010, p. 29.

- (i) assume os mesmos pressupostos constitutivos analisados no item 1.2, uma vez que a ciência jurídica estrutura-se a partir de um objeto próprio, de uma metodologia específica, de primeiros princípios e premissas de um raciocínio, de uma teoria da verdade e desenvolvida dentro de uma comunidade científica; e
- (ii) deve guiar-se pelas mesmas exigências normativas descritas no item 1.3, pois qualquer projeto teórico que pretenda conhecer o fenômeno jurídico deverá ambicionar objetividade, coerência, clareza e transparência, justificação e consensualização.

Por isso, neste ponto, entende-se ser relevante a proposta aristotélica de se compreender as diferentes noções análogas de ciência a partir das quatro ordens do conhecimento, analisadas no item 1.1.2, em que foram diferenciados o *saber especulativo*, o *saber lógico*, o *saber prático* e o *saber técnico-produtivo*. Com efeito, a ciência do direito enquadra-se no campo de conhecimento do saber prático, na medida em que assume, como seu objetivo prioritário, o propósito de conhecer objetivamente os fundamentos de ações humanas livre, dentro de contextos relacionais em que se almeja a justa e equânime repartição, distribuição, reparação, restauração, reconhecimento etc.. de algo que seja devido a alguém³⁹⁷. O agir concreto dos indivíduos humanos inseridos em sociedade representa, pois, o objeto imediato e primário do direito enquanto ciência prática. Isso, por óbvio, não significa recusar a presença de elementos teóricos nas ciências práticas³⁹⁸. O direito, por certo, comunica-se constantemente com as outras três ordens do conhecimento, as quais são, é verdade, irreduzíveis uma a outra (*i.e.*, uma jamais poderá ser compreendida como simples espécie da outra), mas também mantêm constante interconexão e parcial sobreposição³⁹⁹. Por isso, não deveria causar espanto o reconhecimento de que o direito possui não só uma ciência, assim como uma lógica e uma técnica (produtiva e aplicativa). De outro lado, essa constatação também exige reconhecer que o direito, em si considerado, **não é** nem uma ciência, nem uma lógica nem uma técnica de coerção ou de dominação. Aliás, como se verá em seguida, alguns dos modelos científicos desenvolvidos

³⁹⁷ Na tradição tomista, a ciência prática ainda recebe a divisão em três áreas de acordo com o espectro e a abrangência da ação humana voluntária e intencional sendo apreciada, qual seja: a individual (ética), a doméstica (educação da família) e a civil (política). Vide FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 24.

³⁹⁸ PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000, p. 274.

³⁹⁹ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 23.

no campo jurídico cometem o equívoco de superestimar ou de dar importância exclusiva a uma dessas três ordens de conhecimento que não possuem como objeto imediato a autodeterminação do agir humano.

Com efeito, o fenômeno jurídico pode ser apreciado tanto como saber científico, quanto como saber prudencial⁴⁰⁰, na medida em que este pode ser compreendido pelo seu aspecto mediatamente teórico (abstrato, cognitivo e conceitual) ou pode ser imediatamente captado pelo seu aspecto prático (concreto, diretivo da ação e avaliativo do contexto). Portanto, enquanto a ciência prática do direito pretende conhecer, criticamente, a verdade acerca dos fatores constitutivos e normativos da ação humana livre relacionada a questões de justiça e de igualdade, o saber prático-prudencial no direito pretende desenvolver capacidades para raciocínios particulares que permitam direcionar e avaliar ações concretas que se pretendem qualificar como justas e isonômicas.

Pois bem, com base em tudo que foi exposto até aqui, principalmente na evolução histórica dos projetos científicos desenvolvidos pelos mais importantes autores da filosofia da ciência, identificam-se, no campo do direito, as mais distintas propostas para uma ciência jurídica. Essas, por sua vez, diferenciam-se de acordo com a especificação do seu objeto de estudo, a priorização do método que deve incidir no campo do direito e a prevalência do tipo de conhecimento que seria próprio para o raciocínio jurídico. Não por coincidência algumas dessas propostas para uma ciência do direito serviram de direta inspiração para a formulação dos diferentes modelos científicos que se firmaram, desde o Século passado, no direito tributário nacional, conforme se verá no capítulo seguinte. Nesse termos, pode-se destacar, sem qualquer pretensão de exaustividade, os seguintes modelos teóricos que inspiram as diferentes propostas para uma ciência do direito:

(a) *Modelo negativista*: sustentam que não há se falar em ciência do direito, pois, em razão da aleatoriedade e contingência do fenômeno jurídico, nenhum conhecimento objetivo dessa dimensão da realidade humana pode ser obtido⁴⁰¹. Nesse caso, não há metodologia para o direito, o qual se manifesta, de modo incontrolável, apenas por meio de imposição de forças de poder. Tem-se aqui autores

⁴⁰⁰ LIMODIO, Gabriel; BARBIERI, Javier. *Introducción al Saber Jurídico*. Argentina: EDUCA, 2010, pp. 26-7.

⁴⁰¹ KIRSCHMANN. J. H. Von. *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft*. Rede Mundial de computadores, in <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/werthlosigkeitDerJurisprudenz.pdf>, acesso em 26/07/2105.

que adotam os mencionados pressupostos céticos e não cognitivistas, os quais não conseguem escapar de contradições performativas na exposição da sua proposta teórica.

(b) *Modelo empirista-descritivista*: o objeto primário do direito são fatos sociais, empiricamente verificáveis, os quais, por meio de metodologia prioritariamente indutiva, permitem que se projetem alguns parâmetros de generalidade e de probabilidade, garantindo assim a possível previsão acerca do que irá ocorrer quando da prolação de futuros fatos normativos ou decisórios. Em regra, neste modelo, pretende-se apenas descrever as normas jurídicas positivadas e os fatos decisórios que são pertinentes à sua produção e à sua aplicação futura⁴⁰². Rejeita-se, abertamente, qualquer possibilidade de a ciência do direito conhecer qualquer dimensão objetiva do direito que seja transpositiva, ou seja, que transcenda o processo de positivação de normas jurídicas⁴⁰³. Desse modo, só há possibilidade de objetividade jurídica com base na constatação dos vínculos de validação das normas que formam o sistema jurídico, na medida em que apenas esses são empiricamente verificáveis⁴⁰⁴. Tem-se aqui a inspiração do pensamento de BACON, HUME, do Neopositivismo e dos autores que assumem a sociologia como o ponto de partida para a compreensão do direito, como, por exemplo, o chamado “*realismo*” (*rectius*, empirismo) jurídico norte-americano⁴⁰⁵ ou o positivismo sociológico⁴⁰⁶.

(c) *Modelo idealista-formalista*: o objeto primário do direito não é a experiência jurídica, enquanto manifestação social, mas são as estruturas lógicas e linguísticas que dão forma aos modelos normativos que regulam as condutas

⁴⁰² “O objeto de pesquisa [da ciência do direito] é o Direito vigente num Estado (ou numa outra comunidade jurídica, portanto, o direito positivo.” (HORN, Norbert; ANTONIUK, Elisete (trad.). *Introdução à Ciência do Direito e Filosofia jurídica*. Porto Alegre: Fabris, 2005, p. 68)

⁴⁰³ CORREAS. Carlos I. Massini. *Razón práctica e objetividad del derecho*, Inédito.

⁴⁰⁴ CORREAS. Carlos I. Massini. *Razón práctica e objetividad del derecho*, Inédito.

⁴⁰⁵ HOLMES JUNIOR, Oliver Wendell. *The Common Law*. Estados Unidos da América: Digireads.com, 2005; LEITER, Brian. *Naturalizing Jurisprudence – Essays on American Legal Realism and Naturalism in legal philosophy*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2011.

⁴⁰⁶ “A ciência do direito no sentido mais estrito ocupa-se de um sistema de direito definido numa sociedade definida, por exemplo o direito de Illinois vigente na atualidade.” (ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: EDIPRO, 2003, p. 45); “El derecho positivo es la suma total de normas engendradas por un proceso histórico que, por virtud de ciertas características externas e observables que las distinguen (por ejemplo, por legislación), se califican de jurídicas. De ahí que el derecho sea un fato histórico dado por la experiencia e independiente de como se valore este hecho.” (ROSS, Alf. *Hacia una ciencia realista del Derecho – crítica del dualismo en el Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 1961, p. 63)

jurídicas. A ciência do direito aqui deve apenas se preocupar com as categorias necessárias e os conceitos universais que devem ser conhecidos, aprioristicamente, no direito, na medida em que são condições teoréticas de possibilidade do próprio fenômeno jurídico, o qual, na sua manifestação fenomênica, deve-se conformar a tais ideais de universalidade e de necessidade. A ciência jurídica tem como objeto não o agir humano em sua dimensão concreta e contingente, mas o saber teórico sobre o agir humano, apriorístico e abstrato, razão pela qual a metodologia jurídica prioritária é dedutiva e supostamente demonstrativa. Tem-se aqui os modelos de ciência do direito que são próprios da tradição kantiana⁴⁰⁷ e que, em parte, inspiraram o projeto kelseniano para uma ciência jurídica purificada de qualquer influência externa imprópria⁴⁰⁸.

(d) *Modelo historicista*: a ciência do direito tem como objeto genérico o direito, o qual, porém, somente adquire alguma dimensão explicativa dentro do contexto histórico em que esse é desenvolvido. Isso significa dizer não existe o direito enquanto objeto *per se* de conhecimento, mas apenas sistemas jurídicos que são definidos, necessariamente, dentro de um quadrante de espaço e tempo. Por isso, a ciência do direito não tem outra função senão a de acompanhar os diferentes movimentos históricos contingentes em que determinados teóricos do direito pretenderam, casuisticamente, esclarecer o sistema jurídico do seu período. Nesse modelo de ciência jurídica, percebe-se uma clara inspiração do historicismo irracionalista de Thomas KUHN, em que diferentes paradigmas científicos do direito oscilam com o passar dos anos, sem que nenhum possa ser afirmado como superior relativamente aos modelos rivais, cabendo ao jurista apenas saber como surgiram, como se desenvolveram e quando foram extintos os diferentes movimentos históricos. A metodologia aqui também é meramente descritiva, mas não dos fatos decisórios que influenciam a produção e aplicação do direito e sim dos diferentes modelos teóricos que se estabeleceram como paradigma cognitivo em algum momento da história. Essa postura é adotada com muita frequência em manuais de teoria do direito quando, normalmente, se expõe a progressão de diferentes e

⁴⁰⁷ KANT, Immanuel. *Kritik der praktischen Vernunft*. Alemanha: Suhrkamp, 1974; KANT, Immanuel. *Die Metaphysik der Sitten*. Alemanha: Suhrkamp, 1977.

⁴⁰⁸ KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008.

sucessivas propostas científicas na Europa dos últimos séculos – especialmente na Alemanha –, as quais progrediram da *Jurisprudência dos Conceitos* (*Begriffsjurisprudenz*), passando pela *Jurisprudência dos Interesses* (*Interessenjurisprudenz*), indo ao *Positivismo kelseniano* e, finalmente, chegando no *Pós-positivismo*⁴⁰⁹. Essa proposta historicista, conforme antes referido, parte do pressuposto que todos esses modelos teóricos – como diria KUHN – são entre si incomensuráveis, razão pela qual a superação de um por outro se dá por motivos muitas vezes inexplicáveis e que exigem do teórico contemporâneo apenas um esforço de conversão e aceitação do novo paradigma científico, até o momento em que surja, no futuro, outro modelo mais recente.

(e) *Modelo emotivista e esteticista*: também seguindo inspiração irracionalista e relativista⁴¹⁰, o direito é, em verdade, apenas a manifestação cultural de ideologias, as quais representam diferentes jogos de poder e de dominação que se desenrolam na sociedade⁴¹¹. Assim, se há uma ciência do direito, essa somente pode ser compreendida como um processo de crítica e de desconstrução dos movimentos sociais, sendo que essa tem o propósito, não de revelar alguma racionalidade por trás de práticas jurídicas, mas apenas a de desmascarar as estruturas de dominação e manipulação, pondo em evidência o real caráter ideológico do direito. O objetivo último da ciência jurídica não é o de conhecer verdadeiramente o fenômeno jurídico⁴¹², mas o de promover a libertação e a emancipação dos indivíduos, o que se deve executar, não por meio de uma metodologia propriamente científica, mas por meio da dramatização e do uso retórico de metáforas (normalmente, por meio de

⁴⁰⁹ Vide, por exemplo, ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique; OLIVEIRA, Rafael. *Introdução à Teoria e à Filosofia do Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, 2ª edição, pp. 121-148. A mesma inspiração historicista também se identifica na compreensão da ciência do direito apresentada por LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Portugal: Almedina, 2002, pp. 123 e ss.

⁴¹⁰ CORREAS. Carlos I. Massini. *Razón práctica e objetividad del derecho*, Inédito.

⁴¹¹ “Nas ciências sociais, se propõe uma noção de ideologia ligada às mitificações do cotidiano e simultaneamente excluída como força intertextual dos discursos da ciência. (...) Daí que o discurso das ciências sociais e sua gramática de produção sejam ideológicas na medida em que, sua aparente nitidez sintagmática produz o ocultamento das mitificações cotidianas que atravessam seu discurso, assim como as mitificações derivadas de seu próprio discurso.” (WARAT, Luis Alberto. *Introdução Geral ao Direito – A epistemologia jurídica na Modernidade*. Porto Alegre: Fabris, 1995, Vol. II, p. 350)

⁴¹² “Penso que a ciência jurídica deve organizar-se para a democracia, levantando uma interrogação crucial: será que as ciências sociais nos tendem a uma cilada procurando a verdade?” (WARAT, Luis Alberto. *Introdução Geral ao Direito – A epistemologia jurídica na Modernidade*. Porto Alegre: Fabris, 1995, Vol. II, p. 357)

referências literárias e artísticas⁴¹³) que, supostamente, deverão desconstruir as estruturas de poder dominantes. Nessa proposta, portanto, não se tem, efetivamente, uma ciência do direito, tal como definida até aqui, mas uma estética do direito ou uma poética do direito⁴¹⁴, em que o discurso científico é compreendido apenas como técnica retórica de dominação. Os autores emotivistas que normalmente inspiram este modelo são NIETZSCHE e SARTRE⁴¹⁵.

(f) *Modelo construtivista e hermenêutico*: busca-se um modo de atribuir racionalidade prática por meio da compreensão das estruturas comunicativas e argumentativas que está na base do fenômeno jurídico⁴¹⁶. O prioritário neste modelo científico são os deveres de justificação e de consensualização dos parâmetros de conduta que devam ser considerados legítimos e corretos dentro sociedade, o que se produz ou se escolhe por meio da articulação interpretativa e argumentativa de diferentes estruturas normativas, em especial por meio de princípios e regras. Nesse modelo, atribuível ao chamado Pós-positivismo, em especial a DWORKIN⁴¹⁷ e ALEXY⁴¹⁸, a ciência jurídica segue uma metodologia dialético-argumentativa, a qual, sem dúvida, almeja uma objetividade transpositiva, *i.e.*, que transcenda a mera descrição do direito positivo. Essa objetividade, porém, manifesta-se em sentido fraco, pois ela somente pode ser alcançada por meio de um procedimento discursivo com pretensão de racionalidade, o qual, na maior parte das vezes, apresenta-se de modo formalizado e idealizado. A ciência jurídica, portanto, assume ou traços convencionalistas, adotando o pressuposto da verdade como consenso, ou inspiração idealista, herdeira de KANT, em que se projeta, teoricamente, um cenário idealizado ou fictício em que a argumentação jurídica deve ser travada em observância a pressupostos formais (*e.g.*, as condições ideais de discurso propostas por

⁴¹³ “O discurso científico... serve bem como metáfora da cultura. Assim a sociedade é encenada pela ciência como um espetáculo de significações. O discurso científico não descreve, nem explica – a partir de uma ordem canônica indiscutível – o real. Ele o dramatiza, mas não é todo o drama.” (WARAT, Luis Alberto. *Introdução Geral ao Direito – A epistemologia jurídica na Modernidade*. Porto Alegre: Fabris, 1995, Vol. II, p. 356)

⁴¹⁴ “Este último [o discurso científico] é uma arte de levantar as questões e não de respondê-las ou resolvê-las.” (WARAT, Luis Alberto. *Introdução Geral ao Direito – A epistemologia jurídica na Modernidade*. Porto Alegre: Fabris, 1995, Vol. II, p. 356)

⁴¹⁵ SARTRE, Jean-Paul. *Existentialism and Humanism*. Estados Unidos da América: Methuen Publishing Ltd, 1974.

⁴¹⁶ CORREAS, Carlos I. Massini. *Razón práctica e objetividad del derecho*, Inédito.

⁴¹⁷ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 1978.

⁴¹⁸ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Alemanha: Suhrkamp, 1986.

HABERMAS⁴¹⁹) e no qual os acordos sobre o conteúdo legítimo do direito deverão ser construídos. Aqui, portanto, não se crê na possibilidade de verdades jurídicas ou de bens básicos que fundamentem, de modo independente, o direito, elementos esses que deveriam, de acordo com o modelo de uma ciência prática, ser conhecidos e parcialmente descobertos por meio da atividade científica. Sem esses fundamentos materiais, os procedimentos argumentativos, muitas vezes, são compreendidos com um fim em si mesmo, em que se exalta a importância da correta argumentação, sem que se forneça qualquer critério material prioritário que possa direcionar tais processos argumentativos, diferenciando a boa argumentação da argumentação falaciosa⁴²⁰.

(g) *Modelo realista e prático*: A ciência do direito possui como seu objeto primário as razões objetivas que causam, direcionam e comandam a ação humana voluntária e intencional⁴²¹, a qual deve ser compreendida a partir da sua complexidade e sofisticação, na medida em que o agir humano quando sofre a influência do direito pode e deve ser, simultaneamente, analisado como fato social ou como fenômeno regulado por normas jurídicas e como razões pautadas em bens, fins e valores que fundamentam tal ação jurídica⁴²². A metodologia jurídica, aqui, será, prioritariamente, dialética e deliberativa, sem se negar que, subsidiariamente, a atividade jurídica possa viabilizar o uso esporádico do método dedutivo e do método

⁴¹⁹ Vide, novamente, item 1.2.4.

⁴²⁰ Aqueles que criticam tal modelo de ciência jurídica, suscitam que, aqui, se comete a chamada *falácia procedimentalista*, de acordo com a qual os procedimentos argumentativos não podem produzir por si só o correto, o justo e o legítimo, uma vez que o resultado final de um procedimento jamais pode conter mais conteúdo que possuía ele no início da sua execução. Assim, a argumentação fica sempre dependente, não apenas das regras formais que controlam o seu exercício, mas também dos pressupostos materiais que devem inspirar a respectiva linha argumentativa, permitindo assim seja ela avaliada, não apenas como coerente com seus pressupostos formais, mas também como correta, adequada e justa. Nesse sentido, CORREAS. Carlos I. Massini. *Razón práctica e objetividad del derecho*, Inédito.

⁴²¹ Mesmo defendendo que no direito não haja ciência, mas apenas prudência, conforme antes demonstrado, entende-se que GRAU enquadra-se nesta visão, pois a forma como ele explica a atividade especulativa aplicada ao direito mostra-se bastante semelhante àquela aqui sendo exposta. (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 86-90)

⁴²² Quanto à necessidade de a compreensão do direito dar-se tanto *como fato* (perspectiva externa do observador), *como razões para se agir* (perspectiva interna do participante das instituições jurídicas), mostra-se fundamental a leitura do recentíssimo debate sendo travado entre FINNIS e ALEXY (FINNIS, John. *Law as Fact and as Reason for Action: A Response to Robert Alexy on Law's 'Ideal Dimension'*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 59, n° 01, 2014, pp. 85-109; ALEXY, Robert. *Some Reflections on the Ideal Dimension of Law and on the Legal Philosophy of John Finnis*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 58, n° 02, 2013, pp. 97-110).

indutivo, no que tange à compreensão dos primeiros princípios do raciocínio prático e à demonstração silogística de algumas conclusões gerais sobre o direito. A racionalidade prático-jurídica almejará, pois, uma objetividade em sentido forte, já que o fenômeno jurídico não pretende ser compreendido apenas pela sua estrutura formal nem pelas suas técnicas argumentativas e decisórias, mas exigirá uma compreensão prioritária dos bens básicos e dos demais pressupostos constitutivos da experiência jurídica, os quais são, em parte, independentes das convenções jurídicas formadas, voluntariamente, pelos operadores do direito⁴²³.

Conforme já anunciado, adota-se neste trabalho o último modelo científico acima referido, motivo pelo qual mais sobre ele deverá ser dito nos capítulos que seguem. Antes disso, porém, com base no acima exposto, cabe analisar como podem ser caracterizados os modelos científicos que foram desenvolvidos no direito tributário brasileiro, a contar do século passado.

⁴²³ CORREAS. Carlos I. Massini. *Razón práctica e objetividad del derecho*, Inédito.

II – OS MODELOS CIENTÍFICOS QUE ESTRUTURARAM O DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme sustentado no capítulo anterior, a ciência do direito tributário brasileiro pode ser descrita por meio da referência a três diferentes paradigmas científicos (*empírico-econômico, normativo-comportamental e formalista-linguístico*), os quais formaram a moldura teórica que foi aceita e compartilhada pelos operadores do direito em diferentes momentos de nossa história. Pretende-se, neste capítulo, portanto, expor, de modo detalhado, os pressupostos teóricos que inspiraram cada um desses modelos paradigmáticos, não com o propósito, meramente, descritivo, mas com o intuito de analisar, criticamente, os seus fundamentos, identificando as suas possíveis deficiências e insuficiências explicativas.

Antes de mais nada, porém, impõe-se destacar que os três paradigmas científicos formadores do direito tributário brasileiro – *i.e.*, os três identificados neste estudo – acabam deixando de fora relevantíssimos trabalhos acadêmicos de renomados juristas nacionais que também assumiram a pretensão de explicar e de justificar os fundamentos teóricos e filosóficos das nossas relações tributárias. Nesse particular, caberia citar os trabalhos de Ives Gandra da Silva MARTINS⁴²⁴, José Souto Maior Borges⁴²⁵, Ricardo Lobo TORRES⁴²⁶, Marco Aurélio GRECO⁴²⁷, Misabel de Abreu DERZI⁴²⁸, entre outros. A omissão a tais nomes não se deve a esquecimento nem a desprezo à enorme contribuição de tais autores ao aprimoramento científico do direito tributário pátrio. Em verdade, a delimitação às três molduras teóricas aqui identificadas como sendo as mais marcantes e representativas de nosso contexto jurídico deve-se,

⁴²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: LTr, 2ª edição, 1998.

⁴²⁵ BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3ª edição, 2007; *Obrigação Tributária – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999; *O Direito como fenômeno linguístico, o problema da demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo in* Anuário do Mestrado em Direito: Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 1988 entre outros trabalhos. Para trabalho que analisa integralmente a obra de BORGES vide FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁴²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, vols. I-V, 2009.

⁴²⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000; *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista da PGFN, volume 01, 2001, pp. 9-18 entre outros.

⁴²⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª ed. 2007.

não a um mero corte epistemológico eleito arbitrariamente, mas sim à aplicação de alguns dos critérios demarcatórios de ciência definidos e esclarecidos no capítulo anterior desse trabalho.

Isso porque, seguindo a definição de KUHN, com os aprimoramentos explicativos apresentados por LAKATOS e MACINTYRE, o surgimento e a fixação de um paradigma científico, obviamente, pressupõe o esforço especulativo de um teórico que se dedica a desenvolver um sistema de proposições que seja capaz de justificar, de ordenar, de esclarecer e de tornar mais inteligível um determinado objeto de estudo, de modo a descrevê-lo e explicá-lo com maior clareza, coerência e objetividade, superando as propostas teóricas rivais. Não há dúvida de que essa característica mostra-se como necessária para a identificação de um paradigma científico, pois tal qualidade deverá estar, minimamente, presente em qualquer proposta teórica que tenha a intenção de ser, efetivamente, reconhecida como uma contribuição real ao seu respectivo campo de conhecimento. Isso, porém, não faz com que todas as propostas teóricas que atendam a tal critério devam ser, automaticamente, reconhecidas como sendo um efetivo um paradigma científico. Para tanto, será necessário somar-se ao critério científico antes mencionado o fato de uma determinada proposta teórica ter recebido certo grau de acolhida que lhe permita identificar como sendo uma espécie de *moldura pré-epistêmica* que venha a ser, majoritariamente, compartilhada em determinado período da história pelos operadores desse campo de conhecimento. Por isso, um efetivo paradigma científico deverá, não apenas fornecer um modelo explicativo mais coerente, mais verdadeiro e mais eficaz na resolução de problemas, mas deve ser também capaz de formar uma comunidade científica dentro da qual os pressupostos teóricos fixados por esse projeto venham a ser aceitos por um número relevante de operadores desse campo de conhecimento e possam ser transmitidos a novas gerações de teóricos que pretendam ingressar e participar desse empreendimento científico comum. Nesse sentido, portanto, os importantes tributaristas acima referidos, não obstante tenham todos desenvolvido relevantes trabalhos científicos para o aperfeiçoamento teórico do direito tributário, talvez não tenham alcançado o status epistemológico de fornecerem uma moldura teórica inédita – com pretensões explicativas mais amplas –, capaz de formar uma nova comunidade científica, cujos pressupostos tenham sido adotados e compartilhados, em algum momento, pela maioria dos operadores do direito tributário brasileiro. É por essa razão – e, exclusivamente, por essa razão – que os destacados tributaristas referidos acima não vieram a consagrar, cada um, o seu respectivo paradigma científico-tributário.

2.1. O PARADIGMA EMPÍRICO-ECONÔMICO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1.1. A busca pela autonomia científica do Direito Tributário

Pode-se dizer, com alguma convicção, que os primeiros projetos teóricos que pretenderam sistematizar, em bases científicas, o conhecimento do direito tributário brasileiro surgiram na década de 50 do século passado, durante a vigência da Constituição de 1946⁴²⁹. Conforme relata NOGUEIRA, foi no ano 1954 que se propôs, pela primeira vez, a disciplina de *Ciência das Finanças*, junto à Faculdade Paulista de Direito, tendo ele desenvolvido para essa disciplina o programa curricular de *Direito Tributário*, o qual, segundo ele, teria sido o primeiro curso acadêmico com tal denominação oferecido no país⁴³⁰.

Mesmo que possuíssem pretensões científicas, os teóricos desse período partiam de uma compreensão, empiricamente, orientada do fenômeno tributário, na medida em que as suas pressuposições teóricas ainda se mostravam bastante apegadas às ciências econômicas e a outras áreas do conhecimento não propriamente jurídicas. Por essa razão, nesse período, não se vislumbra, com clareza didática, como e quando os diferentes campos do conhecimento poderiam ou deveriam participar da formulação de uma ciência tributária. Assim, analisando-se algumas obras jurídicas publicadas dentro dessa matriz histórica, mostra-se bastante comum o reconhecimento de que, no campo tributário, deveria dar-se atenção aos fatores políticos, sociológicos, éticos⁴³¹ e, inclusive, psicológicos⁴³² que poderiam influenciar a imposição de tributos pelo Estado⁴³³. Mesmo que nesse período se visualizasse a importância da participação

⁴²⁹ A Constituição de 1946 não chegou a utilizar o termo *direito tributário*, mas previa a expressão “*normas gerais de direito financeiro*” no seu artigo 5º inciso XV.

⁴³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976, p. 13. Para uma exposição detalhada dos diferentes percursos históricos que levaram à introdução de uma disciplina de direito tributário nos cursos acadêmicos brasileiros vide FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 41-44.

⁴³¹ “...a discriminação de rendas deve ser encarada na multiplicidade de seus aspectos. (...) Cabe-lhes estruturar os diferentes gravames, em cujo conteúdo somam-se os fatores econômicos, financeiros, políticos e sociais.” (SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1ª edição, 1967, p. 21)

⁴³² “A psicologia do tributo, ou mais exatamente, a psicologia do contribuinte, constitui, por isso, um recurso importantíssimo para as boas relações entre o Estado e os contribuintes.” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 443)

⁴³³ Sobre a importância do estudo amplo da tributação mediante análise dos seus aspectos políticos e econômicos, vide, ainda, BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 8ª edição, 2010, p. 72.

de outros fatores pertinentes à tributação, além dos elementos puramente normativos (como será a intenção prioritária do paradigma científico seguinte), essa pretensão multidisciplinar mostrou-se carente de uma proposta metodológica unificadora, que pudesse, com algum rigor científico, delimitar a função e o campo de influência de cada uma dessas áreas de conhecimento.

Aliás, foi precisamente o risco de excessiva abertura na aplicação das leis tributárias, caso fossem interpretadas livremente por meio das suas influências econômicas, políticas, éticas e psicológicas, sem qualquer controle metodológico mais rigoroso, que levou os autores desse período⁴³⁴ a darem ênfase à necessidade de autonomia didática e dogmática que deveria revestir o direito tributário, como ramo de conhecimento que não se confundiria com outras disciplinas, principalmente com a ciência das finanças. Também nesse período, principalmente no início da década de 50 do século passado, a busca pela afirmação de um ramo jurídico independente que tratasse da imposição e cobrança de tributos provocou o debate sobre a adequada nomenclatura dessa disciplina, tendo autores que propuseram o uso da expressão *direito fiscal*⁴³⁵ e aqueles que defenderam a denominação *direito tributário*, a qual, como se sabe, acabou prevalecendo⁴³⁶, na medida em que “...*fiscal se denomina toda a atividade da administração pública, no terreno financeiro*” enquanto que “*o adjetivo tributário qualifica, exclusivamente, o complexo jurídico da receita dos tributos*”⁴³⁷. Como se vê, nesse período, a busca por autonomia científica apresentou-se como verdadeira obsessão daqueles dedicados ao estudo do direito tributário, sendo referência quase necessária nas obras jurídicas que se dedicaram ao estudo dessa matéria⁴³⁸.

⁴³⁴ Cabe destacar que alguns dos autores a seguir mencionados são, em parte, desconhecidos para grande parte dos operadores do direito tributário contemporâneos. Isso poderia passar a impressão de que não representariam eles os formadores do paradigma científico aqui sendo descrito. Isso, em parte, mostra-se verdadeiro. No entanto, compartilha-se da visão de que uma reconstrução histórica pressupõe pesquisa não apenas qualitativa, mas também quantitativa, de modo que, além da referência aos tributaristas renomados desse período (e.g., BALEEIRO, NOGUEIRA, SOUZA etc...), a exposição do espírito teórico compartilhado nesse momento histórico impõe a compreensão do pensamento comum adotado também pelos autores de menor repercussão.

⁴³⁵ “*Direito Fiscal afirma-se, paulatinamente como dos mais prósperos e futuros ramos do Direito Público.*” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 17); “*O Direito Fiscal terá muito em breve a sua autonomia.*” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 18)

⁴³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 30.

⁴³⁷ LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961, p. 24.

⁴³⁸ “*Nem é sem lutas e dificuldades que esse ramo do direito vem conquistando a sua independência relativa e isto porque era geral e arraigada a concepção de que em matéria fiscal devem ser observadas as normas tradicionais do direito privado.*” (LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953, p. 8). Vide, ainda, CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos,

2.1.2. A Polarização do Poder de Império e do substrato econômico como fundamento do Direito Tributário

Mesmo que a referida autonomia didática somente tenha se consolidado, plenamente, durante o paradigma científico seguinte, de viés normativo-comportamental, mais especificamente no final dos anos 60 do século passado, não se pode negar que os estudos do direito tributário desse período pretenderam dedicar tratamento científico a essa área de conhecimento⁴³⁹. Por essa razão, cabe apontar os pressupostos teóricos que estruturaram esse paradigma científico, os quais, de um lado, deram importância diferenciada ao Poder estatal que impõe tributos e, de outro, fiaram-se na análise empírica dos aspectos econômicos que, segundo os autores desse período, seriam sempre prioritários na justificação das imposições tributárias. Com efeito, vejam-se os quatro pressupostos teóricos que inspiravam a compreensão científica do fenômeno tributário nesse período.

2.1.2.1. Tributos como emanção do Poder Estatal Soberano: Tributação como função de Império

A leitura de obras tributárias dos anos 50 e 60 do século passado, com certeza, impressionaria os operadores do direito tributário na atualidade. Isso porque poderia causar algum estranhamento ao tributarista contemporâneo a tranquilidade com que os autores dessa época assumiam como verdade inquestionável o pressuposto de que a cobrança de tributos deveria ser justificada, diretamente, com base na manifestação de poder pelo Estado Soberano⁴⁴⁰,

1969, p. 51; SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 56; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976, p. 27-29.

⁴³⁹ Deste período, mostra-se interessante a proposta de método para o estudo do direito tributário elaborado por NOGUEIRA, a qual “*requer no mínimo quatro aspectos científicos*”, quais sejam: (i) a apreciação dos elementos de fato para apurar relevância jurídica; (ii) o examinar e controlar textos legais vigentes; (iii) a exegese dos textos conhecidos, inclusive já revogados e de outros países; e (iv) o pesquisar a ciência da elaboração da lei, pressupondo realização de juízos de valor, para criticar, sugerir e aconselhar a elaboração ou correção da lei. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976, p. 18)

⁴⁴⁰ “...*cumprir não esquecer que a faculdade impositiva do Estado é um atributo de sua soberania*” (LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953, p. 9); “*As necessidades do Estado representam, em princípio, a soma das de quantos se encontram jungidos à sua soberania.*” (LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961, p. 22)

o qual, em razão da sua função de império⁴⁴¹, estaria legitimado a subjugar os particulares a entregarem parcela do seu patrimônio ao domínio estatal⁴⁴². A tributação, nesse contexto, justifica-se como imposição onerosa aos cidadãos, a qual se fundamentaria com base em termos genéricos e indeterminados como, por exemplo, o *interesse público*⁴⁴³, as *necessidades financeiras do Estado*⁴⁴⁴ e até em nome de supostos *deveres patrióticos*⁴⁴⁵. Por isso, a relação tributária assume, aqui, uma perspectiva que se centraliza na figura do Estado, o qual impõe tributos como exercício de suas *faculdades, prerrogativas e privilégios*⁴⁴⁶, por “...*vontade unilateral do Poder Público*”⁴⁴⁷, de modo a onerar os particulares – que chegam a ser compreendidos como *súditos*⁴⁴⁸ –, os quais, conceitualmente, estão em posição assimétrica em relação aos entes tributantes, não havendo, assim, qualquer reciprocidade jurídica no que tange aos direitos individuais que seriam destinados aos contribuintes⁴⁴⁹. Desse modo, a tributação, que assume a ótica prioritária do exercício de poder estatal, passa a ser compreendida como a

⁴⁴¹ “O direito de imposição tributária do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer ‘derivar’ para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas ‘receitas derivadas’ ou tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976, p. 23); No mesmo sentido, DÓRIA, Hélio Ivo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1963, p. 23.

⁴⁴² “O conceito de tributo está, como se sabe, evidentemente ligado à ideia de Estado, pois tem aquele a sua base na atividade financeira deste e de cujo poder de império é emanação.” (CARVALHO. A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 263)

⁴⁴³ “É inerente ao Estado... o poder de gravar todas as pessoas bens e atos, por razões de interesse público...” (LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953, p. 9)

⁴⁴⁴ “Quanto orienta o Estado a sua atividade no sentido da obtenção de tributos, a fim de prover às suas necessidades, ele o faz servindo-se do seu poder de império, pelo qual, no interesse da comunhão social, constrange o particular a contribuir com uma prestação pecuniária para a satisfação dos gastos públicos.” (CARVALHO. A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 53)

⁴⁴⁵ “A finalidade da tributação é a consecução da organização estatal. Com esta finalidade, a imposição fiscal reveste-se de um caráter de dever patriótico.” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 433)

⁴⁴⁶ “Temos, pois, em substância, o fisco, como ente administrativo, dotado de privilégios legais com uma larga soma de encargos.” (LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961, p. 84)

⁴⁴⁷ CARVALHO. A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 54. Vide ainda : “Justamente porque é uma ‘imposição’ do Estado, o imposto é regulado unilateralmente pelo poder tributante.” (LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953, p. 10).

⁴⁴⁸ “No exercício do poder de império, a sua autoridade faz-se incidir sobre todos os seus súditos, na qual ele se expressa e nela não pode interferir qualquer outro Estado, porque se opõe o Poder de Soberania.” (CARVALHO. A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 269)

⁴⁴⁹ “a norma tributária não contém os elementos de bilateralidade inerente às normas do direito privado; que a uma imposição de natureza fiscal não corresponde um direito exatamente equivalente, destinando-se o produto dos impostos ao custeio dos serviços públicos em geral.” (LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953, p. 9)

manifestação de uma força agressiva⁴⁵⁰ ou até destrutiva⁴⁵¹ que necessitará ser controlada juridicamente, o que se dará, de modo ainda frágil e insuficiente, como se verá, pelo primado da lei.

Com efeito, de acordo com esse paradigma científico, o objeto primário da ciência do direito tributário é o chamado *Poder de Império do Estado*, o qual é exercido com o propósito de captar manifestações de riqueza e com a finalidade restritiva de arrecadar recursos públicos para que sejam atendidas as necessidades financeiras da estrutura estatal⁴⁵².

2.1.2.2. *Primazia da Lei: Controle legal do poder tributário*

Conforme visto acima, a perspectiva da tributação como manifestação potestativa do Estado, inerente às suas funções de império, necessita, por certo, ser controlada por meio de algum instrumento jurídico. Até porque se assim não fosse, o direito tributário perderia a sua própria razão de ser, pois, caso fosse a imposição de tributos visualizada apenas como projeção de força bruta do Estado, não haveria necessidade nem possibilidade de se compreender o fenômeno tributário objetivamente, pois seria ele apenas resultado de um puro desejo estatal contingente, o qual não se submeteria a qualquer controle racional. Com efeito, mesmo dentro deste paradigma científico multidisciplinar, dotado de ampla abertura epistêmica, o estudo do direito tributário fica adstrito a uma fonte estritamente normativa, qual seja, a *da lei tributária produzida pelo Estado*⁴⁵³.

Tem-se aqui, portanto, um modelo científico que segue a *primazia da lei*⁴⁵⁴, em que os teóricos do direito tributário manifestam impressionante e quase ingênua confiança no

⁴⁵⁰ “O fisco tem na agressividade o seu atributo natural.” (LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961, p. 84)

⁴⁵¹ “A tributação é uma das faculdades mais importantes do Estado. Fundamenta-se no seu poder de império, que vai até a destruição...” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 16)

⁴⁵² “O Estado, no exercício de sua soberania, exige dos indivíduos contribuições pecuniárias, sob diversas formas, para o custeio de despesas necessárias à realização de seus múltiplos objetivos. A esta modalidade particular de exercício da soberania se denomina Poder Impositivo.” (SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1ª edição, 1967, p. 15)

⁴⁵³ “Seria errôneo contudo negar ao Estado a titularidade de certos poderes, entre os quais se destaca, por sua importância, o poder tributário. Mas, a situação de sujeição dos administradores em face desse poder impositivo do Estado, vai até o momento em que ele o exerce, impondo o tributo através de uma lei.” (DÓRIA, Hélio Ivo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1963, p. 44)

⁴⁵⁴ “Como fonte do Direito Tributário, a lei é a matéria que lhe dá corpo e forma, pela qual, como regra jurídica, ele se impõe à conduta humana e à vontade estatal.” (CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do*

processo legislativo, assumindo a crença de que a lei tributária, supostamente, conteria características capazes de controlar a discricionariedade do Estado⁴⁵⁵, por meio da simples limitação dos atos de escolha que poderiam ser feitos pelo legislador tributário⁴⁵⁶. Acredita-se, portanto, que a lei, analisada não pelo seu conteúdo, mas apenas pela sua fonte de produção, poderia ser suficiente e satisfatória para legitimar qualquer exigência tributária⁴⁵⁷. Em alguns momentos, aliás, a leitura de obras tributárias da época chegam a passar uma sensação fatalista no que tange ao exercício de poder, de acordo com a qual a lei seria o único e último obstáculo à onipotência do Estado⁴⁵⁸, o qual exerceria o seu poder de império como se fosse uma força incontrolável da natureza.

Obviamente não se quer dizer com isso que, nesse período, não se atribuía qualquer relevância ao texto constitucional no que se refere à matéria tributária. Por óbvio, já nesse contexto histórico, a Constituição assumia papel fundamental na tarefa de regular e controlar o exercício do poder de tributar, o que, por consequência, sempre foi reconhecido pelos tributaristas de destaque da época⁴⁵⁹. No entanto, o protagonismo constitucional no campo tributário dessa época vinculava-se, prioritariamente, à discriminação das receitas financeiras a serem arrecadadas pelos entes federativos, o que se dava por meio do elenco de suas respectivas competências tributárias⁴⁶⁰. Não se poderia negar, pois, que a ênfase teórica adotada durante esse período dava importância diferenciada ao controle legal das imposições tributárias, o que, em verdade, pode ser justificado como reflexo do *Constitucionalismo de Estado* que prevaleceu

Direito Tributário. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 69); Vide, ainda, DÓRIA, Hélio Ivo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1963, p. 25.

⁴⁵⁵ “...o Fisco, exercendo essa faculdade discricionária para escolher a melhor fórmula que atenda aos seus fins, sempre se propõe a observar os permitidos, desprezando os irregulares. ... a discricção administrativa só se pode verificar dentro dos limites da lei.” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 426)

⁴⁵⁶ “Mas como o império, no Estado de Direito, é todo e exclusivamente a lei, a fim de lançar e arrecadar com segurança, o próprio fisco é forçado a desdobrar-se em funções específicas que permitam harmonizar certo discricionarismo com a legalidade, dentro de uma contingência que impõe, de logo, nítidos limites à faixa de arbítrio, reduzindo-a ao mínimo em face da ‘competência vinculada’.” (LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961, p. 84)

⁴⁵⁷ Para crítica às teorias legalistas na formulação de conceitos tributários, vide VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 20.

⁴⁵⁸ “...a autoridade que lhe decorre do exercício de funções relativas à pública administração: o fisco onipotente, sem dúvida, mas encadeado à lei.” (LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961, p. 83)

⁴⁵⁹ Nesse sentido, vide NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da Aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 1965, p. 12; e BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 8ª edição, 2010.

⁴⁶⁰ REZENDE, Afonso; AFONSO, José Roberto. *50 anos da Reforma Tributária Nacional: Origens e Lições*. Rio de Janeiro: FGV, 2014.

durante a maior parte do século passado no Brasil, principalmente nos anos em que o país foi governado por meio de regimes políticos não democráticos.

2.1.2.3. O Reduccionismo finalístico da tributação: Custeio do Estado e distribuição federativa de receitas

Em terceiro lugar, como reflexo dos dois fatores anteriores, quais sejam, o ponto de partido empírico referente ao poder estatal e a primazia da legalidade como controle suficiente dessa função de império, a dimensão finalística que se atribui ao direito tributário mostra-se, neste período, expressivamente, reduzida e atrofiada, na medida em que a tributação é compreendida apenas com base na sua capacidade de “cobrir as despesas públicas” do Estado⁴⁶¹. Isso significa dizer que o direito tributário, aqui, sofre de verdadeiro raquitismo teleológico, na medida em que a tributação é compreendida como mera ferramenta financeira de custeio do aparato estatal, a qual “se ocupa da atuação, isto é, do funcionamento, dos institutos jurídico financeiros relativos à receita pública”.⁴⁶² Com efeito, de acordo com o paradigma empírico-econômico, a função básica do direito tributário seria a de compreender “os princípios e normas disciplinadores das relações concernentes à receita dos tributos.”⁴⁶³

Nesse cenário de reduccionismo finalístico, os eventuais questionamentos acerca de outros objetivos não financeiros que poderiam ser promovidos ou perseguidos por meio da tributação – e.g., discussões sobre funções extrafiscais dos tributos – ou não assumem qualquer relevância ou apresentam-se apenas de modo esporádico e não sistemático.

Por consequência, estando a dimensão teleológica do direito tributário reduzida a questões de ordem financeira, os debates jurídico-constitucionais desse campo de conhecimento acabam, nesse período, também ficando restritos a discussões técnicas e pragmáticas acerca da forma mais eficaz de custeio das despesas públicas e da discriminação constitucional das receitas que podem ser apropriadas por cada ente federativo. Mostra-se, aliás, bastante ilustrativo dessa concepção o relatório que acompanhou o Anteprojeto da Emenda Constitucional nº 18/65, o qual

⁴⁶¹ LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953, p. 10.

⁴⁶² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 35.

⁴⁶³ LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1ª edição, 1961, p. 29.

estruturou o nosso primeiro Sistema Tributário Nacional⁴⁶⁴ e que vigeu até a promulgação da Constituição de 1988. Tal relatório, redigido por comissão composta, entre outros, por Rubens Gomes de SOUSA e Gilberto de Ulhôa CANTO, destacava que as duas prioridades que deveriam pautar aquela reforma tributária seriam a discriminação dos tributos de acordo com a natureza da sua base econômica⁴⁶⁵ e a análise político-financeira dos recursos que deveriam ser destinados a cada ente federativo, devendo dar-se prioridade a um programa nacional de tributação, observadas as condições políticas daquele contexto histórico⁴⁶⁶.

2.1.2.4. O direcionamento econômico das imposições tributárias

Por fim, de acordo com o paradigma científico desse período, a causa material do fenômeno tributário deve sempre ser reconduzida a algum aspecto econômico da realidade, seja para suprimir riqueza manifestada pelo particular, seja para afetar determinado setor produtivo⁴⁶⁷. Influenciada pelo empirismo científico que estruturou este modelo paradigmático, a tributação somente adquire sentido objetivo a partir do momento em que se revela o fato econômico que pretende ser afetado por meio da respectiva exigência tributária⁴⁶⁸. Toda imposição tributária, portanto, passa a ser pensada a partir do tipo de fato que projeta uma carga econômica, a qual deverá ser descrita pelo legislador que pretende apropriar-se de parcela dessa riqueza⁴⁶⁹.

⁴⁶⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976, p. 14.

⁴⁶⁵ “A comissão está convicta de que a causa principal dos defeitos... de que padece a atual discriminação de rendas é o fato de o assunto ser tratado como problema jurídico e não econômico.” (REZENDE, Afonso; AFONSO, José Roberto. *50 anos da Reforma Tributária Nacional: Origens e Lições*. Rio de Janeiro: FGV, 2014, p. 29)

⁴⁶⁶ “A segunda premissa é a concepção do sistema tributário integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, a coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal.” (REZENDE, Afonso; AFONSO, José Roberto. *50 anos da Reforma Tributária Nacional: Origens e Lições*. Rio de Janeiro: FGV, 2014, p. 30).

⁴⁶⁷ “[O direito tributário] mobiliza as forças econômicas não deixando paralisar as riquezas e onerando o capital parado.” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 17)

⁴⁶⁸ “A tributação, presentemente, constitui um elemento orgânico do conjunto da economia e um fator da prosperidade social, porque redistribui as rendas públicas, mobiliza as forças econômicas inativas e utiliza o imposto, como propulsor da produtividade.” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 16)

⁴⁶⁹ “Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.” (FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 6ª edição, 1999, p. 2)

De acordo com esta moldura teórica, deve, pois, haver uma submissão do fenômeno tributário à sua causa econômica, em que o conteúdo manifestador de riqueza terá prioridade relativamente aos demais elementos jurídicos que poderiam ordenar e justificar a criação de uma exigência tributária⁴⁷⁰. A ciência do direito tributário chega, aqui, a ser compreendida como uma *ciência das riquezas*⁴⁷¹, na medida em que as leis instituidoras de tributos passam a ser interpretadas com base na sua projeção econômica⁴⁷². Assim, fiel ao paradigma empírico-econômico que se identifica como hegemônico nesse período, o tributo é sempre reflexo de seu respectivo fato econômico⁴⁷³, não sendo relevantes as demais razões normativas e éticas que poderiam fundamentar e direcionar a criação e a cobrança de determinado exação tributária⁴⁷⁴. E não é por outro motivo que, nesse período, desenvolve-se com vigor em nosso sistema jurídico a *Teoria do Fato Gerador* que, não apenas serviu de fundamentação teórica para o Código Tributário Nacional⁴⁷⁵, como também continuou influenciando todos os paradigmas científicos do direito tributário posteriores, os quais, é verdade, adotaram perspectiva, progressivamente, mais analítica e mais normativa do fenômeno tributário, mas que jamais chegaram a, completamente, abandonar essa perspectiva descritiva de aspectos fático-econômicos de nossa

⁴⁷⁰ “...o direito tributário positivo, devendo adaptar-se às condições econômicas vigentes no país e às circunstâncias de fato que servem de base aos tributos...” (SOUSA. Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 30)

⁴⁷¹ CARVALHO. A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 47.

⁴⁷² “A natureza econômica que é uma característica deste tipo de lei, interessa à técnica interpretativa porque faz parte integrante do próprio conteúdo da vontade da lei.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da Aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 1965, p. 44-5.

⁴⁷³ “O objeto do tributo é sempre um fato econômico.” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 434) “...o Direito Tributário tem por objeto um estudo especial precisamente porque lhe cabe a função de disciplinar especificamente relações fático – econômicas indicativas de capacidade contributiva.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976, p. 29); “O Direito Financeiro, como o Direito Tributário, permanece vinculado aos fenômenos de natureza econômica, pois o tributo nada mais é do que uma consequência destes últimos.” (CARVALHO. A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 45)

⁴⁷⁴ “...a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.” (FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 6ª edição, 1999, p. 45)

⁴⁷⁵ Ilustrativo dessa constatação é o artigo 4º do CTN, *in verbis*: Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

realidade. Aliás, a própria classificação das espécies tributárias surge a partir da diferença nos aspectos econômicos que seriam atingidos por meio de diferentes tipos tributários⁴⁷⁶.

Com efeito, mesmo que, dentro deste paradigma científico, o objeto imediato do direito tributário seja a lei que controla o poder de império do Estado, o seu objeto mediato é compreendido como sendo os diferentes eventos econômicos manifestadores de riqueza capazes de gerar receitas a serem apropriadas pelos entes públicos⁴⁷⁷.

Nesse contexto histórico, incorpora-se ao debate jurídico brasileiro a influente discussão acerca da *interpretação econômica no direito tributário*, a qual – desenvolvida por Enno BECKER⁴⁷⁸ na Alemanha do início do século passado e difundida na América do Sul pelos escritos de Dino JARACH⁴⁷⁹ – defende que a invocação de conceitos de direito privado para a estruturação formal das relações jurídicas seria sempre irrelevante e impertinente à justificação de uma exigência tributária, pois, na verdade, o aplicar do direito deveria apenas resgatar os objetivos e interesses econômicos que, efetivamente, estariam por trás dos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares⁴⁸⁰. Em nosso país, o grande defensor da interpretação econômica no direito tributário – e não por coincidência o mais fiel representante do paradigma empírico-econômico aqui sendo detalhado – foi Rubens Gomes de SOUSA⁴⁸¹, o qual influenciou outros renomados tributaristas do mesmo período como, por exemplo, Amílcar FALCÃO⁴⁸². Portanto, de acordo com a proposta da interpretação econômica, as relações jurídicas privadas, quando submetidas à ótica tributária, deveriam ser analisadas pelo operador do direito não pela sua formatação jurídica, mas por meio dos seus reais propósitos econômicos, o que deveria

⁴⁷⁶ “Daí a necessidade da conceituação dos tributos e da sua divisão, de acordo com os elementos econômicos, que lhes servem de base, e com os fins perseguidos pela tributação.” (SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1ª edição, 1967, p. 20)

⁴⁷⁷ “Embora as formas de expressão do Direito sejam instrumentos jurídicos, no caso das leis tributárias, o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica...” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da Aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 1965, p. 43)

⁴⁷⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Steuerrecht*. Alemanha: Otto Schmitt, 21ª edição, 2013, pp. 17 e 20.

⁴⁷⁹ JARACH, Dino. *O fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

⁴⁸⁰ Para um detalhamento histórico dos autores que foram fundamentais à consolidação da teoria da interpretação econômica, vide o profundo e completo estudo de VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 54-65.

⁴⁸¹ “[SOUSA] Utiliza os conceitos unicamente como forma de referência aos conteúdos econômicos correlatos. Os conceitos jurídicos preexistentes, via de consequência, não determinariam ou exerceriam expressivo influxo nos conceitos constitucional-tributários, servindo meramente como indicativos da relação econômica cuja tributação seria autorizada pela norma atributiva de competência.” (VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 57)

⁴⁸² FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 6ª edição, 1999, p. 31.

tornar a atividade interpretativa no direito tributário mero esforço descritivo do conteúdo econômico subjacente ao acontecimento ou evento definido como fato gerador⁴⁸³.

2.1.3. *Análise crítica do Paradigma Empírico-Econômico*

Como se viu, o modelo científico que prevaleceu e foi compartilhado pelos operadores de nosso direito tributário nas décadas de 50 e 60 do Século passado priorizava a análise empírica da realidade financeira do Estado, pretendendo, de um lado, descrever os fenômenos econômicos que poderiam ser captados por meio de exercício do poder de tributar e, de outro lado, analisar, politicamente, o modo mais eficaz de se discriminarem as diferentes fontes de custeio que ficariam a cargo de cada ente federativo, tendo em vista as respectivas despesas públicas que necessitariam ser cobertas. Desse modo, a ciência do direito tributário assumiu, dentro desta moldura teórica, um viés empirista⁴⁸⁴ e particularista, focada no seu conteúdo econômico e político, o qual deve ser analisado indutivamente e por meio de raciocínio técnicos de eficiência financeira (*i.e.*, “*esta forma de apropriação de receita é adequada e satisfatória para suplantare a necessidade de custeio desta despesa pública?*”). No entanto, analisando-se os pressupostos teóricos detalhados nos itens anteriores, verifica-se que este paradigma sofre de inúmeras insuficiências e defeitos, o que, inclusive, motivou a sua superação e gradual substituição pelo modelo científico normativo-comportamental, que será em seguida estudado. As deficiências teóricas e explicativas que corromperam este projeto científico podem ser sintetizadas por meio da seguinte lista:

(i) *Anunciada multidisciplinariedade que, ao fim, redunde em puro empirismo*: os autores desse período, como se viu, adotam uma perspectiva supostamente ampla no que se refere ao escopo de análise do direito tributário, colocando em destaque, desse modo, a importância de se compreender a tributação, não apenas pelo seu aspecto jurídico, mas também pelos fatores econômicos, políticos, éticos e até psicológicos que poderiam influenciar as relações tributárias entre contribuinte e Estado. No entanto, essa pretensão multidisciplinar que,

⁴⁸³ “Não há, na interpretação, qualquer atividade criadora ou inovadora. A atividade intelectual do exegeta é meramente declaratória.” (FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 6ª edição, 1999, p. 16)

⁴⁸⁴ “A lei fiscal tem por finalidade gravar uma atividade ou situação de caráter de simples fato, ou de aspecto jurídico.” (PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955, p. 431)

sem dúvida, poderia ser compreendida com algo positivo e relevante para uma cognição mais aprofundada de nossas práticas tributárias, em verdade, não chega a ser desenvolvida, efetivamente, pelos autores desse período, os quais, na maior parte das vezes, apenas anunciam a importância de um estudo pautado nesses diferentes fatores de influência, mas não chegam a apresentar, com clareza, a forma de integração harmônica desses aspectos distintos que participam de nossa realidade tributária, jamais fornecendo os critérios que permitiriam unificar todas essas questões dentro do campo de estudo do direito tributário. Ao fim e ao cabo, como já destacado, a moldura teórica desse período, não obstante se anuncie como multidisciplinar, apresenta considerações explicativas que são, majoritariamente, empíricas acerca da tributação, motivo pelo qual acabam exercendo predomínio no esclarecimento do fenômeno tributário apenas os seus fatores econômicos – por meio do peculiar método interpretativo que prevaleceu nesse período, *i.e.*, a interpretação econômica do direito tributário – e os seus fatores políticos – por meio de discussões acerca da forma mais eficiente de se promover a discriminação constitucional das bases econômicas que devem ser alcançadas pelos entes federativos, tendo em vista as suas respectivas despesas públicas.

(ii) *Ausência de uma metodologia clara e segura*: a pretensa multidisciplinariedade – mas que, em verdade, não se realiza, efetivamente, dentro deste paradigma científico – acabou provocando uma certa confusão metodológica que colocou o operador do direito tributário, desse período, em posição de evidente insegurança no que tange às técnicas aplicativas e interpretativas disponíveis, na medida em que, diante de uma variedade de fatores que, supostamente, deveriam influenciar o fenômeno tributário, não se saberia, com clareza, quais destes deveriam ser considerados prioritários e determinantes na resolução dos conflitos interpretativos que surgem. Ora, o mero reconhecimento de que o Estado possui a prerrogativa de exercer seu poder de império na imposição de exigências tributárias, relativamente ao qual o particular deve, necessariamente, se submeter, possuindo apenas a lei como seu instrumento de proteção, não fornece qualquer margem crítica para que o exercício desse poder possa ser avaliado e controlado com alguma objetividade, na medida em que tal descontrole metodológico não permite a construção de critérios limitadores, previamente fixados e conhecidos pelos operadores do direito, que seriam capazes de evitar práticas tributárias abusivas e ilegítimas. Por isso, uma das mais contundentes críticas a este modelo paradigmático toca, precisamente, na carência de um método científico que permita, com segurança e previsibilidade, conter o exercício do poder

de tributar por parte do Estado, postura crítica essa que, como se verá, veio a ser capitaneada por Alfredo Augusto BECKER⁴⁸⁵, autor responsável pela ruptura paradigmática que fixou as bases para a revolução científica que se instaurou no direito tributário nacional durante a década seguinte. Com efeito, a ausência de um projeto metodológico foi, precisamente, o fator que motivou a gradual superação desse paradigma empírico-econômico, o qual redundou em modelo teórico substitutivo que assumiu o propósito – quase obsessivo – de fornecer um método científico rigoroso para o direito tributário, mesmo que, para isso, se tivesse que abandonar, por completo, qualquer pretensão cognitiva e explicativa mais ampla do fenômeno tributário. Aliás, a importância que se deu nesse período ao esforço para se garantir autonomia didática à ciência tributária, separando-o das demais ciências econômicas, de predominância empírica, pode ser interpretada como sendo algo sintomático desse desejo de fornecer um método aplicativo firme e independente – mesmo que dotado de contornos normativistas e formalistas – ao nosso direito tributário.

(iii) *Fundamentação legalista da imposição tributária*: como se viu, o modelo paradigmático desse período compartilha a crença de que o revestimento formal da lei tributária seria fator adequado e suficiente para se atribuir ao contribuinte as proteções e garantias que a ele deveriam ser dispensadas. Isso significa dizer que, de acordo com tal pressuposição teórica, a observância da legalidade representaria instrumento satisfatório para o efetivo controle dos ímpetus abusivos de um Estado Soberano quando da criação das diferentes imposições tributárias previstas na Constituição⁴⁸⁶. Ocorre que o legalismo – e principalmente a figura do *Estado Legal*⁴⁸⁷ que prevaleceu, no Brasil, durante a primeira metade do Século passado – mostra-se, sabidamente, superado em todas as suas formulações possíveis, na medida em que, hoje, prevalecendo a ideia norteadora que impõe a construção de um Estado Social e Democrático de Direito, se possui plena consciência de que a lei no seu sentido formal, mesmo que seja, em si,

⁴⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

⁴⁸⁶ Sobre a teoria legalista no direito tributário, vide VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 19.

⁴⁸⁷ “Este [Estado Legal]... recusa a subordinação do Estado a um Direito superior a ele. Mais, identifica Direito com o comando do Estado, de tal sorte que os direitos do homem são os direitos que o Estado lhe quiser reconhecer, que as leis são feitas pelo Estado, sendo irrelevante cogitar de seu conteúdo de justiça ou injustiça. E a Constituição não passa de uma lei, mais alta que as outras, que se estabelece por um procedimento mais complexo do que o ordinário. O Estado Legal guarda o princípio de que, por meio de lei, é ditada a conduta dos particulares, que a lei é condição e limite da atuação dos órgãos públicos, todavia a encara como um instrumento para a realização de objetivos politicamente definidos.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 39)

uma garantia primária do particular diante do Estado, jamais poderá ser afirmada como um mecanismo jurídico de efetivo controle do arbítrio estatal⁴⁸⁸. Sem dúvida, dizer que um tributo deve ser instituído por lei é, em certo sentido, o reconhecimento de uma proteção mínima que deve ser destinada ao cidadão-contribuinte. No entanto, no seu significado mais profundo e relevante, a legalidade fornece “*mero principio de disciplina*”⁴⁸⁹, pois pode ser utilizada apenas para orientar, politicamente, os desejos das autoridades públicas investidas de poder, atribuindo ares de falsa legitimidade a atos oficiais que carecem de real fundamentação jurídica. Por isso, não estranha a ninguém dizer que a forma da lei, produzida regularmente conforme ritos legislativos pré-estabelecidos, pode mascarar toda espécie de abuso estatal, na medida em que, como é, facilmente, percebido, qualquer lei pode ser, formalmente, aprovada pelo Poder Legislativo, mas conter, em seu cerne, exigências tributárias retroativas, anti-isonômicas, confiscatórias etc...

(iv) *Descritivismo interpretativo*: como se verá nos itens seguintes deste capítulo, é postura recorrente e constante, dentre as propostas de modelos paradigmáticos desenvolvidas em nosso direito tributário, a pressuposição de que a tarefa do intérprete deve ater-se, exclusiva ou prioritariamente, à atividade descritiva do material empírico que forma o fenômeno jurídico, sendo indesejável que o cientista do direito possa avaliar ou julgar o conteúdo das escolhas feitas pelos agentes políticos quando da feitura das leis tributárias⁴⁹⁰. Assim, para termos verdadeira ciência tributária, sustentam os defensores dessa postura que caberia ao aplicador do direito tão somente descrever o conteúdo do direito positivo, sem produzir juízos avaliativos de razoabilidade, pertinência e relevância acerca das escolhas públicas realizadas pelos detentores do poder de tributar que deram forma normativa às nossas práticas tributárias. Ocorre que, para esse paradigma científico, diferentemente daqueles que o sucederão posteriormente, o enfoque da atividade descritiva a ser promovida pelo intérprete é o conteúdo econômico dos fatos

⁴⁸⁸ “O Estado legislativo fundado no ‘império da lei’ pressupõe ... o caráter soberano da função legislativa, traduzido quer na subordinação do executivo quer na vinculação do poder judicial aos comandos da lei.” (NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma Teoria do Estado de Direito – do Estado de Direito Liberal ao Estado Social e democrático de direito*. Portugal: Coimbra, 1987, p. 86); Vide, ainda, ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho Dúctil – Leys, derechos e justicia*. Espanha: Trotta, p. 33.

⁴⁸⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 49.

⁴⁹⁰ Para precisa e completa crítica ao descritivismo interpretativo no direito tributário, vide ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética, 2013; e ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 32. São Paulo: Dialética, 2014.

geradores desenhados pelo legislador tributário ou a substância econômica que pode estar por trás das formalidades que estruturam os diferentes atos e negócios jurídicos. Se a função do intérprete restringe-se à mera descrição, está-se de pronto suprimindo toda e qualquer possibilidade de o operador do direito exercer alguma função crítica acerca daquilo que está posto como elementos pré-estabelecidos de nossas práticas tributárias, os quais, em verdade, podem representar meros fatores contingentes e casuísticos de nosso contexto jurídico. Tais fatores contingentes, em razão dessas características, devem sempre ser alvo de testes comparativos, de eventual refutação e de gradual aprimoramento por parte do intérprete do direito. Tal atitude descritivista, portanto, impede que o intérprete contribua para a revisão das escolhas oficiais feitas, bem como obstaculiza a sua participação ativa na construção e no aprimoramento da nossa realidade jurídico-tributária. Ora, a pretensão de objetividade que toda e qualquer ciência jurídica deve almejar, por certo, não pode ficar adstrita à mera reprodução acrítica do conteúdo dos atos volitivos que foram, casuisticamente, submetidos a um processo de positivação legal. Aliás, conforme se pretende sustentar no terceiro capítulo deste estudo, inexistente atividade intelectual que possa ser afirmada como sendo, puramente, descritiva, desprovida de algum juízo de valor, pois, sempre que alguém pretende descrever determinado objeto, esse sujeito estará avaliando, previamente, quais propriedades são suficientemente predominantes e essencialmente relevantes⁴⁹¹.

(v) *Reduccionismo teleológico*: por fim, conforme já destacado, dentro desta matriz teórica, o objetivo prioritário – ou até exclusivo – do direito tributário é o de servir de ferramenta financeira para arrecadação dos recursos necessários ao custeio da estrutura do Estado. Tal raquitismo teleológico, mesmo que plausível dentro do escopo de um Estado Legal, mostra-se, simplesmente, inadmissível em um contexto político-jurídico em que se pretende efetivar e concretizar um Estado Constitucional e Democrático de Direito, no qual o dimensionamento finalístico que o Ente Estatal deve assumir revela contornos mais amplos, plurais e direcionados à uma visão de bem comum, superando, com isso, a visão restritiva, unitária e direcionada ao mero custeio de despesas públicas. Com efeito, assumindo-se essa concepção contemporânea de um Estado Constitucional e Democrático de Direito, deve a atividade da tributação exercer um

⁴⁹¹ Se pergunto “*Descreva este relógio*”, não se mostra razoável esperar como resposta inteligível “*Este é o relógio que coloco no meu pulso esquerdo para saber que horas são*”. Mesmo que tal descrição seja precisamente verdadeira, a atividade de descrição promovida é falha se se levar em consideração as pretensões explicativas projetadas por aquele que fez a pergunta, o qual possui expectativas legítimas de que o sujeito que responderá fará juízos avaliativos de relevância acerca do que é essencial e prioritário sobre aquele relógio.

certo protagonismo na condução dos objetivos públicos que são comuns dentro desse contexto de organização política e social, na medida em que as diferentes técnicas de tributação, longe de se apresentarem como simples instrumentos de arrecadação e custeio, passam a agregar funções ordenadoras, diretivas e moduladoras das ações humanas, tanto no plano individual, quanto no plano coletivo, o que pode se dar por meio da influência nas motivações que causam tal agir ou por meio da condução e da transformação dos efeitos e consequências que tais comportamentos podem provocar. Com isso, neste novo cenário que projeta o direito tributário ao papel de protagonista, deve ele servir como uma das principais ferramentas jurídicas de fomentação das relações econômicas, de transformação da ordem social e de implementação de políticas públicas indispensáveis à construção de realidade social mais justa e igualitária⁴⁹². Por tudo isso, verifica-se que o reducionismo teleológico projetado pelo paradigma científico ora analisado deixa o direito tributário em posição muito aquém dos seus reais objetivos e propósitos, fornecendo uma moldura explicativa em que todas as discussões referentes às funções extrafiscais que a tributação pode exercer tornam-se estéreis ou inexplicáveis, na medida em que os mecanismos extrafiscais são formas de impor exigências tributárias que, conceitualmente, visam a outras finalidades, constitucionalmente, legitimadas que não aqueles revestidas de propósitos financeiros e arrecadatórios. Cabe observar, porém, que a moldura teórica normativista, a seguir analisada, mesmo que não adote a pretensão reducionista de atribuir ao direito tributário apenas funções financeiras e de custeio de despesas públicas⁴⁹³, continuará desviando a sua atenção das questões que ampliam as dimensões finalísticas da tributação, na medida em que tais aspectos do fenômeno tributário não podem ser, perfeitamente, captados por meio da análise e da descrição dos elementos formais e internos da regra jurídica que, enquanto mera estrutura normativa, cria exigências tributárias.

⁴⁹² Para uma proposta teórica que sustenta a necessidade de serem ampliadas as funções do direito tributário a partir desse redimensionamento finalístico, vide MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: LTr, 2ª edição, 1998.

⁴⁹³ Não se pode deixar de referir, porém, que esse perspectiva reduzida da teleologia da tributação ainda encontrará alguns resquícios esporádicos dentro do modelo paradigmático seguinte: “*A finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos.*” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001, p. 29)

2.2. O CIENTIFICISMO NORMATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.2.1. *Pressupostos Teóricos Normativistas: As influências do positivismo lógico e jurídico na formação de uma “verdadeira” ciência do Direito Tributário*

Diante das destacadas insuficiências explicativas e dos apontados defeitos teóricos contidos no modelo paradigmático de estilo empírico-econômico, gradualmente instaurou-se em nosso contexto jurídico, entre o final da década de 60 e o início da década de 70 do século passado, movimento intelectual que pretendeu revisar todas as bases do direito tributário nacional, visando a construir um novo modelo científico – “*verdadeiramente*” científico, de acordo com os defensores dessa tradição, pois, antes deste período, inexistiria ciência tributária, já que teria se desenvolvido apenas um “*momento pré-científico*” de nosso direito tributário⁴⁹⁴. Esse novo projeto teórico, portanto, seria capaz (i) de fornecer a clareza metodológica não presente no paradigma a ser superado, (ii) de consolidar a tão desejada autonomia científica de que o direito tributário seria merecedor e (iii) de, finalmente, garantir segurança e certeza na aplicabilidade das regras tributárias. Com isso, tal modelo paradigmático veiculou uma promessa de não mais deixar o operador do direito tributário e, por consequência, o contribuinte, à mercê do exercício do Poder de império do Estado, o qual esteve, até então, autorizado a criar imposições tributárias de acordo com as motivações políticas e as necessidades financeiras que se mostrassem relevantes, bastando, para isso, aplicar a forma da lei às exações que pretendesse cobrar. Em contrapartida, esse novo projeto teórico, seguindo, abertamente, o ideário positivista que prevaleceu no século passado, pediria apenas que o escopo de análise do direito tributário fosse, primeiramente, purificado de todos os seus elementos impróprios (*i.e.*, questões políticas, econômicas, éticas, sociais e psicológicas) e fosse redefinido no seu objeto de conhecimento, de modo a captar apenas aqueles elementos que pudessem ser reconduzidos à estrutura das normas jurídicas e do sistema jurídico-positivo que deveria as albergar. Com isso, prevaleceu no campo tributário *a primeira proposta de seccionamento epistemológico do fenômeno tributário*, por meio do qual se sugeriu que o operador do direito, voluntariamente, abdicasse de qualquer esforço de cognição mais amplo que buscasse uma captação mais significativa e mais profunda

⁴⁹⁴ Nesse sentido, FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63.

de nossas práticas tributárias. Dois renomados tributaristas destacam-se como responsáveis pela revolução científica que provocou o surgimento do novo paradigma normativista e comportamental desenvolvido nesse período: Alfredo Augusto BECKER (1928-1986) e Geraldo ATALIBA (1936-1995). O primeiro pode ser apontado como o pensador que causou a crise paradigmática no direito tributário brasileiro, a qual – como visto em KUHN – representa sempre o ponto de partida para revoluções científicas⁴⁹⁵. No entanto, não seria correto nem preciso apontar BECKER como sendo aquele que, efetivamente, consolidou o modelo teórico de estilo normativista que prevaleceu em nosso direito tributário nas últimas décadas do século passado, uma vez que, não obstante tenha angariado inúmeros admiradores de sua obra e tivesse exercido influência no pensamento de quase todos os juristas dedicados ao direito tributário nas décadas seguintes, não veio BECKER a assumir, efetivamente, um compromisso acadêmico-científico duradouro que fosse capaz de fundar uma escola de pensamento que tivesse fornecido a moldura teórica que foi amplamente aceita e compartilhada pelos operadores do direito tributário do seu período⁴⁹⁶. Em verdade, tal tarefa de consolidação de um projeto teórico normativista e de fundação de uma verdadeira comunidade científica no direito tributário ficou a cargo de Geraldo ATALIBA. É o que se pretende detalhar nos itens que seguem.

*2.2.1.1. Alfredo Augusto Becker: o provocador da primeira crise paradigmática em nosso direito tributário*⁴⁹⁷

A primeira edição do revolucionário livro *Teoria Geral do Direito Tributário* é de 1963, o que significa dizer que foi pensado e escrito por BECKER em meio à moldura teórica antes caracterizada como empírico-econômico, na qual, mesmo que se anunciasse uma pretensão de se conhecer o direito tributário por meio de diferentes fontes cognitivas, careceria de um

⁴⁹⁵ Sobre a importância de BECKER na reformatação das bases do direito tributário brasileiro, vide VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 61; e FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 51 e ss.

⁴⁹⁶ Nesse particular, bastante esclarecedor é o relato, em primeira pessoa, de BORGES que veio a cultivar amizade com BECKER, no qual relata as frustrações teóricas do tributarista gaúcho que culminaram no abandono do estudo dessa área do direito e, inclusive, no encerramento de suas atividades profissionais como advogado (BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3ª edição, 2007, pp. 208-221)

⁴⁹⁷ Uma primeira versão da análise crítica do pensamento de BECKER foi por nós desenvolvida em: FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, pp. 104 e ss.

método aplicativo transparente e seguro. Trata-se, pois, de obra que assume, como seu primeiro objetivo, o de demonstrar as graves deficiências que o modelo científico de seu período manifestava, o que, em várias ocasiões do seu texto, dá-se por meio de críticas ácidas e agressivas do seu autor, o qual, sintomático dessa atitude, começa a sua exposição decretando, já no primeiro capítulo, o “*manicômio jurídico tributário*” no qual estariam inseridos os operadores do direito tributário, uma vez que, “[a]lém da infeliz mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças que o desviriliza, pois exaure toda a juridicidade da regra jurídica tributária, sucede que a maior parte das obras tributárias que pretendem ser jurídicas, quando não padecem daquela hibridez, são simples coletâneas de leis fiscais singelamente comentadas à base de acórdãos contraditórios e paupérrimos de argumentação cientificamente jurídica”⁴⁹⁸. A decretação desse possível estado de decadência que manifestaria a ciência tributária daquele período trilha, com espantosa precisão, o percurso narrado por KUHN quando descreve os movimentos de ruptura da ciência normal para a instauração de uma crise paradigmática e de uma posterior revolução científica, em que modelo teórico até então prevalecente passa a se mostrar insatisfatório na resolução de novos problemas que surgem dentro de um determinado campo de conhecimento, provocando, assim, uma fase de estranhamento e de relativa estagnação científica, até o momento em surge um projeto teórico – de contornos revolucionários – que fornecerá um novo paradigma a ser compartilhado pelos respectivos cientistas, permitindo o abandono do projeto até então dominante.

Assumindo um viés revolucionário em sentido kuhniano, BECKER abertamente diagnostica que estariam os juristas do seu período sofrendo de uma espécie de patologia intelectual que necessitaria ser curada, para que se pudesse superar o caos teórico presente no nosso direito tributário⁴⁹⁹, possivelmente em razão da sua pretensa multidisciplinariedade que, naquele contexto histórico, ambicionava combinar a análise jurídica com aspectos econômicos, políticos, éticos etc... A cura dessa “*demência*” exigiria uma “*terapêutica*” que fosse capaz de provocar uma mudança na nossa “*atitude mental*”⁵⁰⁰, mudança essa que exigiria a adoção de uma perspectiva verdadeiramente “*científica*” diante do fenômeno jurídico. Somente assim, seria viável superar-se o caos de uma suposta irracionalidade que marcaria a nossa prática tributária.

⁴⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 03-06.

⁴⁹⁹ “*Tão defeituosa costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.*” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 09)

⁵⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 7 e 53.

BECKER, portanto, assume o projeto de estruturar as bases sólidas para a construção de uma “verdadeira” ciência do direito tributário, o que, como se verá, também não passará imune a críticas.

Para ele, a fundação de uma “verdadeira” ciência jurídica exigiria um raciocínio teórico que permitisse isolar aqueles elementos de nossa realidade tributária que pudessem ser qualificados como puramente jurídicos⁵⁰¹. Somente a estruturação de argumentos que partissem da análise rigorosa da linguagem puramente científica estaria autorizada a garantir a certeza e a suposta objetividade que se exigiria para a aplicação segura do Direito. Portanto, para BECKER o “jurídico” estaria, exclusivamente, adstrito à estrutura da norma produzida com consistência (*rectius*, validade), na medida em que compatível com o restante do sistema normativo. Com efeito, a ciência tributária somente tornar-se-ia relevante ao operador do direito a partir do momento em que ocorresse a edição válida de uma norma tributária⁵⁰², inexistindo qualquer objetividade ou racionalidade que pudesse ser pré-normativa, sendo evidente, para BECKER, que juridicidade seria mero sinônimo de normatividade⁵⁰³. Portanto, segundo BECKER, a atividade criativa de normas tributárias seria uma espécie de “arte”, enquanto que a atividade interpretativa e aplicativa do direito tributário deveria ser compreendida, essa sim, como uma ciência⁵⁰⁴, o que permite atribuir ao autor gaúcho a visão de que todas as discussões pré-positivas presentes no direito tributário (*i.e.*, anteriores ao momento da publicação da lei tributária), por exemplo, todas os relevantíssimos debates *de lege ferenda*, seriam acientíficas ou pseudocientíficas e, absolutamente, desprovidas de racionalidade, pois manifestariam apenas projeções sentimentais, manifestações volitivas ou juízos estéticos do legislador. Assim, para que fosse praticada a “verdadeira” ciência do direito tributário, o jurista deveria dedicar-se, exclusivamente, ao “estudo da estrutura lógica e da atuação dinâmica da regra jurídica”⁵⁰⁵, atividade essa que poderia ser resumida em duas etapas, quais sejam “a) em analisar o fenômeno

⁵⁰¹ “... o crítico deve, antes de tudo, compreender a obra e depois livrá-las dos erros a fim de purificá-la e, com isso, a tarefa de purificação da ciência jurídica.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 20).

⁵⁰² “O Direito converte-se em ciência somente depois de elaborado...” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 53).

⁵⁰³ “A experiência jurídica é uma experiência normativa” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 60).

⁵⁰⁴ “O construir este instrumento (a norma jurídica) é atividade artística. (...) A atividade jurídica que estuda a consistência e a atuação deste instrumento é atividade científica” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 66).

⁵⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 66.

da criação do instrumento (regra jurídica)...;” e “b) em analisar a consistência do instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua atuação”⁵⁰⁶.

De outro lado, esse mesmo processo de purificação exigiria uma espécie de recorte do escopo da realidade tributária que deveria ser submetido à cognição do “jurista”, permanecendo em seu enfoque de análise tão somente aqueles elementos que se revestissem de um puro *pedigree* jurídico⁵⁰⁷, ou seja, seria digno de apreciação apenas aqueles aspectos que pudessem ser reconduzido, formalmente, ao conceito genérico de uma norma jurídica. Como se vê, foi dentro do projeto beckeriano que se esboçaram os primeiros traços para a formulação do ideário do “*corte metodológico*”, o qual será tão marcante do paradigma científico sucessor deste sendo aqui analisado. Tal pressuposto metodológico exigiria, primeiramente, que fossem desconsiderados pelo teórico do direito todos os conceitos elaborados pelas doutrinas qualificadas, por BECKER, de pré-jurídicas (*e.g.*, Ciência das Finanças), as quais, por trabalharem com noções oscilantes e contingentes da realidade, somente poderiam adentrar de modo ilegítimo no mundo jurídico⁵⁰⁸. Esse seccionamento epistemológico que seria necessário para a instauração de uma verdadeira ciência tributária exigiria ainda a exclusão dos eventuais fundamentos políticos, éticos ou sociais que se refletem – para bem ou para mal – no conteúdo eventual das regras jurídicas criadas pelo legislador. Isso ocorre porque qualquer justificação apoiada nesses elementos conteria tão-somente um juízo de valor, o qual, na visão de BECKER, refletiria uma mera preferência ou uma concepção subjetiva do mundo⁵⁰⁹, o que não estaria dentro do campo de atribuições do “jurista”, mas sim do “filósofo” ou do “moralista”⁵¹⁰. Tais reflexões levam BECKER a definir a “Filosofia” de modo, no mínimo, não convencional, pois seria essa, segundo ele, uma mera atividade ideológica que não poderia almejar qualquer objetividade ou racionalidade, refletindo apenas compromissos coletivos aleatórios ou visões pessoais sobre o mundo. A participação desses elementos empíricos e axiológicos no universo

⁵⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 21.

⁵⁰⁷ “A regra jurídica válida é a regra com juridicidade.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 307)

⁵⁰⁸ “O maior equívoco no Direito tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)”. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 40).

⁵⁰⁹ “As valorações dos interesses em conflito num problema prático e o critério de preferência que inspiram a solução legislativa (...) participam da objetividade desta (da regra jurídica) e não podem ser reexaminados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade histórica”. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 80)

⁵¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 95.

jurídico impediria a produção de uma ciência pura do direito tributário, já que tais elementos, em si considerados, jamais seriam portadores da normatividade que se encontra atrelada à “*estrutura lógica... da regra jurídica*”, estando, pois, carentes daquela objetividade necessária à realização de um verdadeiro esforço científico. Assim, especulações teóricas que se escorem em tais considerações levariam, invariavelmente, o aplicador do Direito a desenvolver tão somente raciocínios pseudojurídicos, os quais acabariam por gerar uma “*conclusão invertebrada e de borracha que se molda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do direito positivo (regra jurídica)*”.⁵¹¹

Tais pressupostos teóricos, portanto, fixaram as bases para um novo paradigma científico que veio a se instaurar em nosso direito tributário nas décadas seguintes, o qual passou a adotar contornos, não mais empíricos nem econômicos, mas sim dotados traços puramente normativos e comportamentais. Isso porque a prioridade no conhecimento do direito tributário passou a ser a compreensão das estruturas normativas – aqui ainda definidas sem maiores detalhamentos analíticos – que permitem formalmente a imposição de tributos, bem como dos fatores comportamentais que se agregariam, como conteúdo, à estrutura da regra tributária, o que, por sua vez, se daria por simples força de um desejo volitivo do legislador tributário. O objeto imediato da ciência tributária, portanto, passa a ser a norma jurídica⁵¹², somada aos comportamentos que essa desenha como causas da tributação, na medida em que, antes dessa conjugação normativo-comportamental, nada de relevante ao direito tributário terá se manifestado⁵¹³. Tais comportamentos causadores da cobrança de tributo, porém, passam aqui por um processo de depuração descritiva, não mais com base nos seus aspectos econômicos – como havia sido o método prioritário de interpretação dentro do modelo teórico anterior –, mas com base nos elementos semânticos que permitem a formulação de conceitos jurídicos que captem “*fatos tributários*” submetidos a uma força atrativa infalível⁵¹⁴ provocada pela sua submissão a “*hipóteses de incidência*”⁵¹⁵. Com efeito, o método científico que passa a ser adotado assume,

⁵¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 40.

⁵¹² Nesse mesmo sentido, FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 59.

⁵¹³ “*Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra tributária sobre o ‘fato gerador’ e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.*” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 318)

⁵¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 207.

⁵¹⁵ “*Quando a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese), então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) incide a regra jurídica.*” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 307).

aqui, fundamentos que são, prioritariamente, teórico-especulativos (de pura abstração da realidade), exigindo do aplicador do direito raciocínio, não mais indutivos – *i.e.*, da realidade econômica contingente para uma conclusão geral –, mas que passam a se revelar como quase integralmente dedutivos – *i.e.*, da formulação abstrata de conceitos jurídicos extraídos de uma norma tributária para a conclusão particular de que este fato concreto enquadra-se, categoricamente, no tipo de comportamento descrito pelo legislador. A adoção dessa nova postura diante do direito tributário, por certo, veio a afetar a dimensão finalística atribuída a esse campo de conhecimento, a qual deixa de ser a simples necessidade de custeio de despesas públicas e passa a ser – dentro do modelo normativista – o puro e imediato cumprimento das obrigações jurídicas projetadas pela norma tributária⁵¹⁶.

A síntese dos fundamentos que estruturam o projeto científico normativo-comportamental deixam transparecer, com clareza, a escola de pensamento que influenciou BECKER, qual seja o positivismo científico e o positivismo jurídico, principalmente a versão proposta por Hans KELSEN (1881-1973)⁵¹⁷. O primeiro influenciou BECKER na sua formulação de conceitos de ontologia e de epistemologia, tais como as suas definições de realidade, ciência e filosofia. Já o segundo, influenciou-o em relação às suas considerações sobre o fenômeno jurídico, garantindo-lhe as bases para o projeto teórico que pretendia fornecer uma verdadeira ciência ao direito tributário.

Aplicado ao fenômeno jurídico, os princípios positivistas tratam o direito a partir da sua manifestação físico-comportamental, sem referência a qualquer princípio ou valor que possa ser compreendido como dotado de objetividade e existente na realidade. O direito, com isso, limita-se à análise fenomênica dos comportamentos humanos que possam ser enquadráveis na moldura normativa que tenha sido objeto de positivação, o que permite ao jurista atribuir ao direito tributário uma metodologia fiscalista⁵¹⁸ semelhante àquela utilizada nas demais ciências qualificadas como duras. Vê-se pelo menos algumas dessas noções no pensamento de BECKER, principalmente quando restringe a noção de realidade àquilo que pode ser fisicamente

⁵¹⁶ “No plano jurídico, a finalidade do tributo é simplesmente a de satisfazer o dever jurídico tributário.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 287)

⁵¹⁷ Vide, novamente, o livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, pp. 104 e ss.

⁵¹⁸ Sobre o fiscalismo, vide NEURATH, Otto. GOMES; Nelson (trad.). *Fisicismo: A Filosofia do Circulo de Viena*. São Paulo: Philosophos, vol. 08, 2008, pp. 121-6.

conhecido⁵¹⁹, quando define ciência como sendo apenas o que pode ser conhecido experimentalmente e quando considera a filosofia como sendo mera atividade avaliativa ou ideológica, sem que possa ter qualquer pretensão de objetividade⁵²⁰.

Quanto ao positivismo jurídico de KELSEN, a sua influência no projeto beckeriano é mais clara e se apresenta de modo mais impactante. Sabidamente, o projeto de purificação aventado por KELSEN, na sua obra seminal, a *Teoria Pura do Direito*⁵²¹, tem a pretensão de conhecer, cientificamente, o fenômeno jurídico por meio da compreensão dinâmica e estática da norma jurídica, o que somente seria viável por meio da eliminação de quaisquer considerações de ordem valorativa. Assim, por opção metodológica, exclui-se da ciência do direito tudo que não seja o estudo da norma jurídica. O sistema jurídico – conhecido pela sua forma, ou seja, pelo seu esquema formal de produção e não pelo seu conteúdo –, representa, assim, um agrupamento fechado de normas que não necessitaria receber, para sua compreensão científica, a influência de qualquer elemento a ele externo, o qual acaba por formar uma unidade (Ordem) que é constituída em razão de todas as suas partes integrantes receberem o mesmo fundamento de validade, qual seja a possibilidade de serem reconduzidas a uma norma fundamental. Dentro deste contexto, somente haveria verdadeira ciência do direito quando esta fosse compreendida como “*purificada de toda a ideologia política e de todos os elementos da ciência natural*”.⁵²² O Direito, portanto, deveria ser objeto de estudo de uma ciência própria e específica, absolutamente separada daqueles outros campos do conhecimento que se voltam à apreensão da moral ou da política. Para que os critérios objetivos possam ser determinados, é necessário que o fenômeno jurídico passe a ser compreendido e identificado primordialmente com base na sua fonte produtora (a qual permite verificação empírica) e não de acordo com o seu conteúdo.⁵²³ Assim, para que fosse atribuído o qualificador jurídico a determinado fenômeno, seria imperativo saber apenas se foi ou

⁵¹⁹ “O fim do Direito não é atingir a verdade (a realidade); a busca da verdade (a realidade) é objeto das Ciências. A Ciência faz a colheita e a análise dos fatos (a realidade) físicos, biológicos, psicológicos, econômicos, financeiros, sociais e morais.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 20).

⁵²⁰ Essa noção é pressuposta quando afirma que “Cada Estado professa uma diferente Filosofia do Direito...” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 19) ou ainda quando diz que “Nada tem o jurista (Teoria Geral do Direito) com o problema da justiça; esta é uma questão que diz respeito ao filósofo (Filosofia do Direito).” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 88)

⁵²¹ KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008.

⁵²² KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008, p. 72.

⁵²³ BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Jurídico Contemporâneo: Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. Unisinos, 1999, p. 14.

não observado o procedimento estabelecido pelo próprio ordenamento como critério suficiente e necessário para garantir a sua validade, sendo de todo irrelevante a retidão ou a correção do seu conteúdo. Tanto é verdade que o direito se apresentaria como um sistema absolutamente compreensivo, estando apto a apreender e a trazer para dentro de seu mundo todo e qualquer fenômeno manifestado na realidade. De acordo com a visão positivista, o fim que deveria ser almejado pela ciência do Direito seria a exatidão e a certeza na aplicação das normas válidas aos casos concretos (objetividade como previsibilidade) e a vantagem que se resguardaria à prática jurídica seria a segurança e a estabilidade nas relações de mando e obediência.

Diante dessas considerações, não seria exagero afirmar que as ideias de BECKER seriam uma espécie de concretização, no campo tributário, da concepção kelseniana de Direito. Aliás, as referências diretas e reflexas à obra de KELSEN perfazem todo o seu *Teoria Geral do Direito tributário*⁵²⁴. E não é por outro motivo que inúmeros dos pressupostos que foram por ele adotados buscam a sua conceituação em um ideário positivista (isso pode ser percebido na visão que BECKER assume ao definir os conceitos de causalidade, juridicidade e valoração etc...). Verifica-se, pois, que o Direito tributário pátrio, em um momento fundamental de sua maturação, foi sistematizado a partir de fortes padrões positivistas, os quais continuaram influenciando, de forma mais difusa (e possivelmente de modo incoerente) os pressupostos que estruturaram o paradigma científico seguinte capitaneado por Paulo de Barros CARVALHO. Não há dúvida de que a adoção dos pressupostos formais e metodológicos do positivismo jurídico gerou inúmeras vantagens práticas e didáticas aos operadores do direito tributário (estando aí, provavelmente, o grande motivo da enorme proliferação dessa linha de pensamento). No entanto, mesmo diante dessas vantagens, a construção efetiva de uma teoria explicativa mais ampla do direito tributário – com pretensão de veracidade e objetividade – exigirá que os pressupostos teóricos adotados BECKER sejam avaliados na sua higidez e na sua consistência interna, tendo em vista as noções de realidade, ciência, filosofia, juridicidade e valoração que ele adota, conforme será analisado em seguida.

⁵²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 33, 57, 58, 60, 61, 62,63, 71,72, 73, 76, 115, 222, entre outras.

2.2.1.2. A Escola Normativista fundada por Geraldo Ataliba

Conforme referido inicialmente, se, de um lado, BECKER foi o pensador revolucionário que provocou a ruptura paradigmática que se instaurou em nosso direito tributário no final da década de 60 do século passado, certamente, de outro, não foi ele o teórico que teria manifestado pretensões acadêmicas mais perenes e duradoras, com intenções de institucionalizar a tendência teórica sendo por ele esboçada, as quais poderiam tê-lo levado a conduzir a consolidação do novo paradigma científico que estava por surgir. Aliás, conforme bem lembra FOLLONI, “BECKER era advogado, não acadêmico”⁵²⁵. Assim, mesmo que se possa atribuir a BECKER a paternidade, sem dúvida alguma, não foi ele o responsável pela criação da sua prole.

Na verdade, tal tarefa veio a ser assumida e executada por José Geraldo de ATALIBA Nogueira, o qual consolidou as bases positivistas necessárias para a fundação do que, naquele período, se definiu como “*verdadeira*” ciência. ATALIBA foi influente jurista que, nas diferentes fases dos seus escritos, transitou e absorveu ideias que participaram da formação dos diferentes modelos científicos que prevaleceram durante o período em que ele exerceu a sua atividade acadêmica. Por isso, em seus escritos iniciais, encontram-se afirmações que lembram, com clareza, os pressupostos que estão presentes no modelo empírico-econômico descrito no tópico anterior. Nessa sua primeira fase intelectual, ATALIBA, fiel ao paradigma prevalecente naquele momento histórico, dá destaque ao aspecto do poder de tributação do Estado como sendo representativo do exercício de sua função de império⁵²⁶, em relação ao qual o critério prioritário de legitimação seria o seu conteúdo econômico e o revestimento legal que a imposição tributária deveria receber⁵²⁷.

Não obstante isso, ainda cedo em sua carreira, ATALIBA veio a redirecionar o percurso do seu pensamento, de modo que, seguindo com firmeza o evangelho beckeriano⁵²⁸,

⁵²⁵ FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 53.

⁵²⁶ “O imposto, por definição, é exigência unilateral de dinheiro, sem qualquer contrapartida mediata ou imediata. A obrigação de pagá-lo decorre exclusivamente do poder de império do estado.” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 133)

⁵²⁷ “Traduz-se praticamente o poder tributário que reside no órgão legislante, na faculdade reconhecida este de descrever – em lei – certos fatos de conteúdo presumivelmente econômico e atribuir-lhes a virtude de, realizados efetivamente, darem nascimento à obrigação tributária.” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 133)

⁵²⁸ Referência a BECKER consta de ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 102.

assumiu, abertamente, o projeto de garantir bases científicas ao direito tributário, por meio da observância rigorosa do ideário positivista⁵²⁹. Com efeito, passou ele a trilhar uma segunda fase intelectual, de acordo com a qual, seguindo a sua inspiração positivista, adotou a postura defensora da visão de que somente seria possível desenvolver uma “*verdadeira*” ciência tributária quando o jurista deixasse de lado o estudo de temas de ordem econômica, política e social⁵³⁰, de modo a se concentrar, exclusivamente, no estudo teórico e analítico da norma tributária. E, semelhante a BECKER, ao cientista do direito não caberia discutir o mérito substancial das escolhas legislativas, na medida em que tais considerações seriam pré-jurídicas e, por isso, supostamente, irrelevantes⁵³¹.

No entanto, foi somente quando da publicação da sua obra seminal – *Hipótese de Incidência Tributária* – que todos os elementos do paradigma científico normativo-comportamental assumiriam o seu ponto de maior maturação e consolidação. Nesse texto clássico, é possível identificar todos os elementos do positivismo jurídico amarrados em um único e coeso estudo sobre o direito tributário: lá estão desde a intenção de se purificar a ciência tributária dos seus elementos impróprios⁵³², passando pela proposta de se definir o direito tributário por meio da exclusiva análise da norma jurídica positiva⁵³³, até chegar-se à noção de que o objeto científico do direito tributário não seria, propriamente, o seu substrato econômico, mas sim a constatação dos tipos de comportamentos previstos na lei tributária⁵³⁴. É nesse

⁵²⁹ “Ciência jurídica que tem por objeto o estudo destas normas jurídicas é a que se designa por direito tributário. (...) O Objeto desta ciência é, pois, essencialmente, o direito tributário objetivo.” (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 90)

⁵³⁰ “Nesta fase (exegética), nenhuma importância têm as considerações de ordem econômica, financeira, política, sociológica, ética, histórica etc.. a não ser que estejam trazidas idoneamente nas normas...” (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 98)

⁵³¹ “A discussão do mérito das normas jurídicas não é tarefa jurídica, mas tarefa política, resolvida e desempenhada pelo legislador, num momento pré-jurídico: o momento da elaboração legislativa.” (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969, p. 43).

⁵³² “O conceito de tributo para o direito é um conceito jurídico privativo, que se não pode confundir com o conceito financeiro ou econômico de outro objeto, de outros setores científicos, como é o tributo ontologicamente considerado. (...) Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, ... O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001, pp. 23-4)

⁵³³ “É preciso ficar bem claro que, juridicamente, tudo que existe é disposto pela ordem jurídica. O modo de existência de tudo, também é disposto pela ordem jurídica. (...) Argumentos políticos, sociológicos, éticos, econômicos etc. Servem para formar convicção do legislador. Na conformidade deles deve ser feita a norma. Depois de feita, aos juristas incumbe aplicá-la...” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001, p. 28)

⁵³⁴ “...o objeto da norma tributária não é o dinheiro, transferido aos cofres públicos, mas sim o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001, p. 22)

contexto, portanto, que ATALIBA propõe a estrutura da hipótese de incidência tributária como um instrumento normativo de caráter universal, cuja cognição não dependeria, imediatamente, de esforços de observação, mas exigiria uma atividade intelectual de abstração de conceitos jurídicos que permitiriam classificar tributos, definir obrigações tributárias e até qualificar a estrutura das relações jurídico-tributárias⁵³⁵.

No entanto, o mérito acadêmico de ATALIBA não está apenas no fato de ter ele conduzido a fixação teórica dos pressupostos para um novo paradigma tributário. Foi ele também responsável pela formação e educação jurídica de toda uma geração de novos tributaristas, o que culminou na constituição de uma verdadeira comunidade científica (a *Escola Paulista de Direito Tributário*⁵³⁶), a qual fixou as condições para o estabelecimento de um ambiente discursivo duradouro no campo do direito tributário. Esse frutífero ambiente acadêmico fez surgir, em um primeiro momento, inúmeros trabalhos científicos que tiveram o claro propósito de aprofundar as bases positivistas que, conforme se entendia à época, deveriam ser atribuídas ao direito tributário. Ilustrativo dessa tendência são os trabalhos iniciais de dois importantes tributaristas que mostraram fundamentais no desenvolvimento da ciência tributária nos períodos evolutivos seguintes, quais sejam: Paulo de Barros CARVALHO, no seu *Teoria da Norma Tributária*⁵³⁷, e Marco Aurélio GRECO, no seu *Norma Jurídica Tributária*⁵³⁸. Nos dois casos, tem-se textos que captam com precisão o espírito científico do período. A influência do positivismo jurídico é evidente e, abertamente, declarada, como se vê, com clareza, por exemplo, já na primeira página do mencionado texto inicial de GRECO quando anuncia “*Este trabalho é uma tentativa de formulação da definição de tributo e subsequente classificação em espécies, a partir da formulação filosófica exposta por Hans Kelsen*”⁵³⁹. De outro lado, CARVALHO, mesmo que também tenha partido da matriz positivista que lhe foi passada por tributaristas do quilate de BECKER e ATALIBA, veio a identificar a necessidade de um aprimoramento analítico dos

⁵³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001, pp. 59/60.

⁵³⁶ Não se poderia deixar de referir que Geraldo ATALIBA, segundo MARTINS, foi precursor da “*escola formalista*” do direito tributário que “*exprime esta redução do campo de abrangência de forma gráfica: ‘Na noção de tributo, não se incluem as razões, os fundamentos e os motivos da tributação, porque são elementos extrajurídicos’.*” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: LTr, 2ª edição, 1998, p. 31)

⁵³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Lael, 1974.

⁵³⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.

⁵³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 1. Cabe destacar, porém, que GRECO, nos dias de hoje, não mais manifesta adesão aos propósitos kelsenianos para a fundamentação do direito tributário, principalmente pelo que se extrai das suas obras mais maduras, e.g., GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

conceitos normativistas dominantes nesse período, razão pela qual, mesmo que não tenha jamais abdicado, completamente, desse ponto de partida, veio ele a ser responsável pela introdução de novos pressupostos teóricos que culminaram no desenvolvimento do terceiro paradigma científico que prevaleceu em nosso direito tributário.

2.2.2. Crítica e necessidade de aprimoramento analítico

Partindo-se dessas considerações, percebe-se, com clareza, que o paradigma normativo-comportamental pretendeu aplicar ao campo do direito tributário uma concepção moderna de ciência, tal como descrita no item 1.1.2. deste trabalho, o que atribuiu ao direito tributário uma visão científica fisicalista, excessivamente, teórica e abstratificadora da realidade jurídica, a qual pressupôs que o seu núcleo exclusivo de análise seria a norma jurídico-tributária, genericamente considerada⁵⁴⁰, bem como a manifestação física dos comportamentos que poderiam ser captados por ela como causa de imposição de um dever jurídico de pagar a respectiva exação. Tal moldura teórica aplicada ao campo do direito tributário, seguindo a inspiração típica do cientificismo moderno⁵⁴¹, pode receber as seguintes críticas no que tange aos seus pressupostos e seus objetivos:

(i) a concentração exclusiva na ideia da norma jurídico-tributária como único objeto de conhecimento culmina em **um monismo epistemológico**⁵⁴², pressupondo que a metodologia aplicável à ciência natural seria idêntica àquela aplicável à uma ciência prática. Essa concepção, porém, não dá conta da integralidade do objeto do direito, promovendo assim uma drástica mutilação no escopo de análise do fenômeno jurídico. Isso porque, ao se defender a existência de um único método para todos os campos do saber, obriga-se sejam submetidos aos critérios epistêmicos das ciências exatas todas as demais áreas do conhecimento humano, forçando essas a

⁵⁴⁰ “...uma ciência que procure ser eminentemente jurídica deverá atender ao postulado indicado pela Teoria Pura do Direito, qual seja o da eliminação de todo e qualquer estudo que não leve em conta exclusivamente a norma jurídica, afastando-se, pois, qualquer consideração de caráter sociológico, ideológico etc.” (GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 15)

⁵⁴¹ CORREAS. Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006, p. 98-101.

⁵⁴² Sustentando uma unidade metodológica no Direito Tributário, em que se deve reconhecer que o método das ciências naturais é idêntico ao método das ciências sociais, vide BORGES: “O monismo do objeto é uma exigência fundamental do conhecimento científico.” (BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999, p. 102).

se auto-restringirem naquilo que não forem compatíveis com os padrões do conhecimento puramente teóricos. E, conforme se verá no tópico que segue, é precisamente essa mutilação auto-imposta pelo teórico moderno que leva à construção da ideia de que fazer ciência exige seja promovidos alguns cortes metodológicos em nome da suposta preservação do conhecimento científico. No entanto, em verdade, a suposta necessidade de se promover um corte metodológico ocorre não para preservação do conhecimento verdadeiramente científico, mas se dá em razão da necessidade de se forçar o enquadramento da ciência jurídica em uma concepção moderna – e certamente reducionista – de ciência, de modo a extirpar do universo jurídico aquilo que não é compatível com as ciências exatas (e.g., questões políticas, éticas etc...), como se o direito fosse obrigado a se adequar a uma moldura que não foi feita para ele. Esse cenário lembra um episódio do antigo programa televisivo *Os Três Patetas* (*The Three Stooges*), em que um dos personagens tenta fechar a sua mala de viagem com uma sobrecarga de roupas, deixando, assim, uma parte de cada peça excedendo para o lado de fora da mala. Ao invés de pegar uma mala maior e mais compatível com o volume da carga que pretende colocar na mala, ele prefere, simplesmente, cortar com uma tesoura as partes das roupas que ficaram de fora. Feito o corte (mas inutilizando as roupas) ele está pronto para a viagem. Os juristas *normativo-comportamental*, assim como o personagem do programa cômico, acabam promovendo um verdadeiro corte (uma mutilação, na verdade) em uma série de elementos que seriam indispensáveis à correta compreensão do direito, o que acaba, na maior parte das vezes, inutilizando o conhecimento que pretendem produzir (assim como as roupas cortadas na mala), seja pela irrelevância das conclusões que são alcançadas dentro do escopo excessivamente reduzido de análise, seja pelas deficiências explicativas que são geradas pelas supressões no objeto de conhecimento da ciência do direito;

(ii) uma consequência inevitável do monismo científico é a **prevalência do esforço de pura abstração da realidade jurídica e a incapacidade de dedicar alguma dimensão prática e existencial mais ampla ao fenômeno tributário**, o que leva à postura metodológica physicalista que pressupõe que o conhecimento jurídico possa ser desenvolvido em termos puramente teóricos, por meio de raciocínios especulativos-dedutivos, típico das ciências exatas,

de modo a dar um tratamento, exclusivamente, descritivo ao fenômeno jurídico⁵⁴³. Essa concepção fiscalista do fenômeno jurídico repercute no modo como BECKER define o direito e a função que esse deve assumir. Se a realidade está adstrita apenas aquilo que possui composição física, o direito – não sendo, por óbvio, dotado de corporalidade física – deveria ser visto como algo, integralmente, artificial (*i.e.*, convencional), o que criaria, no universo jurídico, um “*determinismo artificial*”⁵⁴⁴. Interessante notar que dentro dessa visão de mundo, haveria um eterno estranhamento entre a “*realidade*” e o “*Direito*”⁵⁴⁵, os quais jamais seriam, naturalmente, compatíveis, mas estariam sempre em conflito, exatamente por causa das rupturas originadas por meio da fabricação do direito. Esses fatores fazem com que o direito seja visto como fruto do simples arbítrio de alguém, o qual, possuindo liberdade para manipular as formas normativas que deseja impor, é responsável pela criação desse determinismo artificial, cujo conteúdo não pode ser submetido à avaliação racional, já que essa atividade criativa seria uma manifestação “*artística*”⁵⁴⁶. Veja-se que, nesse cenário fiscalista, não existe qualquer amarra pré-convencional que possa restringir a atividade do legislador ao positivar determinada norma jurídica, o qual poderia, irrestritamente, escolher o conteúdo de uma norma tributária. Conforme se demonstrará mais adiante, o objeto científico do direito não envolve apenas a descrição das estruturas normativas que estão presentes no universo de análise do jurista, as quais, supostamente, assumiriam relevância concreta apenas a contar do momento de positivação das regras jurídicas. Na verdade, a partir da perspectiva de uma ciência prática que se pretende desenvolver no Capítulo III deste estudo, a causa última do direito é a ação humana livre e consciente, razão pela qual o objeto primário da ciência jurídica não seria apenas a norma jurídico-positiva (mesmo que essa seja de importância fundamental à compreensão do fenômeno jurídico), mas a ação humana a ser realizada dentro de um contexto jurídico⁵⁴⁷, a qual sempre pressupõe uma causa (sua motivação) e um efeito (a sua consequência). A postura gnosiológica que se pretende adotar para a fundamentação científica do direito tributário amplia de modo

⁵⁴³ “*Ao cientista do Direito caberá, pois, descrever o objeto de sua ciência tal como ele é, vale dizer, um conjunto de comandos, prescrições e autorizações.*” (GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 17)

⁵⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 58.

⁵⁴⁵ “*...uma tensão entre a regra jurídica ('construído') e a realidade social ('dado').*” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 79)

⁵⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 66.

⁵⁴⁷ “*Todo saber jurídico, em tanto jurídico, ha de ser práctico, pues su objeto lo es, ya que se trata de na práxis humana social en matéria de justicia.*” (CORREAS. Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006, p. 99)

expressivo o escopo do direito, fazendo com que a ciência jurídica abarque em seu objeto todos os elementos constitutivos da ação humana e exigindo, para a adequada compreensão do fenômeno jurídico, a análise, não apenas do produto final do processo de positivação do direito (*i.e.*, as normas jurídicas em vigor), mas também dos fatores anteriores e posteriores ao exercício de poder que introduz determinada regra jurídica no sistema jurídico. Assim, no campo do direito tributário, uma efetiva ciência prática deverá também se preocupar com os fatores anteriores e posteriores à positivação (*e.g.*, a *coerência* na motivação oficial invocada na criação de um novo sistema de tributação, as *causas* que justificaram determinada majoração tributária, a *relevância* constitucional e os *desvios* de finalidade de determinados tributos e a *efetividade* no atendimento a fins extrafiscais que haviam justificado a criação de determinada exigência tributária). Todas essas questões (coerência com motivação, causas pré-positivas da tributação, relevância e cumprimento de fins constitucionais, controle dos meios escolhidos, bem como dos efeitos provocados em razão de uma prática tributária) não podem ser explicadas por meio de uma referência genérica à norma tributária e aos comportamentos humanos nelas descritos;

(iii) O enfoque exagerado na noção genérica de norma tributária, desprovida de qualquer conteúdo necessário, leva, mais uma vez, à **projeção de um reducionismo teleológico**, repetindo, com isso, o defeito que antes já assolava o paradigma empírico-econômico. No entanto, se antes a atrofia finalística direcionava-se ao mero custeio de despesas públicas, agora esse defeito deve-se à pressuposição de que o jurista dedicado ao estudo do direito tributário deve se importar exclusivamente com o cumprimento uniforme e padronizado de deveres jurídicos surgidos da incidência infalível da norma tributária, sendo irrelevante a análise de outras finalidades que poderiam ser alcançadas pela tributação⁵⁴⁸. Portanto, se se pergunta “*para que serve a ciência do direito tributário?*”, a resposta será aqui “*para se garantir um método de aplicação certo e invariável das normas tributárias positivas, toda vez que essas estiverem aptas a captar determinados tipos comportamentais pré-definidos*”. Para exemplificar essa miopia teleológica que acometia os participantes desse projeto teórico, cabe mencionar as considerações desenvolvidas por BECKER acerca das funções extrafiscais que poderiam ser exercidas pelo tributo. Mesmo reconhecendo que um tributo pudesse exercer as mais variadas tarefas

⁵⁴⁸ “*As finalidade, fins, receptividade função, etc. da norma, não devem preocupar o cientista do Direito, mas sim o político, o sociólogo ou o historiador.*” (GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 16)

extrafiscais, para ele as avaliações sobre a utilidade e sobre a eficácia que uma imposição tributária poderia exercer na realidade econômica e comportamental do indivíduo seriam simplesmente discussões de ordem política, as quais, mais uma vez, representaria um exercício de arte por parte daquele dotada de poder, o qual não poderia nem deveria ficar submetido à avaliação do jurista⁵⁴⁹. Tal postura, aliás, leva BECKER a atribuir ao direito tributário uma função, meramente, instrumental⁵⁵⁰ que – de modo incontrolável pelo teórico do direito – poderia ser usado para o bem ou para o mal de acordo com o desejo daqueles responsáveis pelas escolhas das políticas públicas. Essa conclusão, porém, representa mais uma vez uma das consequências de se atribuir uma visão fisicalista ao direito tributário, pois se direito assume função totalmente instrumental, ou seja, representa sempre um meio para atingir qualquer fim (sendo esse totalmente indeterminado, podendo agregar qualquer conteúdo desejado pelo legislador), acaba-se atribuindo irrestrita liberdade ao legislador tributário na determinação artificial dos fatos que podem ser atingidos por tributos, o que, em tese, permitiria que outras realidades empíricas (*i.e.*, supostamente controláveis pela ciência tributária, pois encartadas em uma norma jurídica) fossem chamadas à tributação por meio de mero ato de vontade do legislador, atingindo, com isso, situações que, ao menos hoje, praticamente ninguém admitiria como tributável (*e.g.*, parcela da realidade desprovida de qualquer reflexo econômico, como a cor dos olhos do contribuinte, a sua religião ou até tributação injusta⁵⁵¹ e discriminatória⁵⁵²). Tal possibilidade, porém, como se verá, é incompatível com a noção de ciência prática e com os fundamentos materiais da tributação que se pretende justificar com base nesse modelo científico. Como se percebe, este paradigma científico não chega a retificar o seu antecessor no que se refere ao reducionismo teleológico anteriormente reportado. Na verdade, persiste ele em atribuir uma dimensão finalística de menor expressão ao direito tributário, tendo aqui, porém, apenas a mudança de enfoque no que diz respeito a tal perspectiva finalística limitada, a qual exigiria, em nome de

⁵⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 593

⁵⁵⁰ “O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ... tem natureza instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 596).

⁵⁵¹ “A Justiça nada tem a ver com a Teoria Geral do Direito, mas é precisamente o objeto da Filosofia do Direito.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 19).

⁵⁵² “...embora uma regra jurídica tenha sido injusta (*ex.*: leis favoráveis à discriminação racial), este seu valor não impediu a sua existência e validade (juridicidade). Por isso, a experiência histórica mostra que aquela regra – apesar de injusta – sempre incidu sobre a sua hipótese de incidência realizada, juridicizando-a...”. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 90)

uma suposta ciência autônoma, fossem descartados os aspectos não normativos do fenômeno tributário, como causas, motivos, fins e consequências da tributação⁵⁵³.

(iv) A intenção de se atribuir ao direito tributário uma rigorosa metodologia científica chancelava-se **na pretensão de garantir segurança e certeza na aplicação das regras tributárias, por meio da suposta infalibilidade da incidência da norma sobre o fato, a qual, porém, acaba vertendo-se em uma falsa promessa e em uma ilusão inalcançável**. Isso se dá porque a concepção moderna de ciência jamais teve êxito em garantir um efetivo critério de controle na aplicação das normas tributárias, principalmente quando compreendidas como meras projeções teóricas descritivas de tipos comportamentais. Ora, se segurança na aplicação do método científico no campo jurídico representa a necessidade de se obter alguma espécie de verificação física e concreta das conclusões a serem alcançadas pelo operador do direito, a proposta teórica defendida por esses juristas modernos jamais conseguiu assegurar um critério determinante e preciso de certificação dos resultados que são viabilizados por meio da ciência normativista-comportamental. Isso porque a simples descrição das normas jurídicas em vigor, de modo a identificar os tipos comportamentais captados por conceitos jurídicos abstratos e, na maior parte das vezes, indeterminado, jamais será capaz e garantir um critério uniforme e invariável acerca da conclusão prático-jurídica que é adequada em cada caso concreto, principalmente considerando a abertura textual que é inerente ao conteúdo que se atribui às normas jurídicas. Novamente, demonstra tal deficiência explicativa a dificuldade ou a reticência com que os autores desse período enfrentavam discussões tributárias envolvendo a repercussão econômica do tributo⁵⁵⁴ ou o uso de técnicas extrafiscais⁵⁵⁵, questões essas que, por certo, transcendem os limites estruturais da norma tributária positiva, pois tocam nos efeitos e nas

⁵⁵³ “A natureza do tributo (e a do dever jurídico tributário) não depende da destinação financeira ou extrafiscal que o sujeito ativo da relação jurídica tributária vier a dar ao bem (dinheiro ou coisa ou serviço) que conferia a consistência material ao tributo que foi ou deve ser prestado.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 287).

⁵⁵⁴ Por exemplo, BECKER demonstra claro desconforto com as discussões teóricas envolvendo a caracterização do chamado contribuinte de fato, a classificação rotineira dos tributos em diretos e indiretos, bem como a assunção econômica de ônus tributário por terceiro. Para o advogado gaúcho, tais questões “contaminam a atitude mental de juízes, advogados, ministros e legisladores”, fornecendo um “critério obscuro e impreciso”, sendo a “erronia das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias...devidas, em grande parte à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica”. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 536-9)

⁵⁵⁵ Tal dificuldade é manifestada também por GRECO no seu livro de viés positivista, quando reconhece que “inúmeros casos de extrafiscalidade... também são de difícil caracterização.” (GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 50)

consequências práticas que as regras jurídicas projetam em momento posterior à sua positivação. Com efeito, mesmo que a referência ao conceito geral e abstrato de norma tributária pretendesse dar certo fechamento ao sistema tributário, delimitando aqueles fatores que poderiam influenciar o conhecimento do fenômeno tributário, no final das contas tal restrição cognitiva não garantiu nenhum controle aplicativo no direito tributário, mas provocou, em verdade, um revés interpretativo e argumentativo, pois acabou legitimando as mais diferentes políticas fiscais adotadas pelas autoridades públicas, as quais, por meio da simples recondução das suas escolhas à estrutura da norma tributária, estariam em condições de justificar quase qualquer decisão política. Veja-se, portanto, que, não obstante tivesse o *paradigma normativo-comportamento* sido proposto com a intenção de solucionar o problema do descontrole aplicativo que o direito tributário brasileiro vivenciou no período anterior, a sua promessa de segurança, em verdade, permitiria, sob a máscara da norma tributária, fossem justificadas, praticamente, quaisquer respostas, tanto científicas, quanto não científicas. Foi, precisamente, em razão dessa abertura conceitual exagerada que se instaurou uma nova onda de dificuldades práticas no campo do direito tributário, o que culminou no surgimento do modelo paradigmático seguinte, o qual pretendeu, não, propriamente, substituir o conceito de norma tributária, mas sim dedicar a ela um aprofundamento analítico, por meio da descrição detalhada de uma nova gama de elementos internos que deveriam integrar a regra impositiva do tributo. Com efeito, a reportada insuficiência, não propriamente explicativa, mas sim analítica⁵⁵⁶, fez surgir um novo paradigma científico no direito tributário que orbitará a noção da *regra matriz de incidência tributária*.

2.3. O IMPÉRIO DO FORMALISMO-LINGUÍSTICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.3.1. Paulo de Barros Carvalho: aprimoramento analítico da norma jurídica e a virada linguística do direito tributário⁵⁵⁷

Cada um dos paradigmas científicos desenvolvidos no campo do direito tributário brasileiro tiveram juristas extraordinários que ou identificaram as situações de deficiência teórica

⁵⁵⁶ “O positivismo jurídico não é incorreto. É apenas insuficiente.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: LTr, 2ª edição, 1998, p. 402)

⁵⁵⁷ Parte das ideias aqui desenvolvidas constam do livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012.

e explicativa que a doutrina jurídica dos seus respectivos períodos estava manifestando ou foram responsáveis pela instauração de movimentos científicos revolucionários que conduziram a criação e a consolidação de uma nova moldura teórica que veio a ser assumida como necessária e, parcialmente, inquestionável pelos operadores do direito tributário do momento histórico em que essa prevaleceu. Assim, se o *paradigma empírico-econômico* deve ser reconduzido, prioritariamente, aos nomes de Rubens Gomes de SOUSA e Ruy Barbosa NOGUEIRA e o *paradigma normativo-comportamental* exige a menção dos nomes de Alfredo Augusto BECKER e Geraldo ATALIBA, o terceiro modelo paradigmático de ciência no direito tributário pátrio teve desenvolvimento que se pode atribuir a um único nome, qual seja: Paulo de Barros CARVALHO⁵⁵⁸.

Conforme já destacado, este modelo paradigmático veio a ser constituído, não por meio de uma absoluta ruptura com o normativismo-comportamental que havia prevalecido na década anterior, mas foi, na verdade, desenvolvido por CARVALHO como uma parcial a continuação do projeto científico inspirado em KELSEN, o qual, em nenhum momento, veio a ser rejeitado ou retificado pelo autor, mesmo nas suas publicações mais recentes⁵⁵⁹. No entanto, o modelo científico proposto por CARVALHO não pode ser compreendido como mero continuísmo teórico ou como simples repetição dos esforços dogmáticos dos seus predecessores. Na verdade, CARVALHO – seguindo os passos revolucionários de BECKER – foi responsável pela construção de uma arquitetura teórica independente que, em grande parte, acabou fornecendo o pano de fundo pré-epistêmico e o esquema conceitual que veio a ser, consensualmente, compartilhado pela maior parte dos operadores do nosso direito tributário, exercendo grande influência, inclusive, nos dias de hoje. CARVALHO, mesmo que tenha realizado seus estudos inspirados no positivismo jurídico que estruturava o modelo paradigmático anterior, veio ele a promover impressionantes aprimoramentos analíticos e

⁵⁵⁸ Por óbvio, não se quer aqui sustentar que tais diferentes modelos teóricos devem-se, exclusivamente, aos esforços das pessoas acima citada. Tal afirmação, além de absolutamente falsa, mostrar-se-ia como profundamente injusta com importantes tributaristas, como Aliomar Baleeiro, Gilberto Ulhôa Canto, Amílcar Falcão, Sampaio Dória, Aires Barreto, José Souto Maior Borges, entre muitos outros. No entanto, sendo evidente que não se pode relatar um contexto histórico em todas as suas particularidades, qualquer narrativa exige que algumas escolhas sejam feitas, as quais aqui foram realizadas, pensando-se naqueles nomes cujos textos publicados melhor representaram o espírito teórico dos seus respectivos períodos. Aliás, nesse ponto, cabe citar mais uma vez a excepcional obra de FOLLONI que propõe paradigma científico para o Direito Tributário reconstruído com base no pensamento de Souto maior BORGES: FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁵⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24^a edição, 2012, pp. 177 e ss.

aprofundamentos explicativos relativamente à moldura teórica dentro da qual iniciou os seus estudos no direito tributário. Isso resultou no desenvolvimento de um projeto que garantiu um maior detalhamento da estrutura interna da norma tributária, fornecendo, com isso, novos critérios formais de especificação dos limites de produção das regras jurídicas impositivas de tributos (os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo da regra matriz de incidência tributária⁵⁶⁰), o que, sem dúvida, representou importante avanço científico no campo do direito tributário. Essa natureza híbrida do modelo paradigmático desenvolvido por CARVALHO deve-se à inspiração que ele busca em duas tradições filosóficas distintas que surgiram no início do Século XX, principalmente a partir dos trabalhos desenvolvidos por pensadores que fundaram o Círculo de Viena⁵⁶¹, quais sejam: o chamado *Neopositivismo lógico* e o ideário que deu base à filosofia analítica contemporânea, no movimento teórico do século passado que se denominou de “*virada linguística*”. Essa dupla inspiração filosófica forneceu os pressupostos epistemológicos e metodológicos que CARVALHO necessitava para a construção de um novo modelo científico. De um lado, extraiu ele do *Neopositivismo lógico*⁵⁶² as noções de ciência e de método científico, que seguiam contornos empíricos e verificacionistas, bem como a inspiração cética, segundo a qual se deveria rejeitar qualquer possibilidade de juízos avaliativos dotados de objetividade, na medida em que esses jamais se reportam a uma dimensão do mundo empiricamente verificável⁵⁶³. De outro lado, a filosofia da linguagem fornece a CARVALHO os conceitos de realidade e de conhecimento científico, os quais veem a linguagem como aspecto primário e fundante da experiência humana, a qual abarca tudo e, inclusive, constitui a realidade na qual vivemos e nos comunicamos. Como se detalhará em seguida, esses são os pressupostos adotados por CARVALHO⁵⁶⁴ no seu esforço de construir um novo modelo científico para o

⁵⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 299.

⁵⁶¹ O Círculo de Viena, aliás, inspirou o próprio pensamento de Kelsen: “*Kelsen entstammte dem Wiener Kreis des Neopositivismus oder logischen Positivismus um Rudolf Carnap. Nach dieser philosophischen Richtung ist sinnvoll und verstehbar nur das, was logisch ‘verifiziert’ werden kann. Aussagen metaphysischer Art, insbesondere solche über Inhalte von Werten und Normen, sind daher sinnlos, Bewertungen werden nur als Ausdruck von Gefühlen angesehen.*” (KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried; NEUMANN, Ulfrid. *Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtslehre der Gegenwart*. Alemanha: C.F. Müller, 2011, p. 124)

⁵⁶² Para uma exposição mais detalhada desse modelo científico, vide novamente o item 1.1.3.

⁵⁶³ O ideário do positivismo lógico foi descrito, em detalhes, por CARVALHO, no Capítulo 2 do seu mais recente livro de justificação teórica do Direito tributário. (*Direito tributário, Linguagem e Método*, pp. 20-30). No entanto, ele não chega a explicitar quais dos pressupostos positivistas (se todos ou só alguns) seriam verdadeiros e legítimos para serem adotados na fundamentação teórica do Direito tributário.

⁵⁶⁴ Vide, em especial, o Capítulo 2 de *Direito tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, pp. 19-30.

direito tributário, o qual se desenvolveria dentro de projeto teórico por ele denominado de “*construtivismo lógico-semântico*”⁵⁶⁵.

2.3.2. *O conceito de ciência tributária e os seus pressupostos formalistas e linguísticos*

Essas duas tradições filosóficas fazem-se presente, com muita clareza, na concepção de ciência que CARVALHO adota, a qual, segundo ele, exigiria a identificação dos seguintes elementos: “*i) estrato de linguagem; ii) artificialmente construída; iii) empregada na função teórica e descritiva; iv) encerrando feixe unitário de proposições; v) animadas por pretensões veritativas; vi) proposição que se vertem sobre campo objetal uniforme; e vii) devidamente delimitado.*”⁵⁶⁶ Tais características, claramente inspiradas no verificacionismo empírico e no construtivismo linguístico das duas linhas de pensamento filosófico antes referidas, exigem uma análise mais aprofundada para se identificar os pressupostos teóricos desse modelo científico. Assim, veja-se.

Segundo CARVALHO, a fundamentação científica do direito tributário somente poderia ser atingida a partir do momento em que intérprete do direito adotasse, como ponto de partida, a análise das estruturas lógicas e linguísticas que dão sentido às nossas práticas tributárias, o que atribui centralidade, na compreensão do fenômeno tributário, não apenas às normas, mas também ao conjunto de textos que são introduzidos no universo jurídico por autoridades investidas de poder. Esse ponto de partida traz, como consequência, um impacto relevante nos conceitos primários que seriam tomados como verdadeiros – mesmo que inconscientemente – pelos operadores do direito tributário. Em primeiro lugar, assume-se uma concepção de realidade (*i.e.*, o espaço no qual as coisas apresentam-se fenomenicamente, aqui incluído o fenômeno jurídico) em que a linguagem exerce um papel *constitutivo, limitador e totalizante*. Isso significa dizer que as estruturas linguísticas são formadoras da realidade, ou seja, constituem e criam, em um sentido determinante, o ambiente real em que vivemos e interagimos. Além disso, a linguagem cria o limite do que é real em sentido pleno, excluindo-se,

⁵⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*, São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 41; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 157.

⁵⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 47.

como inócuo ou carente de sentido, aquilo que não pode ser vertido em linguagem formal⁵⁶⁷. Por fim, a linguagem é totalizante porque não existe uma dimensão existencial fora da linguagem, sendo que todas as dimensões da experiência humana devem ser compreendidas a partir da perspectiva linguística, representando, pois, um contrassenso falar-se em uma experiência real que não tenha configuração baseada na linguagem ou na sua representação textual (a linguagem é o início, o meio, o fim da realidade)⁵⁶⁸.

Com base nessa concepção de realidade, CARVALHO estabelece a sua visão de **ciência e de método científico**, os quais devem ser aplicados ao campo tributário para que a nossa prática jurídica possa ser compreendida e exercida com objetividade e racionalidade. Assim, adotando-se as premissas da filosofia analítica, o desenvolvimento do verdadeiro método científico não poderia deixar de se escorar em dois elementos fundamentais, quais sejam: **(a)** a análise lógico-formal de estruturas linguísticas e **(b)** a pressuposição de que esse conhecimento deve ser reconduzido a algum substrato físico capaz de verificabilidade empírica⁵⁶⁹ (e.g., o texto ou o ato de fala). A adoção desses pressupostos analíticos, leva CARVALHO a aplicá-los ao universo jurídico, determinando o modo como devem ser definidos, pelo menos, três dos elementos fundamentais de uma teoria explicativa do direito tributário: o escopo do fenômeno jurídico, o método científico aplicável ao direito e o fim que deve ser atribuído, pelo jurista, ao direito.

⁵⁶⁷ “O que sucede neste domínio [o das experiências sensíveis] e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano que nós chamamos de ‘realidade’, e, ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações lingüísticas com que no comunicamos...” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 7)

⁵⁶⁸ “... a subespécie dos sistemas reais não pode ser aceita no âmbito do modelo que venho desenvolvendo, exatamente porque pressupõe objetos da experiência que extrapassam os limites da linguagem. Ora, no quadro de referência que estabelecemos como ponto de partida para a compreensão do mundo ... a linguagem surge como instrumento constitutivo da realidade. ... [P]roclamamos a auto-referencialidade da linguagem, como ente auto-sustentável, dispensando elementos exteriores ao discurso para legitimar-se. Essa premissa é fato impeditivo de conceber-se objetos reais que seriam simplesmente captados por nossa intuição sensível, sem passar pelo filtro intercalar da linguagem...” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, pp. 50-51). O mesmo ideário encontra-se incorporado na obra mais recente de CARVALHO: “... o mundo é ‘aparentemente’ caótico, mas, pela linguagem, pode ser ordenado, constituindo-se a ‘realidade’. Haveria, portanto, um mundo ‘aparente’ caótico e um mundo ‘real’ ordenado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, pp. 170-1).

⁵⁶⁹ “O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados... Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas.” (*Direito tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*, p. 17); “Este [discurso científico] há de abranger, única e exclusivamente, enunciados verdadeiros, assim considerados por serem passíveis de comprovação efetiva. ... um enunciado terá sentido semântico se puder ser empiricamente verificável. (...) O suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada ... ou a palavra escrita... Esse dado ... tem natureza física, material.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, pp. 29 e 33)

Partindo-se dessa perspectiva analítica, o fenômeno jurídico continua a ser delimitado por meio daquele elemento que está mais apto a ser analisado, linguisticamente, com base exclusiva na sua estrutura e forma. E o elemento que continua a ser o melhor candidato a exercer esse papel é a norma jurídica, a qual representa a “*unidade mínima e irreduzível de significação do deontico*”⁵⁷⁰. Assim, o fenômeno jurídico, para ser compreendido objetivamente, deve ser visto como aquela instância na qual é articulada uma das formas da nossa linguagem, qual seja, a linguagem prescritiva, por meio da qual são enunciados comandos proibitivos, obrigatórios ou permissivos⁵⁷¹. O que não puder ser explicado por meio da conversão a essas formas linguísticas não terá a objetividade necessária para fundamentar cientificamente o fenômeno jurídico. Essa restrição cognitiva seria o preço dogmático a se pagar para se ter uma verdadeira ciência do direito tributário⁵⁷². Diante disso, o método jurídico por excelência continua sendo aquele inspirado no dedutivismo moderno, com prevalência teórico-especulativa, uma vez que fazer ciência jurídica pressupõe a análise formal da estrutura linguística que as normas jurídicas, universalmente, assumem, partindo-se do substrato linguístico que pode ser, empiricamente, verificado, *i.e.*, o texto legal positivado⁵⁷³. Mesmo que existam preceitos normativos implícitos no ordenamento jurídico, esses somente serão dotados de racionalidade e inteligibilidade a partir do momento em que o aplicador do direito justificar a sua existência a partir de uma norma positivada, reconduzindo, pois, a sua significação a algum texto jurídico.

Obviamente, não há nada de inédito na pressuposição de que o limite na compreensão do fenômeno jurídico estaria vinculado aos elementos formais que compõe a norma jurídica. Conforme já visto, todo o paradigma normativo-comportamental escorava-se nessa mesma premissa. No entanto, a pressuposição que é adotada a partir da filosofia analítica não é aquela que visa apenas a justificar a legitimidade de uma norma jurídica fazendo recurso à coerência/compatibilidade à outra norma jurídica (ou ao sistema jurídico como um todo), visão

⁵⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 21.

⁵⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 29; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 42.

⁵⁷² “...a expansão dos horizontes do saber do exegeta do direito positivado só será possível por meio de um método dogmático, restritivo do conteúdo da realidade semântica difusa, fundando este corte metodológico em premissas sólidas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 157).

⁵⁷³ “No direito, a linguagem científica fala a respeito de outra linguagem: a linguagem técnica do direito positivo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 60).

essa na qual o conteúdo da norma jurídica representaria questão que não poderia ser submetida a qualquer tipo de escrutínio racional, pois seria mero reflexo de um ato de vontade daquele autorizado a positivizar a norma. O diferencial que se apresenta, a partir da filosofia analítica, é que a legitimação da norma jurídica fica na dependência da observância aquele mínimo delimitador que é imposto pelas regras formais que ordenam a linguagem, *i.e.*, os limites da semântica, da sintática e da pragmática⁵⁷⁴. Assim, para que uma norma jurídica seja afirmada como válida, não basta mais a sua mera conformidade à outra norma jurídica superior, de modo que poderia assumir qualquer conteúdo – mesmo que absurdo – desejado pelo legislador. Deve ela, na verdade, manifestar um conteúdo, minimamente, compatível com as exigências que são impostas pelas regras da linguagem, existindo, desse modo, um fundamento exterior para a legitimação do direito (mesmo que possa ser atribuída normatividade à linguagem, essa normatividade não é, em si, jurídica). Existe, pois, um limite para o conteúdo de uma norma jurídica, mas esse não é outra coisa senão o próprio limite de inteligibilidade que as regras formais da linguagem nos impõem (*e.g.*, uma norma jurídica que não obedecer a regras sintáticas mínimas será ininteligível e, por isso, não será, de fato, uma norma). Nessa esteira, considerando-se que uma norma jurídica irá sempre prescrever uma conduta humana como proibida, obrigatória ou permitida, o limite linguístico intransponível que o Direito jamais poderá ultrapassar – mesmo que o legislador assim deseje – será aquele imposto pelos parâmetros da necessidade e da impossibilidade aplicáveis ao comportamento humano⁵⁷⁵, uma vez que impor a outrem, coercitivamente, ações necessárias ou impossíveis representa ou tarefa redundante ou esforço inócuo⁵⁷⁶. Com base nessas considerações, percebe-se que o fim último do Direito (*o mínimo e irreduzível* que se poderia alcançar, teoricamente, na sua fundamentação) seria o de vincular, linguisticamente, os destinatários das normas jurídicas, visando à concretização de determinado plano de ação⁵⁷⁷, conforme a disposição volitiva daquele com autoridade ou poder

⁵⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, pp. 141 e ss.

⁵⁷⁵ “(...) a linguagem prescritiva se projeta sobre a região material da conduta humana. (...) seu vector semântico atinge única e exclusivamente os fatos e condutas possíveis, caindo fora de seu alcance as ocorrências factuais os comportamentos necessários ou impossíveis.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, pp. 41/2)

⁵⁷⁶ Uma norma jurídica que obrigasse os seres humanos a respirarem seria redundante, do mesmo modo que uma norma que os obrigasse a praticar a fotossíntese seria inócuo.

⁵⁷⁷ “Em simbolismo lógico, teríamos: $D[f \rightarrow (S' R S)]$, que se interpreta assim: deve-se que, dado o fato *F*, então se instale a relação jurídica *R*, entre sujeitos *S'* e *S*”. Seja qual for a ordem advinda dos enunciados prescritivos, sem esse esquema formal inexistirá possibilidade de sentido deontico completo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 20)

para criar tais vínculos linguísticos, cujo campo de atuação estaria limitado apenas pelos extremos físicos da impossibilidade e da necessidade comportamental. Um esclarecimento adicional, porém, faz-se necessário: o conteúdo de uma norma jurídica continua a ser, na sua maior parte, preenchido por simples ato de vontade do legislador, mas esse agora não está mais totalmente desapegado de amarras, pois as preferências pessoais do legislador, que determinarão o conteúdo das norma jurídicas, estão atreladas aos limites formais da linguagem⁵⁷⁸.

2.3.3. *O uso do corte metodológico no Direito Tributário*

Além da concepção de ciência e de realidade típicas do Neopositivismo lógico e da filosofia da linguagem, as duas tradições que inspiraram a formulação do modelo teórico proposto por CARVALHO também se prestaram a fornecer importantes pressupostos metodológicos e epistemológicos, os quais atribuíram o critério de demarcação científica que este paradigma formalista-linguístico passou a sustentar como indispensável para se delimitar quais aspectos da realidade poderiam ser dignos de efetivo conhecimento jurídico. Cabe esclarecer melhor tal pressuposto metodológico.

Conforme já relatado, na última década, grande parte da doutrina tributária brasileira, seguindo as lições em lógica deôntica de Lourival VILANOVA⁵⁷⁹, aceitou, sem maiores questionamentos, um pressuposto metodológico que, de acordo com essa visão, seria indispensável para se fazer ciência e, desse modo, produzir conhecimento objetivo no direito tributário. Tal ponto de partida metodológico vislumbra a necessidade prioritária de se identificar, antes de se discorrer sobre o tema específico do seu estudo, quais elementos da realidade deveriam ser afastados do âmbito de análise ou, de uma forma mais sutil, deveriam ser colocados em suspensão ou entre parênteses⁵⁸⁰. Seguindo essa inspiração, assumiram os autores que compartilham dessa visão o ideário de que realizar verdadeira ciência no campo do direito tributário significaria, não discorrer sobre as causas materiais relevantes e os efeitos previsíveis

⁵⁷⁸ “A regra assume ... uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de quem detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um ‘dever-ser’ neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas ‘proibido’, ‘permitido’ e ‘obrigatório’.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 26)

⁵⁷⁹ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o Sistema do Direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

⁵⁸⁰ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o Sistema do Direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, pp. 40-1.

gerados pelo fenômeno tributário, mas envolveria um empreendimento puramente especulativo de duas etapas, quais sejam, (i) a tarefa preliminar de identificação e isolamento dos fatores que deveriam ser descartados pelo cientista e (ii) a posterior atividade analítico-descritiva do conteúdo do direito positivado, com o intuito de garantir precisão linguística no uso dos conceitos que foram incorporados ao sistema jurídico pelo legislador.

Tendo CARVALHO sido um dos pioneiros na incorporação do padrão científico neopositivista no campo do direito tributário, como destacado no tópico anterior, evidentemente, também veio ele a ser o responsável por capitanear essa opção metodológica, já que “...a expansão dos horizontes do saber do exegeta do direito positivado só será possível por meio de um método dogmático, restritivo do conteúdo da realidade semântica difusa, fundando este corte metodológico em premissas sólidas.”⁵⁸¹. Foi ele, portanto, um dos responsáveis pela introdução da ideia do chamado corte metodológico como pressuposto para o desenvolvimento de uma ciência do direito tributário⁵⁸²:

*“Toda ciência pressupõe um corte metodológico. (...) Qualquer especulação científica que pretendamos empreender trará consigo essa necessidade irrefragável, produto das ínsitas limitações do ser cognoscente. (...) Ao observarmos o fenômeno existencial de um determinado sistema de direito positivo, somos imediatamente compelidos a abandonar outros prismas, para que se torne possível uma elaboração coerente e cheia de sentido.”*⁵⁸³

CARVALHO suscita, assim, uma preocupação teórica em se promover a chamada demarcação prévia do objeto de estudo, antes que seja possível a análise material de qualquer tema pertinente ao direito tributário. Nesse contexto, verifica-se uma atitude reiterada entre muitos dos autores nacionais desse mesmo período. Uma simples consulta a inúmeras das obras tributárias publicadas dos anos 2000 até a atualidade demonstrará que elas, necessariamente, apresentam em seus respectivos sumários um capítulo introdutório com o título *delimitação* ou

⁵⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 157.

⁵⁸² Essa visão metodológica não se fazia presente nos primeiros escritos de CARVALHO, conforme se vê da sua visão inicial acerca do que marcaria essencialmente a tarefa científica: “Qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição, no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 5ª edição, 2009, p. 32 - ressalte-se que o texto original é de 1973)

⁵⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 44.

demarcação do objeto de estudo⁵⁸⁴. Em regra geral, tais capítulos propedêuticos não desenvolvem um esforço de esclarecimento e detalhamento preliminar do conteúdo relevante que deverá ser objeto de estudo, tendo em vista o assunto específico a ser analisado, mas apresentam uma exposição abstrata e um tanto padronizada acerca do roteiro metodológico que deveria ser observado pelo teórico, caso esse deseje se engajar naquilo que seria o *verdadeiro* empreendimento científico. Veja-se, pois, que ao invés de o autor demarcar efetivamente o objeto do seu estudo – de modo a indicar quais as causas e as consequências deverão ser objeto de sua análise e esclarecimento nos capítulos subsequentes – dedica-se ele a afirmar como, formalmente, deve-se demarcar um objeto de estudo, apresentando considerações gerais sobre os conceitos de proposição, ciência, sistemas de conhecimento, linguagem e assim por diante.

Diante desse cenário, cabe verificar quais seriam os requisitos para que a realização do chamado *corte metodológico* no direito tributário. Nesse ponto, deve-se recorrer, novamente, aos ensinamentos de CARVALHO:

“Como sistema nomoempírico teórico que é, a ciência do Direito tem de ter uma hipótese-limite, sobre a qual possa construir suas estruturas. (...) Do mesmo modo que as outras ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de último ponto de apoio para o desenvolvimento do seu discurso descritivo, evitando, assim, o regressus ad infinitum. A descoberta da norma fundamental, por Hans Kelsen, é o postulado capaz de dar sustentação à ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. A norma hipotética fundamental, entretanto, não se prova nem se explica. (...) Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitação de fatos que a antecedam. Com ela se inicia o processo derivativo e nela se esgota o procedimento de fundamentação.”⁵⁸⁵ (grifou-se)

Complementam o esforço explicativo de CARVALHO as considerações adicionais de MOUSSALEM e SANTI, as quais apresentam um maior detalhamento dos requisitos que deverão estar presentes em uma ciência tributária formada por meio do chamado *corte metodológico*:

“Corte metodológico é ato linguístico delineador da linguagem do objeto de estudo. Vale ressaltar que a aludida incisão ocorre mediante o processo de abstração, operação linguística consistente em

⁵⁸⁴ Por exemplo: MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, 33-34; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001, p. 25; PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. *As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 22; TOMÉ, Fabiana del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002, 21-3; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *ISENÇÕES Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo, Dialética, p. 13.

⁵⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 46-7.

*prescindir partes de um todo. Ademais, essa separação é medida arbitrária do sujeito cognoscente. Não se encontra sujeita a contestações. É pressuposto epistemológico. (...) Nessa esteira, todo sistema científico trabalho com pontos-limites ou hipóteses-limites, nos quais se circunscreve a investigação. Parte de um ponto-início percorrendo até o ponto-fim, localizado na outra extremidade da demarcação. O cientista preocupa-se com o que se circunscreve do ponto-início até o ponto-fim. Não com o depois deste nem com o antes daquele.*⁵⁸⁶ (grifou-se)

*“O problema de toda ciência é a demarcação de seu objeto-formal. Objeto-formal é produto de um corte abstrato sobre o objeto-material cuja constituição é complexa. Este último não é já a realidade disposta no mundo existencial, mas a matéria reconstituída gnosiologicamente sobre a qual se opera essa demarcação. (...) Nesse sentido, fazer teoria é fazer ciência, é, pois, constituir um sistema de proposições descritivas orientado por um objeto-formal com fim cognoscitivo. (...) A secção epistemológica constitutiva do objeto-formal – base do sistema cognoscitivo da ciência – opera-se sobre a textura total do objeto-material de modo arbitrário e artificial.”*⁵⁸⁷ (grifou-se)

Reordenando os elementos destacados nos excertos acima transcritos, verifica-se que a adoção do chamado *corte metodológico* no direito tributário pressupõe a aceitação e a adoção dos seguintes requisitos:

(i) **Processo de abstração da realidade prática**: definir o objeto de uma ciência do direito tributário exigiria, primeiramente, a realização de processo especulativo de abstração dos elementos universais e necessários que compõem a estrutura da realidade sendo estudada, sendo que, no caso do direito tributário, esse esforço especulativo de daria por meio da lógica ou por meio da filosofia da linguagem, em que se atentaria à decomposição dos elementos formais que estruturam a regra tributária. Tal requisito toca no pressuposto formalista-linguístico adotado por este modelo científico, conforme detalhado no tópico anterior⁵⁸⁸. Obviamente, não se pode negar que fazer ciência envolve uma tarefa de elevar determinados elementos gerais e abstratos da contingência da realidade. No entanto, conforme será destacado no terceiro capítulo deste estudo, se o conhecimento do direito envolve o desenvolvimento de um saber prático (dedicado à compreensão dos fatores constitutivos do agir humano) e não meramente teórico (tal como seria o caso para

⁵⁸⁶ MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 34.

⁵⁸⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001, p. 25- 26.

⁵⁸⁸ Nesse mesmo sentido, vide BORGES: “Dizer que a Teoria Geral do Direito implica uma abordagem formal pela ciência jurídica faz supor que esse seccionamento metodológico despreze a indagação sobre o conteúdo normativo de um preceito jurídico. Abstém-se, portanto, essa abordagem formal, de qualquer consideração sobre o conteúdo normativo dos preceitos jurídicos incorporados à regiões do ordenamento jurídico, que fazem objeto do estudo das disciplinas particulares.” (BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999, p. 28)

as ciências exatas puras) uma ciência prática não pode se isolar completamente dos fatores contingentes e variáveis que, necessariamente, interagem e dão conteúdo às estruturas normativas projetadas pelo jurista. Por isso, a ciência do direito tributário não pode ser vista como pura especulação teórica em que se despreza determinados fatores que são fundamentais à compreensão prática do fenômeno tributário, mesmo que não estejam apegados aos elementos internos de uma regra jurídica positiva. No direito, a abstratividade científica somente adquire relevância e sentido se, por meio dela, for garantida uma efetiva recondução à real dimensão prática do fenômeno jurídico;

(ii) *Arbitrariedade e artificialidade na escolha do que é digno de ser qualificado como ciência*: não se pode deixar de receber com certo espanto o aberto reconhecimento de que o suposto ponto de partida para a ordenação de uma ciência tributária exigiria uma escolha arbitrária por parte do teórico acerca de quais elementos estariam dentro e do que estaria fora de sua moldura científica⁵⁸⁹. Considerando a gravidade de tal pressuposição, esse requisito será analisado, de modo mais detalhado, no tópico seguinte;

(iii) *Adoção de raciocínio analítico e discurso descritivo*: partindo-se do pressuposto de que o início do empreendimento científico envolve um seccionamento arbitrário por parte do teórico acerca do que se qualificaria como objeto de seu estudo, essa proposta de ciência jurídica, por certo, necessita encontrar um meio de conter, no desenvolvimento do restante do processo científico, essa reconhecida arbitrariedade, sob pena de acabar afirmando que a integralidade do empreendimento científico ficará na dependência exclusiva das opções volutárias do teórico do direito, o que, obviamente, impediria a produção de qualquer tipo de conhecimento com pretensão de objetividade e jamais seria aceito como sendo o desenvolvimento de uma efetiva ciência. Por isso, percebe-se que os autores antes citados encontram-se engajados em um esforço de controlar a suposta arbitrariedade do seu primeiro impulso científico por meio da afirmação reiterada de que fazer ciência – uma vez

⁵⁸⁹ A suposta natureza arbitrária do corte metodológico é também afirmada por LUNARDELLI: “Arbitrariamente lapida o objeto material derivado do conhecimento gnosiológico, recortando-lhe arestas de modo a deixar no mesmo o que será o foco de sua atenção científica.” (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 20)

promovida a cisão arbitrária sobre o que deve ser cientificamente estudado – envolveria apenas decompor analiticamente determinados elementos empíricos verificados na realidade, de modo a descrevê-los com a maior precisão formal possível. Assim, no campo tributário, fazer ciência seria escolher arbitrariamente o sistema jurídico-positivo em vigor como sendo o enfoque de análise (colocando de lado todo e qualquer elemento jurídico constante do momento pré ou pós-positivação de regras jurídicas) para que, em um segundo momento – esse sim controlável e passível de objetivação –, possa o cientista analisar e descrever o conteúdo positivado das regras tributárias válidas e vigentes, de modo a identificar a sua compatibilidade com a estrutura interna que as proposições normativas adotam, essa sim dotada, formalmente, de um caráter universal e necessário.

(iv) **Premissa hipotética como fundamentação permanente de uma ciência:** se a ciência se preocupa em descrever o direito posto, o direito posto deve encontrar alguma fundamentação teórica prévia que pode estar localizada no simples fato deste ser o sistema jurídico vigente e escolhido pelo legislador. Se assim fosse, qualquer esforço científico perderia sentido, pois fazer ciência no direito não poderia ser apenas legitimar as opções legislativas já tomadas. Ciente disso, CARVALHO reconhece a necessidade de o teórico assumir um ponto axiomático do seu objeto de estudo científico, razão pela qual recorre mais uma vez à sua inspiração original no positivismo kelseniano, invocando, portanto, a fundamentação da ciência tributária na premissa hipotética da conhecida norma fundamental⁵⁹⁰. Sobre esse ponto, caberia apenas fazer menção à volumosa e avassaladora crítica – que, inclusive, já se pode considerar consolidada no âmbito da teoria do direito – que recebe a proposta teórica de KELSEN ao fundamentar a validade de todo e qualquer sistema jurídico em uma suposta norma hipotética. Chama atenção, portanto, a tentativa atual de elaborar uma ciência do direito tributário sustentada em ideia que não é mais aceita por praticamente nenhum autor na comunidade científica do direito. Entende-se que não há necessidade de, aqui, reproduzir todo o contexto e detalhamento desse debate

⁵⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 46-7.

teórico já superado⁵⁹¹, cabendo tão somente ilustrar um possível motivo para a insistência no uso da ideia de uma norma hipotética no direito tributário. Seguindo o modelo científico proposto pelo Positivismo Lógico, de viés empírico e verificacionista, o uso especulativo de hipóteses é sempre relevante e necessário para o teórico, na medida em que, por meio delas, são ventiladas inúmeras possíveis causas geradoras ou modificadoras do fenômeno que se pretende analisar e descrever. Nesse contexto, porém, uma premissa hipotética deverá ser verificada por meio de instrumentos metodológicos que são aplicados sobre a realidade empírica (por meio de análise sensorial casuística ou por meio de projeções estatísticas), de modo a garantir a sua comprovação ou de modo a descartar a hipótese, inicialmente, suscitada, quando não verificada nos fenômenos. Veja-se, portanto, que o uso adequado das premissas hipotéticas, de acordo com essa proposta científica, possui um objetivo relevante de comparação empírica e de verificabilidade, o qual não se mostra compatível com a dimensão prática que uma ciência jurídica deve assumir. Nas ciências empíricas, as hipóteses representam sempre um instrumento provisório e temporário de análise dos fenômenos, de modo que o hipotético pode ser, na melhor das hipóteses, apenas “*uma etapa propedêutica à verdadeira ciência*”, pois “*se não temos senão hipóteses, não há verdadeira ciência e, se apenas fosse possível um saber fundado em hipóteses, a ciência seria impossível.*”⁵⁹² Por outro lado, a invocação de uma norma fundamental no direito não representa uma hipótese no sentido utilizado pelas ciências empíricas, pois não é invocada provisoriamente até o momento em que essa possa ser, fenomenicamente, verificada. Na verdade, a norma fundamental de Kelsen representa uma suposta premissa hipotética que deve ser aceita de modo permanente pelo jurista como sustentação constante da validade do sistema jurídico positivo. Veja-se, pois, que esse tipo de pensamento hipotético levado à ciência do direito também acaba gerando arbitrariedade, na medida em que – diferentemente das ciências efetivamente empíricas – esse instrumento retórico se

⁵⁹¹ Para fins ilustrativos, cita-se aqui apenas uma obra que bem resume essa crítica: BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Jurídico Contemporâneo: Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. Unisinos, 1999.

⁵⁹² PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2001, p. 131-2.

apresenta como uma norma jurídica pressuposta⁵⁹³ ou fictícia⁵⁹⁴ (dependendo da fase do pensamento kelseniano), a qual não poderá ser verificada e que deverá ser aceita de modo permanente, impedindo, desse modo, qualquer possibilidade de ela ser cientificamente discutida e controlada.

Dessas constatações, uma chocante conclusão pode ser desde já alcançada, uma vez que o corte metodológico pressuposto pelo paradigma formalista-linguístico introduzirá, abertamente, elementos de arbitrariedade no ponto de partida (*i.e.*, o seccionamento arbitrário e artificial do que será digno de conhecimento científico), no desenvolvimento do esforço analítico e descritivo (*i.e.*, o conteúdo das normas positivas pressupõe um preenchimento valorativo, o qual é reconhecidamente intuitivo, emocional e não passível de conhecimento teórico) e na justificação da última instância de fundamentação do objeto de estudo de uma ciência jurídica (*i.e.*, a norma fundamental como estrutura hipotética permanente e não passível de controle empírico). Assim, a proposta de ciência do direito tributário desenvolvida por CARVALHO apresentará traços arbitrários no seu início, no seu meio e no seu fim.

2.3.4. Análise crítica do paradigma formalista-linguístico: incoerências internas e inadequações externas

Partindo-se da irreparável constatação de CARVALHO quando reconhece que o “*progresso da pesquisa científica fica na dependência direta do apoio indispensável da Filosofia*”⁵⁹⁵, cabe destacar, com maior detalhamento, os pressupostos teóricos que podem ser atribuídos ao paradigma científico aqui denominado de formalista-linguístico, visando, com isso, a identificar pontos de insuficiência, incoerência ou equivocidade que tal modelo pode conter. O amplo destaque que se dedicou, no tópico anterior, ao texto do autor ora analisado – inclusive com profusão de transcrições – foi realizado com o intuito de não se distanciar a leitura aqui pretendida daquilo que consta, efetivamente, do seu pensamento publicado, de modo a não se

⁵⁹³ “*Die Reine Rechtslehre operiert mit dieser Grundnorm als einer hypothetischen Grundlage.*” (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008, p. 77)

⁵⁹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 328.

⁵⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 4.

cometer qualquer injustiça interpretativa. Com efeito, relativamente às influências filosóficas que forneceram o suporte epistêmico a CARVALHO, identificam-se cinco pressupostos teóricos que podem ser reconduzidos, em maior ou menor grau, ou ao positivismo ou à filosofia da linguagem (ou, ainda, a ambos), os quais, porém, não passam à margem de crítica, na medida em que, conforme se defenderá, acabam, artificialmente, reduzindo o escopo de análise do fenômeno tributário. Tais pressupostos, seguindo-se a nomenclatura que, rotineiramente, é adotada no discurso filosófico, podem ser definidos nos seguintes termos: (i) *Ceticismo ontológico*, (ii) *Não cognitivismo moral*, (iii) *Descritivismo científico*, (iv) *Decisionismo teórico* e (v) *Formalismo normativista*⁵⁹⁶.

2.3.4.1. *Ceticismo ontológico: a impossibilidade de conhecimento objetivo da dimensão existencial da realidade jurídica*

O pressuposto do *ceticismo ontológico* envolve uma reflexão primária acerca da composição básica da realidade que nos circunda e que estaria disponível à nossa captação cognitiva. Tal consideração fundante de qualquer ato de conhecimento pressupõe seja esclarecido o sentido dos dois termos que compõem essa expressão. Em primeiro lugar, o ceticismo representa a postura daquele que se mostra intranquilo em relação a qualquer enunciação com pretensões de veracidade ou objetividade, já que não vislumbra a possibilidade de acesso, certificação ou comunicação de qualquer proposição como verdadeira, tendo em vista que, segundo o cético, as condições para se atingir conhecimento verdadeiro jamais poderão ser satisfeitas. Já ontologia representa o ramo da filosofia que se dedica ao estudo do ser, da natureza e da realidade, de modo a definir e compreender, objetivamente, a sua composição essencial⁵⁹⁷. Com efeito, denomina-se, aqui, *ceticismo ontológico* a postura que rejeita de plano (ou considera inacessível ou ainda não leva a sério) as tentativas de se afirmar a existência de uma dimensão

⁵⁹⁶ Apresenta-se aqui uma releitura e um redimensionamento dos elementos de crítica que foi desenvolvida por este autor em FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, pp. 104 e ss.

⁵⁹⁷ “Jede ontologische Philosophie ist primär dem Sein zugewandt: dem Objekt ... Die Ontologie ist also eine Philosophie, die auf Seinsvertrauen gründet, die davon ausgeht, dass es Seiendes gibt, das unabhängig von unserem Denken besteht. Sie ist nicht dem Bewusstsein, sondern dem Sein zugewandt, das prinzipiell unverfügbar ist und dem Menschen nur insoweit zu Diensten steht, als er die im Sein (in der ‘Natur’) angelegten Gesetze beachtet.” (KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried; NEUMANN, Ulfrid. Op. cit., p. 11)

objetiva da realidade, a qual pudesse manter uma independência em relação ao intelecto humano. Para esse tipo de cético, o real não possui uma existência por si só, motivo pelo qual não pode ser, em si, conhecido, pressupondo a presença de um intermediário que possa ser capaz de “constituir” algo que se escolhe denominar de “realidade”. A qualificação desse intermediário oscila conforme a intensidade com que o ceticismo é levado a sério, podendo ser um método, um ato de vontade ou uma manifestação coletiva (e.g., a interação de agentes comunicativos). Tais considerações, mesmo que altamente abstratas e especulativas, são de máxima relevância para a fundamentação de qualquer concepção de uma ciência jurídica, uma vez que qualquer projeto científico – inclusive aquele revestido de extremo ceticismo ou relativismo – adotará uma visão ontológica do fenômeno jurídico, pois aquele que pretende esclarecer, explicar e tornar mais inteligível a composição de nossa realidade, bem como o seu modo de acesso, deverá responder a esse tipo de questionamento fundamental (mesmo que seja para negar que o fenômeno jurídico manifeste qualquer objetividade substancial).

Um dos grandes méritos CARVALHO, possivelmente, reflete-se na transparência e clareza com a qual ele expõe as suas adesões filosóficas e seus compromissos teóricos com uma determinada linha de pensamento. Por essa razão, pode-se identificar com relativa facilidade a sua pré-compreensão acerca de como se apresenta, em sua visão, a dimensão ontológica da realidade que deve ser assumida como o ponto de partida necessário para se justificar o modo de formação do direito e de ordenação de nossas práticas tributárias. Mesmo que a sua intenção inicial seja a de isolar o problema ontológico na análise do direito tributário⁵⁹⁸, de modo a evitar os compromissos teóricos que isso acarreta, verifica-se que – tal como ocorre em todo vácuo teórico – outro candidato apresenta-se, prontamente, para tomar a posição básica que deveria ser ocupada pela ontologia. Isso significa reconhecer a inabalável verdade de que todo teórico sempre irá assumir alguma espécie de compromisso ontológico, mesmo que esse assuma um viés negativo, no sentido de se ver obrigado a negar a sua possibilidade ou relevância, o que pressupõe, por sua vez, o desenvolvimento de alguma teoria também ontológica que pretenda justificar essa impossibilidade ou irrelevância.

Com efeito, a adesão à filosofia analítica faz com que CARVALHO atribuía um enorme valor ao papel que a linguagem exerce sobre o modo como conhecemos determinado

⁵⁹⁸ “O direito ... é um fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as manifestações normativas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 19)

objeto. No entanto, a ênfase que ele atribui à linguagem vai muito além das funções que, tipicamente, podem ser a ela atribuídas. Aliás, se analisada com atenção a proposta de CARVALHO, é muito provável que seja necessária uma completa revisão de pré-concepções básicas e sólidas acerca do papel que a linguagem exerce na captação da realidade. Isso porque, segundo ele, a linguagem não é mais um elemento que participa da nossa realidade, mas passa a ser vista como o substrato de toda a realidade, usurpando, assim, a posição teórica que deveria ser ocupado pela ontologia. De acordo com essa perspectiva, a linguagem é vista como o critério último daquilo que é existente, sendo sinônimo da própria racionalidade e inteligibilidade do mundo. Com efeito, do que se extrai dos seus escritos, o projeto que CARVALHO denomina de “*construtivismo lógico semântico*”⁵⁹⁹ atribui à linguagem uma função radical, já que, aparentemente, exerce ela o papel fundante da própria realidade, inclusive no Direito⁶⁰⁰. A linguagem, portanto, não é apenas um meio de se acessar a realidade, facilitando o modo como transmitimos a outro a percepção que nós temos dela, mas é, ela própria, constitutiva do que podemos definir como real e existente. Fora da linguagem, nada existe (ao menos com inteligibilidade), já que a “*linguagem surge como instrumento constitutivo da realidade*”⁶⁰¹, de modo que aquilo que “*não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano que nós chamamos de ‘realidade’*”⁶⁰². A própria visão de como se dá a composição da linguagem também é, nessa visão, um tanto extrema, uma vez que a linguagem é tida com auto-referencial e auto-sustentável, “*dispensando elementos exteriores ao discurso para legitimar-se*”⁶⁰³. Aliás, tal radicalismo linguístico irá, mais adiante, redundar em um *descriptivismo científico* e no

⁵⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 41; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 157.

⁶⁰⁰ “... a realidade jurídica ... é construíd[a] pela linguagem do direito positivo, ... quer dizer, o conjunto de enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Administrativo e também pelo setor privado...” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p.172/3)

⁶⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 50.

⁶⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 07. Ilustrativa, ainda, a referência a Vilém FLUSSER, o qual, também, engajado em um radicalismo linguístico, postula “*que universo, conhecimento, verdade e realidade são aspectos lingüísticos, de tal modo que a língua é, forma, cria e propaga a realidade. Aquilo que nos chega pela via dos sentidos (intuição sensível), e que chamamos de ‘realidade’, é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pelo seu aparecimento.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 170)

⁶⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 51.

hiperdimensionamento do que se entende por “*texto*” no direito, criando uma noção inflada e totalizante da função que a linguagem pode exercer na constituição do fenômeno jurídico⁶⁰⁴. Ora, essas considerações sobre a linguagem e o papel que ela exerce não podem ser aceitas com tranquilidade e, caso sejam submetidas a uma análise crítica, mostrar-se-ão de difícil sustentação. Três pontos podem ser aqui suscitados para demonstrar essa afirmação.

Primeiramente, o pressuposto de que a linguagem é constitutiva e limitadora da “*realidade*” é contra-intuitivo e, possivelmente, incompatível com o modo pelo qual os seres humanos relacionam-se com o mundo, ou seja, com a sua forma de vida (*Lebensform*⁶⁰⁵). Uma ilustração utilizada por CARVALHO para demonstrar como deveríamos nos relacionar com a realidade, caso verdadeiro o pressuposto básico do “*construtivismo lógico semântico*”, é exemplificada na situação em que uma pessoa vem a falecer, mas, por falha cartorial, a sua certidão de óbito jamais chega a ser emitida⁶⁰⁶. Seguindo-se a premissa do formalismo-linguístico, diante da ausência de linguagem formal que pudesse converter tais dados em algo, linguisticamente, inteligível, a própria realidade (jurídica, no caso) ainda não teria sido constituída, de modo que a pessoa não teria *falecido* (para o direito). E, se nenhuma intervenção linguística posterior (*e.g.*, providências administrativas ou reparações judiciais) viesse a corrigir esse defeito, a “*realidade*” jamais teria sido configurada a ponto de produzir o falecimento jurídico dessa determinada pessoa. Não seria exagero, pois, concluir-se que, por meio desse artificialismo linguístico, estar-se-ia admitindo a possibilidade teórica de se ter um caso jurídico de imortalidade entre seres humanos⁶⁰⁷. No entanto, evidentemente, ninguém se utiliza da linguagem desse modo. Esse exemplo, fiel aos pressupostos teóricos adotados por CARVALHO (mesmo que essa não tenha sido a sua intenção), ilustra, em verdade, não a demonstração de como a linguagem constituiria a realidade, mas sim comprova a inviabilidade de tal premissa, já

⁶⁰⁴ Nesse sentido, vide texto mais recente de CARVALHO: CARVALHO, Paulo de Barros. *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>, acesso em 05/08/2015.

⁶⁰⁵ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophische Untersuchungen*. Alemanha: Suhrkamp, 2003.

⁶⁰⁶ Esse exemplo não foi localizado nos escritos de CARVALHO, mas é recorrente em suas palestras e seminários.

⁶⁰⁷ Aliás, levando-se a sério as premissas do formalismo-linguístico, tem-se também que admitir como coerente a atitude da pessoa que fosse ao funeral do indivíduo cujo óbito não tivesse sido certificado pelo direito e que buscasse consolar os familiares do falecido dizendo a eles “*não se preocupem, sem a certidão de óbito nosso estimado amigo ainda não morreu juridicamente*”. Mesmo que formalmente correta a afirmação desse agente, certamente ninguém duvidaria que estaria ele manifestando grave irrazoabilidade prática e um certo descolamento da forma normal como agimos em realidade.

que a sua aplicação mostrar-se-á, no mínimo, contra-intuitiva e contraditória com a nossa forma de vida, ou seja, com a dimensão ontológica em que seres humanos reais vivem e interagem.

Se a linguagem fosse, de fato, criadora – em sentido pleno – daquilo que é real e existente, seria necessário concluir que, caso viesse a linguagem a desaparecer (qualquer que fosse o motivo dessa trágica ocorrência), também teria que ser desconstituída essa “*realidade*”⁶⁰⁸. No entanto, em relação a isso, não há nenhum indício que suporte a possibilidade de se perecer a realidade junto com o desaparecimento da linguagem. Essa postura teórica não é capaz de fornecer um esquema conceitual que explique, satisfatoriamente, a estrutura mais básica da ação humana, a qual se manifesta em um nível anterior a qualquer articulação linguística, mesmo que seja certo que as formas assumidas pela linguagem usada pelos seres humanos são sempre produto (resultado final) do seu artifício. Por consequência, o que é fruto da intervenção humana não pode ser definido como tendo força constitutiva daquela mesma realidade na qual esse produto final será introduzido. Há, pois, uma instância existencial pré-linguística – ou *extratextual*, para seguir a expressão adotada por CARVALHO ao rejeitar a possibilidade dessa ideia⁶⁰⁹ – que não é, na sua composição básica, determinada pela linguagem, de modo que há uma dimensão da existência humana que não se encontra submetida à manipulação linguística. Se assim não fosse, seria necessário rejeitar a existência, a dignidade e a participação na realidade – proposta obviamente absurda, principalmente no direito, a qual se ventila apenas para contra-argumentação – daqueles que não estão (ainda ou mais) habilitados a se expressar linguisticamente (recém-nascidos e indivíduos com deficiências intelectuais e comunicativas graves – *e.g.*, em estado vegetativo⁶¹⁰). Aliás, o uso bem sucedido da linguagem, em grande parte da vida diária dos sujeitos, pressupõe que seja possível a referência a algo que está além da linguagem, mesmo quando seja indispensável o uso dela para que esses indivíduos venham a se expressar. Se isso é verdade, a linguagem não pode ser constitutiva daquilo que é o seu critério último de referência, sob pena de incorrer em circularidade infinita.

⁶⁰⁸ Por certo, caso esse cenário hipotético viesse a se materializar, a realidade seria radicalmente diferente da que, hoje, se conhece, mas ela, de modo algum, seria desconstituída imediatamente na sua dimensão existencial.

⁶⁰⁹ “*Ora, se são atividades extratextuais, como serão vertidas me linguagem? Ou há linguagem sem texto e texto sem linguagem?*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>, acesso em 05/08/2015)

⁶¹⁰ Para uma concepção mais ampla de relações de justiça que abarque as pretensões daqueles com deficiências graves, vide NUSSBAUM. Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007.

A linguagem é, certamente, o elemento mais importante na atribuição de sentido e inteligibilidade ao real e existente, já que a linguagem participa, ativamente, da nossa compreensão mais sofisticada do mundo. Isso, porém, não permite concluir que ela represente a força constitutiva do que é real. Existe, por certo, uma dimensão real que é independente da linguagem. Ela sequer poderia ser compreendida como o único elemento que viabiliza o conhecimento por parte dos seres humanos, já que tal postura acaba por excluir algumas formas básicas de percepção como um modo de conhecer, ou seja, como uma via de se acessar a realidade⁶¹¹. Diante disso, a linguagem não é o limite da realidade objetiva, mesmo que seja, sem dúvida, um importante fator que restringe a forma pela qual cada ser humano, subjetivamente, capta e percebe essa realidade. Ilustrativo nesse ponto a recorrente citação que CARVALHO faz à WITTGENSTEIN, mais especificamente a proposição número 5.6 do *Tractatus Logico-Philosophicus*, a qual é transcrita por ele nos seguintes termos: “*Os limites da linguagem são os limites do mundo*”⁶¹². Assim apresentado, esse excerto permitiria pressupor que, de fato, WITTGENSTEIN atribuiria à linguagem essa suposta função constitutiva do mundo. Isso, porém, jamais foi o caso e essa conclusão, possivelmente, é causada por uma tradução que contém um sutil, mas grave equívoco, vindo a corromper o conteúdo e, possivelmente, a intenção do filósofo austríaco ao apresentar essa ideia. Na verdade, a proposição 5.6 afirma que “*Os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo*”⁶¹³ (grifou-se), estando localizado no *Tractatus* como proposição geral de encabeça tópico que trata do problema do solipsismo⁶¹⁴. Como se vê, portanto, WITTGENSTEIN jamais afirmou que a linguagem seria

⁶¹¹ Nesse ponto, faz-se referência ao papel que a chamada “*simples apreensão*” exerce no ato de conhecimento, a qual representa a etapa inicial da formação do conceito (primeiro movimento do pensar), sendo responsável pela representação intelectual da essência de algo, o que é anterior ao juízo e ao raciocínio. Por meio da simples apreensão, aquele que está em via de conhecer um objeto apenas entende que está diante de algo, de um ser, ainda não tendo capacidade de afirmar ou negar um predicado em relação a esse. Por exemplo, no primeiro movimento da razão, vejo (i.e. tenho conhecimento precário de algo) que estou diante de um objeto, mas ainda não sei se é uma estátua ou uma pessoa, se é azul ou não-azul etc... Assim, a simples apreensão é a captação do ser, que se esgota na mera presencialidade do objeto. Essa etapa cognitiva não pressupõe, ainda, nenhuma articulação linguística, até porque todo ser humano exerce a “simples apreensão” mesmo quando ainda não tem o domínio linguístico (e.g. bebês) ou quando se entra em contato com algo inédito, sem haver condições de decodificar os predicados que podem ser atribuídos a esse objeto. Sobre o ponto vide FABRO, Cornelio. *Percepción y Pensamiento*. Espanha: EUNSA, 1962, p. 116 e ss.

⁶¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 25.

⁶¹³ “*Die Grenzen meiner Sprache bedeuten die Grenzen meiner Welt.*” (*Logisch-philosophische Abhandlung*. Alemanha: Suhrkamp, 2001).

⁶¹⁴ Essa a ideia de que a pessoa só conhece, de fato, os seus próprios estados mentais. Vide, ainda, tópicos 5.62 e 5.64 do *Tractatus*.

constitutiva da realidade, mas apenas que o domínio pessoal que cada um faz das suas capacidades linguísticas é limitador da forma como esse indivíduo capta, subjetivamente, a realidade, ou seja, o seu mundo. Na verdade, caso se deseje fazer uso do pensamento de WITTGENSTEIN para se definir o papel da linguagem na nossa compreensão da realidade, as suas obras revisionais posteriores é que deveriam ser invocadas, principalmente no ponto em que desenvolve a ideia de *forma de vida* (*Lebensform*) como sendo o que dá fundamento último aos *jogos de linguagem* (*Sprachspiele*)⁶¹⁵ e a noção de proposições fundacionais em relação às quais duvidar seria impossível, irrazoável ou simplesmente insano⁶¹⁶. Essas ideias mais bem formadas e maduras de WITTGENSTEIN melhor esclarecem o seu pensamento⁶¹⁷, impedindo que se vislumbre a linguagem como um fator constitutivo, totalizante e limitador da realidade. Na verdade, como se verá no terceiro capítulo, os conceitos de *forma de vida* e de proposições fundacionais não passíveis de dúvida são perfeitamente compatíveis com a noção de uma ciência prática e com os pressupostos ontológicos que essa assume.

O segundo problema do radicalismo linguístico aqui identificado ocorre quando se pressupõe que a linguagem é um sistema auto-referencial e autossustentável, que independe de qualquer elemento a ele exterior. Ora, ao se atribuir tais características à linguagem, acaba-se também modificando a compreensão básica que se tem do que é a verdade ou do que faz com que uma proposição seja vista como verdadeira. Isso porque, se a linguagem justifica-se, integralmente, apenas com base nos elementos que pertencem ao próprio sistema linguístico, jamais haverá um critério último que permita avaliar o correto e o incorreto uso da linguagem. Aqui, portanto, verdade e objetividade significam tão somente coerência com o restante do sistema de proposições⁶¹⁸. Com isso, todo sistema linguístico estará comprometido por um vício de circularidade. Isso fica claro ao se pretender justificar qual seria o fundamento da semântica

⁶¹⁵ *Philosophische Untersuchungen*. Alemanha: Suhrkamp, 2003 (Vide Proposição n. 23: “Das Wort ‘Sprachspiel’ soll hier hervorheben, daß das Sprechen der Sprache ein Teil ist einer Tätigkeit, oder einer Lebensform”).

⁶¹⁶ *On certainty*. EUA: Harper Torchbooks, 1972 (“Der vernünftige Mensch hat gewisse Zweifel nicht”). Vide, ainda, proposições 155, 217 e 454). Sobre esse ponto, vide, ainda, FINNIS, John. *Objectivity and content in Ethics*. In *Collected Essays – Vol. I*. Inglaterra: Oxford University Press, 2011, p. 130.

⁶¹⁷ CARVALHO reconhece a importância de uma das referidas obras de WITTGENSTEIN, em especial no ponto em que introduz a noção de jogos de linguagem (op. cit., p. 26). Isso, porém, não o leva a rever os pressupostos teóricos que desenhou com base na sua leitura da proposição número 5.6 do *Tractatus*, não sendo claro, pois, de que modo que esses aprimoramentos teóricos estariam sendo por ele incorporados.

⁶¹⁸ Vide novamente o conceito de verdade como coerência analisado no item 1.2.4.

(ramo da linguística que se dedica ao estudo da significação das palavras⁶¹⁹), ou seja, o que seria capaz de dar conteúdo aos signos, atribuindo-lhes algum sentido objetivo⁶²⁰. Ocorre que, se todo sistema linguístico é auto-referencial e autossustentável, o significado das palavras somente poderá ser esclarecido com base na referência ao significado de outra palavra ou do conjunto de outras palavras. E, diante disso, em algum momento alcançar-se-á um ponto final de significação em que não haverá outro critério de referência senão o significado daquela mesma palavra em relação à qual se buscou, no primeiro momento, a significação, incorrendo-se, pois, em um percurso circular.

Essa constatação nos leva a uma terceira conclusão radical, qual seja, a de que todos os significados básicos que atribuímos às palavras devem partir de escolhas arbitrárias e aleatórias, exatamente porque nenhum elemento linguístico primário poderia, em última instância, ser reconduzido a um objeto real (em sentido ontológico). Assim, aquela entidade que é responsável pela fabricação do sistema linguístico terá, volitiva e arbitrariamente, definido o significado primário das palavras e a forma como vinculamos uma com outra. Juntando-se as duas colocações antes enunciadas, vê-se que a linguagem é constitutiva da realidade, mas a primeira, na sua dimensão semântica mais básica, recebe o seu conteúdo de significação por atos volitivos, dependentes, em última instância, da predisposição intelectual dos seres humanos, inexistindo critério exterior que determine a veracidade desse exercício volitivo. Em síntese, a análise formal de como é usada a linguagem – que seria, para CARVALHO, o caminho para construirmos, com segurança e previsibilidade, uma ciência que permitiria conhecer objetivamente o mundo – fica, em última instância, integralmente dependente da disposição volitiva humana que fundará a sua linguagem e criará, livremente, a realidade em que vivemos, estando limitada apenas pelo modo como a linguagem deve ser exercitada. Como se vê, mesmo que a intenção inicial seja a de criar um sistema discursivo (sendo o direito uma das suas

⁶¹⁹ CARVALHO chega a definir a semântica como sendo o vínculo do signo com a realidade que ela exprime (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 36). No entanto, mais uma vez, essa conceituação não pode ser reconduzida, com coerência, aos outros pressupostos teóricos que são por ele adotados.

⁶²⁰ CARVALHO dá duas respostas – talvez conflitantes – à pergunta acerca do que garante o conteúdo semântico às palavras. Primeiramente, o sentido semântico pode ser determinado pelo discurso científico (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 165), o que não resolve o problema, já que apenas transfere o questionamento para mais um nível linguístico, o que incorre, mais uma vez, na circularidade já apontada, pois o discurso científico também pressupõe as definições semânticas prévias para ser executado. A segunda resposta é mais simples e direta, ou seja, trata-se de uma atividade arbitrária em que seres humanos, por atos de vontade, escolhem os conceitos que serão atribuídos aos objetos (Op. cit., p. 169).

instâncias) que pudesse garantir segurança, previsibilidade e objetividade (*e.g.*, no manejo da linguagem jurídica), bastando, para isso, a organização lógica e formal das estruturas que participam da nossa atividade linguística, a execução dos pressupostos teóricos que são adotados para essa tarefa criam, em verdade, um esquema teórico que acaba permitindo a simples legitimação do arbítrio humano. Isso porque, inexistindo critério exterior que determine a linguagem, o conteúdo do sistema linguístico é preenchido sempre por atos de vontade (como se verá, em seguida, essa inclinação ao voluntarismo também irá se refletir na influência do não cognitivismo moral, na formulação da ideia do corte metodológico, a qual culmina em um decisionismo científico, e na adoção dos pressupostos formalistas e normativistas, os quais assumem que o conteúdo do direito tributário será sempre o reflexo de um ato de vontade daquele autorizado a verter em linguagem jurídica as suas escolhas pessoais).

2.3.4.2. Não cognitivismo moral: todo juízo valorativo é subjetivo, emotivo ou ideológico

O ***não-cognitivismo moral*** representa nomenclatura que se tornou recorrente na filosofia prática contemporânea para agregar uma série de correntes filosóficas que negam ser possível ao ser humano conhecer, produzir e comunicar juízos de valor que sejam verdadeiros e objetivos. Para o não-cognitivista, não há qualquer sentido em se falar em fatos morais ou verdades relevantes ao campo da ação humana. Isso porque juízos morais seriam apenas expressões de sentimentos ou atitudes emocionais que representam a motivação que uma pessoa adota para agir de determinado modo, inexistindo qualquer critério objetivo que possa ser invocado para mensurar o conteúdo dessa ação. Isso significa dizer que juízos de certo/errado (bom/ruim ou justo/injusto) não possuem qualquer referência verdadeira e direta ao conteúdo concreto da ação humana, pois inexistente critério racional exterior que permita conhecê-los ou mensurá-los⁶²¹.

CARVALHO, como consequência natural do ceticismo ontológico que adota, bem como da inspiração positivista que incorpora ao seu pensamento, rejeita, categoricamente, a

⁶²¹ A esse grupo se contrapõe o cognitivismo moral, grande agregado de correntes filosóficas que defendem que é sim possível produzir, conhecer e comunicar juízos de valor dotados de objetividade (em determinado sentido). A concepção de ciência prática que se pretende elaborar para o direito tributário no Capítulo 3 deste estudo adotará visão moral cognitivista.

possibilidade de juízos práticos (certo/errado, bom/ruim, justo/injusto) referentes à ação humana que possam ser dotados de objetividade. Com efeito, tais juízos jamais poderiam ser analisados racionalmente, motivo pelo qual nenhum elemento valorativo poderia ser invocado como fundamento do direito tributário. O que poderia garantir objetividade a um juízo de valor seria a sua incorporação pela estrutura de uma norma jurídica válida, a qual recebe esse conteúdo por meio de um ato de vontade daquele com autoridade ou poder. Esse, por sua vez, ao eleger um valor que deseja positivar juridicamente, estaria apenas manifestando uma preferência pessoal em relação ao valor escolhido⁶²², o que jamais poderia ser submetido ao escrutínio racional. CARVALHO, por óbvio, não chega a manifestar um ceticismo radical em relação aos juízos de valor, na medida em que irá reconhecer que as pessoas rotineiramente os invocam no dia-a-dia. No entanto, e isso permite qualificá-lo como não-cognitivista moral, entende ele que os juízos morais são meras expressões de sentimentos ou atitudes emocionais⁶²³ que representam a motivação que uma pessoa adota para agir de determinado modo, inexistindo qualquer critério objetivo prévio que possa ser invocado para mensurar o conteúdo dessa ação⁶²⁴. O não-cognitivismo, também denominado de expressionismo⁶²⁵ ou emotivismo⁶²⁶, pressupõe que afirmar “*X é errado*” representa o mesmo que expressar o sentimento “*eu não gosto de X*”. Assim, o não-cognitivismo moral, como pressuposto de um sistema jurídico, gera consequências que não são nada sutis, pois a fundamentação e a explicação do fenômeno jurídico passa a encontrar várias dificuldades quanto os motivos que nos levam a insistir no uso do discurso jurídico pautado em argumentos materiais.

Em primeiro lugar, o não-cognitivismo é deficiente em explicar a razão pela qual os operadores do direito insistem em emitir juízos de valor – sempre com intenção de objetividade – quando pretendem justificar a legitimidade ou a ilegitimidade de uma norma jurídica positiva.

⁶²² Ao criar uma lei “... o legislador exerce uma preferência: recolhe um [valor], deixando todos os demais. Nesse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor...” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 174)

⁶²³ “valores são preferências por núcleos de significação... É uma relação entre o sujeito dotado de uma necessidade qualquer e um objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 175)

⁶²⁴ “Não é excessivo, porém, falar na inexistência, propriamente dita, dos valores. Seu existir consistiria apenas no ato psicológico de valorar, segundo o qual, atribuímos a objetos ... qualidades positivas ou negativas. E o que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 176).

⁶²⁵ SHAFFER-LANDAU, Russ. *Moral Realism – A Defence*. EUA: Oxford University Press, 2009; SCHROEDER, Mark. *Noncognitivism in Ethics*. EUA: Routledge, 2010.

⁶²⁶ MACINTYRE, Alasdair. *After virtue*. EUA: University of Notre Dame, 2ª edição, 1984.

Ora, se um juízo de valor não pudesse, em si, agregar qualquer objetividade seria necessário, no mínimo, explicar porque as pessoas insistiriam nessa prática ilusória e sem sentido. Na verdade, mesmo que existam casos periféricos em que o juízo de valor que escora o nosso raciocínio jurídico seja nebuloso e de difícil objetivação, na grande maioria dos casos os juízos de certo e errado que apoiam um determinado argumento jurídico não são emitidos nem recebidos como sendo mera manifestação sentimental daquele que o enuncia. Além disso, não se pode concordar com a pressuposição de estilo não cognitivista no sentido de que a prática jurídica iniciaria apenas após o encerramento da atividade legiferante, *i.e.*, a pressuposição de que a relevância jurídica somente surgiria após o processo de positivação do direito. Na verdade, já se está dentro do universo jurídico quando se reflete e se discute qual percurso seria mais adequado a ser adotado pelo legislador, o qual não realiza apenas atividade técnica, mas é chamado a realizar também raciocínios estritamente jurídicos. Assim, quando são emitidos os juízos “*o infanticídio é errado*”, “*os atos processuais devem ter um prazo*” ou “*deve-se tributar somente a situação que seja manifestadora de riqueza econômica*”, tais enunciados, em regra geral, não são recebidos (por aquele que entende o seu conteúdo) como sendo a projeção de um mero sentimento pessoal. Com efeito, o não-cognitvismo moral simplesmente não dá conta de explicar como é utilizada, ordinariamente, a linguagem prática e jurídica, na qual juízos de valor são sempre invocados e recebidos com alguma pretensão de objetividade.

Em segundo lugar, o não-cognitvismo é incapaz de impedir que eventual conteúdo axiológico perverso ou absurdo seja absorvido pelo direito por força de eventual ato de vontade que o introduza em normas jurídicas, as quais, diante da inexistência de critérios objetivos que permitam diferenciar juízos morais verdadeiros de falsos, acabariam sendo legitimadas. Como destacado, tal defeito já constava do paradigma normativista-comportamental, uma vez que, seguindo BECKER, adotava-se o pressuposto de que normas jurídicas formalmente válidas e manifestamente injustas⁶²⁷, não deveria ser motivo de preocupação para o profissional do direito, mas somente interessariam ao “*pregador moralista*”⁶²⁸. Essa tendência não cognitivista foi mantida por CARVALHO com alguma adaptação. Isso porque para ele existiria, sim, um limite para o conteúdo de uma norma jurídica, mas esse estaria adstrito apenas às regras formais que

⁶²⁷ “*O mesmo sucede no mundo jurídico; embora uma regra jurídica tenha sido injusta (ex: leis favoráveis à discriminação racial), este seu valor não impediu a sua existência e validade (juridicidade)*” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 90).

⁶²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 91.

ordenam o uso da linguagem prescritiva (enunciados que dispõem sobre o obrigatório, o proibido e o permitido). Isso significaria reconhecer que o legislador apenas não poderia, mesmo que assim desejasse, criar normas que dispusesse sobre comportamentos humanos necessários ou impossíveis. Essa limitação, porém, se mostra ainda insuficiente para fins explicativos do fenômeno jurídico, já que ninguém ficaria satisfeito com a resposta de que o legislador está autorizado a regular tudo, à exceção do que é impossível e necessário. Além disso, essa limitação seria inútil na maior parte dos casos relevantes, já que inúmeros comportamentos humanos absurdos ou manifestamente perversos não são nem impossíveis nem necessários. Assim, conforme se pretende defender no terceiro capítulo deste trabalho, o conceito de necessidade não pode ser entendido restritivamente, ou seja, no sentido de puro determinismo físico. Na verdade, o conceito de “*necessidade*” deve ser compreendido em sentido analógico e não univocamente⁶²⁹, assumindo muitas significações possíveis, sendo viável aplicá-lo também ao campo das ações humanas (aí incluído o direito), no qual também são relevantes juízos morais necessários (*i.e.*, verdadeiros). Diante disso, é insatisfatório o esforço teórico que pressupõe que o legislador, por seu ato de vontade, está apenas impedido de positivar normas que disponha sobre ações humanas impossíveis e necessárias (em sentido físico). O não-cognitismo aplicado ao direito acaba viabilizando, mais uma vez, a instauração de um puro voluntarismo, em que o critério último de aferição do que pode ser admitido como conteúdo jurídico próprio é a manifestação volitiva daquele com competência para positivar normas jurídicas, a qual não passa de uma representação das suas preferências pessoais que não poderia ser, nos seus fundamentos, submetidas ao tribunal da razão. Com isso, CARVALHO assume postura teórica que, mesmo não tendo sido essa a sua intenção inicial, acaba legitimando, na mesma medida, tanto sistemas jurídicos adequados e desejáveis, quanto sistemas jurídicos injustos e perversos. Mesmo sendo verdade que o teórico do direito não deva ser guiado por meras ideologias, não se pode permitir que ele assuma uma posição acrítica e de completa indiferença diante da explicação do fenômeno jurídico, já que um projeto teórico que permite legitimar tanto um sistema justo, quanto um injusto, como se nenhuma diferença jurídica possível entre os dois casos existisse, não deveria ser considerado uma alternativa satisfatória.

⁶²⁹ PLANTINGA, Alvin. *The Nature of Necessity*. Inglaterra: Oxford University Press, 2010.

2.3.4.3. *Formalismo epistemológico: juridicidade como sinônimo de normatividade*

Por *formalismo epistemológico* – que, normalmente, é a consequência metodológica da postura cética acima esclarecida – entende-se a atitude teórica que pretende esclarecer o processo de conhecimento (aplicável a qualquer área) tão-somente por meio da análise dos seus elementos estruturais, *i.e.*, das condições formais que são necessárias para que uma atividade intelectual possa ser caracterizada como um ato de conhecimento. Entende-se, portanto, ser necessário apenas um método formal (*e.g.*, a lógica, a teoria dos sistemas, a teoria da probabilidade, a semiótica etc...) para analisar-se o conhecimento. Essa tendência filosófica justifica o modo pelo qual conhecemos algo objetivamente por meio do recurso à formalização da realidade, em que nossas experiências reais não fornecem o critério último de aferição do conhecimento, mas são apenas ou mais um elemento a ser depurado e formalizado dentro do método epistemológico ou um dado bruto – subjetivamente manipulável em alguns casos – que deve se submeter aos esquemas conceituais que são construídos pelo epistemólogo⁶³⁰. O método formalizador, sempre compreendido como sinônimo do próprio método científico, seria, portanto, o único capaz (ou o mais eficiente modo de) conhecer, objetivamente, determinado objeto.

Em síntese, o formalismo epistêmico representa a postura teórica que pressupõe que o conhecimento de determinado objeto exige que esse seja submetido a um prévio processo de formalização, de modo a aplicar a ele uma metodologia que seja redutora das suas complexidades intrínsecas. Assim, elege-se, como método, a postura que pretende conhecer determinado objeto por meio da análise da sua estrutura e não do seu conteúdo. Isso porque, de acordo com essa perspectiva, a forma/estrutura é a única dimensão do objeto que pode ser vista como necessária, racional, e inteligível, sendo essa, pois, a fração que pode ser analisada com objetividade. Por outro lado, o conteúdo próprio de um objeto jamais seria passível de tal objetividade, já que seria, invariavelmente, contingente, aleatório e particular. Não é por outro motivo que aquele que adota o pressuposto formalista no campo das ciências práticas irá

⁶³⁰ Conforme já adiantado no primeiro Capítulo deste estudo, a filosofia moderna e contemporânea fornece inúmeros exemplos de propostas formalizadoras da realidade, o que pode ser identificado, *e.g.*, no processo da dúvida metódica de DESCARTES (*Discours de la Méthode*, Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005, P. 14), na chamada revolução copernicana proposta por KANT (*Kritik der reinen Vernunft*, Alemanha: Surkamp, Vol. 1, 1974, p. 28) e, mais recentemente, no procedimentalismo de John RAWLS (*Political Liberalism*, EUA: Columbia University Press, 1996, p. 89).

assumir, em maior ou menor grau, certa desconfiança acerca da objetividade de valores e de juízos avaliativos, adotando, assim, como visto acima, o não cognitivismo moral como ponto de partida.

Essa postura teórica propõe-se a garantir determinadas vantagens estratégicas ao operador desse campo de conhecimento, as quais, sem dúvida, prestam-se a facilitar o seus esforços de comunicação e justificação das conclusões que esse pretende alcançar, mesmo quando esse pressuposto venha a fornecer apenas um acesso parcial ou precário à realidade que se pretende conhecer. O processo de formalização do conhecimento, invariavelmente, tende a reduzir as complexidades e a simplificar a realidade na qual se localiza o objeto que se pretende conhecer. Esse ponto de partida, por certo, facilita o acesso à dimensão da realidade submetida ao escrutínio científico, o que, por consequência, diminuirá as pretensões cognitivas que se tem em relação a ela, facilitando assim a sua compreensão. Essa vantagem estratégica permite que um número maior de pessoas possa compartilhar desse conhecimento (mesmo que precário), na medida em que passam a compreender o objeto despido de suas complexidades, favorecendo, assim, a chance de que sejam elas convencidas das derivações propostas pelo teórico formalista, pois se mostra mais fácil concordar com a descrição estrutural de uma realidade simplificada e reduzida. E isso ocorre porque a restrição informativa que é provocada por meio da referida formalização metódica exclui do enfoque de análise inúmeros elementos materiais que, normalmente, acabam provocando divergências interpretativas e dissensos cognitivos. Não é por outro motivo que a redução de complexidades de um objeto de estudo científico sempre promete garantir, para situações futuras, uma a aplicação mais segura e precisa das conclusões produzidas, propagando a ideia de que a formalização seria o preço necessário a se pagar para se obter certeza no manejo do novo conhecimento obtido e previsibilidade nos resultados a serem esperados no futuro.

Não há dúvida de que essa postura metodológica, no Direito tributário nacional, formou a moldura pré-epistêmica que foi compartilhada por quase todos os operadores do direito que atuam nesse campo⁶³¹. Isso se deve ao fato de o formalismo metodológico ser a fonte de inspiração das principais revoluções científicas ocorridas em nosso direito tributário, movimentos evolutivos esses em que se exaltou, quase que de modo axiomático, que as práticas

⁶³¹ Sobre o tema vide o fundamental artigo de GRECO, Marco Aurélio. *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista da PGFN, volume 01, 2001, pp. 9-18.

tributárias somente poderiam ser, cientificamente, compreendidas quando submetidas ao estudo exclusivo da estrutura interna da norma tributária, de modo que o *universo do jurídico* deveria ficar adstrito ao *sistema planetário das normas*. O formalismo no direito tributário, portanto, acaba tratando como sinônimo *juridicidade e normatividade*.

Não é por outra razão que o pressuposto do formalismo epistêmico mostrou-se fundamental para o desenvolvimento e para a maturação tanto do *paradigma científico normativo-comportamental*, quanto do *paradigma formalista-linguístico*. Assim, com grande facilidade identifica-se a influência formalista tanto em BECKER, por meio do que chamou de “*reeducação da nossa atitude mental*”, quanto em CARVALHO, o qual, como se verá em seguida, defende a necessidade de se promover um prévio “*corte epistemológico*”, formalizador da realidade, para que se possa realizar *verdadeira* ciência tributária.

No entanto, o formalismo epistêmico manifesta defeitos insuperáveis, pois, conforme destaca MARTINS, “...o direito formal é insuficiente: por permitir que outros cientistas ditem as regras sociais, cabendo ao legislador a mera outorga de sua roupagem e ao jurista a verificação da adequação ao modelo.”⁶³² Dois argumentos adicionais podem ser aqui citados para reforçar a demonstração da insuficiência da postura formalista.

Primeiramente, em termos teóricos, a opção por uma metodologia formalista é meramente estratégica, na medida em que a análise da estrutura do objeto não garante, necessariamente, mais veracidade nas conclusões, mas apenas aumenta as chances de, por meio da simplificação do objeto analisado, um maior número de pessoas acessar esse conhecimento e concordar com as proposições apresentadas. No entanto, mesmo que o entendimento e a aceitação pelo maior número de pessoas seja sempre desejável, uma postura teórica não pode assumir a sua aceitabilidade e o consenso gerado como sendo o seu critério último de avaliação dos méritos de uma teoria. Ora, uma teoria falsa que todos compreendem e que a todos convence deve ser considerada, infinitamente, inferior a uma teoria verdadeira que poucos conseguem captar o significado pleno.

Em segundo lugar, a postura formalista, inevitavelmente, incorre em um déficit explicativo, uma vez que, em nome da ciência, excluiu-se do escopo de análise uma série de elementos substanciais apresentados na realidade que influenciam, diretamente, o modo como o ser humano compreende e executa o seu plano de ação. Em regra geral, por meio do formalismo,

⁶³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: LTr, 2ª edição, 1998, p. 46.

quer-se evitar as dificuldades e as divergências inerentes à compreensão dos problemas ontológicos, mas, com isso, acaba-se sacrificando a própria inteligibilidade da prática concreta que se pretende descrever e analisar. Essa postura encontra-se, fortemente, presente no projeto teórico de CARVALHO, que, influenciado pelo positivismo de KELSEN⁶³³, mantém a crença de que ciência jurídica somente pode ser construída a partir da análise lógica da norma tributária, por meio da sua *Regra Matriz de Incidência Tributária*⁶³⁴. O formalismo jurídico, por certo, não nega que existam elementos materiais que participam da prática jurídica, mas, por outro lado, afirma que a dimensão substancial do direito jamais poderá ser pré-determinada, pois a essa não pode ser garantida qualquer objetividade⁶³⁵. Ocorre que não há nenhum argumento plausível que permite qualificar, aprioristicamente, os elementos substanciais que influenciam a prática jurídica como, integralmente, variáveis, contingentes e incertos. Ora, não são só apenas os elementos substanciais que participam do direito que são capazes de gerar divergências teóricas. Na verdade, toda atividade especulativa pode gerar dúvidas e dissenso, inclusive as questões de máxima abstração formal, o que pode ser visto, inclusive, no direito, bastando lembrar a eterna disputa acadêmica que existe em relação à composição das variadas estruturas normativas que compõe o sistema jurídico (e.g., regras, princípios, postulados etc...⁶³⁶).

É precisamente por essa razão que, no terceiro capítulo desse estudo, pretende-se propor uma *concepção de ciência prática para o direito tributário*, a qual não se apresentará como formalista, mesmo que reconheça a importância parcial de certas estruturas formais e metodológicas. A concepção de uma ciência prática para o direito tributário pretende adotar perspectiva ampla acerca dos fatores que deverão participar desse processo científico, exigindo, assim, não apenas a formulação de uma deontologia tributária (teoria das normas) e de uma metodologia tributária (técnicas cognitivas e aplicativas e políticas fiscais), mas também de uma ontologia e uma teleologia tributária, as quais devem que ordenar materialmente e direcionar

⁶³³ “... Kelsen, habilmente, esquivou-se do problema ontológico, fazendo opção pelo caminho da Epistemologia: ali onde houver direito, certamente haverá normas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 6)

⁶³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 5ª edição, 2009; *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012.

⁶³⁵ “Als positivische Theorie kann sie aber nur die formalen (logischen) Strukturen der Rechtsnormen zum gegenstand haben, nicht deren Inhalte, denn diese sind wissenschaftlichen Erkennen nicht zugänglich. Für Kelsen ist die Gerechtigkeit nur ein ‘schöner Traum der Menschheit’, wir wissen nicht, was sie ist und werden es nie wissen.” (KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried; NEUMANN, Ulfrid. Op. cit., p. 125)

⁶³⁶ Para um precisa reconstrução histórica sobre as divergências teóricas acerca das estruturas normativas que estão presentes em qualquer sistema jurídico, vide ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 12ª edição, 2011.

finalisticamente as nossas práticas tributárias. Portanto, contrário ao formalismo, pretender-se-á, aqui, justificar a existência de uma parcela mínima de conteúdo que garante racionalidade e inteligibilidade às normas tributárias, as quais devem ser avaliadas e compreendidas por fatores que são em parte independentes e anteriores ao seu processo de positivação legislativa.

2.3.4.4. Descritivismo científico: a noção hiperdimensionada de texto como criador da realidade jurídica

CARVALHO, seguindo a inspiração do Positivismo Lógico e do Positivismo jurídico de estilo kelseniano, abertamente adota um modelo de ciência jurídica que, no item 1.4., denominou-se de *empirista-descritivista*. Como visto, de acordo com tal postura, o objeto primário de estudo de uma ciência jurídica são determinados conjuntos de fatos sociais, empiricamente verificáveis, que se desdobram nos atos normativos que passaram por um processo de positivação conduzido por alguma autoridade competente. A concentração da análise científica nesses elementos normativos, revestidos por um processo de positivação externamente controlável, permite a fixação de parâmetros epistêmicos que supostamente garantirão uma certa previsibilidade na aplicação do conteúdo dessas normas jurídicas a situações conflitivas futuras. Assim delimitado o objeto relevante da ciência do direito, entende-se que a tarefa exclusiva ou prioritária do operador do direito seria a de, não intermediar a formação desses conteúdos, seja por deliberação argumentativa seja por reconstrução interpretativa, mas a de descrever, com neutralidade, quais normas positivas foram validamente produzidas e encontram-se vigentes naquele sistema jurídico. Por isso, essa concepção de ciência jurídica deixa de atribuir ao fenômeno jurídico qualquer dimensão objetiva transpositiva, ou seja, que transcenda o processo de positivação de normas jurídicas⁶³⁷.

Essa atitude descritivista em relação à ciência direito assume que a reflexão prática acerca de como deve funcionar e operar o direito fica, exclusivamente, na dependência daquilo que já foi objeto de escolha volitiva por parte dos indivíduos investidos de poder (o legislador, o fiscal ou o juiz) e dotados de competência para “*verter em linguagem*” os comandos que deverão ser seguidos e aplicados pelos profissionais do direito. Isso, por sua vez, acaba impedindo que

⁶³⁷ CORREAS. Carlos I. Massini. *Razón práctica e objetividad del derecho*, Inédito.

venha o jurista a desenvolver uma das tarefas que caracterizam o próprio empreendimento científico, qual seja, a de compreender, explicar e tornar mais inteligível a nossa realidade jurídica, o que não se pode promover apenas por meio de um relato neutro acerca daquilo que foi desejado por alguma autoridade oficial, mas pressupõe que sejam promovidos juízos críticos e reflexivos acerca da forma mais adequada e razoável de, não apenas se concretizar as escolhas contingentes que foram feitas por indivíduos investidos de poder, mas também de se reconduzir tais escolhas a parâmetros objetivos que justificam e melhor esclarecem o direito. Assim, o descritivismo científico suprime da ciência a sua fundamental instância crítica, motivo pelo qual ciência jurídica passa a ser confundida com simples dogmática do direito, em que o jurista se dedica tão somente a relatar ao seu auditório o conteúdo de proposições válidas e vigentes naquele contexto jurídico. Em última instância, a postura descritivista aplicada ao direito, acaba transformando o jurista em um conformista e um reacionário, sem conseguir visualizar e justificar as possíveis evoluções que o direito deve, constantemente, receber⁶³⁸.

A pressuposição de que a atividade científica seria, exclusiva ou prioritariamente, descritiva consta de referências textuais que perfazem praticamente todas os livros publicados por CARVALHO, inclusive aqueles reeditados em datas mais recentes⁶³⁹. No entanto, mesmo que assim não fosse e a referência expressa a tal atitude descritivista não constasse, amplamente, de todas as suas publicações, seria ela perfeitamente compatível e coerente com as tradições

⁶³⁸ Talvez um interessante exemplo da atitude neutra e acrítica assumida pelo teórico que se propõe a adotar o puro descritivismo científico esteja na posição adotada por Hans KELSEN no famoso parecer jurídico no qual veio a ser chamado a se manifestar acerca do cenário jurídico do Brasil da década de 30, tendo sido questionado acerca da possibilidade de Governo Provisório originado de revolução fixar o regimento da Assembleia Nacional Constituinte de 1933-34. Nesse caso, a visão do direito adotada por KELSEN ilustra com muita clareza o distanciamento e o ar de quase indiferença que adotou em sua opinião legal, ao deixar de enfrentar efetivamente o problema jurídico posto, simplesmente referindo que somente poderia analisar o direito positivo, não sendo possível avaliar a questão “do ponto de vista político ou de direito natural”. Adotando a perspectiva descritivista, concluiu apenas que “é o princípio da efetividade que vale para um governo originado de uma revolução como princípio de direito positivo”. Isso, em síntese, significa dizer que ao cientista não caberia avaliar se os atos revolucionários poderiam ser justificados e legitimados, como corretos ou incorretos, adequados ou inadequados, mas apenas caberia a ele destacar que o direito posto e efetivado é o que vale, o que não passa de uma obviedade e que certamente não responde a pergunta feita. (KELSEN, Hans. *A competência da assembleia nacional constituinte de 1933-4*. São Paulo: Revista Trimestral de direito público: vol. 9, 1969, pp. 05-11)

⁶³⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 5ª edição, p. 83; “A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também nomoempírico, mas da subclasse teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe a ser eminentemente científica” (*Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 46); “E a persuasão há de se fazer sem qualquer empenho retórico, mas por força da precisão descritiva da linguagem empregada.” (*Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 60); *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 47; “É a linguagem descritiva da Ciência falando da linguagem prescritiva do direito em vigor” (*Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, Volume I, 2012, p. 32).

filosóficas com as quais CARVALHO manifesta aberta adesão. Assim, não se comete injustiça ao atribuir-se tal pressuposto teórico ao modelo de ciência defendido por CARVALHO.

Aliás, o pressuposto descritivista presente no pensamento de CARVALHO foi enfrentando, com profundidade, por ÁVILA, em contundente artigo, no qual identifica com precisão as dificuldades que tal projeto científico acaba manifestando⁶⁴⁰. Partindo das três grandes propostas de interpretação sustentadas por GUASTINI – a cognitiva, a decisória e a criativa –, ÁVILA destaca que a “*tese descritivista da Ciência do Direito*” conteria os seguintes pontos críticos:

- (i) O problema da *significação textual*, de acordo com o qual descritivista cometeria redução indevida no escopo de objetos a serem submetidos a um processo de interpretação, uma vez que, no direito, não se busca a significação apenas dos textos normativos, mas também de elementos extratextuais, como fatos, atos, costumes, finalidade e efeitos⁶⁴¹;
- (ii) O problema da *univocidade de significado*, segundo o qual seria falha a percepção de que a interpretação de textos por meio de descrição permitiria a extração do único significado possível que estaria por trás da composição textual de um dispositivo legal, quando, em verdade, os dispositivos possuem termos com significados ambíguos, plurívocos e complexos, o que exige do jurista a realização de “*interpretações decisórias ou criativas, adscrevendo ou construindo significados em face da pluralidade de significados*”⁶⁴²;
- (iii) O problema da *suscetibilidade do conhecimento* pressupõe que o intérprete teria acesso direto ao seu objeto de cognição, quando, em verdade, a “*interpretação só é possível por meio de métodos e estruturas de raciocínios que organizam o material bruto a ser utilizado pelo intérprete e condicionam*

⁶⁴⁰ ÁVILA, Humberto: *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 29. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 181-204.

⁶⁴¹ “...a interpretação doutrinária não envolve apenas textos, mas outros elementos pressupostos ou referidos pelos textos e sem cujo exame o sentido do texto sequer pode ser desenvolvido.” (ÁVILA, Humberto: *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 188)

⁶⁴² ÁVILA, Humberto: *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 192.

a interpretação”⁶⁴³, o que exige reconhecer a necessidade de argumentação por meio da tomada de decisões interpretativas acerca das razões que deverão embasar e justificar a proposta interpretativa sendo sustentada.

Por isso, diante dessas irreparáveis deficiências que a tese descritivista contém, propõe ÁVILA, como proposta teórica alternativa, um modelo que denomina de “*Estruturalismo Argumentativo*”, segundo o qual a ciência jurídica deve, não apenas descrever, mas sim “*exercer as atividade de adscrever e reconstruir significados*”, baseando-se em três pilares, quais sejam, uma teoria de sistemas, uma teorias da normas e uma teoria jurídica da argumentação⁶⁴⁴.

No entanto, não se pode deixar de referir que, mais recentemente, CARVALHO veio a rejeitar, expressamente, a acusação de teria defendido em qualquer momento de sua carreira acadêmica uma proposta que sustentasse o descritivismo científico, não obstante as referências textuais a tal ideia em seus escritos, bem como a perfeita compatibilidade desse pressuposto à tradição filosófica que ele afirma, ainda hoje, se filiar. De fato, os seus textos chegam a indicar que “[p]osto que tais bens [objetos culturais] se manifestam sempre carregados de valor, não será suficiente a mera descrição do fenômeno, tornando-se indispensável sua compreensão, o que se dá pela captação dos valores envolvidos”⁶⁴⁵ ou ainda que “[j]á foi o tempo em que se nominava, acriticamente, de científica a singela coleção de proposições afirmativas sobre um direito positivo historicamente situado...”⁶⁴⁶.

Não obstante as inúmeras referências textuais que indicam o reconhecimento de uma dimensão não meramente descritiva da atividade científica, não se pode deixar de identificar nessa estratégia argumentativa uma clara contradição interna no que se refere à proposta metodológica sugerida por CARVALHO. Isso porque, se de um lado ele sugere a importância do traço construtivo da atividade de interpretação, de outro, defende ele abertamente – muitas vezes no mesmo texto – a necessidade de se ver a tarefa do cientista como sendo, meramente, descritiva, o que, para se manter fiel aos seus pressupostos positivistas, mostra-se uma exigência

⁶⁴³ ÁVILA, Humberto: *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 193.

⁶⁴⁴ ÁVILA, Humberto: *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 29. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 203-204.

⁶⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 49.

⁶⁴⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 03.

inegociável, uma vez que, dentro dessa tradição, somente há verdadeira ciência jurídica quando essa se atém à descrição precisa do direito positivo, o que seria o preço a se pagar para a segurança e a certeza na aplicação do direito. Como se vê, portanto, CARVALHO mostra-se um tanto intranquilo em relação à tradição que, inicialmente, anuncia como sendo o seu ponto de partida, pois sabe que, se pretender manter-se fiel ao seu berço positivista, em tese, não terá como rejeitar o conceito empirista de ciência que essa tradição adota. CARVALHO, desse modo, entra em contradição, pois pretende, como segue um ditado popular na língua inglesa, “*ficar com o bolo e comê-lo ao mesmo tempo*”. Ora, por coerência de pressupostos, teria ele duas alternativas: ou afirmar com convicção a sua fidelidade ao positivismo lógico e jurídico, mantendo, assim, a sua adesão à tese descritivista de ciência ou abandonar tais convicções, partindo para uma completa reformulação do seu modelo científico. O que não se apresenta como alternativa viável é a pretensão de seguir uma tradição filosófica que acolhe o descritivismo científico, para depois abandoná-la no meio do percurso explicativo para adotar pressupostos com ela irreconciliáveis.

Cabe, por fim, ressaltar que CARVALHO pretendeu responder a algumas desses críticas em réplica⁶⁴⁷ publicada ao artigo antes mencionado de ÁVILA. Nesse breve texto, sustenta ele que a “*descritividade*” por ele pretendida seria, em verdade, “*crítico-explicativo*”, de modo que interpretar seria “*atribuir valores aos símbolos*”, impondo a “*construção das significações*”. Pretensamente rebatendo as críticas desenvolvidas por ÁVILA, no que se refere ao reducionismo de se atribuir à interpretação a tarefa de apenas descrever significados contidos em texto normativos, passa CARVALHO a sustentar que “*texto*” não deveria ser tomado de modo estreito, mas deveria “*abranger tudo aquilo que se possa interpretar*”, alcançando “*gestos humanos, o vestuário, sinais luminosos, as nuvens no céu*” e, inclusive, a “*ternura no olhar*” do amado.

Tal proposta corretiva, porém, está longe de ser satisfatória para a superação dos defeitos antes apontados, conforme se vê do mais recente texto de ÁVILA, o qual representa a tréplica que dá fechamento a essa trilogia de artigos⁶⁴⁸.

⁶⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>, acesso em 05/08/2015.

⁶⁴⁸ ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 32. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (orgs). São Paulo: Dialética, 2014, pp. 159-197.

Primeiramente, ao pressupor que “*tudo isso é texto*”, CARVALHO está claramente inflacionando de modo artificial o termo “*texto*”, de forma a incluir nessa expressão parcelas da nossa dimensão existencial que nenhuma pessoa de bom senso entenderia como sendo a projeção textual de nossa realidade. Com efeito, dizer que gestos, cores e emoções são “*textos*” representa atitude, no mínimo, contra-intuitiva, a qual dificilmente alguém, na vida real, adotaria. Além disso, ao impor tal hiperdimensionamento à expressão “*texto*”, CARVALHO acaba permitindo que esse conceito passe a abarcar tudo e qualquer coisa simultaneamente. E, se esse termo passa a se revestir de autoridade explicativa para designar qualquer coisa, perde ele automaticamente a relevância significativa que um signo deve portar, na medida em que uma palavra que pode significar tudo e qualquer coisa ao mesmo tempo, passa a ser tomada como não significando, em verdade, nada. Por isso, seguindo ÁVILA, ao apontar o cometimento da *falácia da definição ampla*, cabe concluir que “*a definição amplíssima de texto, assim entendido tudo quanto se interpreta, parece configurar simples estratégia para tentar afastar varias contradições*”, pois “*para quem tudo é linguagem, nada poderá servir de exemplo do que não seja*”⁶⁴⁹.

Do mesmo modo, a tentativa de CARVALHO de remodelar o sentido de “*descrever*” ou “*declarar*” como sendo “*compreender*” ou “*construir*” também não se mostra suficiente para salvar o seu projeto teórico. Isso porque “*descrever*” ou “*declarar*” jamais podem ser assumidos como “*construir*” algo, já que as primeiras expressões exprimem uma ideia de apenas relatar e tornar clara uma realidade, sem nela interferir, ao passo que o segundo termo indica uma atitude ativa do intérprete por meio da qual esse pretende influenciar e produzir novas significações relativamente àquele termo⁶⁵⁰. Do mesmo modo, “*descrever*” não pode ser tomado como sinônimo de “*compreender*”, pois representam expressões não comparáveis entre si, principalmente no que se refere ao status epistemológico daquele que descreve e daquele que compreende⁶⁵¹. Ora, no seu sentido comum, descrever representa um tipo de juízo que se apresenta como uma das alternativas cognitivas que podem estar disponíveis ao

⁶⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 32. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (orgs). São Paulo: Dialética, 2014, pp. 185 e 186.

⁶⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 32. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (orgs). São Paulo: Dialética, 2014, p. 168.

⁶⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 32. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (orgs). São Paulo: Dialética, 2014, pp. 170-1.

sujeito que pretende captar a realidade de um objeto. Ao lado do juízo descritivo, localizam-se juízos decisórios, avaliativos, prescritivos etc... Com efeito, o descrever é uma alternativa ao conhecimento, a qual deve ser direcionada de acordo com o objeto que se pretende conhecer e o tipo de experiência cognitiva desejada pelo indivíduo. Já o compreender diz respeito não aos diferentes tipos de juízos, mas sim ao estado mental em que conclusões são alcançadas pelo sujeito que se engajou em uma atividade de conhecimento. Por isso, o “*compreender*” não toca, diretamente, no objeto a ser conhecido, mas sim no estado anímico do sujeito que pretende ter, para si, algo como justificado ou que pretende ser convencido acerca do conteúdo dos juízos que emitiu. Veja-se que um indivíduo pode “*compreender*” algo tanto por descrição, quanto por construção de significados ou, ainda, por ato decisório que envolvem escolhas feitas. De outro lado, soa anacrônica a expressão “*juízo compreensivo*”. Assim, os dois termos não podem ser equivalentes, pois dizem respeito a posições epistemológicas distintas no que se refere à busca pelo conhecimento⁶⁵². Poder-se-ia dizer que descrever, construir, reconstruir, escolher etc.. são caminhos possíveis ao conhecimento, já o compreender é o ponto de chegada (resultado final) que encerra uma ou mais dessas diferentes rotas.

Além disso, não se pode deixar de observar que a linguagem axiológica invocada por CARVALHO – ao sugerir que interpretação pressupõe compreender como se dá a captação de valores – soa um tanto estrangeira dentro da proposta desenvolvida por esse autor. Isso porque, para ele, o empreendimento científico desenvolve-se somente após a realização de um corte epistemológico, indispensável para a realização de uma verdadeira ciência jurídica, sendo que esse recorte deverá qualificar como digno e relevante de conhecimento tão somente o direito posto, válido e vigente. Se isso é verdade, soa abertamente contraditório pretender, em momento posterior, introduzir elementos valorativos dentro desse esquema de explicação previamente delimitado, os quais, dentro da moldura científica proposta, representam dados que, pelo seu conceito, não poderão ser empiricamente verificados de modo objetivo. Aliás, se se adota o conceito de valor aceito por CARVALHO⁶⁵³, o qual, como ressaltado acima, parte de um

⁶⁵² Reportando-se à contradição terminológica cometida por CARVALHO: “...na mesma obra não se pode sustentar, sem cair em irrecusável contradição, que descrever significa ‘relatar’ e ‘declarar’ significados, de um lado, e ‘criar’ e ‘atribuir’ significados, de outro. Não pode um termo comportar um significado e seu oposto ao mesmo tempo, no mesmo contexto.” (ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 32. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (orgs). São Paulo: Dialética, 2014, p. 173).

⁶⁵³ “Não é excessivo, porém, falar na inexistência, propriamente dita, dos valores. Seu existir consistiria apenas no ato psicológico de valorar, segundo o qual, atribuímos a objetos ... qualidades positivas ou negativas. E o que nos

pressuposto não-cognitivista, um juízo valorativo seria, necessariamente, uma projeção sentimental e emotiva do agente, não sendo, portanto, passível de conhecimento objetivo e racional⁶⁵⁴. Veja-se, portanto, que o problema não se resolve com a invocação de um possível preenchimento valorativo das estruturas normativas que devem ser adotadas no direito tributário, na medida em que a noção de valor, para esse autor e para a tradição a que ele se filia, seria também meramente subjetiva e irracional. Isso faz com que seu projeto adquira um irracionalismo ainda mais radical, pois a proposta de ciência defendida não teria arbitrariedade apenas no corte inicial, mas também durante o desenvolvimento de todo o processo científico em que valores passam a ser relevantes. Desse modo, a invocação da importância de valores no direito passa a ser mero argumento *ad hoc*, por meio do qual se pretende evadir-se de previsíveis e recorrentes críticas acerca do reducionismo científico cometido quando da adoção do corte metodológico.

2.3.4.5. Decisionismo teórico no Direito Tributário: Ciência como matéria de livre escolha do jurista

Conforme já referido, a tradição teórica adotada por CARVALHO parte do pressuposto de que somente se poderia fixar as bases para uma atividade científica após a realização, por parte do cientista, de uma espécie de corte metodológico, por meio do qual caberia a ele eleger quais parcelas da realidade desejaria submeter ao seu esforço cognitivo. Esse seccionamento da matéria a ser analisada cientificamente envolveria, essencialmente, escolhas subjetivas e até arbitrarias. Cabe, pois, averiguar em que medida as questões que deverão ser analisadas pelo teórico do direito tributário podem ser compreendidas como matéria que se encontraria à livre disposição desse indivíduo. Por exemplo, quando se pretende elaborar estudo aprofundado sobre contribuições na Constituição de 1988, estaria o teórico em liberdade para afirmar que estariam fora do seu escopo de análise a dimensão teleológica desse tributo, bem como as consequências práticas do eventual desvio na finalidade dessa exação, ao simples argumento de que resolveu fixar o seu corte epistemológico apenas na estrutura interna das

dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual.” (CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 176).

⁶⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n° 32. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (orgs). São Paulo: Dialética, 2014, p. 173.

regras impositivas dessa espécie tributária. Ou ainda, poderia o teórico escolher realizar estudo amplo sobre o IPI na Constituição de 1988 sem fazer qualquer menção ao seu traço extrafiscal e as possíveis repercussões econômicas que tal tributo acaba provocando, simplesmente afirmando que as consequências geradas após a positivação de regras tributárias não integram a ciência do direito tributário. Poderia ele, por fim, analisar a legitimidade e a compatibilidade com a Constituição da instituição das novas contribuições substitutivas sobre a receita sem promover qualquer averiguação de efetividade e de coerência entre os objetivos almejados pela adoção de uma nova política fiscal (desonerativa) e as consequências negativas geradas para alguns contribuintes pela instauração desse novo sistema de tributação (majoradora da sua carga tributária particular). Evidentemente qualquer autor pode querer apenas descrever e comentar um pequeno fragmento do direito positivo e nada de errado há nessa atividade. Não há dúvida de que o esclarecimento informativo e atualizado das regras tributárias em vigor representa questão cada vez mais indispensável em um direito tributário excessivamente dinâmico e complexo. No entanto, mais uma vez, não se pode confundir a ciência jurídica com a dogmática jurídica⁶⁵⁵.

Com efeito, a aceitação de que a ciência do direito pode ser demarcada por meio de um juízo arbitrário e artificial daquele que pretende analisar objetivamente o fenômeno tributário culmina em uma postura puramente voluntarista, criando em uma espécie de decisionismo teórico, o que, invariavelmente, introduz um elemento acientífico na ordenação da ciência jurídica. Por decisionismo teórico pretende-se aqui estabelecer uma analogia com a postura decisionista que alguns autores adotam na fundamentação do próprio fenômeno jurídico. De acordo com tal postura, a legitimidade de um comando jurídico, não dependeria do seu processo de validação nem da sua coerência diante outras proposições jurídicas que integram o mesmo sistema, mas sim do próprio ato volitivo de determinada pessoa (ou grupo de pessoas) que possui, empiricamente, autoridade ou soberania para a criação de tais comandos⁶⁵⁶. É, portanto, o

⁶⁵⁵ Aliás, mesmo na dogmática jurídica, querer descrever uma parte do direito positivo, deixando sem referência outra parcela relevante, representa grave falha descritiva, não sendo escusável ao autor a alegação que pretendeu apenas promover um corte metodológico em relação aquele material que ele entenderia como digno de ser comentado. Por exemplo, poderia alguém apresentar uma obra de comentários à Lei de Execuções Fiscais escolhendo discorrer apenas sobre os artigos de numeração ímpar? Teria sentido eu afirmar que o meu corte arbitrário deixou de fora os artigos de numeração par? Veja-se, portanto, que mesmo na descrição do direito posto não pode haver pura arbitrariedade.

⁶⁵⁶ “Juridicamente podemos encontrar o último fundamento jurídico de todas e quaisquer validades e valores de direito em um processo volitivo, uma decisão que enquanto tal cria o ‘direito’ e cuja ‘força vital’ não pode ser derivada da força jurídica de regras de decisão, pois mesmo uma decisão que não corresponde à regra cria

conjunto total dos fatos decisórios expedidos por aqueles investidos de autoridade ou de poder que é fonte exclusiva do “Direito”. O fenômeno jurídico, nessa concepção, pressupõe uma identificação (sensível, visual) daquela pessoa específica que está autorizada a decidir o conteúdo normativo do Direito, independentemente de se encontrar, ela própria, submetida às regras jurídicas, até porque, em última instância, será essa autoridade que determinará o sentido final dessas mesmas regras. O direito, pois, não é um modo de ordenar fins substanciais em uma sociedade concreta, mas, simplesmente, o resultado da manifestação do arbítrio de alguém, investido de autoridade ou poder, que predetermina aquilo que deve ser considerado, juridicamente, vinculante. Aliás, a ideia do corte metodológico, na delimitação da *Ciência* do direito, guarda impressionante simetria com a fundamentação teórica do direito como sendo um conjunto de fatos decisórios, na medida em que também pressupõe que os limites de um projeto científico válido podem ser definidos por uma pessoa ou classe de pessoas que afirma que apenas o objeto de suas escolhas subjetivas se credencia como ciência e, por isso, devem essas escolhas ser tomadas como vinculantes pelos demais operadores do direito.

Para melhor ilustrar esse ponto, cabe fazer referência ao seguinte excerto de obra de MOUSSALEM – autor que segue, abertamente, em sua obra, as lições de CARVALHO –, o qual discorre, com clareza, sobre a forma de operação do corte metodológico em outros campos do conhecimento humano, modelo esse que deveria ser reproduzido também na ciência do direito:

“Veja-se: a Medicina (ciência) estuda o corpo humano posto (corte metodológico); não estuda como surgiu o homem, o que seria campo investigatório de outra ciência (Antropologia). Outro exemplo: a história do Brasil é iniciada com o descobrimento em 1500. Antes dessa data, nada importa à ciência histórica brasileira, exceto que se faça unilateralmente o corte metodológico em 1200. (...) EDMUND HUSSERL, citado por DARDO SCAVINO, nos traz um exemplo bastante fértil: suponhamos que vemos um edifício. Nunca podemos perceber todas as suas paredes exteriores; chegamos a observar dois ou ao máximo três (se contarmos o teto), porque sempre o fazemos desde um ponto de vista no espaço e desde um momento no tempo. Não podemos evitar ter percepções parciais ou incompletas, já que estamos impedidos de ver as coisas por todos os lados ao mesmo tempo. Então o direito, a exemplo do edifício, é suscetível de investigação por inúmeras ciências, como a Ética, a Sociologia, a Psicologia e a História, cada qual com sua metodologia própria e seu próprio corte metodológico.”⁶⁵⁷ (grifou-se)

A transcrição acima apresentada possui o mérito de destacar com máxima transparência a possível postura decisionista aqui sendo criticada, na medida em que pressupõe

direito.” (SCHMITT, Carl. *Sobre os três tipos de pensamento jurídico*. In MACEDO JR., Ronaldo Porto. *Carl Schmitt e a fundamentação do Direito*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 179)

⁶⁵⁷ MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 33/4;44.

que a ideia corte metodológico permita ao teórico ceifar, arbitrariamente, o seu objeto de estudo, provocando uma espécie de fragmentação epistêmica em que cada parcela da realidade que o teórico deseja estudar possa ser livremente conhecida a partir de uma única perspectiva, sem se preocupar, de nenhum modo, com as outras dimensões do mesmo objeto, como se a o empreendimento verdadeiramente científico não exigisse uma constante comunicação com as demais perspectivas rivais. No entanto, tais afirmações, trazidas ao contexto acadêmico atual, impressionam, principalmente em razão da forte tendência de as Universidades estabelecerem, hoje, cada vez mais cursos e programas de ensino com viés multidisciplinar, em que se reconhece, cada vez mais, a necessidade de se conhecer determinado objeto, não por meio do seu isolamento epistêmico, mas por meio da sua comunicabilidade com outras áreas do conhecimento humano (na ciência jurídica, por exemplo, as escolas do *direito e economia*, *direito e literatura*, *direito e neurociência*, etc...). Além disso, a ideia de um arbitrário seccionamento epistemológico como requisito para se fazer ciência contém um certo distanciamento acerca da forma como a grande parte dos cientistas ou teóricos nas outras áreas do conhecimento humano, de fato, desenvolvem as suas atividades.

Não soa, pois, verossímil pensar-se, a partir dos exemplos dados por MOUSSALEM, em um profissional da medicina (inclusive um pesquisador na área) que venha a dizer que, no seu projeto de estudo médico, ele apenas analisa o corpo humano, como um ente dotado de determinada composição orgânica, pressupondo, assim, que a ciência médica não necessite levar em consideração outros elementos relevantes (*e.g.*, ambientais, comportamentais e sociais) para a esclarecimento dos fatores que influenciam na saúde corporal humana. A postura decisionista aplicada à medicina inventaria a figura de um médico que pudesse dizer que ele, em sua ciência, escolhe tão somente realizar o corte no abdômen do paciente, para observar e descrever o conteúdo anatômico do corpo humano, do modo que o ocorrido antes e depois do “*seccionamento histológico*” não teria para ele qualquer relevância. Realmente, tal atitude ilustra uma proverbial representação da ideia do corte metodológico aplicado no campo médico. Ou ainda, valendo-se novamente do exemplo dado por MOUSSALEM, é bastante curioso imaginar um reconhecido historiador afirmar que, no que pertine à História do Brasil, só interessaria o que aconteceu a partir do ano de 1500, sendo irrelevante todos os importantíssimos fatos históricos anteriores ao descobrimento, como se os movimentos europeus de colonização ocorridos antes dessa data não fossem de máxima relevância. Veja-se, portanto, a partir dos exemplos dados, que,

mesmo nas outras áreas do conhecimento humano, não há propriamente se falar em um corte metodológico arbitrário, razão pela qual inexistente qualquer indício plausível que justifique a adoção dessa postura no campo do direito tributário.

É evidente que, em um determinado momento do processo especulativo que é realizado pelo teórico, deverá ele realizar uma seleção do material que estaria dentro do escopo de relevância e de pertinência do seu objeto de estudo. Seria irreal imaginar um teórico que pudesse, automaticamente, conhecer, de modo integral e total, o seu objeto de estudo. Sabidamente, o “*todo*” e o “*uno*” não são cognoscíveis integralmente pelo ser humano. Por óbvio, não se pode pretender captar a íntegra da realidade ou mesmo de suas partes por meio de um único sopro intelectual. Assim, não se pode rejeitar que o jurista deverá, em um determinado momento, avaliar quais dados da realidade expressam maior ou menor relevância ao seu projeto de pesquisa, razão pela qual uma perspectiva e um determinado critério de conferência poderão ser justificados como tendo prioridade sobre as demais. Isso, porém, não significa reconhecer que tais escolhas sejam arbitrárias ou ainda que seja necessário abandonar, por completo, outras perspectivas e outros critérios de análise que possam ser adotados e novamente confrontados em um instante especulativo posterior. Ora, onde está determinado que a adoção de um modelo teórico seja sempre e invariavelmente um caminho sem volta, uma escolha irreversível, como se o esforço científico do teórico, uma vez realizado, não tivesse mais retorno? Certamente, ninguém teoriza de uma forma tão linear e unidirecional. Isso significa reconhecer que, se em um dia o jurista analisa a dimensão normativa de uma prática tributária adotada em um determinado contexto jurídico, por meio da verificação da estrutura jurídico-formal das respectivas regras de tributação, nada impede que, no dia seguinte, antes de finalizar o seu trabalho, o mesmo teórico promova uma conferência do mesmo fenômeno tributário a partir das consequências e dos efeitos que esse mesmo dado empírico causa ou podem causar. Isso, em síntese, significa dizer que uma metodologia jamais é, categoricamente, excludente de outras metodologias rivais, já que podem ser utilizadas de modo sucessivo, inclusive para testar qual manifesta superioridade em relação a outra.

É espantoso, portanto, como alguns estudiosos do direito tributário admitem e aceitam, tranquilamente, que o seu ponto de partida possa ser, abertamente, arbitrário. É indisputado, mesmo pelos defensores da metodologia do corte epistemológico, que a tarefa precípua e fundamental de qualquer empreendimento científico é a de afastar toda e qualquer

proposição arbitrária, todo e qualquer tipo de subjetivismo, do iter especulativo que é trilhado com o intuito de se produzir conhecimento qualificável como ciência. Desse modo, sendo certo que ciência envolve o compromisso de afastar arbitrariedades e subjetivismos de conclusões teóricas que se pretende produzir, é inaceitável pressupor como ciência a proposta que admite que o ponto de partida desse empreendimento seja puramente arbitrário. E mais, caberia questionar se um ponto de partida arbitrário – *i.e.*, o corte de delimitação do objeto que segue, de acordo com a visão aqui analisada, uma escolha pessoal do teórico – não comprometeria a própria pretensão de objetividade do esforço científico como um todo, bem como das conclusões que foram, desse modo, alcançadas. Dito de outro modo: se se aceita que o teórico pode livremente manipular os limites e o escopo do meu objeto de estudo, qual garantia terá o seu interlocutor de que o objeto “*científico*” assim delimitado já não estará integralmente comprometido pelas idiossincrasias das escolhas pessoais daquele indivíduo quando da demarcação dos limites do seu objeto de estudo? Além disso, se as escolhas arbitrárias que marcam o corte metodológico desejado pelo teórico são elas inquestionáveis e impassíveis de contestação, não se estará inviabilizando ou gravemente obstaculizando o diálogo científico e a própria possibilidade de refutação – seguindo as lições de POPPER – das conclusões que foram apresentadas dentro do contexto definido subjetivamente no ponto de partido? Com efeito, uma atitude metodológica que pressupõe uma escolha arbitrária dos limites daquilo que seria digno de análise, sem possibilidade de questionamento ou refutação, não representa verdadeira metodologia científica. Na verdade, tal pressuposto permite uma atitude bastante confortável e quase reticente do teórico diante das eventuais críticas recebidas quanto ao seu objeto de estudo e suas conclusões. Isso porque, quando provocado sobre eventual repercussão negativa de sua tese ou sobre evidente insuficiência ou lacuna de sua teoria, o teórico está simplesmente autorizado a afirmar que tais aspectos não fizeram parte da sua escolha metodológica, de modo que tais questionamentos estão localizados fora do escopo do seu corte, nada havendo a ser dito ou rebatido em relação a tais pontos de objeção.

Exatamente por essas razões, toda e qualquer ciência jurídica adequadamente estabelecida irá pressupor uma concepção de um saber prático, mais compatível com as complexidades inerentes à ação humana e que apresentará uma visão quase antagônica à ideia de um corte metodológico, na medida em que impedirá a aceitação de uma ciência do direito tributário compreendida como um esforço meramente especulativo-teorético, calcado em juízos

descritivos do direito positivo, por meio do qual se formaliza a realidade e se projetam definições gerais e abstratas que exigirão a compatibilização do fenômeno tributário complexo aos termos das suas estruturas padronizadas.

2.3.5. A crise paradigmática enfrentada pelo formalismo-linguístico: Casos tributários incapazes de serem compreendidos e resolvidos por meio desse modelo científico

Conforme descrito no item 1.1.3, seguindo a proposta de KUHN, toda *ciência normal* desenvolve-se, com estabilidade, por um determinado período em que os pressupostos teóricos do modelo científico prevalente são consensualmente aceitos por todos os participantes desse campo de conhecimento científico. Nesse período, o paradigma vigente mostra-se satisfatório para a resolução dos problemas científicos que vão surgindo⁶⁵⁸, motivo pelo qual a atividade do cientista transcorre de modo relativamente tranquilo, com certo conservadorismo e sem maiores conflitos. Ocorre que, de tempos em tempos, situações concretas dotadas de contornos mais complexos vão surgindo e, relativamente a esses novos problemas, as premissas e o conjunto de respostas fornecidos pelo paradigma científico vigente mostram-se, simplesmente, insuficientes e inadequados, o que causa uma crise nesse universo acadêmico, provocando nos operadores desse campo de conhecimento um certo sentimento de desconforto, de paralisia e até uma atitude refratária em relação a novas soluções que não sejam, perfeitamente, enquadráveis no modelo teórico ainda majoritário, mas já decadente.

Relativamente ao *paradigma formalista-linguístico* aqui sendo analisado, coloca-se ele, atualmente, em um momento que se encaixa, à perfeição, na fase da crise paradigmática descrita por KUHN. Isso porque os seus pressupostos teóricos, mesmo que ainda gozem de ampla adesão e aceitação perante a maioria dos operadores do direito tributário, já há alguns anos vem se mostrando insatisfatórios para o esclarecimento de elementos relevantes manifestados pelo fenômeno tributário, motivo pelo qual, cada vez mais, tal modelo paradigmático vem se apresentando como incapaz de fornecer respostas ou sequer viabilizar a compreensão de inúmeros casos tributários que vêm sendo levados à discussão perante o Poder Judiciário. A

⁶⁵⁸ KUHN, Thomas. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University of Chicago Press, 1962, p. 35-42.

partir do momento em que o objeto de estudo da ciência tributária é compreendido de modo reduzido, em razão de uma concepção de que o direito tributário somente poderá ser cientificamente conhecido por meio de um corte metodológico que restringe, voluntariamente, nosso campo de análise, captando apenas questões relacionadas à estrutura interna da regra impositiva de tributo, questões atinentes aos aspectos anteriores e posteriores à positividade dessa mesma norma (e.g., motivos justificadores da escolha legislativa, avaliações consequenciais e de eficiência acerca das medidas fiscais adotadas ou ainda o controle de finalidades e de extrafiscalidade) passam a ser vistas não apenas como secundárias ou impertinentes, mas passam a ser tratadas pelos teóricos do direito como questões, simplesmente, inexistentes, indignas de serem, efetivamente, enfrentadas pela doutrina. E, por certo, essa insensibilidade teórica acerca de fatores fundamentais que participam da formação de nossa realidade tributária acaba também afetando a percepção dos operadores do direito tributário, os quais muitas vezes, diante da miopia explicativa desse modelo de ciência do direito, acabam também descartando como irrelevante tais questões jurídicas.

Para ilustrar tal ponto, cabe mencionar alguns relevantes debates jurídico-tributários que foram ou ainda se encontram submetidos à apreciação do Judiciário, mas cuja resolução não envolve questionamentos acerca dos elementos formais e internos que estruturam a regra tributária. Na verdade, os casos abaixo referidos tocam em discussões que são, sem dúvida, relevantes à ciência do direito tributário, mas que dizem respeito a questões materiais anteriores ao processo de positividade ou questões técnico-avaliativas posteriores ao momento de criação válida de determinado tributo. Veja-se os seguintes casos:

(i) o caso envolvendo a inconstitucionalidade superveniente da Lei Complementar nº 110/01, em razão do desvio e do esgotamento da finalidade da Contribuição do FGTS. Nesse caso, discute-se a possibilidade de cobrança por prazo ilimitado de contribuição social geral a ser paga nas hipóteses de demissão sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante dos depósitos de FGTS, exação essa que havia sido criada no ano de 2001 com o propósito específico de quitar passivo financeiro gerado por condenação judicial da Caixa Econômica Federal – gestora do Fundo – que determinou a recomposição integral de expurgos inflacionários ocorridos no final da década de 80 e início da década de 90. Um dos argumentos centrais invocados pelos contribuintes nesse caso toca no reconhecimento de que a contribuição possui

uma **finalidade específica**⁶⁵⁹ que justificou a sua criação⁶⁶⁰, a qual se relaciona com um **compromisso econômico quantitativamente delimitado**⁶⁶¹, na medida em que a dívida pública que autorizou a cobrança desse tributo não representa passivo corrente, mas sim prejuízo econômico ocorrido no passado e contido no tempo, de modo que a motivação jurídica para a cobrança das referidas exações se esgotou com o passar dos anos, uma vez quitado o débito que originou o prejuízo assumido pelo Fundo. Exatamente por isso, suprimido de modo superveniente o fundamento de validade da contribuição do FGTS, não haveria qualquer base constitucional para a cobrança *ad aeternum* dessa exação⁶⁶².

Veja-se, portanto, que a discussão central envolvendo a validade dessa lei tributária⁶⁶³ nenhuma relação possui com a hipótese de incidência contida na respectiva regra impositiva (*i.e.*, 10% dos depósitos de FGTS no caso de demissão sem justa causa), da mesma forma que não envolve raciocínio de validação da norma jurídica produzida, tendo em vista a sua compatibilidade com o texto constitucional vigente no momento da publicação da Lei Complementar nº 110/01 (aliás, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, nas ADIs nº 2.556 e nº 2.568, a **constitucionalidade originária** desse diploma legal). Na verdade, a tônica do debate jurídico travado nesse caso envolve aspectos que são externos à norma tributária institutiva da respectiva contribuição, pois a legitimidade da cobrança dessa exação exige a verificação do seu

⁶⁵⁹ Aliás, o fim específico que validou a criação de tais contribuições sociais foi especificado, expressamente, nos seus artigos 3º, § 1º, e 4º, os quais destacaram, com clareza, que os valores arrecadados a tal título deveriam ser destinados e incorporados, pela Caixa Econômica Federal, ao FGTS com o intuito de “*creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990*”.

⁶⁶⁰ Essa mesma conclusão é reforçada, de forma ainda mais clara, pelo seguinte excerto do Voto do Exmo. Ministro Moreira Alves proferido na Medida Cautelar das ADIns nº 2.556 e nº 2.568: “*...a quantia resultante dessa contribuição se destina ao Fundo para fazer frente à atualização monetária, eliminados os expurgos dos Planos Econômicos em causa, dos saldos das contas vinculadas a ele, em benefício, portanto, de empregados inespecíficos que firmaram o Termo de Adesão referido no artigo 4º da mencionada Lei Complementar, e não especificamente daquele despedido injustamente.*”

⁶⁶¹ Os Relatórios de Gestão do FGTS e os Relatórios da Administração da Caixa Econômica Federal, documentos públicos que demonstram a evolução patrimonial do Fundo, comprovam que a situação financeira do FGTS encontra-se integralmente estável, com indicação de inexistência atual de passivo relacionado a expurgos inflacionários.

⁶⁶² Sobre o ponto, vide os artigos escritos pelo Autor deste trabalho: *Vícios Supervenientes na Cobrança da Contribuição do FGTS criada pela LC 110/2001*. São Paulo: Revista Tributária das Américas, v. 5, p. 1-30, 2014; e *Da impossibilidade de se cobrar, por período ilimitado, a Contribuição Social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001*. Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários, v. 50, p. 100-120, 2006.

⁶⁶³ Em 2013 foram ajuizadas as ADIns 5.501, 5.050 e 5.053, por meio das quais se pretende obter o reconhecimento da inconstitucionalidade superveniente da contribuição social de 10% sobre o montante dos depósitos de FGTS no caso de demissão sem justa causa, prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/01

conteúdo finalístico, mais especificamente a ocorrência do esgotamento integral do fim que justificou a sua criação no passado e o seu possível desvio arrecadatório atual.

De outro lado, essa discussão exige o desenvolvimento de raciocínios jurídicos não tradicionais – impensáveis dentro de uma matriz positivista, inspiradora do paradigma normativista-comportamental e do formalista-linguístico –, pois impõe que se leve em consideração, não apenas um juízo de compatibilidade entre a lei tributária e a Constituição vigente no momento da publicação desse diploma legal, mas que se analisem fatos ocorridos após o momento da positivação dessa regra jurídica, os quais podem demonstrar que as razões justificadoras da instituição desse tributo no passado simplesmente não se fazem mais presentes nos dias atuais, o que justificaria a supressão superveniente da validade desse tributo, mesmo que nenhum aspecto normativo relevante da Constituição tenha sido alterado. A dificuldade do Poder Judiciário em enfrentar tais questões fica evidenciada em decisões judiciais que julgam improcedentes a demanda veiculada pelo contribuinte ao mero argumento de que a contribuição pode ser cobrada sem qualquer limitador temporal, pois a Lei Complementar nº 110/01 não fixou qualquer prazo de exigência desse tributo e, como se sabe, as leis com vigência por prazo indeterminado somente podem deixar de ser aplicadas quando da edição de lei posterior que as revogue.

(ii) a questão envolvendo a análise concreta dos efeitos negativos provocados pela implementação de uma política fiscal que, aberta e expressamente, pretendeu promover a desoneração da folha de salários por meio da criação de contribuições substitutivas de seguridade social, a qual, porém, ao invés de diminuir o impacto tributário para algumas classes de contribuintes, acabou impondo, para esses, expressiva majoração de carga tributária. A Lei nº 12.546/2011 e a Lei nº 12.715/2012, valendo-se da autorização contida no parágrafo 13 do art. 195 da CF⁶⁶⁴, pretenderam criar novas contribuições incidentes sobre receita em substituição àquela incidente sobre folha de salários, prevista no artigo 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, relativamente a determinados setores econômicos, o que foi realizado sob a motivação expressa de desonerar a “*folha de salário*”, de modo a diminuir o impacto tributário

⁶⁶⁴ “Artigo 195. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.”

sobre essa base econômica, fomentando, assim, a contratação formal de trabalhadores. Nesse caso, um dos argumentos determinantes para a compreensão do debate jurídico aqui travado envolve o possível caráter vinculante do teor das Exposições de Motivos que acompanharam a legislação tributária que introduziu a técnica substitutiva da folha de salário pela tributação da receita⁶⁶⁵⁶⁶⁶, as quais demonstram, com máxima clareza, que o objetivo dessa nova política de tributação seria a redução da carga tributária suportada por alguns setores de nossa economia, por meio da desoneração da folha de salários, de modo a gerar a criação de novos empregos e melhores condições de trabalho.

Pois bem, a aplicação casuística dessa nova medida desonerativa, dependendo do tipo de composição da atividade empresarial de determinados contribuintes (aqueles que não se valiam de intensa mão-de-obra, mas possuíam alto valor agregado no produto gerador de suas receitas), acabou provocando relevante aumento no montante final da contribuição a pagar, na medida em que a substituição da cobrança de exação de 20% sobre a folha de salários por outra de 1%-2% sobre a receita bruta da atividade empresarial mostrou-se, extremamente, prejudicial para alguns. Assim, dependendo do contexto de aplicação dessa norma tributária acabou-se

⁶⁶⁵ Vide o seguinte excerto da *Exposição* de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 540, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011:

“19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho. (...)”

22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.” (grifou-se)

⁶⁶⁶ Vide o seguinte excerto da *Exposição* de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 563, posteriormente convertida na Lei nº 12.715/2012:

“69. Sobre a motivação econômica para desoneração da folha, cumpre ressaltar que a medida foi efetivamente associada à instituição de incentivos à formalização das relações de trabalho e ao fomento do nível de atividade nos setores contemplados com as alterações na sistemática de tributação.”

70. Além das questões atinentes aos potenciais efeitos da desoneração tributária da folha de pagamentos para a formalização do mercado laboral, e do correlato aumento da proteção social de grande contingente de trabalhadores, a medida reúne elementos para aperfeiçoar as relações do mercado de trabalho do País. Isso porque a desoneração promovida contempla setores intensivos em mão de obra que apresentam grande potencial para ampliação de vínculos formais e redução da subcontratação e/ou terceirização de mão de obra, processo este comumente associado à precarização das relações de trabalho.” (grifou-se)

criando anacrônica situação em que uma “*medida desonerativa*” veio a causar incidência *majoradora* da carga tributária. A desoneração, portanto, transformou-se em oneração para alguns.

Como se vê, a discussão jurídica travada nesse caso também não toca em qualquer questão pertinente à própria base de tributação da contribuição de seguridade social, pois não há qualquer controvérsia acerca dos conceitos de “*folha de salário*” ou de “*receita*”. Na verdade, o cerne dessa discussão exige verificar se há um dever de coerência entre a motivação político-jurídica que justificou a imposição de nova contribuição substitutiva e os eventuais efeitos prejudiciais e contraditórios provocados pela aplicação concreta dessa mesma lei tributária. Dito de outro modo, discute-se se a intenção desonerativa do legislador é vinculante e se os potenciais desvirtuamentos concretos gerados pela aplicação de uma lei tributária marcada por essa intencionalidade são capazes de provocar algum vício de inconstitucionalidade (não em geral, mas em particular) relativamente àqueles que são onerados por essa nova regra tributária.

Relativamente a tal questão tributária, o Poder Judiciário vem demonstrando certa resistência em efetivamente analisar o seu argumento fundamental, de modo que, em regra, evade-se da discussão sob a alegação – que reproduz à perfeição a sua inspiração normativista e formalista – de que a constitucionalidade das leis tributárias deve ser verificada na sua generalidade, não sendo possível ao contribuinte exigir do Judiciário a verificação da sua adequação e legitimidade quando aplicada aos casos concretos⁶⁶⁷. Seria como se dissesse que uma lei criada, especificamente, para desonerar contribuintes é válida, mesmo que alguns submetidos aos efeitos dessa mesma lei tivessem que se submeter aos efeitos contrários àqueles por essa desejados, como se a incoerência na aplicação da lei em relação a alguns e o consequente prejuízo desses destinatários de um tratamento anti-isonômico fosse irrelevante e representasse apenas o preço a ser pago para a vantagem do grupo maior de beneficiados por esse diploma desonerativo. Tem-se, em verdade, a legitimação de um odioso utilitarismo na

⁶⁶⁷ “Nesse panorama, ***afigura-se irrelevante o inconformismo das empresas ao defenderem a sua situação de prejudicada em razão de não utilizar mão de obra ostensiva em sua atividade empresarial, valendo-se da contratação de empresas terceirizadas em parte significativa de sua escala produtivo. Isso porque é inarredável o caráter de generalidade da lei, cujo benefício almejado há de ser verificado, no caso, de forma ampla no setor empresarial, não se podendo criar “leis” sob medida, ou, o que é pior, declarar inconstitucionais normas que beneficiam, de forma conjunta, determinado seguimento da economia.***” (excerto do Voto do Desembargador Relator na Apelação Cível 5007336-46.2014.404.7108/RS, TRF4, 2ª Turma, Des. Otávio Pamplona, 07/10/2014 – grifou-se)

tributação em que a vantagem do maior número justifica o sacrifício arbitrário de uma minoria⁶⁶⁸.

(iii) *as discussões tributárias envolvendo inúmeras controvérsias sobre quais “insumos” poderiam se caracterizar como despesas geradoras de crédito pelas empresas submetidas à sistemática não-cumulativa de PIS e COFINS, em que se mostra necessário deliberar, casuisticamente, sobre questões envolvendo essencialidade, necessidade e natureza concreta da atividade econômica desenvolvida por cada contribuinte.* Como se sabe, tornou-se, extremamente, frequente a discussão judicial de questões que, em uma primeira vista, envolveriam apenas a especificação do conteúdo jurídico de um conceito normativo, qual seja, o conceito de “insumo”⁶⁶⁹, de modo que se poderia pressupor que tal debate exigiria apenas a análise de um determinado aspecto consagrado dentro da regra impositiva da Contribuição ao PIS e da COFINS. Aliás, a multiplicação dessas demandas foi causada precisamente pela atitude das autoridades fiscais que pretenderam dedicar leitura “legalista” ao direito de creditamento dos contribuintes, sustentando que somente poderiam eles aproveitar créditos em relação aos itens ou previstos, expressamente, na lei tributária ou consumidos, diretamente, no processo produtivo daquele bem que seria gerador da receita tributável. No entanto, o efetivo enfrentamento desse problema tributário somente se deu quando superada tal visão superficial, momento em que os tribunais passaram a analisar aspectos efetivamente relevantes ao específico processo produtivo de cada contribuinte. Com efeito, a resolução desse debate jurídico-tributário passou a envolver não o conceito geral e abstrato do termo “insumo”, mas sim a verificação de determinados fatores que transcendem os limites internos dessa norma tributária. Isso porque a discussão acerca de quais gastos assumidos pela atividade empresarial são capazes de gerar direito a creditamento passou a exigir o estudo multidisciplinar dos aspectos relacionados à natureza particular do processo produtivo gerador da receita a ser tributada pelo PIS e pela COFINS, de modo a qualificar quais custos e despesas são essenciais e indispensáveis a tal geração de receita e quais são apenas gastos indiretos ou desnecessários. Como se vê, novamente

⁶⁶⁸ Alguns tribunais federais já começam a reconhecer a incongruência jurídica dessa desoneração que aumenta carga tributária, como, por exemplo, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (AC 5013495-42.2013.404.7107, Des. Maria de Fátima Labarrere, 1ª Turma, 17/06/2015)

⁶⁶⁹ O artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, determina que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

a discussão central envolvida em tais casos não envolve a especificação dos conceitos de “receita” ou “faturamento” nem a identificação de outros critérios formadores da regra matriz do PIS e da COFINS, mas, em verdade, exige do operador do direito tributário que adentre em análises econômicas e operacionais de um processo de produção de bens e serviços que exigirá a justificação e demonstração de quais elementos são *essenciais* para a atividade empresarial daquele contribuinte específico. Desse modo, enquanto um tipo de insumo pode ser gerador de crédito para um contribuinte, pode esse mesmo tipo de insumo não ser gerador de crédito para outro, já que a natureza das atividades econômicas de um e de outro poderá manifestar essencialidades diferentes. Com efeito, tal debate jurídico toca em questões ontológicas acerca da essencialidade de diferentes processos produtivos que são posteriores ao processo de positivação da norma tributária, razão pela qual os raciocínios jurídicos exigidos nesses casos nenhum modo podem ser reduzidos e formalizados a algum dos aspectos contidos na estrutura da regra impositiva do PIS e da COFINS⁶⁷⁰.

(iv) a discussão envolvendo a motivação política por trás da majoração do IOF, imposto de viés, sabidamente, extrafiscal, a qual teria, supostamente, sido provocada com o exclusivo objetivo de recompor perdas arrecadatórias que seriam sofridas pela União Federal em razão da extinção da CPMF. Nesse caso, discute-se se um tributo, tipicamente, extrafiscal, no caso o IOF, poderia ter a sua finalidade subvertida de modo a garantir aumento arrecadatório, principalmente quando há indícios de que a majoração, determinada pelo Decreto nº 6.339/2008, tenha sido motivada, exclusivamente, pela supressão legislativa de outro tributo de natureza fiscal (*i.e.*, causada pela não prorrogação da CPMF). Mais uma vez, o teor dessa discussão tributária nada diz acerca dos aspectos internos das normas tributárias envolvidas (ou seja, a

⁶⁷⁰ Ilustra esse tipo de raciocínio casuístico e ontologicamente direcionado, o seguinte, recentíssimo, julgado do STJ: “(...) 5. São “insumos”, para efeitos do art. 3o, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3o, II, da Lei n. 10.833/2003, **todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.** 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é **essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades.** (...) Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. 7. Recurso especial provido.” (STJ, 2ª Turma, RESP 1.246.317, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 29/06/2015 – grifou-se)

regra tributária do IOF e a da CPMF), mas toca apenas na verificação dos motivos que levaram a modificação da legislação tributária e na possibilidade de controle dos efeitos que devem ser alcançados por uma imposição extrafiscal. Dito de outro modo, questiona-se se o legislador tributário está autorizado pela Constituição a, livremente, manipular os tributos extrafiscais de modo a, esporadicamente, transformá-los em instrumentos arrecadatários. Tal discussão jurídica está pendente de julgamento junto ao Supremo Tribunal Federal na ADI 4002 ajuizada no ano de 2008. No entanto, recentemente, o Supremo Tribunal Federal enfrentou caso bastante semelhante, julgando-o improcedente, sem, porém, adentrar, efetivamente, no mérito dessa discussão, uma vez que apenas reconheceu que tal alegação de desvio finalístico não teria sido, adequadamente, demonstrada⁶⁷¹. O improvimento dessa demanda pela ausência de provas de desvio finalístico, porém, de nenhum modo significa reconhecer que tal discussão seja, como um todo, irrelevante ao nosso universo jurídico-tributário, na medida em que poderá haver situação futura – talvez na ADI 4002 – em que tal insuficiência probatória seja superada, de modo a se demonstrar com maior concretude a ocorrência da subversão teleológica de um tributo extrafiscal.

O que todos esses problemas tributários possuem em comum? Em todos esses casos, a discussão jurídica central não toca em nenhum dos aspectos internos da regra matriz de incidência tributária, mas sim em elementos que são ou anteriores ou posteriores ao processo de positivação da norma impositiva de um determinado tributo. Tais exemplos concretos demonstram como o nosso cenário atual de discussões tributárias exige do operador do direito a análise e a reflexão acerca dos motivos, causas, efeitos, fins e consequências que compõem o fenômeno tributário como um todo, situações em que o estudo formal da regra impositiva de um tributo será absolutamente irrelevante ou, ao menos, envolverá questão paralela ou secundária⁶⁷².

⁶⁷¹ “(...) A receita de impostos compõe a reserva necessária para fazer frente a toda e qualquer despesa uti universi, não havendo que se presumir que a majoração do IOF tenha ocorrido necessariamente para repor a perda dos valores anteriormente arrecadados por meio da CPMF. Não há qualquer evidência de que a majoração do IOF, perpetrada pela Portaria MF 348/1998, teve o condão de modificar a natureza jurídica do imposto, desviando sua finalidade e transformando-o em tributo com arrecadação vinculada. A tese da agravante está embasada em meras suposições, carecendo de efetivo fundamento jurídico. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF, RE 800282 AgR, Min. Roberto Barroso, DJ 06-03-2015)

⁶⁷² Não se quer dizer com isso que o estudo da estrutura interna da regra impositiva seja hoje irrelevante para todos os casos tributários. Muito pelo contrário, na medida em que inúmeras questões tributárias continuam ainda a depender da análise formal da estrutura interna da regra de tributação. Pode-se citar como exemplo a recente discussão envolvendo a inconstitucionalidade da base de cálculo do PIS/COFINS importação, em que o Supremo Tribunal Federal (RE 559937/RS, Rel. Ministro Toffoli, 20/03/2013) analisou o aspecto quantitativo dessa exação (valor aduaneiro), representa caso em que o estudo formal da regra tributária foi indispensável para o controle de

Por isso, no próximo capítulo, para que não haja a acusação de que este trabalho se mantém na ilha segura da crítica desconstrutiva, sem a proposição de alternativa teórica, pretende-se desenvolver e justificar uma concepção mais ampla de ciência tributária, a qual deverá ser formatada na extensão suficiente e na complexidade adequada para dar conta de todas essas dimensões relevantes ao direito tributário, as quais, porém, como se viu, simplesmente são tratadas como inexistentes dentro do paradigma formalista-linguístico.

constitucionalidade da Lei n. 10.865/04. Com efeito, a crítica que se faz diz respeito à insuficiência metodológica dos paradigmas científicos aqui analisados, os quais reduziram, artificialmente, o escopo de estudo do direito tributário.

Os três paradigmas científicos que prevaleceram no direito tributário brasileiro podem ser sintetizados por meio das ideias reproduzidas na seguinte tabela comparativa:

TABELA IV

<i>Paradigma científico</i>	<i>Empírico-econômico</i>	<i>Normativo-comportamental</i>	<i>Formalista-linguístico</i>
<i>Objeto imediato de estudo</i>	Poder tributário e Lei tributária	Estrutura normativa que deve ser observada na criação de tributos	Textos jurídicos vertidos em linguagem por autoridades competentes
<i>Objeto mediato de estudo</i>	Manifestação de riqueza revelada por fatos geradores	Conteúdo do direito tributário positivo que descreve comportamentos causadores de obrigações tributárias	Exigências linguísticas mínimas impostas pela lógica deôntica
<i>Finalidade do direito tributário</i>	Viabilizar o financiamento economicamente satisfatório das despesas públicas	Controlar o cumprimento categórico de deveres tributários reconduzíveis às normas jurídicas válidas	Entabular o processo de fabricação dos vínculos jurídico-tributários que são construídos a partir da interpretação dos textos produzidos por autoridades oficiais
<i>Método interpretativo</i>	Descritivismo econômico: a função do intérprete é revelar o conteúdo econômico dos fatos que se sobrepõe às formalidades jurídicas	Descritivismo normativo: a função do intérprete é reportar, com neutralidade e fidelidade, o conteúdo do direito positivo que descreve fatos jurídicos e hipótese de incidência	Descritivismo normativo somado com construtivismo linguístico: a função do intérprete continua sendo a reportar, com neutralidade e fidelidade, o conteúdo do direito positivo, mesmo que se reconheça – contraditoriamente – a possibilidade de atividade construtiva de significados pelo intérprete
<i>Influência filosófica</i>	Empirismo	Positivismo jurídico	Neopositivismo e filosofia da linguagem
<i>Pretensão de multidisciplinariedade</i>	Sim	Não	Não
<i>Autores representativos do período</i>	Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira e Aliomar Baleeiro	Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba	Paulo de Barros Carvalho

III – POR UMA CIÊNCIA PRÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: O REENCONTRO DA ESPECULAÇÃO CIENTÍFICA COM FUNDAMENTOS MATERIAIS DA EXPERIÊNCIA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

3.1. O REDUCIONISMO DOS MODELOS CIENTÍFICOS FORMADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE SUA SUPERAÇÃO: UMA METÁFORA GASTRONÔMICA

No capítulo anterior, foram identificados, em diferentes momentos históricos, três paradigmas científicos que foram determinantes para a formação e a evolução do direito tributário brasileiro, sendo que cada um veio a se basear em pressupostos teóricos específicos, os quais acabaram predeterminando o escopo dos objetivos particulares que deveriam ser buscados por cada modelo científico. Assim, anteriormente, tais paradigmas foram qualificados por meio da seguinte denominação: o modelo *empírico-econômico*, o modelo *normativo-comportamental* e o modelo *formalista-linguístico*. O primeiro inspira-se na noção de que o direito tributário deve ser focado no exercício de poder de tributar, enquanto função de império estatal, o qual estaria limitado pela lei e deveria almejar a captação de riqueza econômica dos particulares, com o intuito, exclusivo ou prioritário, de atender às despesas públicas necessárias à manutenção do Estado. Já o segundo, centrado na visão fisicalista de ciência, típica da Modernidade, concentra-se na análise da estrutura da norma tributária, desprovida de qualquer conteúdo que pudesse ser qualificado como necessário, justo ou razoável, na medida em que tais considerações seriam estranhas ao direito tributário, pois meramente subjetivas ou emotivas, de modo que, para se garantir uma aplicação jurídica segura e objetiva, deveria o jurista apenas confiar na descrição dos parâmetros normativos que vieram a ser positivados, os quais deveriam incidir, infalível e mecanicamente, sobre todos os comportamentos desejados pelo legislador tributário. Por fim, o terceiro ambiciona atribuir uma dimensão mais ampla à ciência tributária, por meio da análise formal dos diferentes planos linguísticos (*i.e.*, semântica, sintática e pragmática) que interagem na construção de sentido dos textos autorizados pelo direito a se apresentarem como fontes de imposições normativas. Esse procedimento de construção de sentido, uma vez esclarecido e melhor compreendido, não passa de uma reprodução mais sofisticada do método formal já fornecido pelo projeto teórico anterior, o qual, ao fim, apenas se predispõe a analisar as estruturas internas das normas tributárias, mas agora com maior detalhamento analítico. Nessa

esteira, caberá ao cientista do direito, mais uma vez, apenas descrever o conteúdo jurídico dos textos positivados, observando-se os parâmetros mínimos impostos pelos limites de nossa linguagem formal. Aqui, portanto, o operador do direito, na melhor das hipóteses, está autorizado a controlar os meios de formalização dessa linguagem jurídica, por meio de estruturas lógicas e linguísticas puramente formais, mas que jamais permitem avaliar ou julgar o mérito e o demérito do conteúdo normativo transformado em texto. No final das contas, portanto, a suposta sofisticação científica que se atém a um complexo vocabulário técnico acaba viabilizando a legitimação do arbítrio praticado pelo Estado, o qual, como se sabe, sempre determinará o sentido definitivo dos textos jurídicos.

Todos esses modelos paradigmáticos, de acordo com a crítica desenvolvida em relação a cada um deles, mostraram-se inadequados e insuficientes para a compreensão e para o esclarecimento integral dos fatores relevantes que atuam na formação do fenômeno tributário. Isso porque tais propostas científicas acabam priorizando apenas um ou outro dos aspectos que participam de nossa realidade tributária, o que, em regra, culmina em algum tipo de reducionismo científico, por meio do qual se reduz o escopo de cognição do direito tributário, de modo a priorizar ou apenas a compreensão econômica das receitas tributárias necessárias ao custeio de despesas públicas ou apenas o raciocínio puramente teórico-dedutivo das regras impositivas de tributo que devem incidir sobre condutas humanas pré-fixadas ou o esforço metodológico e interpretativo em que se pretende, tecnicamente, depurar as estruturas linguísticas que estão presentes nos textos reconhecidos como vinculantes pelo direito, descrevendo, ao final, o seu conteúdo jurídico-positivo.

A pretensão deste terceiro capítulo, portanto, é a de formular modelo científico que se mostre capaz de superar tais reducionismos, pretendendo-se, com isso, apresentar uma concepção, possivelmente, superior de ciência, no sentido de ser mais esclarecedora dos diferentes aspectos que formam o fenômeno jurídico.

No entanto, impõe-se ressaltar que a proposta de ciência prática que aqui se busca desenvolver não envolve a negação da relevância e da importância dos fatores que foram priorizados pelos modelos científicos anteriores. Isso porque, incorporando a este argumento a precisa crítica que MACINTYRE⁶⁷³ apresenta em relação à visão de KUHN⁶⁷⁴ de que cada

⁶⁷³ KUHN, Thomas. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University of Chicago Press, 1962, p. 151.

revolução paradigmática representaria um absoluto abandono do passado, entende-se que uma ruptura paradigmática jamais representa um rompimento completo com os modelos teóricos que prevaleceram até aquele momento, mas sim envolve uma forma de absorção dos méritos contidos nos paradigmas já superados, de modo a permitir a reformulação de uma narrativa explicativa mais completa e mais coerente, de modo a tornar mais inteligível a realidade complexa que esse determinado projeto científico comum pretende dar conta.

Portanto, a forma de se superar as deficiências explicativas dos modelos de ciência tributária anteriores não passa por uma tentativa de negar, integralmente, todos os elementos formadores dessas propostas teóricas rivais, mas sim representa a tentativa de agregar tais aspectos constitutivos do fenômeno tributário que foram privilegiados no passado (*e.g.*, custeio de despesas públicas, destinação econômica dos tributos, estrutura interna das normas tributárias, seu fenômeno de incidência e as técnicas de interpretação e argumentação a partir de textos jurídicos) a uma matriz explicativa mais abrangente e que não descarte nenhum dos elementos que se mostrem relevantes para a compreensão e para a tentativa de resolução dos problemas práticos que se apresentam, rotineiramente, ao operador do direito tributário.

Dito isso, para tornar mais clara ou mais próxima da realidade a comparação que se pretende aqui promover, pede-se licença ao leitor para se desenvolver uma ilustração metafórica que se afasta do campo jurídico e que se vale de referências à gastronomia, as quais podem facilitar a compreensão das intenções do projeto científico que aqui se pretende desenvolver. Isso porque, muitas vezes, o recurso a uma metáfora pode ser visto como um facilitador capaz de traduzir com maior clareza e em linguagem mais acessível o conteúdo de ideias complexas que podem não ser tão transparentes em uma primeira análise. A analogia figurativa aqui pretendida, portanto, irá trabalhar com a noção de quatro “*projetos culinários*” distintos que indicam as prioridades e o objetivos de um “*chef de cozinha*” que almeja atender a determinado conjunto de expectativas daqueles que desejam ter “*uma boa refeição*”. Pois bem, veja-se.

Em primeiro lugar, pode-se pensar em um modelo gastronômico mais simplificado, economicamente orientado apenas por questões de volume de alimentos e de consumo calórico, no qual o único objetivo de se preparar a refeição é o de saciar as necessidades básicas daqueles que irão recebê-la, ou seja, o propósito é o de apenas “*matar a fome*” dos convidados. Para

⁶⁷⁴ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 19.

tanto, nesse projeto culinário, o *chef* de cozinha não precisa, em tese, possuir utensílios apurados nem precisa dominar técnicas sofisticadas para a elaboração de diferentes composições de pratos, os quais não serão apreciados com base em seus valores nutricionais, na qualidade de seu sabor nem na sua apresentação estética. Na verdade, aqui interessa apenas identificar quantos convidados deverão ser recebidos, de modo a se calcular a quantidade de alimentos a serem servidos ou o número de calorias que deverão ser consumidas por cada um para alcançar, da forma mais eficiente possível, um estado de satisfação alimentar. Por um lado, essa visão gastronômica assume um objetivo acessível por todos, já que pode ser entendido de modo quase universal, pois qualquer um compreende o que representa a noção de saciar, em sentido físico-natural, a sua fome. No entanto, por outro lado, as finalidades culinárias aqui projetadas são extremamente reduzidas, pois a refeição é pensada tão somente com base no fornecimento de alimentos suficientes para saciar a necessidades primárias de qualquer ser humano. Este “*chef de cozinha*”, portanto, somente poderia receber essa denominação em um sentido bastante enfraquecido e derivado, pois não seria assim reconhecido pela maioria das pessoas, na medida em que não se destacaria pelo seu domínio de técnicas gastronômicas nem por operar com precisão os instrumentos de culinária necessários para se produzir uma boa refeição, mas apenas pela fartura de alimentos que oferece.

Em segundo lugar, pode-se imaginar um modelo gastronômico em que a preocupação central do chef de cozinha é o de conhecer quais são as panelas, facas e outros utensílios de cozinha que estão a sua disposição, de modo a especificar o modo correto de utilizá-los na preparação de uma refeição. Aqui interessa apenas o uso correto de cada instrumento de culinária, bem como saber quais panelas e recipientes são necessários para se produzir a refeição pretendida, sem haver qualquer intenção de se determinar o que é adequado de ser servido ao grupo de convidados, de acordo com o seu paladar, nem a quantidade de alimentos que é necessária para satisfazê-los. De acordo com esta visão, jamais caberá ao chef de cozinha predeterminar o que seria uma “*boa refeição*”, mas apenas, por sua autoridade dentro da cozinha, escolher como utilizar os instrumentos que possui à sua disposição, podendo produzir com eles tanto refeições agradáveis, quanto desagradáveis. Isso deve-se ao fato insuperável de cada um ter seu próprio gosto relativamente aos alimentos de sua predileção, do mesmo modo que não se mostra possível estipular a quantidade de consumo alimentar que seria satisfatório a cada indivíduo. Assim, esse tipo de *chef* deve apenas atentar para não usar

equivocadamente os seus utensílios, não queimar a comida e produzir corretamente alimentos que possam ser servido a todos. Novamente, essa noção de *chef* de cozinha, dificilmente, seria aceita pela maior parte das pessoas, uma vez que, normalmente, não se atribui tal título aquele que apenas sabe usar com precisão facas e panelas, sem deixar queimar a refeição, de modo a servir algo comestível a todos que possam ter interesse em receber tais alimentos.

Em terceiro lugar, pode-se pensar em um modelo gastronômico já revestido de algum grau de sofisticação, em que interessa não apenas o uso correto dos utensílios de cozinha, mas exige também conhecer e ter habilidade para executar diferentes receitas de culinária, as quais podem ser mais fáceis ou mais difíceis dependendo da refeição que se pretende servir. Desse modo, o *chef* de cozinha apresenta-se aqui como sendo aquele especialista não apenas no uso de ferramentas de culinária, mas também na execução de procedimentos de preparo e de cozimento que levam à elaboração de diferentes pratos, com graus diferentes de complexidade, os quais, inclusive, podem gerar a articulação de novas receitas a partir da combinação de elementos contidos nas receitas anteriores. Aqui, os convidados muitas vezes podem não estar capacitados a apreciar, integralmente, a sofisticação da refeição servida, uma vez que podem não estar habituados ao modo de preparo do respectivo alimento, razão pela qual deverão, em parte, confiar no talento e no *expertise* do chef de cozinha. Neste cenário, o mero “*matar a fome*” não assume prioridade – mesmo que não possa ser totalmente desprezado –, pois a satisfação alimentar almejada impõe a capacidade de apreciar outros valores gastronômicos. De outro lado, este modelo não dispensa, em grande medida, o domínio preciso dos utensílios cozinha que serão utilizados, uma vez que a execução com retidão de certas receitas dependerá do correto uso das ferramentas de trabalho que estarão à disposição do chef. Sem dúvida, o profissional gastronômico que se afeiçoa a este projeto de culinária será compreendido por muitos como um efetivo *chef de cozinha*. No entanto, um elemento fundamental ainda estará faltando neste modelo.

Com efeito, mesmo que seja marcante e influente o modelo gastronômico que prioriza a forma de se executar com maestria receitas de culinária, entende-se que o verdadeiro *chef de cozinha* será aquele que atenta para mais um elemento indispensável no preparo de uma “*boa refeição*”. E esta característica determinante envolve, não apenas um domínio teórico ou técnico referente à atividade gastronômica, mas sim o de saber como identificar *bons alimentos*, *i.e.*, exige saber como escolher ingredientes de qualidade que deverão ser preparados por meio de

métodos adequados e de instrumentos corretos. Veja-se que de nada adianta para um cozinheiro profissional pretender satisfazer seus convidados, ter instrumentos de culinária afiados e precisos, conhecer receitas sofisticadas e dominar o modo de executá-las, se somente tiver a seu dispor alimentos de baixíssima qualidade ou até estragados. Se esse for o caso, certamente, a refeição sequer poderá ser servida, mesmo que os três fatores anteriores tenham sido integralmente atendidos. Portanto, o verdadeiro chef de cozinha é aquele que, primeiramente, se preocupa com a efetiva qualidade dos alimentos que serão utilizados na refeição que pretende servir. E para dominar tal habilidade cognitiva não basta apenas ter informação sobre o número de convidados, possuir ferramentas corretas (*e.g.*, a quantidade certa de panelas e as facas bem afiadas) ou ainda ter a memorização completa de todas as receitas descritas nos melhores livros de culinária. Ora, como se sabe, uma boa panela ou uma boa receita podem produzir uma péssima refeição, caso não tenha havido uma boa seleção de ingredientes. Do mesmo modo, muitas refeições podem abastecer a todos com abundância de alimentos, mas podem acabar não deixando ninguém efetivamente satisfeito. Com isso se quer dizer que a qualidade de um verdadeiro *chef de cozinha* não está, exclusivamente, no seu conjunto de ferramentas nem no conhecimento teórico/técnico que pode ter acumulado na execução, repetida vezes, de variadas receitas, mas sim no conhecimento experiencial de, em primeiro lugar, saber identificar os bons ingredientes que irão compor o prato que pretende servir.

Com efeito, o melhor modelo gastronômico não é aquele que reduz a atividade de culinária a apenas um dos quatro elementos aqui referidos, mas sim aquele que pretende compilar em uma única matriz explicativa a integralidade desses fatores, na medida em que todos influenciam a especificação do que se deve entender como “*uma boa refeição*” a ser preparada por um verdadeiro “*chef de cozinha*”. Essa combinação de fatores, porém, deve ser analisada e compreendida a partir de uma inversão hierárquica na ordem que foi utilizada para as descrições acima feitas, em que se deve atribuir uma prioridade valorativa que transita do último ao primeiro dos elementos acima apontados. Isso porque, para uma “*boa refeição*” preparada por um verdadeiro “*chef de cozinha*”, o mais relevante, em primeiro lugar, é a qualidade dos ingrediente, para depois ter-se o domínio e o conhecimento de diferentes receitas, para, em seguida, saber manusear instrumentos de culinária e somente, por último, interessar informações

sobre o grau de apetite daqueles que serão servidos⁶⁷⁵. Obviamente, a aprendizagem que leva à formação desse “*chef de cozinha*” não segue, necessariamente, essa ordem, pois, em termos didáticos e pedagógicos, questões referentes ao uso de utensílios, memorização de receitas e aprendizagem de procedimentos culinários são gradualmente mais acessíveis ao aluno de gastronomia, sendo ensinadas, normalmente em primeiro lugar, ao passo que o conhecimento particular e contingente referente à coleta e escolha de bons alimentos pressupõe experiência, vivência e um tipo de saber prático que somente pode ser ensinado de modo imperfeito e gradual.

Dito tudo isso, o que se pretende ilustrar por meio dessa metáfora, a qual, por óbvio, tem aqui apenas uma função facilitadora e não pode ser tomada de modo literal? Talvez tenha ficado bastante claro que os modelos gastronômicos acima delineados pretendem reproduzir as ideias básicas pressupostas pelos três paradigmas científico-tributários que foram propostos neste estudo, prestando-se, principalmente, a ilustrar os diferentes tipos de reducionismos cognitivos e insuficiências explicativas que cada proposta teórica comete. Para tornar mais transparente a figuração analógica aqui pretendida basta substituir o termo “*projetos culinários*” por paradigma científico, “*chef de cozinha*” por cientista do direito e “*uma boa refeição*” por conhecimento jurídico. Com efeito, de acordo com a metáfora aqui trabalhada, o modelo *empírico-econômico* representa o projeto gastronômico mais precário em que se pretende apenas “*matar a fome*” dos convidados, o modelo *normativo-comportamental* aquele em que o *chef* de cozinha é caracterizado, não pelo tipo de refeição que serve, mas apenas pelos instrumentos de culinária que possui ao seu dispor, ficando ao cargo de cada cozinheiro escolher como empenhar tais ferramentas, e, por fim, o modelo *formalista-linguístico* representa aquela proposta gastronômica dotada de pretensões mais complexas, em que a prioridade está no conhecimento de receitas de culinária e na habilidade (ainda formal) de executá-las com rigor, eventualmente criando novas receitas.

Como se vê, todos esses modelos, além de priorizarem, cada um, apenas um fator relevante do conhecimento científico, não dedicam qualquer atenção aos fundamentos materiais da tributação, já que compartilham da crença de que é impossível ter-se qualquer pretensão científica substancial que seja dotada de alguma objetividade. No entanto, isso acaba privando-

⁶⁷⁵ Disso, extrai-se a máxima gastronômica de que nenhuma refeição poderá ser melhor que a qualidade intrínseca dos seus ingredientes.

lhes da possibilidade de, efetivamente, produzirem e comunicarem aquilo que deve ser aceito como verdadeiro conhecimento jurídico, na medida em que impede o desenvolvimento de um esquema explicativo que consiga tornar claro e inteligível, não apenas as estruturas que dão forma a nossas práticas tributárias, mas também o conteúdo razoável e justo que deve ser incorporados por essas com o propósito de permitir sejam justificadas como legítimas. Ora, da mesma forma que a “*boa refeição*” dependerá, em última instância, da qualidade dos seus ingredientes e dos fins que essa pretende alcançar (além do simples saciar a fome), também a compreensão do que representa uma norma jurídica razoável ou justa ou do que direciona a boa interpretação de textos positivos ou do que qualifica a formulação de bons argumentos jurídicos, sempre dependerá da fundamentação dos elementos materiais e substanciais que serão aplicados na atribuição de sentido das normas a serem aplicadas, dos textos a serem interpretados e dos argumentos a serem sustentados. Isso fica evidente no fato de normas, técnicas interpretativas e métodos de argumentação poderem, dependendo da articulação do seu conteúdo prático, gerar *normas válidas, mas injustas ou tirânicas, interpretações coerentes, mas irrazoáveis e desproporcionais e argumentos convincentes, mas manifestamente falaciosos ou simplesmente falsos*. É, precisamente, nesse ponto que assume importância o quarto modelo gastronômico proposto na metáfora aqui desenvolvida, uma vez que todo e qualquer paradigma científico que pretenda captar e compreender todas as dimensões relevantes do fenômeno tributário não poderá se ater apenas a uma teoria das normas ou apenas a uma metodologia interpretativa e argumentativa aplicável ao direito tributário. Isso porque o mérito e o valor das regras tributárias, bem como a qualidade e a higidez das interpretações e argumentações desenvolvidas com base nelas ficarão, em última instância, sempre dependentes da capacidade de o operador do direito identificar e bem articular os bens básicos e os fins que se apresentam como razões materiais que tornam inteligíveis e legitimam essas normas, essas interpretações e esses argumentos jurídicos. Portanto, a concepção de ciência prática que se pretende desenvolver nos itens que finalizam este trabalho irá exigir a utilização de uma matriz teórica que permita compreender e esclarecer não apenas os aspectos formais-normativos e técnicos-metodológicos indispensáveis ao direito tributário, mas também os aspectos substanciais e finalísticos que também são fundamentais a esse campo de conhecimento, os quais, aliás, atribuem sentido às normas e aos métodos tributários. De acordo com a visão aqui adotada, a tradição filosófica que se mostra mais apta a articular todas essas instâncias cognitivas relativamente ao direito é aquela desenvolvida pelo

realismo ontológico de ARISTÓTELES e AQUINO⁶⁷⁶, recebendo, aqui, porém, atualizações pontuais de algumas lições mais recentes da filosofia da ciência desenvolvida por Imre LAKATOS⁶⁷⁷.

Com efeito, seguindo tal tradição, a concepção de ciência que será aqui proposta deverá estruturar-se a partir de quatro dimensões distintas, as quais atribuem relevância, não apenas a uma deontologia tributária (*i.e.*, teoria da norma tributária) e a uma metodologia tributária (*i.e.*, interpretação e argumentação tributária e técnicas de tributação e políticas fiscais), mas, especialmente, a uma ontologia tributária (*i.e.*, teoria dos bens básicos inerentes à tributação e teoria da justiça tributária) e a uma teleologia tributária (*i.e.*, teoria dos fins últimos do direito tributário). Em nossa visão, somente por meio da conjugação dessas quatro instâncias cognitivas, que mesclam aspectos teórico-normativos e aspectos técnico-pragmáticos com aspectos prático-valorativos, torna-se viável a compreensão plena e não reduzida do fenômeno tributário. Com isso, pode-se ordenar um modelo científico que forneça um ferramental mais abrangente e mais sofisticado, necessário para a resolução dos problemas jurídicos que são cada vez mais complexos e que se apresentam, diariamente, ao profissional do direito tributário. É o que se passa a demonstrar.

3.2. OS PRESSUPOSTOS DE UMA CIÊNCIA PRÁTICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.2.1. *Pressupostos teóricos da tradição aristotélico-tomista: Cognitivismo Ontológico, Realismo Moral, Antinormativismo e Anticonvencionalismo*

Relativamente à tradição aristotélico-tomista, a sua reprodução no campo do direito é atribuída à linha de pensamento, normalmente, qualificada como jusnaturalista. Não obstante já tenha o autor deste trabalho, no passado, pretendido transpor esse conjunto de pressupostos ao

⁶⁷⁶ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995; BERTI, Enrico. *As razões de Aristóteles*. São Paulo: Editora Loyola, 2ª edição, 2002; ROSS, David. *Aristotle*. Reino Unido: Routledge, 1995; REALI, Giovanni, *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997; PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000; AQUINO, Tomás de. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox Books, 1993; FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004.

⁶⁷⁷ LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999; LAKATOS, Imre; Science and Pseudoscience. Rede Mundial de Computadores: <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015.

campo do direito tributário, o que foi feito em relação à classificação das espécies tributárias⁶⁷⁸, aos fundamentos materiais da tributação⁶⁷⁹ e ao conceito de tributo⁶⁸⁰, não se pode deixar de reparar que qualquer incursão nessa corrente de pensamento é tida como, extremamente, arriscada (talvez absurda), o que acaba impondo, invariavelmente, um tom apologético àquele que pretende sustentar essa visão. Isso ocorre, em grande medida, em razão de figuras imaginárias e falsas representações⁶⁸¹ dos pressupostos adotados por essa tradição filosófica, o que culmina na sua imediata rejeição, mesmo que o seu opositor não tenha jamais se dedicado a uma leitura detalhada e paciente das fontes primárias que, de fato, representam essa corrente de pensamento jurídico. Mesmo que assim seja, é, no mínimo, um indício favorável ao seu vigor e à sua consistência o fato de posturas jusnaturalistas jamais terem sido, completamente, abandonada em algum momento histórico do pensamento jurídico⁶⁸² e, mesmo que tenham sido colocadas em um plano de obscuridade em alguns períodos do século passado, principalmente durante o auge do movimento positivista, sempre acabam elas retornando revigoradas, o que, inclusive, leva ao anúncio de um “*eterno retorno*” da tradição do *Direito Natural*⁶⁸³. Por isso, sequer se mostra plausível a ideia de qualificar posturas jurídicas em *positivistas* e *não-positivista* como pretende ALEXY⁶⁸⁴, pois tal estratégia representa um contrassenso terminológico, uma vez que essa nomenclatura, além de historicamente equivocada, é teoricamente infundada⁶⁸⁵. Com efeito, essa sumária rejeição da matriz teórica jusnaturalista escora-se em preconceitos que não podem sequer ser reconduzidos ao texto daqueles que defendem tal visão, motivo pelo qual deve ser aqui realizada a refutação de algumas críticas apressadas e a apresentação de alguns esclarecimentos preliminares acerca dos pressupostos adotados pelo a seguir caracterizado *realismo ontológico* de ARISTÓTELES e AQUINO.

⁶⁷⁸ *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

⁶⁷⁹ *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012.

⁶⁸⁰ *A Legitimidade da Imposição de Tributos de Acordo com a Tradição Aristotélico-Tomista*. In: Cristiano Carvalho. (Org.). *Direito Tributário Atual*. 1º ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, v. 1, p. 01-33.

⁶⁸¹ FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000.

⁶⁸² SIMON, Yves. *The Tradition of Natural Law*. EUA: Fordham, 1992, p. 3.

⁶⁸³ ROMMEN, Heinrich. *Die ewige Wiederkehr des Naturrechts*. Leipzig: Hegner, 1936.

⁶⁸⁴ ALEXY, Robert. *Some Reflections on the Ideal Dimension of Law and on the Legal Philosophy of John Finnis*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 58, nº 02, 2013, pp. 97-110.

⁶⁸⁵ “*A sound legal philosophy is not well described as ‘non-positivist’. The disjunction between ‘positivist’ and ‘non-positivist’ concedes to self-described positivists the assumption that theirs is the default position... But the assumption is historically mistaken and theoretically ungrounded.*” (FINNIS, John. *Law as Fact and as Reason for Action: A Response to Robert Alexy on Law’s ‘Ideal Dimension’*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 59, nº 01, 2014, pp. 96-97)

Primeiramente, cabe destacar que esta tradição filosófica pretende combinar dois pontos de partida que, em princípio, poderiam ser vistos como contraditórios, mas que acabam sendo determinantes na qualificação da postura teórica que deve ser adotada pelo cientista. Isso porque se pressupõe, de um lado, a identificação, por indução, de premissas que se refletem, em grande medida, no que já é compartilhado como senso comum, o que exige um contato experiencial com a realidade empírica que está sendo observada, e, de outro, o esforço especulativo que seja capaz de, gradualmente, fixar critérios universais ou gerais que possam ser utilizados na explicação e ordenação dessa mesma realidade.

Como visto, no item 1.1.1., o método científico aristotélico, de estilo indutivo-dedutivo, pretende captar a complexidade da realidade a ser conhecida por meio de um percurso cognitivo que combina a vantagem comprobatória que o contato empírico tem a intenção de fornecer, com a pretensa segurança e estabilidade que o esforço teórico de abstração pretende garantir, impedindo, com isso, que o desenvolvimento da ciência seja promovido por esforços de fragmentações do objeto científico, seja pela sua pura formalização, seja pela sua redução a mero objeto físico-corpóreo. Por isso, a tradição aristotélico-tomista é vista como um meio-termo entre o racionalismo numênico de KANT e o empirismo cético de HUME⁶⁸⁶.

Portanto, no campo da ciência prática – aplicável ao direito e ao direito tributário –, o esclarecimento dos fatores que afetam, ordenam e direcionam a ação humana, não se fiam em nenhum esquema hipotético nem algum tipo de experimento mental fictício que tenham que ser admitidos como válidos ou aceitáveis para que sejam consideradas justificáveis as premissas primeiras do raciocínio prático desenvolvido pelo teórico que rejeita, sumariamente, uma postura jusnaturalista, tal como ocorre, por exemplo, na norma fundamental do positivismo KELSEN⁶⁸⁷ ou a posição original do procedimentalismo de RAWLS⁶⁸⁸. Na verdade, os pressupostos da tradição da lei natural partem de considerações básicas e primárias que as pessoas, em regra geral, já assumem como necessárias para a compreensão e para a explicação do agir humano. Com efeito, não obstante a tendência a uma rejeição quase automática pelo leitor contemporâneo de um rótulo que se convencionou denominar de *jusnaturalismo*, aquele que se dedicar a uma análise mais paciente das premissas que são adotadas por essa tradição verificará que, em grande

⁶⁸⁶ PORTER, Jean. *Nature as Reason – A Thomistic Theory of the Natural Law*. EUA: Eerdmans, 2005, p. 249.

⁶⁸⁷ KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008, p. 77.

⁶⁸⁸ RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2001.

medida, são elas plausíveis, intuitivas e quase indisputadas pela maioria das pessoas, precisamente porque refletem uma dimensão real da experiência humana.

Por isso, o projeto teórico aristotélico-tomista não se reveste de um traço apenas epistemológico ou meramente metodológico, mas também reconhece a necessidade de investigações ontológicas e teleológicas, pois assume como verdadeiro o fato de que o esclarecimento de qualquer aspecto de nossa realidade deve ser guiado por elementos materiais anteriores que a fundamentam e por fatores finalísticos posteriores que explicam o seu direcionamento e o seu propósito. Isso porque se pressupõe que haja uma ordem natural para as coisas e que existem fins materiais objetivos que direcionam, racionalmente, a ação humana⁶⁸⁹, sendo, por outro lado, estéril, segundo essa visão, a tentativa de se explicar a ação humana fazendo-se referência apenas às estruturas epistemológicas (formais) que limitam o pensamento ou empíricas (convencionais) que podem restringir, contextualmente, o agir de alguém.

Com efeito, a adequada compreensão do chamado pensamento jusnaturalista exige entender e, possivelmente, aceitar a veracidade dos seguintes pressupostos teóricos, os quais, não por coincidência, são, simetricamente, opostos aqueles sustentados pelos modelos científicos detalhados e rejeitados nos capítulos anteriores deste trabalho:

COGNITIVISMO ONTOLÓGICO

Conforme já referido nos capítulos anteriores, a filosofia da ciência parte de divisão básica que separa tendências teóricas definidas como não-cognitivistas, de um lado, e cognitivistas, de outro⁶⁹⁰. Quando analisados os pressupostos teóricos que fundamentam a concepção de ciência defendida por Paulo de Barros CARVALHO, a ele pode ser atribuída a intenção de assumir uma espécie de não-cognitivismo moral, o que significa adotar a visão cética de que os juízos de valor são, necessariamente, subjetivos, emotivos ou até arbitrários. Pois bem, a tradição que será aqui defendida escora-se em postura oposta a essa e que se assume, abertamente, como cognitivista, a qual, em um plano teórico-especulativo, pressupõe a veracidade de duas premissas básicas, quais sejam: (i) a visão de que conceitos abstratos

⁶⁸⁹ “A ordem sempre implica anterioridade e posterioridade. Daí que, necessariamente, onde quer que haja um princípio, aí haverá também alguma ordem”. (AQUINO, Tomás de, ST, II-II, 26,1).

⁶⁹⁰ Para maior detalhamento dessas tradições não-cognitivistas e cognitivistas, vide o livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Metaética e a fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015.

possuem uma existência real (mesmo que não corpórea) e podem ser, em parte, captados empiricamente e conhecidos pela mente humana; e (ii) o mundo possui uma realidade que é independente dos nossos estados mentais. Com isso, a tradição cognitivista parte do pressuposto de que é possível ao ser humano conhecer, objetivamente, a realidade, seja por meio de captação sensitiva, seja por cognição intelectual⁶⁹¹, realidade essa que possui determinadas propriedades que independem, ao menos em parte, dos estados mentais do indivíduo, razão pela qual um ato de conhecimento não se esgota na forma como se reproduz mentalmente uma ideia nem no modo como se pode reportar, por meio da linguagem, os estados de coisas que a representam. No caso do direito, portanto, tal pressuposto permitirá afirmar a existência de determinados conteúdos valorativos que atribuem sentido e direcionam a compreensão de normas jurídicas, tendo em vista alguns bens básicos, fins objetivos e relações de justiça que se legitimam pela carga valorativa que manifestam, ou seja, de modo independente de nossa vontade e de nossas escolhas coletivas. De outro lado, esse pressuposto rejeita a visão de que estrutura lógica de comandos normativos ou o conhecimento linguístico dos textos juridicamente vinculantes sejam constitutivos de nossa realidade jurídica.

REALISMO MORAL

Fiel ao pressuposto cognitivista, esta tradição aplica tais considerações teóricas ao plano normativo da ação humana, adotando postura *metaética* denominada de *Realismo Moral*⁶⁹². Esta proposta explicativa do agir humano reconhece a possibilidade de se formular juízos de valor (*i.e.*, proposições de certo/errado, bom/mau, justo/injusto etc...) dotados de objetividade, razão pela qual podem ser compreendidos e comunicados a terceiros com alguma inteligibilidade. Com isso, tais juízos valorativos poderão ser apresentados como razões justificadoras e motivadoras das ações praticadas por indivíduos⁶⁹³, o que permite qualificar tais proposições como relevantes também para a compreensão científica do direito. O *Realismo*

⁶⁹¹ FABRO, Cornelio. *Percepción y Pensamiento*. Espanha: EUNSA, 1962.

⁶⁹² Não se pode confundir tal pressuposto com o realismo jurídico norte-americano ou escandinavo. Para tal diferenciação vide o livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Metaética e a fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015, p. 201.

⁶⁹³ BOYD, Richard. *How to be a moral realist*. In SAYRE-MCCORD, Geoffrey (editor). *Essays on Moral Realism*. Estados Unidos da América: Cornell University Press, 1988, p. 181.

Moral assume três premissas centrais, quais sejam⁶⁹⁴: (i) fatos morais existem, mas possuem uma dimensão existencial diferenciada dos demais fatos naturais; (ii) fatos morais são independentes de qualquer crença ou estado mental que se possa assumir em relação a eles; e (iii) é possível que os sujeitos venham a se equivocar sobre o que é certo e o que é errado em relação aos fatos morais. Partindo-se dessas premissas, o *Realismo Moral* adota a crença de que juízos sobre a ação humana podem possuir valor de veracidade, o qual é independente do modo pelo qual podem tais juízos serem acessados e conhecidos pelos sujeitos. Isso ocorre porque os juízos práticos serão verdadeiros ou falsos, tendo em vista uma realidade que, ao menos em parte, independe dos estados mentais dos agentes humanos⁶⁹⁵. Assim, a realidade moral é anterior ao pensamento que visa a captá-la, pois a atividade mental do ser humano que pretende definir algo como certo ou errado depende da compreensão de determinadas qualidades, certos fatos e alguns estados de coisas cuja retidão ou perversão não é assim caracterizada, diretamente, pelo nosso arbítrio ou pelo intelecto humano (i.e., “*morality is mind-independent*”⁶⁹⁶). Assim, a compreensão da ação humana exigirá entender alguns aspectos ontológicos e teleológicos de nossa existência, os quais, além de independentes, são também pré-convencionais, no sentido de serem exteriores à atividade criativa da vontade humana. São, pois, esses fatos essenciais formadores da dimensão moral que permitem atribuir inteligibilidade e objetividade à ação humana, na medida em que fixam os princípios primeiros (i.e., os fundamentos primários e básicos) que servirão de critérios de análise àqueles que emitem ou avaliam juízos morais. É por isso que, nesta tradição, defende-se um “*realismo ontológico*”, o qual exige, como ponto de partida, a noção de que a realidade é objetivamente qualificada pela existência de essências no mundo⁶⁹⁷ que não estão à completa disposição constitutiva dos indivíduos. Esta tendência *metaética*, portanto, parte do pressuposto de que a realidade moral que deve ser analisada – de modo a permitir a identificação dos critérios objetivos de avaliação dos juízos práticos – é composta de uma dimensão que é tanto necessária e universal (no que tange aos princípios

⁶⁹⁴ PIETREK, Torsten. *Phänomenologische Metaethik*. Alemanha: Createspace, 2011, p. 22.

⁶⁹⁵ SAYRE-MCCORD, Geoffrey. *Many moral Moral Realisms*, in SAYRE-MCCORD, Geoffrey (editor). *Essays on Moral Realism*. Estados Unidos da América: Cornell University Press, 1988, p. 5.

⁶⁹⁶ SHAFFER-LANDAU, Russ. *Moral Realism – A Defence*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2009, p. 15.

⁶⁹⁷ Para um conceito de ontologia vide NINK: “*Wahre Ontologie ist Realontologie, die das Reale in seinem inneren Gehalt und Aufbau zu ergründen strebt ... Dieses Ziel hatte die Erste Philosophie des Aristoteles und die allgemeine Metaphysik der scholastischen Schulen.*” (NINK, Caspar. *Ontologie – Versuch einer Grundlegung*. Alemanha: Herder, 1952, p. V)

primeiros do raciocínio prático), quanto particular e contingente (no que tange aos elementos relevantes da ação humana concreta que deverão ser submetidos à deliberação prudencial).

ANTINORMATIVISMO

Esta tradição rejeita, categoricamente, que o direito seja um fenômeno, exclusivo ou meramente, atrelado ao conceito de norma jurídica positiva. Por essa razão, defende-se aqui que o conceito de juridicidade não pode ser visto como sinônimo de positividade normativa. Com efeito, o direito, como objeto de estudo científico, não pode ser reconduzido apenas à estrutura lógica da norma, como se isso fosse o aspecto mínimo irreduzível do fenômeno jurídico. Na verdade, conforme já sustentado anteriormente, a fundamentação racional de uma prática jurídica não se esgota na identificação formal da validade da norma, pois os diferentes conteúdos valorativos que tais estruturas normativas, invariavelmente, assumem não representam um aspecto accidental, aleatório ou secundário para a compreensão do direito, mas sim são de máxima relevância para se identificar o real sentido ordenador e diretivo de um comando jurídico, bem como para se justificar ou não a sua legitimidade. No entanto, o aqui denominado *Antinormativismo* de modo algum pretende passar a ideia de que, para a tradição aristotélico-tomista, a noção da lei positiva seja irrelevante ou dispensável para a compreensão do direito. Muito pelo contrário, pois, para AQUINO, a existência de uma norma jurídica positiva é a forma mais comum e rotineira de se acessar o direito vigente em determinada comunidade jurídica, motivo pelo qual, nessa linha de pensamento, seria inviável compreender o direito sem uma precisa compreensão do fundamento e das funções da lei positiva⁶⁹⁸. Isso, porém, não significa dizer que o acesso à lei positiva seja a única forma de se compreender o fenômeno jurídico. O jusnaturalismo aristotélico-tomista, em verdade, pretende garantir maior profundidade explicativa em relação ao direito, na medida em que, não pretende apenas descrever o conteúdo das leis humanas, mas também pretende esclarecer quais elementos pré-convencionais delimitam racionalmente a respectiva prática jurídica. Com efeito, essa dicotomia não impõe um despreço à natureza também fundamental da lei positiva que participa da regulação da ação humana. Para AQUINO, as duas dimensões do direito são de máxima relevância, já que a ação humana pode

⁶⁹⁸ FINNIS, John. *Law as Fact and as Reason for Action: A Response to Robert Alexy on Law's 'Ideal Dimension'*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 59, nº 01, 2014, pp. 96-98.

ser justificada como legítima de dois modos distintos, ou seja, com base na sua adequação natural e com base na sua adequação convencional. A primeira escorar-se, diretamente, na dimensão racional que impõe uma justificação da atividade humana, o que pode indicar a existência de um direito natural atribuível àquele que participa de relações jurídicas. A segunda indica a retidão de um comportamento por força de uma convenção ou de um acordo formal que teria sido fixado naquele contexto jurídico específico. Diante disso, a noção de positividade jurídica significa apenas adequação ao convencionalizado em determinado contexto social, ou seja, a conformidade com aquilo que foi legislado, dimensão essa que não pode ser equacionada com a totalidade do direito, pois representa, simplesmente, a sua manifestação externa, viabilizando apenas a compreensão de uma das causas do fenômeno jurídico (entre as outras causas relevantes à construção de uma ciência prática do direito, conforme se verá).

ANTICONVENCIONALISMO

Por fim, somando-se os três pressupostos anteriores, chega-se a constatação de que o direito estaria fundado em ao menos alguns elementos materiais que devem ser qualificados como *pré-convencionais*, *i.e.*, determinados aspectos da realidade jurídica a ser conhecida que não estariam à livre disposição racional do legislador humano. Tal constatação, mesmo que não aceita de modo unânime, não poderia ser tomada como algo radical ou extravagante, na medida em que apenas pressupõe que, em relação à ação humana, existem exigências materiais que são, ontologicamente, anteriores a qualquer convenção humana, razão pela qual a avaliação e a justificação do agir humano deveria sempre estar pautada em alguns critérios pré-convencionais que teriam a função de direcionar e limitar a ação humana⁶⁹⁹. Assim, para os teóricos da lei natural é possível fixar-se, de modo inteligível e significativo, relações e distinções entre as leis humanas (costumes e práticas sociais), de um lado, e padrões pré-convencionais que compõem e dão forma à própria experiência humana, sendo que é a partir desses últimos que se torna possível especificar a forma e o conteúdo daquilo que será convencionalizado. Isso significa reconhecer que toda convenção social pode ser analisada, mesmo que só parcialmente, com base nos seus elementos pré-convencionais, os quais devem ser vistos como indispensáveis à

⁶⁹⁹ PORTER, Jean. *Nature as Reason – A Thomistic Theory of the Natural Law*. EUA: Eerdmans, 2005. p. 11.

compreensão e à avaliação crítica daquilo que orienta a ação humana⁷⁰⁰. Por outro lado, se assim não fosse, chegar-se-ia ao absurdo de pensar que a força vinculante do sentido intrínseco de uma máxima jurídica ou de um enunciado fundamental do direito estaria sempre dependendo do fato exterior referente à sua positivação. Com isso, o valor de veracidade e de convencimento que um enunciado jurídico básico comporta poderia ser, a qualquer momento, suprimido, bastando, para tanto, a revogação das normas jurídicas positivas que o enunciam. Se tudo no direito pudesse ser compreendido como fruto de construto convencional, inexistindo nada de pré-convencional que delimitasse essa prática, bastaria a revogação do convencionalizado para modificar-se ilimitadamente o direito. Qualquer direito humano previsto na Constituição ou anunciado em algum Tratado Internacional teria toda a sua força normativa e diretiva em relação ao agir humano calcada na vontade do legislador, o qual poderia, livremente, escolher manter ou não tal enunciado jurídico como vigente. No entanto, tal visão, além de inverossímil, é inviável⁷⁰¹.

3.2.2. *A dimensão prática do conhecimento teórico e a dimensão teórica do conhecimento prático*

Feita a crítica aos três paradigmas científicos que foram, no passado, determinantes para a formação do direito tributário brasileiro, cabe detalhar e justificar os elementos constitutivos de uma proposta alternativa de ciência, a qual, possivelmente, melhor se adequa ao

⁷⁰⁰ Em sentido contrário, pressupondo que o direito é fruto, exclusivamente, de uma construção social, sem qualquer base pré-convencional, vide SCHAUER, Frederick. *On the Nature of the Nature of Law*. Alemanha: *Archiv für Rechts und Sozialphilosophie*, 2011. O seguinte excerto é ilustrativo dessa visão: “*Law is a social construction and neither a natural kind nor anything akin to a proper name. Accordingly, like many (or perhaps all) human artifacts, law may not be subject to an essentialist understanding at all, and thus to assume that only an essentialist description of the concept of law will reflect law’s nature is potentially to embark on a path that may stifle rather than enrich our understanding*”.

⁷⁰¹ Em outro texto de lavra do autor deste estudo (*Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, p. 124), para ilustrar tal ponto, foi utilizado o exemplo da proibição de tributo com efeitos confiscatórios, positivada no artigo 150, IV, da Constituição de 1988, como sendo caso de enunciado jurídico que assumiria uma dimensão – mesmo que, parcialmente, indeterminada – pré-convencional, a qual se prestaria a nortear a produção de outras normas jurídicas no campo do direito tributário. Isso ocorre porque, conceitualmente falando, confisco denota a ideia de excesso na tomada de patrimônio alheio, o que representa, de modo necessário, uma prática tributária que sempre deve ser considerada como revestida por injustiça e iniquidade. O motivo disso reside no fato de que jamais pode-se justificar como racional ou razoável uma imposição, abertamente, caracterizada excessiva. Ora, a racionalidade humana deve abominar o excesso, o abusivo, o excedente. É evidente que um legislador concreto pode, empiricamente, querer, de forma mascarada ou velada, cobrar tributos confiscatórios, mas isso, de modo algum significa reconhecer que essa seja uma opção legítima que ele possui diante de si ou que deixa de ser tal prática confiscatória apenas porque foi positivada por lei.

direito e que permite melhor estabelecer os requisitos teóricos, metodológicos, materiais e finalísticos que são indispensáveis para uma compreensão mais ampla e mais aprofundada do fenômeno tributário. Para tanto, conforme adiantado no tópico anterior, propõe-se aqui uma revisão dos elementos constitutivos de uma ciência jurídica, a qual se vale da concepção de ciência prática desenvolvida pela tradição aristotélico-tomista, mas que agora receberá algumas atualizações baseadas no modelo de ciência proposto por Imre LAKATOS.

Primeiramente, é preciso retomar a ideia exposta no item 1.4, no sentido de que a noção de ciência prática representa um conceito analógico, ou seja, derivado daquela realidade primária da qual se extrai a definição central do mesmo fenômeno. Isso exige reconhecer que a noção de uma ciência prática deve ser compreendida a partir do sentido primário que se atribui às ciências teóricas, representativas do caso central da atividade científica (*central case*)⁷⁰², o que, porém, não significa atribuir ao sentido derivado de ciência menos valor ou menos relevância, mas representa apenas compreender que não há se pensar o conceito de ciência como sendo algo denotador de um sentido unívoco, mas sim de um sentido plurívoco. Desse modo, o objeto de uma ciência prática, mesmo que independente e definido por suas características próprias, mantém uma relação de simetria e de relativa dependência com o objeto próprio das ciências puramente teóricas (*e.g.*, matemática, física, química, biologia etc...).

A ideia de relação analógica entre ciências teóricas e práticas faz com que os variados tipos de empreendimentos científicos, mesmo que diferenciados pelos seus objetos imediatos, venham a manter um determinado núcleo de características comuns que os aproximam. De acordo com CORREA, cada ciência deve ser compreendida e diferenciada a partir (i) da dimensão da realidade a ser analisada cientificamente, (ii) do tipo de objeto de conhecimento, (iii) do fim buscado por esse saber, (iv) da forma de se conceptualizar a pretensão de verdade, (v) do tipo de método aplicável e (vi) da pretensão de certeza buscada pelo empreendimento científico⁷⁰³. Pois bem, com base em tais critérios, pode-se estabelecer a seguinte distinção analógica entre ciências teóricas e ciências práticas. Em primeiro lugar, o saber puramente científico-teorético:

⁷⁰² FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 43; Vide, ainda, FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, p. 09.

⁷⁰³ CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006, pp. 57 e ss.

(i) envolve um conhecimento que visa a alcançar uma **dimensão necessária da realidade**, a qual, na determinação do seu conteúdo, não sofre a influência direta da vontade humana (*e.g.*, a descrição de determinadas leis da física tem uma pretensão de validade em todo e qualquer contexto, independentemente do desejo humano);

(ii) pretende, pois, captar **objetos universais, imutáveis**, que não podem ser de outro modo ou, pelo menos, objetos que são dotados de alto grau de generalidade e abstração (*e.g.*, o triângulo, como figura geométrica, possui traços universais e imutáveis);

(iii) envolve um esforço especulativo que ilustra um **fim em si mesmo**, havendo, com isso, valor no só ato de conhecer (*i.e.*, conhecer por conhecer é algo que pode ser considerado valioso), mesmo que fins pragmáticos e úteis sejam agregados a tal empreendimento (*e.g.*, conhecer a matéria de aula para conseguir passar em uma prova);

(iv) assume uma **pretensão de veracidade (e objetividade) forte**, em que as proposições científicas podem ser definidas como verdadeiras ou falsas, tendo em vista sua estrita conformidade com a coisa sendo objeto desse conhecimento;

(v) assume um **método analítico**⁷⁰⁴ (visando a decompor propriedades inerentes ao objeto de análise), visando à explicação das causas primárias do objeto, por meio de raciocínios dedutivos e demonstrativos, em que as premissas, por meio de um juízo de inferência, devem necessariamente caminhar para uma conclusão objetiva; e

(vi) em razão do seu método analítico-demonstrativo, permite seja desenvolvido o conhecimento científico com **máxima pretensão de certeza** na exposição dos seus resultados.

Já o saber prático, mantendo relação analógica com o saber teórico, assume as seguintes características:

⁷⁰⁴ Um juízo analítico é aquele em que o predicado ou atributo está incluído na essência ou definição do sujeito. (*e.g.*, *o triângulo possui três lados*; *Meu irmão de sangue é filho da minha mãe*).

(i) envolve um conhecimento que visa a alcançar uma **dimensão variável da realidade** e, em parte, operável⁷⁰⁵ ou **dependente da vontade humana na sua realização**, de modo que esta pode oscilar, parcialmente, de acordo com cada contexto de atividade dos seres humanos (*e.g.*, uma ação humana conforme o direito dependerá não só do contexto particular em que praticado, como também de um ato de vontade que determinará a sua realização em conformidade com um determinado padrão normativo);

(ii) pretende, pois, captar **objetos contingentes**, ou seja, que são particulares e mutáveis, razão pela qual se impõe reconhecer que poderiam ser de outro modo, exigindo sempre um esforço volitivo de concretização das conclusões almejadas por meio de um tipo de raciocínio prático (*i.e.*, uma ação humana é, conceitualmente, contingente, já que em todos os casos é possível imaginar o agente praticando outra ou simplesmente não a praticando);

(iii) possui como fim, invariavelmente, **um agir ou um fazer**⁷⁰⁶, jamais sendo satisfatório para o saber prático uma resposta, meramente, especulativa ou hipotética, que não promova um juízo de coordenação ou de direcionamento do comportamento humano que deve ou deveria ser adotado em um determinado contexto (isso significa reconhecer que fazer ciência do direito não é apenas teorizar sobre um sistema de estruturas normativas, mas sim definir todos os fatores que influenciam ou determinam o modo correto ou adequado de um ser humano agir em determinado contexto);

(iv) assume uma **pretensão de veracidade em sentido secundário e analógico (objetividade fraca)**, em que as proposições práticas acerca do agir humano também podem ser definidas como verdadeiras ou falsas, mas buscando a conformidade, não do intelecto com um objeto universal ou proposição teórica necessária, mas sim a conformidade de um desejo (vontade) reto (*i.e.*, retificado pela prudência ou pela justiça) à uma ação que deva ser concretizada e que seja compatível com um fim humano (real e não meramente aparente);

⁷⁰⁵ “O direito (*ius*) ou o justo é uma certa atividade (*opus*) adequada a outro.” (AQUINO, Tomás de. *ST. II-II*, q. 57, a.2).

⁷⁰⁶ “Em nossas ações (*opere*) se chama justo aquilo que, de acordo com a igualdade, corresponde a outro.” (AQUINO, Tomás de. *ST. II-II*, q. 57, a.1).

(v) assume **um método dialético e deliberativo**, já que, em razão da realidade variável e do objeto contingente deste tipo de saber, o desenvolvimento do conhecimento prático exige o diálogo, o contraste e a comparação entre várias e distintas opiniões, argumentos ou perspectivas relevantes sobre o mesmo contexto de ação, exigindo o desenvolvimento, não apenas de raciocínios analíticos (que decomponham os variados elementos conceituais, empíricos e consequenciais que são pertinentes naquele campo de ação), mas também um raciocínio sintético-decisório⁷⁰⁷ (na medida em que todo raciocínio prático exigirá também um ato volitivo que leve o agente a executar aquele determinado plano de ação); e

(vi) em razão do seu método dialético-deliberativo, o conhecimento prático se escorra em premissas não universais e necessárias⁷⁰⁸, mas sim em **estimativas e premissas prováveis**, razão pela qual representa uma atitude falsificadora ou reducionista deste tipo de conhecimento a pretensão almejar algum tipo certeza nas conclusões práticas que são alcançadas. Por essa mesma razão, a possibilidade de formalização do saber prático é sempre relativa e limitada, devendo, portanto, ser aplicada com cautela, já que, como se viu no item anterior, as simplificações e abstrações teóricas no campo prático, na maioria das vezes, causam a ilusão de que uma espécie de objetivação padronizada do saber prático seria possível.

Com base nesse contraste, percebe-se que a noção de uma ciência prática impede que o fenômeno tributário receba um tratamento puramente teórico-especulativo, uma vez que a realidade do direito que se pretende esclarecer possui características contingentes e variáveis que não permite venha ele a ser descrito, estaticamente, como sendo apenas um sistema fechado de estruturas normativas com características universais e necessárias, captáveis de modo analítico e garantidores de conclusões perfeitamente demonstráveis.

Se for procedente tal constatação, uma ciência aplicável ao direito tributário exigirá uma readequação do seu objeto – de modo a dar conta daquela dimensão contingente e variável típica de um fenômeno prático –, bem como do tipo metodologia e de raciocínio que será

⁷⁰⁷ Juízo sintético é aquele em que o predicado acrescenta algo à compreensão do sujeito, na medida em que não pode ser conceitualmente derivado das propriedades desse sujeito. (e.g., *Paris é a capital da França; Chove lá fora; Torturar crianças é sempre errado*).

⁷⁰⁸ “Nessas ações o homem não pode ser dirigido por verdades absolutas e necessárias, mas pelo que sucede comumente...”. (AQUINO, Tomás de. ST, II-II, q. 49, a. 1)

compatível com a natureza prática desse objeto, o qual, como se viu, não poderá se desenvolver, em todas as situações, de modo analíticos, dedutivos e demonstrativos, mas deverá assumir contornos mais maleáveis, de modo a permitir uma deliberação prudencial a partir de estimativas e premissas prováveis, as quais dificilmente garantirão certeza nas conclusões finais que serão alcançadas pelo teórico.

Diante dessa nova proposta de ciência, será necessária a revisão de alguns pressupostos que embasam a noção moderna de ciência jurídica – a qual inspirou os três paradigmas científicos detalhados no segundo capítulo deste estudo –, tais como: (a) a extensão do fenômeno jurídico; (b) as etapas do raciocínio prudencial necessário no direito; e (c) as diferentes instâncias hierárquicas do conhecimento prático.

3.2.3. *A extensão do objeto de uma ciência prática do direito tributário*

Quanto ao primeiro ponto, a partir da perspectiva da ciência prática aplicável ao direito, *normatividade* não é tida como sinônimo nem possui a mesma extensão epistemológica que *juridicidade*. A dimensão do jurídico que afeta e que interage com a ação humana não se restringe à dimensão meramente formal das estruturas deontológicas que podem influenciar o nosso agir coletivo. Isso de nenhum modo significa dizer que o conhecimento das normas jurídicas seja irrelevante para uma ciência jurídica. Não há dúvida de que o bom conhecimento da estrutura formal das normas jurídicas é algo fundamental para a correta compreensão do direito. Isso, porém, não significa dizer que o bom conhecimento do direito exige tão-somente a compreensão formal do que são comandos jurídicos e de como opera um determinado conjunto de proposições prescritivas. Aliás, ninguém disputaria, seriamente, que a existência de normas jurídicas é indispensável para compreender o direito, uma vez que é evidente que a normatividade é elemento necessário para a formação do nosso universo jurídico. Se assim não fosse, não haveria como se diferenciar uma conduta jurídica de um antijurídica. Do mesmo modo, também é evidente que o direito positivo é relevante ao estudo do fenômeno jurídico, na medida em que as regras postas fornecem padrões de generalidade e de abstração ao agir humano, sem os quais não haveria como, adequadamente, regular, coordenar, instruir e direcionar o indivíduo que deseja agir corretamente ou apenas em conformidade com o direito.

No entanto, se o fenômeno jurídico for pensado a partir do modo como, rotineiramente, é utilizada a linguagem ordinária, perceber-se-á que o cidadão comum, ao afirmar que o direito é cumprido e promovido em sua sociedade, dificilmente estará fazendo referência apenas ao fato de serem cumpridas ou impostas as regras jurídicas integrantes do seu sistema positivo. Na verdade, em regra geral, esse tipo de afirmação pretende reportar um certo tipo de conteúdo que as condutas humanas rotineiramente praticadas assumem, de modo a qualificá-las como (cor)retas, adequadas, justas, sem importar que o sistema jurídico seja formalmente coeso e logicamente coerente⁷⁰⁹.

Tais considerações demonstram que a problematidade do direito e, desse modo, o próprio objeto da ciência jurídica está em outra seara mais profunda, mais primária e mais fundamental que a mera análise da estrutura interna da norma jurídica⁷¹⁰. Isso porque, de acordo com a concepção de ciência aqui sendo proposta, o elemento fundante da experiência jurídica é o agir do ser humano, razão pela qual o objeto próprio e imediato da ciência do direito deve ser definido com sendo a *práxis humana*, i.e., as ações livres, conscientes, intencionais e direcionadas a um fim⁷¹¹, bem como os seus pressupostos, seus elementos constitutivos, os seus fatores secundários e derivados (e.g., motivações, efeitos e consequências) etc...

Exatamente, por isso, a ciência do direito integra o campo do conhecimento prático e não a esfera do conhecimento puramente teórico, não podendo ser o fenômeno jurídico reduzido a objeto meramente especulativo, como se fosse dado empírico que pudesse ser conhecido apenas por meio de juízos descritivos e esclarecido em termos analítico e formais. Dentro desse contexto, a norma jurídica, por óbvio, representa sim elemento relevante ao estudo da ciência do direito, na medida em que os comandos jurídicos são fatores pertinentes – na maior parte das vezes determinantes – para se compreender e se determinar a correta ação humana dentro de um contexto concreto. Não representa ela, porém, o elemento exclusivo de análise por parte da ciência jurídica, uma vez que existem outros elementos – anteriores, concomitantes e

⁷⁰⁹ CORREAS. Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006, p. 26.

⁷¹⁰ Nesse ponto, fica clara a divergência entre a proposta de ciência jurídica aqui desenvolvida daquela elaborada por CARVALHO: “... eis aí a categoria fundamental do conhecimento jurídico. ... a relação jurídica prevista no prescritor é a substância do mesmo direito.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*, p. 30).

⁷¹¹ “...one makes a free choice when, judging that one has reason(s) or other motives to adopt one possible course of action (‘option’), and reason(s) to adopt some incompatible alternative, one adopts one option (if only to ‘do nothing’) in preference to the other and so settles what (unless one changes one’s mind) one will do.” (FINNIS, John. *Aquinas*, pp. 22-3).

posteriores à positivação de uma norma jurídica – que também influenciam e predeterminam a ação humana. Dito de outro modo, a norma jurídica é apenas um meio, um fator intermediário, para se compreender a retidão da ação humana, pois, salvo raras exceções, uma ação concreta não poderá ser explicada, plenamente, apenas por meio da sua conformidade a um padrão normativo. Ora, se a norma jurídico-positiva não é nem a causa primária nem o fim último do agir humano, mas um dos seus elementos intermediários, não pode ela ser o objeto exclusivo da ciência do direito. Por certo, há um distanciamento lógico e ontológico entre a generalidade e a abstração da norma jurídica e a concreção da conduta humana particular regulada por esse comando. É, portanto, tarefa da ciência do direito promover a aproximação desses planos, não sendo suficiente atentar apenas para os elementos estruturantes do plano da normatividade, mas devendo também se preocupar com os fatores que materialmente influenciam e predeterminam a ação humana a ser realizada dentro desse contexto⁷¹². Assim, o objeto do direito é mediatamente a norma, mas imediatamente a ação humana, na medida em que é esta que interessa prioritariamente ao estudo do direito.

Sobre esse ponto, cabe melhor ilustrar o argumento aqui desenvolvido por meio da referência a algumas discussões concretas enfrentadas pelo direito tributário atual, nas quais os modelos normativistas e formalistas de ciência – em que se atenta para mera análise da estrutura interna das regras tributárias ou para o processo de formalização de textos jurídicos por parte de autoridades investidas de poder – serão absolutamente insuficientes para se compreender o tipo de raciocínio jurídico que é exigido do operador do direito, as quais, porém, poderão ser melhor esclarecidas por meio do modelo científico que aqui será proposto. Dois exemplos servirão de base para tal argumento:

(a) A concreção da natureza confiscatória de determinada alíquota fixada em lei tributária. O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 2.010⁷¹³, reconheceu a inconstitucionalidade da Lei n. 9.783/99, que havia pretendido fixar alíquotas progressivas de contribuição de seguridade social dos servidores públicos em percentuais de 11%, 20% e 25%,

⁷¹² “...los preceptos contenidos en la ley no establecen sino orientaciones globales, pautas genéricas, que es preciso completar con una determinación concreta, para que puedan servir de guías eficaces de la conducta humana en los cambiantes caminos de las circunstancias particulares.” (CORREAS. Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introducción a la Gnoseología del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006, p. 28).

⁷¹³ STF, Pleno, ADI 2010-MC, Relator Ministro Celso de Mello, 29/09/99.

uma vez que tal aumento culminaria em tributação confiscatória, tendo em vista a soma dessa nova imposição com a totalidade das incidências que já recaiam sobre a remuneração (*i.e.*, principalmente o Imposto de Renda também em alíquota progressiva que alcança 27,5%). Cabe reparar que, nesse caso, decidiu o STF que seria insatisfatório o raciocínio jurídico que analisasse isoladamente apenas a estrutura da nova regra tributária criada Lei n. 9.783/99, mas que seria relevante verificar as demais leis tributárias em vigor para, comparando-as, estimar se haveria ou não, em termos globais, tributação excessiva. Além disso, impõe-se destacar que a própria concreção do que, de fato, manifesta-se como confiscatório não é compatível com um raciocínio analítico-dedutivo, pois, do conceito de uma regra tributária ou da definição do aspecto quantitativo de um tributo, não é possível extrair-se a definição do que é um tributo, efetivamente, excessivo. A especificação do traço confiscatório de determinada imposição tributária possui fatores contingentes e contextuais, o que exige, invariavelmente, um juízo sintético, em parte avaliativo, em parte decisório, do operador do direito que aponte para o excesso sendo cometido em um determinado contexto jurídico, conclusão essa que poderia ser diversa em outro contexto (obviamente, a tributação em percentual de 25% em outro cenário jurídico poderia ser considerada perfeitamente legítima)⁷¹⁴. Assim, a conclusão prática que culmina em um juízo sintético pressupõe raciocínios, não perfeitamente demonstrativos, pois sempre poderá haver divergências sobre o limite que qualifica uma prática como confiscatória⁷¹⁵. Na verdade, o raciocínio jurídico que se exige deve ser desenvolvido dialogicamente por meio de deliberação prudencial, conceito esse a ser melhor esclarecido no tópico que segue.

(b) A relação de razoável equivalência entre o montante cobrada a título de uma taxa e as despesas estimadas do serviço público específico e divisível sendo custeado por esse tributo contraprestacional. Na ADI 2.551, o Supremo Tribunal Federal, analisando lei mineira que criou taxa de expediente a ser arcada por empresas seguradoras de veículos relativamente à cobrança de DPVAT, em patamares incompatíveis com o serviço de cartório (expedição de guias de recolhimento) e de fornecimento de dados cadastrais que supostamente davam causa à referida exigência tributária, definiu que a “*taxa, enquanto contraprestação a*

⁷¹⁴ O mesmo tipo de raciocínio também se aplica aos casos em que os Tribunais são chamados a averiguar a proporcionalidade e a razoabilidade de multa fiscal excessiva, tendo em vista a infração cometida e o bem jurídico violado (*e.g.*, ADI 1.075-MC, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 17/06/98).

⁷¹⁵ Tanto é verdade que no mesmo julgado, dois Ministros do STF (Nelson Jobim e Moreira Alves) entenderam que 25% de contribuição de seguridade social sobre a remuneração não seria excessivo.

uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei.”⁷¹⁶ Veja-se que, nesse caso, a conclusão prática alcançada pelo STF não se ateve à mera análise das alíquotas e da base de cálculo previstas em lei, mesmo que tais elementos fossem pressupostos para a verificação de equivalência razoável que foi promovida no caso. Na verdade, o critério determinante para a resolução do caso exigiu uma comparação entre os dados constantes da estrutura interna da regra tributária com elementos exteriores ao tipo normativo e, inclusive, posteriores ao próprio processo de posituação da lei tributária criadora dessa taxa. Isso porque a verificação da equivalência razoável pressupõe sejam verificados elementos estimativos dos custos econômicos dos serviços públicos financiados pelas taxas. No caso concreto, inúmeros pareceres técnicos foram elaborados para ilustrar – por meio de argumentos estimativos e aproximativo, portanto não demonstrativo nem dedutivos – que o custo dos serviços públicos eram ínfimos e irrisórios, não mantendo tais despesas públicas a mínima compatibilidade com os valores finais sendo cobrados a título de taxa. Com efeito, neste caso, a simples descrição do conteúdo positivado pela lei criadora da taxa, de modo a verificar a higidez interna da estrutura da sua regra matriz de incidência, de nada contribuiria para o raciocínio prudencial de que aquele tributo específico não manteria uma relação de *razoável equivalência* com a quantia sendo cobrada⁷¹⁷. Novamente, o raciocínio jurídico, em verdade, exigido nesse caso envolveu uma análise estimativa e avaliativa dos custos médios a serem suportados pelo Estado.

Pois bem, com base em tais constatações, entende-se que o objeto próprio do direito tributário, analisado a partir da noção de uma ciência prática, deve ser compreendido como um empreendimento que, não nega a importância das normas jurídico-positivas – na medida em que a resolução de inúmeros casos concretos dependerão da sua análise interna –, mas que vai muito além da mera depuração e análise dessas proposições prescritivas. Assim, não se pode falar em objeto do direito sem se falar em objeto da razão prática, a qual, como se destacou, é a ação humana intencional e voluntária.

⁷¹⁶ STF, Pleno, ADI 2551-MC, Relator Ministro Celso de Melo, DJ 20/04/2006.

⁷¹⁷ Sobre a relação de equivalência nas taxas vide ainda: ÁVILA, Humberto. *As taxas e sua mensuração*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 204, pp. 37-44, setembro 2012.

3.2.4. *A relativa liberdade científica do teórico: Juízos de pertinência e relevância na delimitação do objeto de estudo*

Assumindo-se como verdadeira a premissa de que o objeto imediato da ciência prática é a ação humana intencional e voluntária, incluindo todos os fatores que a determinam e a influenciam, bem como os efeitos e consequências que essa provoca, cabe identificar qual deve ser a postura do teórico do direito diante do material bruto que deve ser submetido à sua análise e à sua depuração científica. Para tanto, conforme já criticado nos itens 2.2 e 2.3, adota-se aqui postura que diverge, radicalmente, das concepções empiristas, fisicalistas e formalistas de ciência jurídica, as quais, de uma forma ou outra, defendem que a “verdadeira” ciência assume metodologia monolítica e uniforme para todas as áreas do conhecimento humano (*i.e.*, da matemática, passando pela biologia, até chegar ao direito, o tipo de proposta epistemológica seria idêntica e aplicável, sem diferenciação, em todas as áreas).

A ideia de que poderia haver uma concepção única e idêntica de ciência para todas as áreas do conhecimento humano, na qual o cientista, por suas escolhas, exerceria papel constitutivo do seu objeto de estudo, por meio de um “*corte metodológico*”, é aqui abertamente rechaçada, motivo pelo qual se mostra necessário esclarecer o caminho gradual que percorre a razão prática, a qual, de nenhum modo, permite seja o seu objeto de conhecimento, livremente, manipulado pelo cientista (e pelo jurista no campo do direito), mesmo que esse possa, parcialmente, atuar, criativamente, para especificar o conteúdo de algumas premissas e de algumas técnicas que serão por ele adotadas e desenvolvidas. Isso ocorre porque o saber prático se desenvolve, não de modo linear, mas sim em diferentes instâncias de generalidade e de praticidade. São tais considerações, aliás, que permitem compreender como se dá a delimitação de uma ciência jurídica por parte do teórico do direito, bem como a margem de liberdade intelectual que esse possui, de fato, diante do seu objeto de estudo.

Relativamente à hierarquia entre as áreas do conhecimento prático, CORREA apresenta a seguinte estratificação, tendo em vista o maior ou menor grau de abstração e de

concretude que assume conteúdo prático sendo conhecido, as quais são todas complementares e, entre si, comunicantes⁷¹⁸:

(i) *Filosofia prática*: envolve a esfera do conhecimento prático em que se busca analisar os elementos formadores da realidade e os elementos constitutivos do agir humano no seu patamar de universalidade e de necessidade. Desenvolve-se, aqui, a atividade de definir e de conhecer as causas primeiras da ação⁷¹⁹, *i.e.*, a suas causas materiais, formais e, principalmente, as suas causas finais (*i.e.*, a estrutura e a materialidade dos fins que devem ser buscados pelo ser humano). Nesta seara prática, o fenômeno jurídico é analisado, não a partir da sua causa eficiente (que será objeto precípua das ciências práticas), mas primariamente com vistas a especular sobre e, eventualmente, definir os conceitos básicos de finalidades, virtudes, bens humanos e de normatividade (*i.e.*, a necessidade deôntica da ação do homem guiada pela razão), uma vez que tais elementos são aqueles que, simultaneamente, atribuem inteligibilidade e garantem o traço diretivo/imperativo⁷²⁰ ao nosso agir. Os fins do agir humano analisados pela filosofia prática fornecem os princípios primeiros do raciocínio prático, de modo a direcionar e delimitar a forma de compreensão das ciências práticas e influenciarão o saber prudencial. Na maior parte das vezes, o direito positivo incorpora as conclusões – ainda parcialmente indeterminadas – que são produzidas na seara da filosofia prática.

(ii) *Ciências práticas*: buscam conhecer o agir humano em um plano de maior generalidade, tendo em vista as causas mais próximas das ações humanas (*e.g.*, seus aspectos psicológicos, éticos, culturais, políticos etc...), mas aqui já compreendidas

⁷¹⁸ Não por coincidência, tais planos da razão prática mantêm relativa simetria com os níveis de cognição da ciência teórica, analisadas no primeiro capítulo deste estudo - Vide, novamente, a Tabela I.

⁷¹⁹ Sobre primeiros princípios que direcionam um raciocínio, vide, novamente, item 1.2.3.

⁷²⁰ Tal dicotomia entre *direcionamento* e *imperatividade* é de máxima relevância para a tradição aristotélico-tomista, na medida em que uma lei e a norma dela derivada, enquanto *ordenação da razão* (*rationis ordinatio* – ST, I-II, q. 90, a.4), jamais pode ser compreendida como simples comando que subjuga a vontade de um indivíduo. Na verdade, *uma ordem racional* é tanto ordenadora no sentido de organizar algo (*i.e.*, atribuir um sentido direcionador a um fim, com base na visão de um bem básico), quanto ordenadora no sentido de impor um comando (*i.e.*, vincular racionalmente o agir de um indivíduo, mesmo que em contrariedade a sua vontade).

com algum grau de concretude e contextualização⁷²¹. Desse modo, nas ciências práticas, busca-se conhecer, refletir e, inclusive, criticar os meios que devem ser (ou que deveriam ter sido) estruturados para viabilizar a concretização das causas primeiras do agir humano, levando-se em consideração os seu efeitos e suas consequências⁷²². Portanto, este plano do conhecimento prático, quando aplicado à ciência jurídica, pretende estudar, não só o direito positivo (*e.g.*, a sua lógica, a sua estrutura normativa ou seus ritos de produção), mas também o modo pelo qual os princípios práticos (analisados e definidos pela filosofia prática) são incorporados pelas normas jurídicas, bem como os efeitos que essas geram (ou os efeitos que essas deveriam gerar). Do mesmo modo, na instância da ciência prática, o teórico deve avaliar e deliberar sobre as opções mais racionais e razoáveis para o estabelecimento de instituições jurídicas adequadas e compatíveis com os fins definidos no campo da filosofia prática. Veja-se, portanto, que a ciência prática não tem a pretensão de apenas descrever o direito posto em um determinado sistema jurídico, como seria o caso da maioria dos paradigmas científicos antes analisados, mas sim o de identificar e fornecer elementos de convencimento que possam direcionar uma futura tomada de decisão, inclusive para influenciar a modificação do sentido das regras vigentes. Isso ocorre porque a ciência prática leva em consideração, não apenas os parâmetros mais abstratos que influenciam o agir humano (*e.g.*, fins, normas, consequências *etc.*...), mas também os elementos circunstanciais gerais que devem coordenar e direcionar a ação humana (*e.g.*, determinados fatores sociais, culturais ou psicológicos), mesmo que essa seja, conceitualmente, um dado contingente e variável de nossa realidade. É precisamente a dimensão universal e geral que permeia toda e qualquer ação humana concreta que permite a própria possibilidade de se falar na existência de uma ciência prática. Isso porque somente há ciência acerca da ação humana, na medida em que o agir concreto pode ser depurado e, racionalmente, analisado na sua generalidade. Se

⁷²¹ “...en el plano de la ciencia practica aparecen las circunstancias mas generales que condicionan la accion humana...” (CORREAS. Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2a edição, 2006, p. 191)

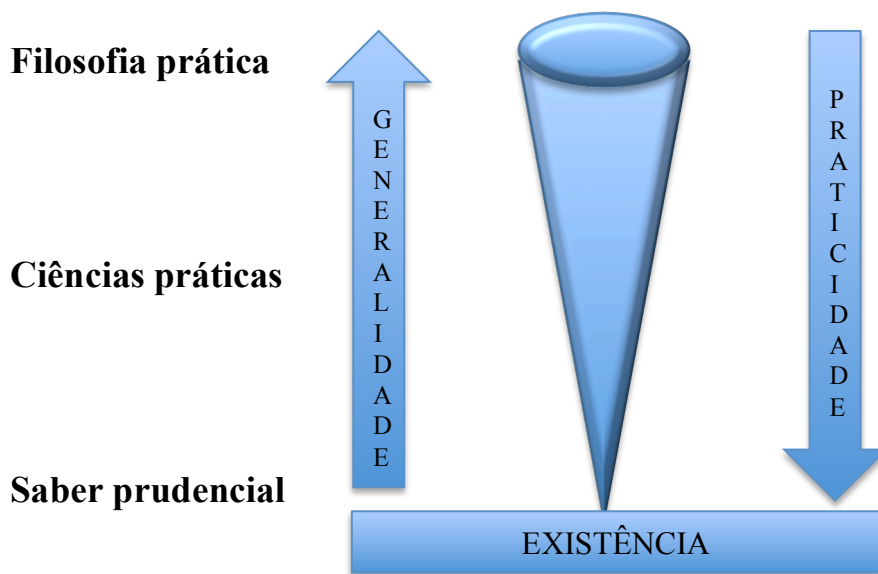
⁷²² “Yet inasmuch as it characterizes theoretical science, analysis is primarily concerned, not with relation of whole to part, but with the relation of effect to cause and of consequence to principle. To analyze, or to resolve, is to render a situation intelligible by tracing an effect to its cause or a consequence to its principle.” (SIMON, Yves. *Practical Knowledge*. Estados Unidos da América: Fordham, 1991, p. 06)

apenas existisse a particularidade do fenômeno empírico não haveria ciência, mas apenas relatos isolados, descritos e ordenados por sua semelhança temática.

(iii) *Saber prudencial*: a filosofia prática e a ciência prática não teriam qualquer sentido relevante se não houvesse uma dimensão do conhecimento prático que se dedicasse ao *agir concreto do ser humano, i.e.,* a conduta a ser executada aqui e agora. Por isso, como se viu no tópico 1.1.2, o saber prático pressupõe um tipo de raciocínio prudencial que exige uma capacidade intelectual e moral que, em si, não pode ser definida como efetiva ciência⁷²³, tendo em vista o caráter irrepetível e singular de toda ação humana concreta. Assim, para agir corretamente, não basta conhecer os parâmetros universais que devem direcionar o ser humano, do mesmo modo que não é suficiente conhecer os elementos secundários e as causas eficientes que influenciam ou direcionam o nosso agir (normas jurídicas, elementos sociais ou culturais, fatores psicológicos *etc...*). É indispensável ainda um tipo especial de conhecimento que é indicativo de que o indivíduo possui a capacidade ou o hábito de bem deliberar sobre os meios que são adequados para concretizar um plano de ação, retificando a sua vontade subjetiva a um determinado fim objetivo. Nesse nível de conhecimento, dotado de máxima praticidade, o sujeito tem a capacidade de emitir juízos práticos que permitem a execução de uma ação singular qualificada como correta e compatível com os dois outros níveis de conhecimento prático dotados de maior grau de abstração. Mesmo que não haja uma fórmula fixa que permita ensinar, mecanicamente, a alguém esse tipo de saber – exigindo, em verdade, certo volume de experiência e conhecimento vivencial de uma realidade prática – será, de qualquer modo possível, elaborar, para fins didáticos, uma metodologia que explique as diferentes etapas de um raciocínio deliberativo, o que, por certo, facilita a compreensão dessa instância do conhecimento prático (vide, em seguida, o item 3.3.4).

⁷²³ “... não há, porém, uma prudência especulativa.” (AQUINO, Tomás de. ST, II-II, q. 47, a. 2)

Os três planos do conhecimento prático podem ser representados com base na seguinte ilustração⁷²⁴:



Com base em tais ideias, cabe, novamente, ilustrar as diferentes instâncias do saber prático por meio da referência aos dois exemplos concretos utilizados, anteriormente, no item 3.2.2.

Em relação ao precedente envolvendo a contribuição social confiscatória, poder-se-ia pensar a ordenação do raciocínio prático envolvido nesse caso nos seguintes termos:

(i) a *filosofia prática* se preocupa em compreender e definir que a tributação não deve incidir sobre grandeza econômica de modo *excessivo* ou *desproporcional*, sendo um dos fins do direito tributário encontrar meios de implementar tal constatação universal acerca de um sistema tributário que pretende ser minimamente racional (*i.e.*, nenhum sistema jurídico poderia pretender tributar de modo confiscatório, sendo contrário à razão prática um sistema que assim o faça). Veja-se, aliás, que há relativo consenso (talvez até unanimidade) de que nenhum tributo possa assumir um viés confiscatório, mesmo que haja, obviamente, profundas divergências

⁷²⁴ CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2a edição, 2006, p. 193.

teóricas e práticas sobre qual critério ou qual montante seria caracterizador da tributação confiscatória⁷²⁵;

(ii) a *ciência prática* se dedica a verificar quais os critérios gerais que definem uma prática tributária como excessiva e desproporcional, identificando e construindo parâmetros que poderiam evitar imposições tributárias confiscatórias, tendo em vista um sistema jurídico positivo específico e uma determinada realidade social e econômica; e

(iii) o *juízo prudencial* avalia, escolhe e decide, tendo em vista as conclusões obtidas nas outras duas instâncias, somadas agora ao conhecimento experiencial da realidade jurídica concreta na qual tal decisão deverá ser aplicada⁷²⁶, de modo a se concluir que 25% sobre a remuneração – que se acresce à carga tributária já suportada por essa mesma grandeza – é, de fato, confiscatório. Obviamente, nesta instância, pressupõe-se a existência de uma pessoa ou grupo de pessoas reconhecidas como estando investidas de autoridade ou poder para declarar ou decidir – de modo vinculante ou não – sobre tal questão prática⁷²⁷.

Já em relação ao segundo exemplo antes utilizado, referente à ausência de *equivalência razoável* na cobrança de uma taxa de expediente cobrada de seguradoras de veículos, pode-se dizer que:

(i) a *filosofia prática* se preocupa em definir o que é uma relação de equivalência entre duas medidas, bem como quais relações de justiça tributária manifestariam a aplicação deste critério (*e.g.*, a caracterização de tributos comutativos que fixam uma relação de troca entre o contribuinte, que usufrui individualmente de um benefício público e o Estado que fornece tal prestação⁷²⁸). Conforme será na última parte deste capítulo, as questões de justiça tributária deverão ocupar espaço relevante dentro do campo material de uma ciência do direito tributário;

⁷²⁵ Com efeito, tais divergências são mais conceituais e especulativas do que propriamente práticas.

⁷²⁶ Veja-se que as noções de excesso, desproporção, intolerância a mais carga tributária exigirão, invariavelmente, conhecimento singular do ambiente social e jurídico em que tal decisão será tomada. Isso porque, mesmo que tais termos possuam um significado geral, o seu sentido real somente adquire relevância e torna-se aplicável quando aquele responsável pela especificação desse conteúdo tiver adquirido um tipo de conhecimento experiencial acerca dessa realidade concreta.

⁷²⁷ Aqui, obviamente, identifica-se a atuação dos membros do Judiciário, mas também, *e.g.*, acadêmicos, advogados experientes ou renomados pareceristas, cuja opinião prudencial assume relevância e poder de convencimento perante os demais operadores do direito tributário.

⁷²⁸ Vide FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012; *Classificação Constitucional de Tributos pela perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

(ii) a *ciência prática* se dedica a verificar, em um contexto jurídico, qual exigências tributárias previstas no sistema jurídico em vigor assumiriam as feições de um tributo comutativo (e.g., em nossa realidade normativa, as taxas), identificando critérios gerais (mas não universais) que permitem ao aplicador do direito conferir e controlar a equivalência e o traço contraprestacional das taxas, levando em consideração não só os dados do direito positivo⁷²⁹, mas, inclusive, determinados dados genéricos sobre o nosso contexto social e econômico, no que se refere às prestação dos serviços públicos; e

(iii) o *juízo prudencial* avalia, escolhe e decide, tendo em vista as conclusões obtidas nas outras duas instâncias, que o valor de R\$ 10,00 por veículo para custear serviço público de mera expedição de guias e transferência de dados cadastrais é, de fato, irrazoável, na medida em que não se presta a manter uma relação de equivalência estimada entre o valor tributário sendo cobrado e os dispêndios reais atrelados ao respectivo serviço público⁷³⁰.

Feitas essas considerações acerca do modo escalonado no qual se desenvolve o conhecimento prático, torna-se possível compreender como se operar, em realidade, a delimitação do objeto de estudo de uma ciência do direito tributário.

Conforme se viu, o processo intelectual que é adotado por aquele que deseja estudar e contribuir para a melhor compreensão objetiva do fenômeno tributário não pode ser bem explicado como sendo uma atividade de simples escolha arbitrária dos fragmentos da realidade prática que um teórico ou uma classe de teóricos deseja analisar e descrever. Isso porque o fenômeno jurídico, compreendido a partir da sua dimensão prática, exige sejam reconhecidos alguns importantes elementos objetivos da realidade que afetam, influenciam e direcionam o agir humano. Esses, por sua vez, de nenhum modo se encontram à livre disposição do jurista, o qual, por essa razão, não pode, subjetivamente, manipular tais elementos de acordo com seu arbítrio, escolhendo quais estão dentro e quais estão fora do seu escopo de análise. É nesse sentido, portanto, que a definição de uma ciência prática pressupõe uma prioridade ontológica e uma antecedência lógica do objeto de conhecimento em relação ao sujeito cognoscente e suas capacidades intelectuais. Obviamente, o indivíduo tem plena liberdade volitiva para querer ou

⁷²⁹ Por exemplo, artigo 145, parágrafo 2º, da Constituição e, mais recentemente, a Súmula Vinculante nº 29 do STF (“*É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra*”).

⁷³⁰ Veja-se que, neste caso, a conclusão prudencial que foi alcançada pautou-se, entre outros argumentos, na opinião técnica contida em parecer que forneceu uma premissa provável (uma estimativa de custos), a partir do qual de os julgadores avaliaram o caso. Não foi, por outro lado, promovido um raciocínio de estilo silogístico-demonstrativo.

não estudar determinada parcela da realidade. No entanto, a partir do momento em que decide estudar determinada gama de fenômenos (e.g., o fenômeno tributário), deixa ele de ter total liberdade para definir e recortar quais elementos serão trazidos para dentro do seu escopo de análise. O teórico que pretende desenvolver uma ciência não tem diante de si matéria, plenamente, manipulável, como se fosse um artesão diante de um bloco disforme de argila (sendo que, mesmo neste caso, a argila limita as opções artísticas do artesão).

Na verdade, o teórico sempre terá diante de si um objeto de estudo que já se encontra afetado e delimitado por uma série de predeterminações e delimitações imposta pela própria composição da realidade e pelos elementos constitutivos da ação humana (no caso de uma ciência prática). Por essa razão, uma parcela relevante do conteúdo da ciência – em especial, seus primeiros princípios e seus pressupostos teóricos, ou seja, seguindo LAKATOS, o *núcleo duro* desse programa de pesquisa científica (“*hard core of the programme*”)⁷³¹ – não se apresenta à livre disposição do indivíduo que deseja aprofundar-se no seu estudo. Assim, em todos os casos, há apenas uma margem relativa de liberdade para o teórico ou para o jurista definir o objeto de sua ciência, a qual passa por um processo gradual de especificação, o que pode ser percebido com alguma clareza no esquema explicativo antes apresentado ao se distinguir filosofia prática, ciência prática e saber prudencial (i.e., a margem de liberdade do teórico e a sua participação volitiva no processo de conhecimento vai aumentando conforme se torna mais concreto e particular o âmbito de conhecimento).

Por essas razões, o empreendimento científico exige muito mais do teórico e lhe impõe um encargo mais complexo, pois não lhe é apenas exigida a tomada de uma decisão nem uma mera manifestação volitiva, como se o conteúdo de uma ciência pudesse ser selecionado de forma monológica ou seguindo uma via retilínea e unidirecional definida pela própria pessoa do teórico. Em realidade, o empreendimento científico no âmbito da razão prática é melhor compreendido como sendo um processo de idas e vindas, em que análises preliminares são contrastadas com outros elementos que podem ser extraídos, inclusive, de outras áreas de conhecimento, fixando, assim, premissas provisórias e hipotéticas, de modo a, gradualmente, promover juízos de pertinência e relevância no que se refere ao objeto que se pretende estudar. Tais parcelas do objeto científico que podem ser testadas, reposicionadas, refutadas e, inclusive,

⁷³¹ LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 133.

excluídas do processo cognitivo representam aquela instância da pesquisa científica, mais livre e manipulável, que LAKATOS denomina de “*hipóteses auxiliares*” (“*auxiliary hypotheses*”), as quais criariam uma espécie de cinto de proteção (“*protective belt*”) para os experimentos científicos, de modo a permitir que sejam submetidas a testes de refutação algumas premissas secundárias e aquelas considerações científicas não fundacionais, sem que, com isso, o *núcleo duro* de tal programa de pesquisa seja sempre colocado em debate ou seja alvo de constante questionamento, evitando-se, assim, a incursão em um modelo cético de ciência, no qual tudo está sempre aberto à crítica e à revisão. Além disso, é, precisamente, essa instância variável do objeto científico que permite que se atribua ao cientista uma *função heurística*⁷³² no campo teórico, o que viabiliza a possibilidade de gradual progresso nesse campo do conhecimento⁷³³.

Esse processo complexo, portanto, jamais pode ser definido como sendo o resultado de uma escolha subjetiva e arbitrária. Com efeito, podem ser apontados os seguintes fatores – não exaustivos – que deverão ser observados pelo teórico na delimitação do objeto de sua ciência (principalmente no caso de uma ciência prática como o direito):

- (i) A análise das variadas tradições teóricas já estabelecidas (inclusive as rivais entre si) que fornecem algumas premissas relativamente bem aceitas por todos ou pela maioria e que disponibilizam algumas conclusões já consensualizadas acerca de determinada matéria, as quais não deverão ser meramente aceitas como um dado objetivo, mas serão tomadas como um ponto de partida de reflexão e crítica. Essas premissas poderão ser, ao final, reforçadas ou superadas, pois podem ser revisitadas e aprimoradas com o passar do tempo, o que garante o estabelecimento de uma narrativa teórica e uma evolução científica⁷³⁴;

⁷³² Sobre a Heurística na ciência do direito vide ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. *Heuristics and the Law*. Estados Unidos da América: MIT Press, 2006. Agradece-se ao Prof. Marco Aurélio Greco pela indicação deste importante artigo.

⁷³³ “...the positive heuristic consists of partially articulated set of suggestions or hints on how to change, develop the ‘refutable variants’ of the research-programme, how to modify, sophisticate, the ‘refutable’ protective belt.” (LAKATOS, Imre. *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, p. 135). LOSEE, John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4ª Edição, 2010, p. 203.

⁷³⁴ Essa consideração, novamente, pressupõe rejeitar a visão de KUNH sobre a ciência, a qual não evoluiu por meio de paradigmas estanques que se sucedem no tempo, após um processo de ruptura e quebra absoluta do paradigma passado para a criação de um paradigma, absolutamente, inédito em todos os seus aspectos (*The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University Of Chicago Press, 2ª edição, 1970), mas pressupõe

- (ii) A emissão de *juízos analíticos de decomposição e agregação* das propriedades essenciais que formam o objeto de estudo⁷³⁵, o que exigirá ainda
- (iii) A emissão de *juízos de pertinência* acerca das propriedades antes analisadas para verificar quais possuem traços materiais compatíveis com o objeto de estudo, de modo a delimitar, qualitativamente, o escopo do que estará sendo analisado;
- (iv) A emissão de *juízo de relevância* acerca das propriedades pertinentes ao objeto de estudo, de modo a ordenar, em termos de importância, quais elementos se colocam em posição de hierarquia e subordinação.

Importante ressaltar que nenhum desses elementos pode ser bem esclarecido por meio da referência a uma mera escolha arbitrária do teórico. Isso porque dizer que algo tem tal ou qual propriedade, afirmar a pertinência material de um elemento compatível com a gama de fenômenos que se pretende estudar ou estabelecer uma escala de relevância entre tais elementos não envolve nenhum tipo de escolha preferencial ou voluntária por parte daquele que deverá trabalhar cientificamente com tais categorias. Além disso, os itens (iii) e (iv) não representam juízos eminentemente descritivos nem puramente teórico, no sentido antes definido, mas ilustram claros juízos de valor acerca do que é materialmente pertinente e relevante acerca dos fenômenos jurídicos.

Veja-se, por outro lado, que a delimitação de uma ciência prática aplicável ao direito tributário exige visualizar-se o jurista como estando, não em uma posição de absoluta liberdade, mas sim de relativa subordinação e dependência diante (a) de uma comunidade científica que, preliminarmente, direciona as suas escolhas, (b) de um certo núcleo de conteúdo material que está a ele, em parte, indisponível (o “núcleo duro de um programa de pesquisa” referido por LAKATOS), na medida em que a composição da matéria de análise independe dos seus desejos

uma evolução narrativa entre tradições que se sucedem e que, parcialmente, vão permitindo a revisão e revogação de algumas das suas conclusões científicas anteriores que se mostraram inadequadas, na medida em que deixaram de se encaixar na narrativa em curso. Desse modo, a ciência – tanto as naturais, como as sociais – pressupõe a integração com uma determinada narrativa histórica, a qual teve um passado, tem um presente e, por certo, terá um futuro. Novamente, cabe referir que essa visão narrativa é sustentada por MACINTYRE, Alasdair. *Epistemological crises, dramatic narrative, and the philosophy of sciences. In The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006.

⁷³⁵ Veja-se que a concepção moderna de ciência antes criticada não peca por afirmar a existência de juízos analíticos no direito – os quais, obviamente, são indispensáveis para a depuração de alguns conceitos jurídicos que podem ser derivados de outras premissas –, mas por pressupor que a integralidade do direito possa ser assim compreendida.

ou intenções pessoais, sendo isso, precisamente, o que permite seja ela avaliada, com independência, como sendo relevante e pertinente ao objeto de estudo e que impõe ao teórico (c) o ônus de garantir os meios satisfatórios para o estabelecimento de um transparente diálogo entre os variados membros daquela comunidade científica.

Assim, o teórico não detém soberania sobre o seu objeto de estudo, mas se coloca em uma posição de quase subserviência à realidade que deseja estudar, exigindo dele, não a arrogância moderna de pressupor que está autorizado a livremente incluir ou descartar o que será dignificado com a alcunha de ciência, mas a serena e humilde maturidade dos pensadores clássicos que viam na ciência um processo gradual de reconhecimento das propriedades mais pertinentes e relevantes a um determinado objeto de estudo.

3.3. ELEMENTOS ESSENCIAIS DE UMA CIÊNCIA PRÁTICA APLICÁVEL AO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.3.1. As quatro dimensões essenciais de uma ciência tributária

Até aqui pretendeu-se demonstrar as insuficiências que podem ser identificadas nos modelos científicos que inspiraram o direito tributário brasileiro em diferentes períodos de nossa história. O principal ponto de crítica tocou nos diferentes tipos de reducionismos explicativos que foram cometidos por tais projetos, seja pela diminuição no objeto de estudo assumido pelo jurista, seja pela atitude metodológica que pressupõe seja possível, a critério volitivo do cientista, recortar os aspectos constitutivos do fenômeno tributário. Tais propostas teóricas, desse modo, acabaram adotando abertamente – ou, ao menos, tolerando, perigosamente, – versões de relativismos e de voluntarismos em seus projetos, atitudes essas que são, conceitualmente, acientíficas, na medida em que admitem que o conteúdo do direito – sendo esse definido como sempre aleatório e incontrolável ou como mero reflexo de impulsos decisórios de alguma figura dotada de autoridade – não poderá ser efetivamente alvo do conhecimento científico. No entanto, no final das contas, será precisamente o conteúdo e as opções finalísticas que determinarão os caminhos a serem seguidos pelo operador do direito quando da efetiva resolução dos casos concretos a serem enfrentados no dia-a-dia da sua atividade profissional. Com isso, chega-se a espantosa conclusão de que, nessa visão, o propósito mais relevante de qualquer empreendimento científico, que é o de tornar mais clara, transparente, objetiva e inteligível a

realidade a ser esclarecida e explicada, não chegará a ser atingido, uma vez que alguns elementos fundamentais dessa mesma realidade estão, previamente, excluídos do escopo de interesse do suposto cientista. Nessa esteira, todos os modelos paradigmáticos para uma ciência jurídico-tributária até aqui analisados, ao privilegiarem apenas formas e métodos, colocam de lado ou relativizam a importância dos aspectos materiais e finalísticos que devem fundamentar e direcionar a atividade de tributação praticada pelo Estado e suportada pelos particulares.

Por isso, conforme anunciado nos tópicos anteriores, entende-se que o realismo ontológico desenvolvido pela tradição aristotélico-tomista esteja habilitado a fornecer um esquema conceitual que manifesta maior detalhamento explicativo e que reconhece a importância dos fundamentos substanciais e teleológico que compõe qualquer coisa posta na realidade e que pretenda ser apreciada como objeto de conhecimento científico, sem que sejam desprezados, porém, os aspectos estruturais e instrumentais que também são essenciais para a completa compreensão desse mesmo objeto. Com efeito, como proposta científica, radicalmente, distinta daquelas aqui já analisadas, entende-se que uma concepção de ciência tributária com capacidade para superar os reducionismos antes apontados será aquela que se molde ao esquema explicativo fornecido pela *teoria das quatro causas* desenvolvida a ARISTÓTELES⁷³⁶, a qual assume a pretensão de esclarecer as quatro diferentes dimensões essenciais⁷³⁷ de determinado objeto⁷³⁸, quais sejam: a sua *causa formal, material, eficiente e final*⁷³⁹.

Quanto ao uso dessa proposta teórica, alguns esclarecimentos preliminares mostram-se indispensáveis.

⁷³⁶ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Categories, Metaphysics, Physics, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995; REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997; ROSS, David. *Aristotle*. Inglaterra: Routledge, 1996; AKRILL, J. L. *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981; ANGIONI, Lucas. *As Noções Aristotélicas de Substância e Essência*. São Paulo: Unicamp, 2008.

⁷³⁷ “All the causes now mentioned fall into four familiar divisions.” (ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Physics, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, II, 3, 195^a15, p. 333)

⁷³⁸ Na doutrina estrangeira, a teoria das quatro causas foi aplicada, com muita propriedade, ao direito tributário por HAHN, Hartmut. *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*. In *Steuer und Wirtschaft*, n. 81, 2004.

⁷³⁹ Cabe destacar que o significado de “causa” não mantém qualquer relação necessária com a famosa doutrina tributária das causas defendida por GRIZIOTTI e criticada por BECKER (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 105). O termo “causa”, mesmo que tenha sido usado no passado no campo tributário, de modo algum pode ser compreendido como tendo seu sentido predeterminado por essa definição. Aliás, em termos históricos, a definição filosófica aqui sendo aplicada possui expressiva prioridade. Sobre o tema, vide, ainda, TORRES, Heleno Taveira. *Contribuições da Doutrina Italiana para a formação do Direito Tributário Brasileiro*, In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, Volume II, 2003, pp. 1147-1167.

Primeiramente, a existência no mundo dessas quatro causas deve ser compreendida como um *primeiro princípio indemonstrável da ciência aristotélica*⁷⁴⁰ (vide item 1.2.3.), na medida em que é a partir desse esquema explicativo – e da aceitação da sua veracidade ou plausibilidade – que outras demonstrações posteriores se tornam possíveis. Assim, impossível de ser, efetivamente, proposto o questionamento do “*porque as coisas possuem forma e matéria*”. Aquele que tal questionamento fizesse ou enfrentaria sérias dificuldades cognitivas (e.g., na formulação de conceitos básicos), de modo que em algum momento entraria em contradição com essa pressuposição insustentável, ou estaria assumindo tal atitude como mera provocação ou deboche. É precisamente esse ponto de partida científico que permite formular e compreender definições de objetos como sendo indicativas de um núcleo de significação dotado de estabilidade e objetividade⁷⁴¹. Sem tais causas numericamente determináveis todas as coisas no mundo seria vistas como variáveis, aleatórias e incontrolláveis.

Em segundo lugar, representa equívoco comum cometido por aqueles que não se dedicaram a um estudo rigoroso do pensamento aristotélico o de pressupor que a noção de causa ou de causalidade reportariam, exclusivamente, a uma relação biológica ou físico-mecânica⁷⁴², como se a ideia de relação causal exigisse sempre e apenas a identificação de uma propulsão física e empiricamente verificável que provocasse um efeito também, fenomenicamente, controlável⁷⁴³. No entanto, a noção de *causa* não assume aqui tal restrição fisicalista, pois esse conceito tem o propósito de identificar aqueles elementos necessários e constitutivos de determinado objeto, sem os quais esse não poderá ser, adequadamente, explicado⁷⁴⁴.

⁷⁴⁰ “*That nature exists, it would be absurd to try to prove; for it is obvious that there are many things of this kind, and to prove what is obvious by what is not is the mark of a man who is unable to distinguish what is self-evident from what is not.*” (ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Physics, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 193^a4, p. 329).

⁷⁴¹ Por isso, na tradição aristotélico-tomista, o centro unificador dos significados do ser é a sua essência (*ousía*). (REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 41)

⁷⁴² Tal compreensão de causalidade acabou-se popularizando no campo do direito por meio de KELSEN: “*Insbesondere auch die Kausalität bedeutet nichts anderes, wenn man sie von dem magisch-metaphysischen Sinn befreit, der ihr ursprünglich anhaftet, da man – noch ganz animistisch – in der Ursache irgendeine geheime Kraft vorstellt, die die Wirkung aus sich heraus erzeugt. Auf ein so gereinigtes Kausalprinzip kann aber die Naturwissenschaft nicht verzichten.*” (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008, p. 35)

⁷⁴³ AKRILL, J. L. *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981, p. 43.

⁷⁴⁴ Não é por outro motivo que o termo grego *Aitia* significa, simultaneamente, *causa* e *explicação*. Aliás, *Aitia* deriva de *aitios* (αἴτιος) que significa “*autor de*” (GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1^a edição, 2007, p. 14). Assim, entender as causas constitutivas de algo é o mesmo que saber explicá-la plenamente. Além disso, a causa de algo mantém relação direta com o seu princípio (*arché*), na medida em que indica o que funda e o que condiciona determinado objeto (REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 39).

ARISTÓTELES, portanto, de nenhum modo pode ser interpretado como um determinista⁷⁴⁵. Disso extrai-se a constatação de que a teoria das quatro causas não foi elaborado apenas para a explicação de objetos naturais, mas também para a explicação de objetos artificiais que contam com a produção e intervenção volitiva humana⁷⁴⁶, o que permite, portanto, a aplicação desse esquema explicativo também ao campo do direito.

Por fim, impõe-se ressaltar que o estudo das causas de uma determinada coisa posta na realidade tem a pretensão de analisar e identificar todos os seus condicionantes e pressupostos necessários, os quais, porém, se compreendidos isoladamente, somente permitirão um conhecimento precário e imperfeito da coisa. Isso significa dizer que as causas devem ser compreendidas como aspectos que são necessários, mas, separadamente, insuficientes para o conhecimento adequado e satisfatório de determinado objeto⁷⁴⁷.

Com efeito, esse modelo explicativo exige, simultaneamente, a compreensão da causa formal, material, eficiente e final de determinado objeto⁷⁴⁸, as quais, em verdade, correspondem ao esforço de se responder a quatro questionamentos básicos e rotineiros que qualquer um pode apresentar para a compreensão de alguma coisa colocada no mundo, quais sejam, “o que é ou qual é seu formato?”, “de que é ou o que constitui?”, “como ou quem produziu?” e “para que serve?” tal objeto⁷⁴⁹. Veja-se, de forma mais detalhada, a definição de cada uma dessas causas, bem como o modo pelo qual podem ser aplicadas à reformulação do objeto de estudo de uma ciência tributária⁷⁵⁰.

⁷⁴⁵ ROSS, David. *Aristotle*. Inglaterra: Routledge, 1996, p. 82.

⁷⁴⁶ AKRILL, J. L. *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981, p. 35.

⁷⁴⁷ “But for Aristotle none of the four causes is sufficient to produce an event; and speaking generally we may say that in his view all four are necessary for the production of any effect.” (ROSS, David. *Aristotle*. Inglaterra: Routledge, 1996, p. 75)

⁷⁴⁸ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Physics, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, II, 7, 198a23-25, p. 338.

⁷⁴⁹ Por isso, esse esquema explicativo também é conhecido como a “*doutrina dos quatro porquês*”. (AKRILL, J. L. *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981, p. 36).

⁷⁵⁰ Cabe ressaltar que o esquema explicativo das quatro causas já foi por nós utilizado para o esclarecimento dos diferentes fundamentos da atividade de tributação em si considerada. Vide *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012. Nessa ocasião, foi concluído que toda e qualquer prática tributária poderia ser compreendida como sendo formada por vínculos de igualdade (*causa formal*), estabelecidos por lei positiva válida (*causa eficiente*), visando a concretização de uma visão de bem comum (*causa final*), de modo a concretizar relações jurídicas materiais de comutação, restauração, distribuição, participação ou reconhecimento (*causa material*).

3.3.1.1. *Causa Formal:*

A causa formal dispõe sobre a estrutura de um objeto, ou seja, sobre os traços arquitetônicos que compõem determinada coisa. Por isso, diz-se que a forma representa o arquétipo⁷⁵¹ e indica a natureza íntima das coisas⁷⁵². Cabe ressaltar, porém, que a causa formal não deve ser compreendida apenas como sendo a soma dos elementos que, fisicamente, estruturam um objeto, pois, em verdade, também abarca os elementos lógicos ou epistemológicos que determinam os limites de um conceito. Por esse motivo, a noção de causa formal abarca tanto o formato sensível (*morphē*, μορφή), quanto a estrutura inteligível (*eidōs*, εἶδος)⁷⁵³.

Importante observar que a noção de *forma* para ARISTÓTELES não é indicativa tão-somente de universais, enquanto traços necessários e puramente abstratos, uma vez que a noção de *forma* abarca, simultaneamente, um aspecto lógico – a sua delimitação conceitual universal – e um aspecto ontológico – a estrutura que ordenará determinada matéria. Assim, a *forma* abarca “o universal [que] é o gênero (*genos*), que não tem uma realidade ontológica própria”, do mesmo modo que alcança as diferentes espécies não universais que fazem referência ao respectivo gênero, mas que representam, em sentido secundário, o modelo estruturante da matéria⁷⁵⁴. Por isso, como se verá em seguida, tanto a forma, quanto a matéria são causas que permitem uma compreensão estática do objeto, ao passo que as causas eficiente e final atribuem a essa mesma coisa uma dimensão dinâmica, ou seja, de movimento ou de direcionamento.

No entanto, surpreendentemente, ARISTÓTELES identifica uma prioridade – tanto cognitiva, quanto explicativa – da *forma* sobre a *matéria* na compreensão da natureza da coisa⁷⁵⁵. Isso porque a estrutura, a moldura ou o formato de algo representa o elemento primário da compreensão real do objeto, pois a *forma* participará da atualização de determinado objeto e será determinante para a sua definição⁷⁵⁶. Não é por outro motivo que o primeiro aspecto a ser

⁷⁵¹ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Physics, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, II, 3, 194b27, p. 332.

⁷⁵² REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 41.

⁷⁵³ ROSS, David. *Aristotle*. Inglaterra: Routledge, 1996, p. 76. Vide, ainda, GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, p. 15.

⁷⁵⁴ REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 50.

⁷⁵⁵ “The form indeed is nature rather than the matter; for a thing is more properly said to be what it is when it exists in actuality than when it exists potentiality.” (ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Physics, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, II, 3, 193b7-8, p. 330)

⁷⁵⁶ AKRILL, J. L. *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981, p. 35.

captado e conhecido pela mente é a forma que um objeto assume, tendo em vista que a sua matéria receberá a ordenação racional a partir da forma que vier a ser a ela aplicada⁷⁵⁷ (e.g., conheço primeiro o formato da cama, a estrutura da estátua ou a definição formal de Estado, antes de saber se esses são de madeira ou alumínio, de bronze ou ferro e democráticos ou totalitários).

Veja-se, portanto, que a intuição científica básica do formalista e do normativista não é, de nenhum modo, desvirtuada ao querer dedicar atenção às estruturas normativas que participam do fenômeno jurídico e tributário. Seu equívoco, em verdade, conforme já enfatizado, está no fato de dedicarem atenção científica, exclusivamente, aos seus elementos formais, cometendo, assim, evidente reducionismo científico. Exatamente por isso, a concepção aristotélica de ciência prática não se mostra oposta nem contraditória com os três modelos paradigmáticos antes estudados, mas apenas assume uma pretensão explicativa mais abrangente da realidade jurídica e, por essa razão, assume, possivelmente, status científico superior.

Pois bem, partindo-se dessas considerações, será sustentado que a causa formal do objeto de conhecimento científico do direito tributário envolve o estudo da estrutura dos comandos jurídicos que fixam a cogênica e a obrigatoriedade de determinados tipos materiais de relações tributárias. Portanto, qualquer ciência tributária precisa se dedicar ao estudo de uma *DEONTOLOGIA TRIBUTÁRIA*, por meio da formulação de uma teoria da norma jurídico-tributária.

Tal constatação, obviamente, não impressiona ninguém, na medida em que representa, para a quase totalidade dos operadores do direito, uma afirmação banal e evidente. Como se viu, para os modelos paradigmáticos que surgiram no campo do direito tributário brasileiro, o estudo das normas tributárias positivadas seria o único e exclusivo propósito de uma ciência jurídica. Impõe-se reconhecer, porém, que a parcela formal do objeto de estudo científico, qualificada como *deontologia tributária*, não poderá ficar adstrita apenas a uma análise da norma tributária e de seus elementos internos (e.g., os aspectos da regra matriz de incidência tributária⁷⁵⁸), de acordo com a qual caberia ao jurista dedicar-se, exclusivamente, a um detalhamento descritivo dos diferentes modelos normativos, do seu funcionamento e do seu modo de interação com outros instrumentos jurídicos. Se assim fosse, este estudo científico não

⁷⁵⁷ Do ponto de vista metafísico a substância primeira é a forma, o que significa dizer que a causa e o fundamento de um objeto é determinado em sentido próprio pela sua forma, na medida em que a causa formal é a que atribuiu a esse o seu maior grau de inteligibilidade. Por isso, pode-se dizer que ela “*enforma*” a matéria. (REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 48)

⁷⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24^a edição, 2012, pp. 301 e ss.

iria nada além da proposta normativista e formalista criticada nos capítulos anteriores. Em verdade, a correta compreensão da deontologia tributária também exige a formulação de juízos especulativos e filosóficos acerca do próprio sentido de normatividade que fundamenta o caráter vinculante e diretivo das normas jurídicas. Em outras palavras, não basta simplesmente reconhecer que normas tributárias válidas devem ser obedecidas, pois assim acaba-se incorrendo em circularidade argumentativa (i.e., todas as normas devem ser obedecidas pelo simples fato de serem normas, as quais, conceitualmente falando, devem ser obedecidas). Em verdade, uma explicação teórica completa impõe sejam esclarecidos – e aqui novamente será adotada a tradição aristotélico-tomista – os diferentes tipos de “*leis*” que devem ser acessadas e conhecidas por aquele que pretende justificar o fundamento racional e objetivo das relações tributárias que deverão se revestir de carga normativa e cogente. Portanto, toda teoria da norma tributária – além de listar quais espécies de comandos devem ser obedecidos e como esses devem ser observados – exige sejam esclarecidos os fundamentos de normatividade que podem partir de estruturas pré-convencionais e convencionais que influenciarão o processo intelectual de sua produção.

3.3.1.2. *Causa material:*

A causa material (*hyle*⁷⁵⁹) é indicativa da substância que se encontra agregada à determinada forma, dispondo sobre o substrato material que atribui conteúdo à coisa. Entender a causa material de uma coisa, portanto, envolve saber responder “*de que*” é composta a coisa ou “*qual a sua composição substancial*”.

Novamente, cabe destacar que a causa material não pode ser reduzida à simples dimensão físico-corpórea de algo, pois as realidades que se manifestam de modo complexo (i.e., que não são simples nem homogêneas) possuem também causas materiais complexas. Essa constatação mostra-se relevante no uso da noção de causa material na explicação do fenômeno tributário, uma vez que a maioria dos institutos jurídicos, concretos e contextualizados, exigirá a compreensão de dimensões materiais que são plurais e que não podem, necessariamente, ser definidas apenas pela constatação sensorial dos seus elementos empíricos.

Cabe ressaltar, porém, que o isolamento da causa material na compreensão de um objeto somente ocorre por razões didáticas. Isso porque a causa formal e a material – mesmo que

⁷⁵⁹ GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, p. 76.

possam ser teoricamente entendidas em separado – sempre formam, na sua manifestação real, uma unidade⁷⁶⁰, não representando, pois, elementos sucedâneos no tempo – como se fossem manifestações fragmentadas de uma realidade –, mas sim representando uma manifestação, necessariamente, concomitante.

Por isso, a causa material adquire uma dimensão relacional com a respectiva causa formal, pois aquela sempre depende do seu relacionamento com esta que lhe atualizará⁷⁶¹. Valendo-se de um exemplo tributário, o termo “*tributo*” – definido como *exigência estatal pecuniária não sancionatória* – poderá fixar relação com uma materialidade, por exemplo, ou de *justiça comutativa* ou de *justiça distributiva*, o que, como se verá, poderá caracterizar a imposição de uma taxa, no caso da primeira materialidade, ou de um imposto, no caso da segunda materialidade. A matéria, pois, assume a função de determinação e de especificação da forma⁷⁶². Por isso, em um sentido bastante básico e até precário (*i.e.*, insuficiente), a identificação da causa formal e material poderá permitir uma compreensão provisória de alguns objetos, na medida em que estas fornecem os dados e aspectos que tornam a coisa inteligível apenas em um sentido estático, ou seja, um entendimento da coisa sem levar em consideração os fatores que atribuem a ela movimento, direcionamento e que afetam as diferentes mudanças dos seus estados. Com efeito, para se visualizar e compreender os traços dinâmicos de um objeto, mostra-se necessário ainda especificar a sua causa eficiente e a sua causa final⁷⁶³, conforme se verá em seguida.

A causa material do objeto de estudo de uma ciência tributária exigirá a especificação dos diferentes fundamentos materiais de qualquer relação tributária, o que pressupõe identificar, de modo ainda bastante primário e indeterminado, os diferentes bens básicos que deverão ser concretizados e promovidos por meio da atividade de tributação, bem como os diferentes tipos de vínculos isonômicos que devem ser perseguidos pelo direito tributário. Por isso, nos itens que seguem, sustentar-se-á que uma verdadeira ciência tributária deverá se dedicar ao estudo de uma ONTOLOGIA TRIBUTÁRIA, o que, por sua vez, exige o

⁷⁶⁰ Denomina-se *Sínolo* a união concreta de forma e matéria. (REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 41)

⁷⁶¹ ROSS, David. *Aristotle*. Inglaterra: Routledge, 1996, p. 76.

⁷⁶² ROSS, David. *Aristotle*. Inglaterra: Routledge, 1996, p. 76.

⁷⁶³ “...se considerarmos o ser das coisas numa perspectiva estática, a matéria e a forma bastam para o explicar; mas, se as contemplamos desde o ponto de vista dinâmico, isto é, no seu desenvolvimento, no seu devir, no seu gerar-se e no seu corromper-se, tais causas não são suficientes.” (REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 39)

desenvolvimento e a estruturação de (i) uma *teoria de bens básicos* que fundamentam as nossas diferentes práticas tributárias, de modo a atribuir inteligibilidade e controlar a racionalidade da forma normativa que será assumida pelas leis criadas pelo legislador tributário e pelas variadas técnicas de tributação que possam ser, politicamente, elegidas pelos controladores da atividade fiscal do Estado; e (ii) uma *teoria da justiça tributária* que identifique as diferentes relações isonômicas que deverão preencher a estrutura vazia das normas tributárias.

3.3.1.3. *Causa eficiente:*

A causa eficiente segue diferentes nomenclaturas: *causa produtora*, *causa instrumental*, *causa motora*, *causa motriz* etc... Tais pluralidades na suas designações já é indício da complexidade dos variados fatores que pretendem ser captados por meio da referência a essa causa.

Por isso, em primeiro lugar, a causa eficiente é o princípio motriz ou a força produtora da coisa, razão pela qual é aquele fator que indica a móvel de criação ou constituição de determinado objeto, de modo a indicar “*por quem*” ou “*como*” tal objeto veio a ser criado, colocado ou introduzido no mundo. Assim, relativamente a uma Estátua, a sua causa eficiente é o seu artesão⁷⁶⁴. Em segundo lugar, a causa eficiente também pode ser compreendida como sendo a “*fonte de mudanças*”⁷⁶⁵, o que atribui a coisa a sua dimensão dinâmica ou motora, uma vez que contextualiza o objeto dentro dos quadrantes tempo e espaço, identificando os diferentes aspectos que podem ser influentes nas alterações dos diferentes estados que essa coisa veio a assumir. Assim, o bronze amorfo transforma-se em estátua de bronze por causa do seu artesão. Em terceiro lugar, a causa eficiente enquanto causa instrumental, pode assumir viés, puramente, pragmático, uma vez que pode ser esclarecida pelos fatores operacionais e instrumentais que permitiram a apresentação na realidade determinada coisa. Esses, por sua vez, permitem a mensuração da materialidade e a avaliação concreta de eficiência das diferentes técnicas que podem ser empenhadas no atingimento do fim que o respectivo objeto pretende promover ou realizar (*i.e.*, a sua causa final). Por isso, a causa instrumental da estátua de bronze pode também

⁷⁶⁴ O exemplo da estátua de bronze é frequentemente utilizado por Aristóteles: ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Physics, Vol. I*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, p. 301 e ss.

⁷⁶⁵ AKRILL, J. L. *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981, p. 37.

ser especificada como sendo as diferentes ferramentas e técnicas artísticas utilizadas pelo artesão.

Todas essas dimensões que a causa eficiente pode assumir são de máxima importância para o direito, seja como fonte produtora, seja como motivos de mudança, seja como técnicas avaliadas a partir da sua eficiência. Tanto é verdade que, com muita frequência, o teórico do direito pressupõe que a compreensão satisfatória do direito exigiria apenas a especificação das diferentes fontes do direito ou dos procedimentos que devem ser seguidos por autoridades para a introdução de novas estruturas normativas no sistema jurídico ou ainda das técnicas interpretativas, argumentativas e aplicativas das normas positivas.

Não é por coincidência que os paradigmas científicos analisados no capítulo anterior – denominados de *normativo-comportamental* e *formalista-linguístico* – deram atenção exclusiva às causas formal e eficiente na construção das suas respectivas visões de uma ciência tributária. Enquanto que o primeiro modelo dava mais ênfase à causa formal (*i.e.*, a estrutura interna da norma tributária⁷⁶⁶), o segundo modelo teórico priorizou a causa eficiente (*i.e.*, os diferentes procedimentos de conversão em linguagem por autoridades competentes⁷⁶⁷), sem, porém, descartar a importância da causa formal (*i.e.*, a importância dos textos jurídicos e da estrutura lógica que delimita as possibilidades formais de uma norma⁷⁶⁸).

Com efeito, na concepção de ciência prática que pretende aqui ser desenvolvida, de nenhum modo pretende-se minorar a importância da causa eficiente na compreensão do fenômeno tributário. Muito pelo contrário, na medida em que se compartilha, plenamente, da visão de que o direito tributário somente poderá ser bem executado se o operador do direito tiver clareza e completo domínio das diferentes técnicas, tecnologias e instrumentos que são hoje – cada vez mais – fundamentais para a resolução adequada dos problemas jurídicos que se apresentam rotineiramente aos profissionais do direito tributário. Por essa razão, entende-se que

⁷⁶⁶ “É preciso ficar bem claro que, juridicamente, tudo que existe é disposto pela ordem jurídica. (...) Na conformidade deles deve ser feita a norma. Depois de feita, aos juristas incumbe aplicá-la...” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001, p. 28). Vide, ainda, BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 207.

⁷⁶⁷ “A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz na nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior captado pelos sentidos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 40); Vide, ainda, CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência*, São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 41; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 157.

⁷⁶⁸ “A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 147)

uma ciência tributária deverá se escorar também em uma METODOLOGIA TRIBUTÁRIA, a qual deverá se dedicar à formulação de uma teoria da interpretação e argumentação aplicável ao direito tributário, bem como à especificação de critérios pragmáticos (*e.g.*, de mensuração, eficiência, controle da praticidade e economicidade etc...) das diferentes técnicas de tributação que podem ser eleitas como políticas fiscais.

3.3.1.4. *Causa final:*

A causa final pode ser compreendida como aquela que é marcada por dificuldades e aparentes contradições, principalmente quando se pretende compreendê-la valendo-se de um olhar pós-moderno (*i.e.*, pela moldura epistêmica assumida pela ciência empirista e fisicalista). Primeiramente, a compreensão e até a aceitação da causa final exige que se vislumbre alguma ordenação no mundo que seja independente da vontade humana, a qual permita justificar que as coisas presentes em nossa realidade – inclusive, parcialmente, aquelas que são fruto da fabricação humana – podem e devem ser entendidas com base em algum propósito e a partir do direcionamento que lhe atribui inteligibilidade. Além disso, a causa final pressupõe reconhecer que fins possam ser dotados de objetividade, mesmo que a especificação desses fins esteja sempre aberta aos mais variados meios e modos de determinação contingente por parte daquele sujeito que vislumbra tais fins como dignos de serem, racionalmente, perseguidos. Por fim, a causa final comporta uma aparente contradição, na medida em que ela ilustra, simultaneamente, um universal e um particular. Isso porque ela representa a conexão entre o universal teórico com a praticidade contingente, de modo a fixar uma ponte cognitiva que se estabelece entre as diferentes materialidades (*i.e.*, bens básicos) que podem ser entendidas, em um primeiro momento, de um modo especulativo e abstrato, mas que somente se justificarão como relevantes e receberão efetivo direcionamento racional se puderem ser compreendidas em um plano experiencial e concreto, por meio do qual se permite argumentar por quais razões esse conjunto de fins deve ser promovido, aqui e agora, pelos meios disponíveis que permitem a sua realização.

Feitas tais considerações, pode-se apontar a causa final como sendo aquela que ilustra o fim para o qual a coisa é direcionada, tendo em vista as capacidades e as potencialidades que podem ser promovidas por meio da realização dos propósitos de

determinado objeto. Isso significa dizer que a causa final esclarece aquilo que dá sentido último e direcionamento racional à coisa⁷⁶⁹. A causa final, portanto, dispõe sobre a razão de ser do objeto, pressupondo-se que todo objeto real é capaz de, *a priori*, ter as suas capacidades básicas (potências) organizadas e aperfeiçoadas (atualizadas), sendo, pois, a realização da sua essência⁷⁷⁰. Com efeito, a causa final tem a pretensão de esclarecer “*para que serve a coisa*”, o que envolve questionar não apenas a função de tal objeto, mas também o seu propósito⁷⁷¹. Isso, por sua vez, leva-nos à pressuposição de que as coisas no mundo possuem uma finalidade relativamente determinada, seja por sua natureza física, seja pelo direcionamento racional que deve retificar as escolhas volitivas do ser humano.

Além disso, o traço funcional determinado pelo fim de um objeto atribui a ele um sentido de necessidade (partindo-se do pressuposto que as coisas devem realizar o seu fim próprio), o que permite, por sua vez, atribuir a ele um direcionamento normativo⁷⁷². Em última instância, a causa final transmite uma pretensão de regularidade na manifestação dos objetos, pois atribui a eles um sentido de propósito que visa a rejeitar a noção de mero acaso. Ora, se todos os objetos no mundo se apresentassem e fossem utilizados sem algum senso de propósito específico ou ao menos determinável, inexistiria qualquer possibilidade de ciência, principalmente em se considerando ciência – tal como definida no primeiro capítulo – como empreendimento especulativo que busca conhecer a realidade com transparência, coerência, veracidade, objetividade e inteligibilidade. A causa final, portanto, pretende fornecer algum elemento que viabilize o controle crítico e o direcionamento de sentido das diferentes manifestações empíricas de um objeto, sem a qual todas as ocorrências concretas seriam aleatórias e incompreensíveis cientificamente.

Cabe, ainda, destacar que a causa final, de acordo com a visão aristotélico-tomista, representaria o princípio explicativo mais relevante, já que as demais causas somente são capazes de explicar algo em um plano estático ou, formalmente, dinâmico, sendo, ainda, necessário compreender-se a causa final para se visualizar a dimensão plenamente funcional e existencial da coisa. Não é à toa que essa tradição filosófica qualifica a causa final como sendo,

⁷⁶⁹ MILLER JR., Fred D. *Nature, Justice, and Rights in Aristotle's Politics*. Oxford: Clarendon Press, 1995, p. 339.

⁷⁷⁰ REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 39.

⁷⁷¹ AKRILL, J. L. *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981, p. 41.

⁷⁷² “*Aristotle thus clearly thinks that final causes are compatible with natural necessity, in the sense that living systems have teleological properties and also contain material components which are governed by natural necessity.*” (MILLER JR., Fred D. *Nature, Justice, and Rights in Aristotle's Politics*. Oxford: Clarendon Press, 1995, p. 339.

simultaneamente, aquela mais difícil de ser captada e a mais importante de ser alcançada, o que somente poderá ser, efetivamente, realizado por aqueles que já possuem certo grau de vivência, experiência prática e maturidade. Portanto, se a causa formal é o ponto de partida de uma ciência, na medida em que captada, prioritariamente, por nosso intelecto – aliás, fórmulas abstratas podem ser explicadas e ensinadas com certa facilidade, mesmo para aqueles sem experiência e ainda imaturos – a causa final será o seu ponto de chegada.

No caso de uma ciência tributária, a sua causa final deve ser formada por meio de uma TELEOLOGIA TRIBUTÁRIA, a qual pretende discutir – tanto em um plano filosófico, quanto em um plano concreto e contextual – os diferentes fins que a atividade de tributação deve perseguir e promover, tendo em vista os preceitos da lei natural e as disposições constitucionais vigentes em uma determinada comunidade política, de modo a viabilizar a gradual especificação do conteúdo da visão de Bem Comum a ser compartilhada tanto pelos contribuintes, quanto pelos diferentes entes tributantes que interagem naquela espaço público.

Feitas essas observações preliminares, cabe detalhar o conteúdo das quatro causas acima explicitadas de modo a esclarecer as diferentes dimensões do objeto de uma ciência tributária. Cabe ressaltar que essa explicitação dos diferentes elementos formadores da ciência tributária aqui proposta irá, por óbvio, dispor apenas sobre as considerações básicas de cada uma dessas quatro instâncias cognitivas. Não se poderia, aqui, pretender exaurir a exposição de todos elementos que compõem o modelo científico por nós defendido, o que, por certo, exigiria a redação de um estudo, mas de inúmeros tratados teóricos. Aliás, essa pretensão exaustiva esbararia na noção antes defendida de que toda ciência pressupõe um desenvolvimento coletivo, por meio do esforço de inúmeros teóricos integrantes de uma comunidade científica e responsáveis pela execução de um empreendimento comum. Por essa razão, as ideias expostas nos quatro itens que seguem devem ser compreendidas como parciais e provisórias, uma vez que ainda deverão receber aprofundamento e aprimoramento posterior.

3.3.2. Deontologia Tributária:

3.3.2.1. Teoria da Norma Tributária e a classificação das espécies normativas

Em pelo menos um sentido relevante, todos os operadores do direito contemporâneo são herdeiros de Norberto BOBBIO. Isso porque, mesmo que não tenha sido ele o responsável pela fundação do pensamento positivista, foi ele, sem dúvida, um dos principais responsáveis pela difusão da ideia de que o fenômeno jurídico seria, exclusiva ou prioritariamente, um fenômeno normativo. Segundo BOBBIO, “a experiência jurídica é uma experiência normativa”, pois a “nossa vida se desenvolve em um mundo de normas”⁷⁷³. Uma vez estabelecida tal moldura pré-epistêmica, toda a realidade humana passa a ser depurada a partir da perspectiva da normativa, de modo que todas as civilizações, as religiões, as paixões humanas, em síntese, toda a história da humanidade passa a ser compreendida com base no “complexo de ordenamentos normativos que se sucedem, se sobrepõem, se contrapõem, se integram”⁷⁷⁴. Nessa visão, não apenas a norma ocupa uma posição hiperinflacionada, mas o próprio fenômeno jurídico acaba se arrogando a pretensão de explicar e coordenar a totalidade da experiência humana, como se não houvesse aspecto de nossa realidade que não estivesse fora das garras da pretensão coercitiva de um sistema normativo. Tal atitude científica, normalmente, ocorre quando o teórico atribui peso demasiado a um dos aspectos da sua pesquisa ou a um dos conceitos que formulou para explicar seu objeto de estudo. Comumente, esse é o risco enfrentado pelo cientista que se apaixona por seu próprio sistema de pensamento, de modo que ele passa a apresentar os sintomas típicos de um apaixonado, projetando o objeto de sua paixão em todos os lugares para o qual olha e não vendo os seus defeitos internos. Como diz MACINTYRE, esse cientista troca o amor à verdade pela paixão de sua teoria⁷⁷⁵.

Pois bem, essa mesma paixão pela norma jurídica inebriou a grande maioria dos juristas que se dedicaram ao estudo do direito tributário no Brasil⁷⁷⁶, de modo que representa

⁷⁷³ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 1ª Edição, 2001, p. 23.

⁷⁷⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 1ª Edição, 2001, pp. 24-5.

⁷⁷⁵ MACINTYRE, Alasdair. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006, p. 181.

⁷⁷⁶ Obviamente não apenas no Brasil, o normativismo representou postura dominante, pois também foi absolutamente influente dos principais tributaristas europeus. Aliás, interessante a constatação de SCHMITT, em 1934, quando afirma que o direito tributário europeu foi o Santuário sagrado do positivismo jurídico (SCHMITT, Carl. *Sobre os três tipos de pensamento jurídico*. In MACEDO JR., Ronaldo Porto. *Carl Schmitt e a fundamentação*

absoluto senso comum pensar a tributação pela perspectiva exclusiva da sua normatividade. Aliás, a centralidade do normativo na explicação do fenômeno jurídico representou aspecto fundamental dos dois últimos modelos científicos analisados no segundo capítulo deste trabalho, conforme se viu nas lições de BECKER⁷⁷⁷, ATALIBA⁷⁷⁸ e CARVALHO⁷⁷⁹.

Ora, conforme já amplamente sustentado por nós, não se pretende aqui defender a irrelevância da norma jurídica na explicação do direito e na organização das diferentes relações jurídicas que são firmadas em sociedade. Obviamente não! A norma representa, sim, aspecto essencial do fenômeno jurídico e, precisamente por isso, a ciência do direito tributário deverá dar conta da sua causa formal, ou seja, da teoria que se dedique, precisamente, ao estudo da estrutura interna e das diferentes funções das normas jurídico-tributárias. Isso porque a norma jurídica é, de fato, elemento relevante para a compreensão das razões que devem influenciar a tomada de decisão que culmina em ações humanas voluntárias e intencionais, mesmo que não seja ela a única e exclusiva razão que afete o agir humano no plano do direito. Conforme se verá, o agir jurídico também deve ser raciocinado com base em bens básicos, fundamentos de justiça, avaliação de eficiência e finalidades que direcionam e tornam inteligível uma conduta praticada dentro do universo jurídico. Portanto, uma ciência prática aplicável ao direito tributário necessita estabelecer uma proposta classificatória das diferentes normas tributárias, não obstante não possa se ater apenas a essa tarefa.

Com efeito, no que tange ao hoje relevantíssimo debate jurídico acerca das diferentes classificações que devem organizar a estruturação e o adequado funcionamento das normas,

do Direito. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 211). Para exemplificar tributaristas europeus contemporâneos que também adotam a visão normativistas, vide, ainda, LAPATZA, José Juan Ferreiro; HERNANDEZ, Francisco; QUERALT, Juan Martin; ROYO, Fernando; LOPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Tributario*. Espanha: Marcial Pons, 13ª edição, 1997; FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario*. Itália: CEDAM, 2003.

⁷⁷⁷ BECKER defende que haveria uma fonte única do direito, sustentando que “*no momento em que o Ser Social (Estado) criou a primeira regra de conduta, visando a garantir sua própria sobrevivência, surgiu a primeira regra jurídica e com esta o Direito.*” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 205)

⁷⁷⁸ “*O conceito jurídico de tributo é eminentemente formal. (...) só pode ser formulado a partir do desenho legal construído discricionariamente pelo legislador constituinte. (...) Como afirmado, a estrutura de todas as normas do direito tributário é idêntica às das demais normas jurídicas, sendo passíveis de igual tratamento técnico. Há um tipo de norma que forma o centro do direito tributário, em torno da qual todo ele se estrutura: é a que contém a descrição do fato a que se imputa o comando ‘entregue a importância x de dinheiro ao estado’.*” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001, pp. 51-2)

⁷⁷⁹ “*O objeto da Ciência do Direito há de ser precisamente o estudo desse feixe de proposições, vale dizer, o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária. O cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo de normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 35)

entende-se que não se mostra necessário, neste estudo, propor uma estrutura classificatória inédita ou distinta daquelas que já foram elaboradas por teóricos que se destacaram nesse campo de debate. Amplamente conhecida no ambiente acadêmico a discussão teórica que pretende especificar as diferenças conceituais entre regras e princípios, especialmente em razão das importantes contribuições teóricas de HART⁷⁸⁰, DWORKIN⁷⁸¹ e ALEXY⁷⁸².

No entanto, em nosso cenário jurídico, a proposta classificatória das espécies normativas que se apresenta como a mais aperfeiçoada e esclarecedora – superior, inclusive, aos esquemas explicativos elaborados pelos autores estrangeiros acima mencionados – é aquela desenvolvida por Humberto ÁVILA⁷⁸³. Por essa razão, entende-se, para os efeitos deste estudo, que a proposta de ÁVILA dá conta, perfeitamente, da dimensão formal do objeto de uma ciência tributária, na medida em que fornece uma proposta classificatória mais aprimorada do que as rivais, garantindo um esclarecimento aprofundado das diferentes modalidades normativas que participam e operam em nosso direito, fornecendo critérios que, não apenas facilitam a identificação de cada espécie de norma, mas também permitem compreender como deve-se aplicar e argumentar a partir dessas diferentes estruturas normativas. Assim, a *Deontologia Tributária* que se mostra indispensável à uma ciência jurídica pode ser ordenada com base na diferenciação de *regras, princípios e postulados normativos* desenvolvida por ÁVILA e que aqui, em apertada síntese, detalha-se nos seguintes termos:

(i) *Regras*: são normas de primeiro grau (*i.e.*, participam diretamente da regulação concreta do direito) que assumem traço imediatamente descritivo, pois o texto jurídico que permite formular esse tipo normativo já contém a descrição específica da conduta (obrigatória, permissiva ou proibitiva) a ser seguida nos casos de sua aplicação. A compreensão de uma regra jurídica exige a adoção de uma visão retrospectiva por parte do operador do direito, pois o teor das condutas descritas já foram objeto de reflexão e tomada de decisão no passado por parte do legislador, razão pela qual, ressalvados casos excepcionais (*e.g.*, situações de ponderação e

⁷⁸⁰ HART, Herbert. *The Concept of Law*. Reino Unido: Oxford University Press, 1961, pp. 77 e ss.

⁷⁸¹ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 1978, pp. 14 e ss.

⁷⁸² ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Alemanha: Suhrkamp, 1986, pp. 71 e ss.

⁷⁸³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 5ª edição, 2006.

superação argumentativa de regras, ou seja, nas hipóteses em que ocorre o chamado *ouerruling*), não se exige a deliberação acerca das outras possíveis regulações jurídicas que poderiam ter sido eleitas pelo legislador. Além disso, a interpretação e a aplicação das regras exige apenas a averiguação da correspondência entre a reconstrução de sentido dos fatos e a reconstrução conceitual da norma, tendo em vista a finalidade que lhe dá suporte. Por isso, em um plano argumentativo, as regras funcionam, preliminarmente, como justificativas decisivas e abarcantes, na medida em que assumem o propósito de fornecerem uma solução categórica para os conflitos captados pelo seu âmbito de aplicação, sem a necessidade de fornecimento de razões complementares. Por isso, em síntese, regras são “*normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência ... entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.*”⁷⁸⁴ Exemplificando a função das regras no direito tributário, pode-se referir a legislação estadual que disponha sobre o IPVA, a qual, por certo, permite a formulação de uma regra tributária que aponte que “*aquele que for proprietário de um veículo automotor deverá pagar o imposto de 8% sobre o valor estimado do respectivo automóvel até o dia 1º de janeiro de cada ano*”.

(ii) *Princípios*: são também normas de primeiro grau, imediatamente finalísticas, pois partem da compreensão e da projeção de um estado ideal de coisas a ser perseguido por meio do direito, o que, exigirá, mediamente, a identificação das condutas específicas que são indispensáveis para a concretização dos respectivos fins. A compreensão do correto funcionamento dos princípios jurídicos exige a adoção de uma visão prospectiva por parte do operador do direito, pois a concretude dos fins projetados por determinado princípio jamais representa uma realidade empiricamente constatável, uma forma de existência pronta e acabada, exigindo, assim, uma compreensão futura da realidade jurídica que deve ser alcançada por meio da produção do direito e da resolução de conflitos jurídicos que se apresentam

⁷⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 5ª edição, 2006, p. 167.

ao profissional do direito no dia-a-dia. Além disso, a interpretação e aplicação dos princípios exige uma avaliação de correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária para que tal finalidade seja alcançada. Em um plano argumentativo, a reconstrução de um princípio jurídico indica uma pretensão justificadora de uma decisão dotada de contornos, meramente, complementares e parciais, já que a invocação de um princípio, em si, apenas ilustra a exaltação de um fim a ser promovido pelo direito, sem ainda indicar os meios concretos e necessários para a correta solução do problema jurídico posto. Com efeito, a argumentação a partir de um princípio apenas contribui para a organização de um raciocínio jurídico-argumentativo, impondo um maior ônus de justificação aquele que invoca essa espécie normativa em um debate jurídico. Portanto, resumidamente, princípios são *“normas imediatamente finalística, primariamente prospectiva e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção.”*⁷⁸⁵ Como exemplo pertinente ao campo tributário, pode-se citar o *princípio da segurança jurídica*, o qual, em si, projeta os fins de *cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade*, os quais pretendem promover estados de coisas a serem perseguidos e protegidos, não só pelo legislador tributário, mas também pela administração fiscal, não permitindo, porém, predeterminar todas as condutas específicas que contribuem para a produção desses resultados jurídicos desejáveis⁷⁸⁶.

(iii) *Postulados Normativos*: representam metanormas ou normas de segundo grau, pois se situam em um plano distinto das regras e dos princípios jurídicos, cuja aplicação estruturam. Nesse sentido, os postulados são, hierarquicamente, superiores às regras e aos princípios jurídicos que organizam. Com efeito, os postulados não indicam nem condutas concretas a serem realizadas nem apontam para a promoção imediata de fins materiais a serem promovidos pelo direito, mas apenas funcionam

⁷⁸⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 5ª edição, 2006, p. 167

⁷⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2ª edição, 2011, p. 682.

como instrumentos formais de aplicação das outras normas de primeiro grau, assumindo assim um viés, prioritariamente, metodológico⁷⁸⁷. Em resumo, os postulados normativos “*são normas imediatamente metódicas, que estruturam a aplicação e a interpretação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios*”⁷⁸⁸. Como exemplo tributário dessas metanormas, as quais apenas indicam o método a ser seguido na invocação e aplicação das outras normas comportamentais e finalísticas, pode-se referir a importância da proporcionalidade e da razoabilidade no campo do direito tributário⁷⁸⁹.

A distinção apriorística de *regras, princípios e postulados normativos* pode ser, didaticamente, esclarecida por meio da seguinte tabela comparativa:

Tabela V

Norma	Grau	Natureza	Conteúdo Normativo	Perspectiva Referencial	Pretensão Argumentativa	Modo de Aplicação
<u>Regra</u>	1º (Norma)	Imediatamente Comportamental	Descrição de comportamento obrigatório, permitido ou proibido	Retrospectiva	Decisiva e Abrangente	Correspondência entre construção de sentido conceitual previsto na norma e a construção de sentido do fato
<u>Princípio</u>	1º (Norma)	Imediatamente Finalística	Projeção de estado ideal de coisas	Prospectiva	Complementar e Parcial	Correlação entre estado de coisas e efeitos das condutas supostamente necessárias a sua concretização
<u>Postulado</u>	2º (Metanorma)	Imediatamente Metódica	Estruturação da aplicação concreta de princípios e regras	Meramente formal	Técnica e Instrumental	Vinculação relacional entre elementos normativos variados

⁷⁸⁷ Nesse sentido, dentro da estrutura das quatro causas aqui proposta, os postulados normativos manifestam uma parcial sobreposição com a causa eficiente do objeto da ciência tributária, na medida em que também são indispensáveis para a compreensão da *Metodologia Tributária* que deve ser aqui desenvolvida.

⁷⁸⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 5ª edição, 2006, p. 168.

⁷⁸⁹ Quanto à proporcionalidade no Direito Tributário, sugere-se a leitura da excepcional obra de ROLIM, João Dácio. *Proportionality and Fair Taxation*. Holanda: Kluwer, Série International Taxation, volume 48, 2014.

3.3.2.2. *A Normatividade como forma do direito direcionada pela Lei Natural: A derivação e a determinação do conteúdo da Lei Positiva*

Do fato de se reconhecer a existência de normas comportamentais, normas finalísticas e normas metódicas que compõem o nosso sistema jurídico não se pode derivar a conclusão de que essas devem ser cumpridas, promovidas ou aplicadas. Isso porque nenhuma proposta classificatórias de normas jurídicas, em si considerada, consegue dar conta da justificação que esclarece os motivos pelos quais tais estruturas prescritivas devem ser obedecidas, na medida em que não se pode extrair de uma simples teoria analítica das normas jurídicas a força vinculante de um comando a ser observado em sociedade. Aliás, em regra, as propostas positivistas cometem precisamente esse defeito explicativo, pois pretendem justificar o dever de obediência a comandos jurídicos por meio da invocação última de alguma proposição hipotética ou fictícia, o que redundaria em mera circularidade argumentativa, como pode ser visto nos conceitos de *norma fundamental*, em KELSEN, ou *regra de reconhecimento*, em HART⁷⁹⁰. Portanto, uma *Deontologia Tributária* que pretenda ser mais esclarecedora e completa deverá também resgatar algum fundamento para a normatividade que conecta as estruturas formais das diferentes normas jurídicas com as diferentes materialidades que essas podem assumir, tendo em vista um liame vinculante que não apenas justificará a possibilidade desses comandos serem dignos de cumprimento em sociedade, como também fixará o elemento diretivo que permite avaliar e controlar, criticamente, a atividade de produção de normas jurídicas criadas pelo legislador⁷⁹¹.

Com efeito, continuando fiel à tradição aristotélico-tomista, entende-se que a justificação desse fundamento de normatividade exige a compreensão do conceito de “lei” (*nomos* ou *lex*) – no seu sentido mais amplo e nos seus diferentes graus de abstração – que o realismo ontológico desenvolve ao pretender esclarecer os tipos de ordens normativas que organizam nossa realidade e que permitem um esclarecimento dos fundamentos de racionalidade que estão presentes (ou, por defeito, ausentes) nos comandos jurídicos que direcionam e

⁷⁹⁰ Para tal crítica, vide BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Jurídico Contemporâneo: Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. Unisinos, 1999.

⁷⁹¹ Novamente, cabe ressaltar que as tendências normativistas e formalistas justificam esse caráter vinculante apenas por meio da causa eficiente do direito, ou seja, a fonte produtora da norma jurídica, que exige apenas a identificação ou da competência daquele que criou o comando ou do cumprimento de um procedimento de elaboração de normas, critérios esses que devem, por sua vez, estar previstos no próprio sistema jurídico-positivo.

controlam a ação humana. Para tanto, mostra-se necessário aqui esclarecer os diferentes sentidos que o termo “lei” pode assumir, principalmente as noções de *lei natural* e *lei humana*, bem como as distintas modalidades de especificação e concretização que esses comandos seguem quando da posituação de normas por parte do legislador humano (*i.e.*, por *conclusão* ou por *determinação*). Isso, por sua vez, impõe aceitar a pressuposição destaca no tópico 3.2, de que o fenômeno jurídico é formado por elementos, não apenas *convencionais*, mas também por elementos *pré-convencionais* que não estariam à livre disposição racional do legislador humano⁷⁹².

Com efeito, de acordo com a tradição filosófica aqui utilizada, a orientação e o direcionamento da vontade humana na escolha e na execução de um plano de ação pressupõe o entendimento do sentido amplo de lei⁷⁹³, bem como das diferentes instâncias de sua manifestação, no que se refere à especificação de raciocínios práticos que permitem justificar, contextualmente, uma decisão acerca do agir humano como correta, adequada ou justa. Nessa esteira, o significado próprio de “lei” não diz respeito apenas à realidade humana ou ao fenômeno jurídico, mas refere-se à ordem de qualquer objeto presente no universo e capaz de ser conhecido pelo ser humano. Dessa forma, o domínio cognitivo do termo *lei* não pode ser visto como uma prerrogativa que caiba, exclusivamente, ao operador do direito, pois, em verdade, o conhecimento e a explicitação do sentido próprio de uma lei representa a atividade a ser exercitada por todo e qualquer cientista, independentemente do seu campo de atuação. Isso ocorre porque, na sua definição mais ampla, lei enquanto lei (*lege qua lege*), ou seja, lei em si considerada, significa a existência de uma regra ou medida (*regula et mensura*) racional que orienta e direciona algo a determinado fim⁷⁹⁴. Dito de outro modo, a identificação de uma lei significa a possibilidade de se justificar a existência de um padrão racional pertinente a um conjunto de objetos, os quais poderão ser analisados, compreendidos, explicados, direcionados e tornados mais inteligíveis a partir dos critérios de regularidade e de mensuração fornecidos por

⁷⁹² Imperativo ressaltar que nenhum pensador que segue a tradição tomista chega, efetivamente, a sustentar que, no direito, todo o seu conteúdo seja formado, integralmente, elementos *pré-convencionais*, de modo que o fenômeno jurídico seria composto por um objeto “pronto e acabado” que apenas estaria aguardando a dedução de conclusões por parte do operador do direito. Assim, a crítica que, em regra, é direcionada ao teórico defensor da existência de uma lei natural pertinente ao direito simplesmente ataca um “boneco de palha” que inexistente em realidade. Sobre as falsas imagens projetadas em relação ao jusnaturalismo, vide FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, pp. 23 e ss.

⁷⁹³ GILSON, Etienne. *The Philosophy of St. Thomas Aquinas*. Estado Unidos da América: Dorset Press, 1948, p. 324.

⁷⁹⁴ AQUINO, Tomás de. ST. I-II, Questão 90, Artigo 1.

aquilo que se pode definir como lei. Por isso, em ciência, o reconhecimento da existência de uma lei representa uma enunciação fundamental para o empreendimento científico, pois aponta para a possibilidade de haver um padrão racional que poderá servir como critério de medida e de análise de regularidade de determinada parcela da realidade. Por isso, a tradição tomista afirma que a *razão* é a *forma* da lei e não por outro motivo é que a lei representa a causa formal de uma verdadeira ciência com pretensões de racionalidade. Afirmar a existência de uma lei é, pois, o que garante algum grau de segurança nos resultados a serem obtidos cientificamente, na medida em que se presta como critério de orientação racional de determinado projeto cognitivo.

Isso de modo algum significa dizer que todas as leis manifestem mesmo grau de precisão e objetividade, uma vez que, conforme já amplamente defendido neste trabalho⁷⁹⁵, os diferentes campos de conhecimento assumem diferentes pretensões de certeza, apresentando níveis análogos de objetividade, o que, por óbvio, reflete-se em uma compreensão também análoga das diferentes instâncias em que leis se manifestam. Portanto, a lei, em seu âmbito de significações análogas, não possui significado unívoco, mas sim remete a um campo plurívoco de significações, indicando inúmeras instâncias distintas de manifestação e, inclusive, concretizando graus distintos de racionalidade⁷⁹⁶.

Essa constatação reforça a ideia de que o campo do direito não detém exclusividade sobre o termo “*lei*” e impõe ao jurista um certo grau de humildade ao exigir que se reconheça que a lei humana positiva sequer ilustra o caso central de *lei*, assumindo, em verdade, um plano derivado e secundário de significação relativamente a esse conceito⁷⁹⁷. Isso porque, conforme se defenderá em seguida, a lei humana jamais será capaz de consagrar plenamente padrões de racionalidade, na medida em que, por força das limitações intelectuais e afetações externas que restringem as capacidades humanas, uma lei positiva sempre poderá ser, *a priori*, aperfeiçoada em algum dos seus aspectos, motivo pelo qual nenhuma lei humana poderá ser apresentada como sendo a “*quintessência*” da racionalidade⁷⁹⁸.

Com efeito, o ponto de partida para o entendimento do sentido pleno de lei, pressupõe responder a pergunta: *que tipos de leis existem na realidade?* E para a tradição

⁷⁹⁵ Vide, novamente, item 1.4.

⁷⁹⁶ HAMPE, Michael. *Eine kleine Geschichte des Naturgesetzbegriffs*. Alemanha: Suhrkamp, 2007, p. 44.

⁷⁹⁷ KLUXEN, Wolfgang. *Lex Naturalis bei Thomas von Aquin*. Alemanha: Westdeutscher Verlag, 2001, p. 34.

⁷⁹⁸ É exatamente em razão dessa complexidade na explicação da lei que a tradição tomista afasta-se de qualquer acusação de legalismo, pois, de acordo com essa visão, a ação humana não pode jamais ser esclarecida apenas com base na compreensão formal daquelas leis positivas que coagem, contingentemente, alguém a cumprir determinado comando.

tomista, três tipos de lei podem aqui ser esclarecidas como relevantes: a *lei eterna*, a *lei natural* e a *lei humana*⁷⁹⁹, as quais podem ser, resumidamente, esclarecidas nos seguintes termos⁸⁰⁰:

LEI ETERNA

Pressupondo-se que o mundo possa de ser compreendido racionalmente, já que ordenado por leis que direcionam a existência ao seu fim próprio, afirma AQUINO que há uma *lei eterna (lex aeterna)* que atribui ordem a essa mesma realidade⁸⁰¹. A *lei eterna* regula e organiza a totalidade da ordem ontológica, pois se reporta ao ser em toda a sua extensão, representando, assim, regras e medidas racionais imutáveis e universais que ordenam todos os seres. A lei eterna, portanto, seria o objeto de conhecimento primário por parte as ciências especulativo-teóricas⁸⁰².

Importante destacar que a lei eterna jamais pode ser confundida com uma “*lei religiosa*”⁸⁰³, uma vez que ela ilustra apenas a ideia de uma lei atemporal acerca do modo de ordenação racional do ser, indicando a existência de uma regularidade, mensurabilidade e, por consequência, objetividade, fatores esses que podem ser conhecidos por todos, independente de qualquer crença mística, pois representam instâncias cognitivas que podem ser acessada pelo intelecto humano, não imediatamente, mas pelos seus efeitos. Desse modo, por exemplo, qualquer pessoa (inclusive aquela desprovida de qualquer crença religiosa) que sabe que roubar é errado, está conhecendo algo sobre a lei eterna – e, simultaneamente, sobre a lei natural que dela participa – mesmo que não reconheça que tal proposição faça parte da lei eterna. Do mesmo modo, qualquer pessoa, mesmo inculta, terá condições de identificar certa regularidade no

⁷⁹⁹ No sistema tomista, há ainda a lei divina que representa a positivação direta de preceitos contidos na lei eterna, por meio de revelação. A lei divina, porém, não exerce nenhuma influência no campo da ciência, razão pela qual se mostra absolutamente impertinente ao objeto deste estudo, não necessitando ser aqui analisada.

⁸⁰⁰ Tal classificação veio a ser por nós apresentada no artigo *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012.

⁸⁰¹ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 93, a.1-2. Vide, ainda, HOLZHEU, Elena. *Thomas von Aquin: Summa Theologica – Sind ‘lex aeterna’ und ‘lex naturalis’ identisch?* Alemanha: GRIN Verlagsprogramm, 2009, pp. 5-6.

⁸⁰² Vide, novamente, Tabela II.

⁸⁰³ O mesmo também deve ser tido em relação à lei natural, de modo a afastar a rotineira crítica direcionada ao jusnaturalismo, no sentido de que, fundamentado o direito desse modo, estar-se-ia impondo a aceitação de uma definição religiosa do sistema jurídico (nesse sentido, KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008). Na verdade, conforme se argumentará, os preceitos da lei natural são verdades práticas primárias que são conhecidas, em princípio, por qualquer pessoa, independentemente de qualquer apelo à revelação divina (AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 100, a. I.). Vide, ainda, MOORE, Michael S. *Good without God. In Natural Law, Liberalism and Morality*. Inglaterra: Oxford University Press, pp. 221-270.

padrão de movimento dos objetos físicos quando largados de certa altura, ao poder esperar que esses cairão no chão com certa velocidade, mesmo que essa pessoa não tenha conhecimento da formulação correta da lei da gravidade. Na verdade, a lei eterna governa todas as coisas contidas no universo, abarcando tanto as leis físicas, quanto as leis práticas (aplicáveis à ação humana). A primeira governa os objetos contidos universo segundo uma *necessidade fisico-causal*. A segunda governa agentes que são dotados de vontade e livre arbítrio, mas que os orienta segundo uma *necessidade racional*. Desse modo, a lei eterna, agregando em si, o sentido mais pleno do que é ordenar racionalmente determinado objeto, representa o caso central de lei, sendo que é com base na compreensão da sua essência e do seu funcionamento que se pode, efetivamente, entender o modo de participação analógica das outras espécies de lei nesse primeiro sentido central.

LEI NATURAL

A lei natural, dentro dessa ordem, seria a forma, tipicamente, humana de participação na lei eterna⁸⁰⁴. Dito de outro modo, a lei natural é a participação específica do ser racional na lei que orienta todos os seres postos na realidade, motivo pelo qual a lei natural mantém relação analógica próxima com a ideia de racionalidade, estando, pois, ao acesso do homem por meio do exercício da reflexão racional que lhe é própria. Pressupõe-se, pois, que a atividade da criatura racional que é o ser humano está sempre direcionada a um fim, o qual, nesse contexto, pode ser entendido como a realização de um bem (verdadeiro ou aparente) para aquele que age. Esse direcionamento racional que dispõe sobre a atividade humana pode ser conhecido e expressado por meio de preceitos, ou seja, proposições ou comandos⁸⁰⁵, exigindo para tanto a habilidade de articular algum bem ou fim material que atribuirá sentido concreto ao preceito formal (*i.e.*, à norma jurídica no campo do direito). Exatamente por isso a noção de lei natural – mesmo que, em realidade, seja conhecida, não apenas pela sua forma, mas sim, propriamente, pelo seu conteúdo – exerce uma função formalizadora e direcionadora da lei humana, prestando-se como um critério avaliativo das leis positivas que são criadas por manifestação volitiva de agentes

⁸⁰⁴ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 91, a. 3. HOLZHEU, Elena. *Thomas von Aquin: Summa Theologica – Sind 'lex aeterna' und 'lex naturalis' identisch?* Alemanha: GRIN Verlagsprogramm, 2009, pp. 6-8.

⁸⁰⁵ MCINERNY, Ralph. *Ethica Thomista – The Moral Philosophy of Thomas Aquinas*. EUA: CUA, 1997, p. 40.

humanos. Portanto, a forma da lei natural é apenas indicativo da sua pré-convencionalidade, da sua objetividade e do direcionamento racional que exerce.

De outro lado, para AQUINO, o conteúdo da lei natural é conhecido por todos os seres humanos em algum nível, mesmo nos casos em que isso não seja passível de perfeita articulação linguística. Isso significa reconhecer que os preceitos da lei natural revestem-se de certo grau de indeterminação e abstração no que tange ao conteúdo das exigências que orientam a atividade humana, já que dispõem apenas sobre o mínimo de racionalidade que regula o agir humano. Assim, na maior parte dos casos, um raciocínio prático concreto (*i.e.*, o raciocínio de como se deve agir em um contexto específico) não poderá se pautar apenas em preceitos da lei natural, devendo ser complementado por razões que constam de outro parâmetro de racionalidade legiferante, mais especificamente aquelas razões contingentes que estão por trás das escolhas volitivas que vieram a ser positivadas por meio de leis humanas.

Cabe, por fim, esclarecer o sentido específico que “*natural*” assume dentro da expressão “*lei natural*”, na medida em que esse é, precisamente, o termo que é alvo de constante confusão e desentendimentos por parte daqueles autores modernos e contemporâneos que direcionam críticas ao pensamento tomista. Seguindo as premissas do realismo ontológico antes detalhadas, cabe destacar que o conceito de *natureza* pode ser compreendido, pelo menos, em três sentidos distintos (mas, entre si, intercomunicáveis), quais sejam: como *essência*, como *razão* e como *pré-convencional*.

Em um primeiro sentido, natureza representa aquilo que reflete a essência de algo, tendo em vista as suas causas, ou seja, aqueles princípios (*arkhé*⁸⁰⁶) que garantem a composição necessária de determinado objeto. Mesmo que essa não seja a forma contemporânea de se entender o termo “*natureza*”, tal conceito, na tradição filosófica clássica, é assumido como indicativo do que atribui inteligibilidade última a determinado ser, ou seja, aquilo que permite analisar racionalmente os seus princípios operativos mais básicos. Como se vê, “*natureza*”, nesse contexto filosófico, não pode ser compreendida restritivamente, como indicando apenas aquela dimensão física ou corpórea que determinado objeto manifesta exteriormente. Por isso, quando se fala, por exemplo, em natureza humana, não se está apontando apenas para as propriedades biológicas que predeterminam a composição orgânica e o comportamento físico humano. AQUINO, por certo, rejeitaria, categoricamente, todas as posturas fisicalista, bastante

⁸⁰⁶ GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, p. 15.

comuns hoje em dia, do mesmo modo que também reprovava qualquer espécie de behaviorismo⁸⁰⁷ que pretendesse justificar a racionalidade do agir humano. Exatamente por essa razão, a lei natural não pode ser confundida com a noção moderna de “*lei da natureza*”, a qual, nesse contexto, representa aquilo que regula, mecanicamente, os objetos contidos no universo físico⁸⁰⁸.

De acordo com o segundo sentido de *natural* como *racional*, segue-se o pressuposto de que existem padrões racionais que funcionam como diretivas verdadeiras para a ação humana, as quais são identificadas, não com base na descrição de propriedades físicas ou orgânicas dos seres humanos, mas sim a partir da análise das *potencialidades humanas*, em especial a capacidade racional que é própria e exclusiva dos seres humanos. Por isso, o teórico da lei natural assume que, em relação à ação humana, a “*natureza é razão*”, na medida em que a razão é uma capacidade natural própria da criatura humana, já que esse pode ser definido com base no seu funcionamento racional, diferenciando-o de outros seres desprovidos dessa capacidade. Assim, “*natureza enquanto razão*” indica que os seres humanos visam a realizar a sua natureza própria quando executam ações racionais na sua vida concreta⁸⁰⁹. Por óbvio, não se pode negar que o ser humano seja, em parte, determinado pela sua composição física e orgânica, mas esses fatores não são os elementos que garantem inteligibilidade plena à ação humana. Assim, em relação à atividade humana, mesmo que haja um ponto de contato relevante entre a sua “*natureza enquanto natureza*” e a sua “*natureza enquanto razão*”, não se pode assumir que a lei natural seja referente a essa primeira dimensão. A lei natural, na verdade, em nenhum momento busca derivar conclusões sobre o agir humano com base na análise simplista de como se dá o funcionamento biológico dos seres humanos⁸¹⁰, mas sim extrai conclusões tendo em vista as

⁸⁰⁷ Tal postura defende que a ação humana somente pode ser compreendida pelos fatores exterior e físicos que predeterminam o comportamento do ser humano, tal como ocorre com outros seres biológicos que se movimentam com base em impulsos e estímulos exteriores. Esse é o caso das tendências jurídicas atuais de estudar o direito a partir da Neurociência (sobre a determinismo neurocientífico e a sua repercussão na moral e no direito sugere-se a leitura dos seguintes artigos: FELSEN, Gidon; REINER, Peter B. *How the Neuroscience of Decision making informs our conception of Autonomy?* United States of America: AJOB Neuroscience, 2 (3): 3-14, 2011; GREENE, Joshua; Cohen, Jonathan. *For the law, neuroscience changes nothing and everything*. United Kingdom: Royal Society, 359, 2004; MULLER, Sabine; WALTER, Henrik. *Reviewing Autonomy: Implications of the Neurosciences and the Free Will Debate for the Principle of Respect for the Patient's Autonomy*. United Kingdom: Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics, 19, 205-217, 2010; DAMASIO, Antonio. *The Neurobiological Grounding of Human Values*. In *Neurobiology of Human Values*. Germany: Springer, 2005; DEAN, Richard. *Does Neuroscience Undermine Deontological Theory?* Germany: Springer, Neuroethics, 3, 43-60, 2010).

⁸⁰⁸ HAMPE, Michael. *Eine kleine Geschichte des Naturgesetzbegriffs*. Alemanha: Suhrkamp, 2007.

⁸⁰⁹ PORTER, Jean. *Nature as Reason – A Thomistic Theory of the Natural Law*. EUA: Eerdmans, 2005. p. 71.

⁸¹⁰ PORTER, Jean. *Nature as Reason – A Thomistic Theory of the Natural Law*. EUA: Eerdmans, 2005, p. 76.

exigências que a razão apresenta quando o ser humano pretende executar uma ação visando a um fim inteligível. Pressupõe-se aqui, portanto, que todo ser humano, ao analisar as alternativas de ação que se apresentam diante de si, é capaz de perceber (mesmo antes de qualquer articulação linguística) a existência de fins que direcionam o seu agir, os quais indicam a existência de bens que representam formas de aperfeiçoamento ou benefício humano. Ora, serão precisamente esses bens humanos básicos que atribuirão materialidade às razões que fundamentam e justificam uma ação. Com efeito, a causa material de uma ciência jurídico-tributária exigirá o desenvolvimento de uma teoria de bens básicos pertinentes à atividade de tributação, os quais deverão se agregar a uma forma normativa que em parte deve seguir padrões racionais que podem ser reconduzidos à noção de uma lei natural.

Em terceiro lugar, “*natureza*” também refere-se à noção antes analisada de que existem elementos pré-convencionais que limitam, direcionam e permitem avaliar, criticamente, as opções racionais que estão à disposição do ser humano quando pretende agir concretamente. Segundo PORTER “*qualquer fundamento pré-convencional de práticas sociais ou normas morais pode ser compreendido como um tipo de natureza*”⁸¹¹. Assim, em algumas situações, quando se afirma que *X* é da natureza de algo, está-se apenas indicando que determinada propriedade não é, livremente, convencionada pelo ser humano, de modo que tal elemento constitutivo não está, em verdade, a sua disposição volitiva. Isso, porém, não significa dizer que o ser humano não possa, de modo voluntário, corromper aquele traço que seria racional e necessário para se justificar uma ação como correta. E isso ocorre pelo simples motivo de qualquer ser humano estar apto a promover escolhas concretas que sejam desviantes, irrazoáveis ou injustas. Levando-se tal raciocínio ao campo tributário, poder-se-ia questionar se o legislador tributário poderia criar um tributo, manifestamente, anti-isonômico ou, declaradamente, confiscatório. Dito de outro modo, pode uma lei positiva vir a criar, de modo intencional, tributo que diferencie de modo arbitrário contribuintes ou que imponha carga tributária, confessadamente, excessiva? Se tal questão for analisada em um plano, puramente, fático e empírico é evidente que o legislador tem condições de produzir legislação com tal conteúdo abusivo e, inclusive, por força, garantir a efetividade social de tais comandos. Isso, porém, de nenhum modo significa reconhecer que esse legislador está racionalmente autorizado a produzir leis que, abertamente, assumam tais traços, pois tais imposições não serão justificáveis perante

⁸¹¹ PORTER, Jean. *Nature as Reason – A Thomistic Theory of the Natural Law*. EUA: Eerdmans, 2005. p. 68.

todos como compatíveis com parâmetros mínimos de racionalidade. Com efeito, o reconhecimento de que existem elementos pré-convencionais que direcionam e limitam a atividade do legislador tem a pretensão de reservar uma instância pré-positiva (o que não é o mesmo que *pré-jurídico* ou, simplesmente, *moral*) que permite avaliar os méritos e criticar os deméritos das opções legislativas, contingentemente, adotadas.

LEI HUMANA

De nenhum modo se pode afirmar que a tradição aristotélico-tomista jamais tenha dado importância para a lei positiva (*rectius*, lei humana). Na verdade, se analisado historicamente, AQUINO pode ser visto como o primeiro pensador a defender com vigor a relevância da lei positiva na especificação dos critérios que direcionam a ação humana⁸¹². Para AQUINO, não há contexto social em que a posituação da lei humana seja desimportante para a ordenação da vida em comunidade. Portanto, a lei humana deve ser compreendida como um produto (artifício) necessário da atividade humana, por meio da qual alguém investido de autoridade cria, voluntariamente, comandos vinculantes que visam a concretizar, em algum grau, determinados preceitos da lei natural⁸¹³. Essa tarefa de especificação de parâmetros racionais por meio de leis voluntárias sem dúvida representa atividade complexa que, com enorme frequência, fica aquém do que seria desejável, já que sempre poderá ser o caso de legisladores que, por ignorância ou má-fé, podem escolher um padrão normativo que não acolhe a regra e a medida que seria racionalmente mais adequada. O agente humano, portanto, por meio da sua livre vontade, pode escolher concretizar (ou não) os padrões racionais que podem ser conhecidos ao se especular e se delibear sobre o conteúdo da lei natural. Por essa razão, a atividade de criação de leis humanas envolve uma combinação, não perfeitamente controlável nem mensurável, do intelecto humano com a sua capacidade volitiva, sendo que o primeiro pretende – por cognição e por deliberação – captar alguma dimensão racional de nossa realidade, enquanto que o segundo é responsável pela tarefa de revelar inclinações, motivações e desejos que mobilizam os seres

⁸¹² FINNIS, John. *Law as Fact and as Reason for Action: A Response to Robert Alexy on Law's 'Ideal Dimension'*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 59, n° 01, 2014.

⁸¹³ AQUINO define a lei como sendo “*uma ordem racional dirigida ao bem comum e promulgada por quem tem o cargo de governo da comunidade*” (“... *definitio legis, quae nihil est aliud quam quaedam rationis ordinatio ad bonum commune, ab eo qui curam communitatis habet, promulgata.*” – AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 90, a.4). Vide, ainda, HOLZHEU, Elena. *Thomas von Aquin: Summa Theologica – Sind ‘lex aeterna’ und ‘lex naturalis’ identisch?* Alemanha: GRIN Verlagsprogramm, 2009, p. 9.

humanos na busca de fins que se mostram como indispensáveis ou relevantes. Aliás, é a participação da vontade na fabricação da lei humana que leva a sua definição a assumir um sentido análogo e derivado, pois essa somente concretiza a noção de racionalidade em sentido secundário, na medida em que a sua criação jamais é garantia de retidão e de adequação no que se refere à orientação do agir humano. De outro lado, mesmo que não haja garantia de que a lei positiva irá sempre incorporar em seu texto preceitos imutáveis e necessários, até porque a sua função própria é a de especificá-los de modo contextual e concreto, de nenhum modo se poderia concluir, tal como faz o normativista, que a criação da lei positiva envolveria apenas um esforço de preenchimento de conteúdos escolhidos por atos de vontade do legislador, atividade essa que seria desprovida de qualquer racionalidade. A concepção de lei positiva para AQUINO, portanto, não assume nenhum traço voluntarista.

De outro lado, AQUINO também não desenvolve uma concepção idealista de lei, pois reconhece, expressamente, que a lei humana jamais será reflexo imediato de um ideal de racionalidade, pois essa sempre se manifesta de modo imperfeito (*i.e.*, sempre passível de aperfeiçoamento), não obstante venha a ser criada seguindo algum parâmetro racional. Esse relativo distanciamento entre a lei natural e a lei humana é o que torna inteligíveis e relevantes discussões jurídicas nas quais se avaliam quais modelos legislativos podem ser melhores ou piores, mesmo que esses não tenham sido objeto de positivação, como ocorre, por exemplo, em debates *de lege ferenda* ou em estudos de direito comparado. Veja-se, por exemplo, as discussões jurídicas atuais acerca dos diferentes modelos legislativos que poderiam ser adotados na instituição do imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição. Como bem se sabe, tal debate acadêmico envolve tema tributário que toca em questões pré-positivas, na medida em que não se teve ainda atuação legislativa no sentido de instituir efetivamente esse imposto. Isso, porém, de nenhum modo impede que se apresentem argumentos jurídicos sobre a melhor ou pior forma (*i.e.*, mais justa, mais eficiente, menos agressiva a direitos fundamentais etc...) de se produzir tal lei tributária. Por essa razão, tal debate não é apenas jurídico como também pode ser travado em termos científicos, mesmo que ainda não haja uma lei positiva que pudesse ser objeto de descrição por parte do teórico do direito.

Além disso, AQUINO não assume traços idealistas, pois tem plena consciência de que os preceitos da lei natural possuem limites na justificação do agir, jamais sendo eles suficientes para a organização da vida em coletividade e para o direcionamento de uma ação

humana concreta. Isso decorre diretamente do grau de generalidade que os preceitos da lei natural assumem, os quais exigem, invariavelmente, uma especificação das condições e dos meios nos quais eles poderão ser concretizados. Assim, será sempre indispensável a edição de preceitos jurídicos positivos, que convencionem o modo particular de se atingir determinados fins dentro da comunidade política responsável pela criação das suas próprias leis. Por isso, a lei humana positiva, segundo AQUINO, não é apenas um item adicional desejável ou bem-vindo, mas é de máxima importância para a organização racional do agir humano coletivo, tendo em vista ser seguintes razões:

(i) a lei positiva especifica os critérios e as condições de aplicação dos preceitos da lei natural;

(ii) a lei positiva exerce uma função comunicativa e uma função pedagógica, pois contribui para a publicização dos parâmetros de conduta, bem como para a educação dos membros da sociedade acerca da forma correta de agir em condições normalidade; e

(iii) considerando-se que não se pode esperar que todos os seres humanos cumpram, espontaneamente, os preceitos exigidos pela lei natural, a lei positiva é necessária como meio de estimular ou forçar aqueles que não se sentem inclinados a cumprir a lei, por meio da fixação de sanções e penalidades.

Com efeito, tendo em vista a generalidade dos preceitos da lei natural e a especificidade do conteúdo de tais preceitos convencionais da lei positiva, a atividade legiferante exigirá um esforço de especificação desse conteúdo diretivo do agir humano, o que se promove por meio de deliberação pública e de aplicação de técnicas legislativas. A positivação da lei humana pressupõe, portanto, um processo de derivação e de integração com os preceitos da lei natural, o que indica a necessidade de um ajustamento concreto das normas jurídicas que venham a ser postas pela vontade humana, a qual deve buscar compatibilizar-se, da melhor forma possível, com as exigências da racionalidade prática que podem ser justificadas a partir da lei

natural. Para AQUINO, existem dois modos de derivação da lei natural na produção da lei humana positiva⁸¹⁴:

a) por conclusão (conclusiones ex principiis), ou seja, como sendo uma dedução oriunda de premissas anteriores. Os preceitos da lei natural, por força da generalidade do seu conteúdo, ainda são desprovidos de um grau pleno de determinação sobre como agir em um caso concreto, de modo que não se mostra viável a resolução de problemas práticos concretos com base na sua só-invocação. Assim, a lei humana uma vez positivada, pode ser compreendida como uma dedução parcial das razões objetivas que informam o conteúdo de um preceito natural. É por essa razão que as leis humanas positivas podem ser avaliadas com base no princípio racional que orienta a sua criação. Tem-se aqui um raciocínio dedutivo que mantém, em termos analógicos, alguma semelhança com o raciocínio dedutivo das ciências, conforme analisado no primeiro capítulo deste trabalho. Por exemplo, a conclusão “*não se deve matar*” pode ser deduzida da premissa mais ampla “*Não se deve lesar outrem*”, a qual é reconduzida ao fim básico *preservação da vida*. Desse modo, a parcela da norma jurídica que pode ser reconduzida a um preceito da lei natural também pode ser justificada como tendo, em si, força de lei natural. Invocando-se um exemplo referente à tributação, pode-se argumentar que um preceito jurídico que afirma que “*aquele que realizar X deve pagar o tributo Y*” pode ser derivado do preceito jurídico genérico que reconhece que “*aqueles que participam da comunidade política devem pagar tributos*”, o que é reconduzido à noção mais genérica de que “*as despesas públicas devem ser custeadas pelos participantes da comunidade política*”, o que, por fim, ilustra uma forma de concretização do fim básico *viabilização da vida em sociedade*. O dever normativo de pagar determinado tributo, portanto, reflete, em parte, um preceito racional e necessário, mesmo que as particularidades desse tributo (*e.g.*, fato gerador, base de cálculo alíquota, prazo de recolhimento etc...) devam também ser especificadas pela lei positiva.

⁸¹⁴ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 95, a. 2. Vide, ainda, KLUXEN, Wolfgang. *Lex Naturalis bei Thomas von Aquin*. Alemanha: Westdeutscher Verlag, 2001, p. 43.

b) por determinação (determinationes): considerando-se novamente o grau de indeterminabilidade inerente a um preceito da lei natural, deve-se reconhecer que a criação de uma lei humana positiva sempre projetará um espaço deliberativo que, de fato, fica à livre escolha do legislador, o qual sempre terá diante de si – não apenas um – mas inúmeros percursos de ação que poderão ser eleitos como forma razoável de se concretizar e especificar o conteúdo da lei natural. Essas determinações convencionais, porém, não manifestam opções racionais ilimitadas, pois não são todas aquelas opções, empiricamente, realizáveis pelo ser humano⁸¹⁵ que pode ser racionalmente justificadas perante os preceitos da lei natural. Assim, dentre as opções razoáveis que podem ser reconduzidas ao padrão racional indeterminado que consta de um preceito da lei natural, o legislador poderá, livremente, eleger aquele que entende mais adequado e compatível ao contexto no qual essa lei humana será aplicada. Considerando-se o espaço que a chamada “*determinação*” ocupa na positivação dos preceitos jurídicos que serão adotados, simplesmente não há como se afirmar – conforme, comumente, é feito pela crítica direcionada ao jusnaturalismo – que se estaria pressupondo o conhecimento total do fenômeno jurídico por meio de pura dedução. Tal acusação, simplesmente, não é verdadeira! Não há uma pura dedução normativa, uma vez que o conteúdo final da lei humana jamais poderá ser, simplesmente, extraído por meio de uma especulação teórica acerca daquilo que estaria implícito na lei natural. A ação humana, no seu nível mais concreto de execução, sempre deverá ser guiada por alguns elementos que somente podem ser conhecidos com base naquelas escolhas particulares (e convencionais) que o legislador entendeu por bem adotar. Assim, em última instância, sempre caberá ao legislador escolher, por meio de técnica legislativa, um conteúdo determinado que direcionará, *in concreto*, a ação humana compreendida nas suas circunstâncias específicas. Por exemplo, o preceito natural “*não se deve matar*”, contém uma ampla variedade de opções que podem ser eleitas para se dar concretização a esse preceito, permitindo a positivação de um preceito jurídico-normativo que afirme “*Quem matar, deve receber pena de X*”, sendo que *X* é determinado pelo legislador,

⁸¹⁵ Dito de outro modo, as opções legislativas localizadas no espaço lógico entre o que é humanamente impossível e o que é humanamente necessário.

refletindo a parcela da norma positiva que é meramente convencional. Do mesmo modo, uma lei tributária que afirma que *“Aquele que possuir imóvel rural com mais de 5.000 hectares e com menos de 30% de Grau de Utilização, deverá pagar, anualmente, 20% de Imposto”*⁸¹⁶ apresenta os elementos “5.000 hectares”, “menos de 30% de Grau de Utilização” e “20%” como sendo parcelas meramente convencionais da norma tributária. Com efeito, os preceitos normativos que são simples determinações do conteúdo da lei natural refletem uma dimensão, efetivamente, convencional da norma jurídica, não possuindo a mesma força vinculante e mesmo grau de racionalidade dos preceitos da lei natural.

Com base em tal classificação de leis, pode-se apresentar a seguinte ilustração que pretende sintetizar figurativamente essas ideias:



⁸¹⁶ Vide tabela anexa à Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

3.3.3. *Ontologia Tributária:*

3.3.3.1. *Teoria de bens básicos inerentes às tributação*

Tendo-se demonstrado a importância que o estudo estrutural da norma jurídica, bem como dos seus fundamentos de normatividade, exerce na formação do objeto de uma ciência jurídico-tributária, cabe agora analisar como a forma normativa pressupõe também a compreensão de determinados aspectos materiais que devem atribuir sentido, minimamente objetivo, às relações tributárias que serão reguladas por essas mesmas normas jurídicas.

Para tanto, conforme antes adiantado, a causa material do objeto de uma ciência tributária deve desenvolver-se a partir de uma *Ontologia Tributária*, que abarca uma *teoria de bens básicos inerentes às tributação*, e de uma *Teoria da Justiça Tributária*. Cabe, pois, detalhar o primeiro aspecto da dimensão ontológica que atribui substancialidade ao modelo científico aqui proposto.

A AMPLA PRESENÇA DO CONCEITO DE “BEM” EM PROPOSTAS CONTEMPORÂNEAS DE TEORIAS DA JUSTIÇA

Antes de mais nada, impõe-se reconhecer que uma proposta de ciência jurídica que se escora, abertamente, em uma concepção de bens humanos básicos representa tarefa árdua e arriscada, a qual, com grande probabilidade, encontrará fortíssimas resistências por parte do operador do direito contemporâneo, principalmente no campo do direito tributário. Possivelmente, tal ambiente inóspito para a discussão transparente acerca de uma teoria de bens humanos básicos deve-se, em grande medida, a certos resquícios formalistas e positivistas que ainda continuam, fortemente, arraigados em nossa cultura jurídica, mesmo por parte daqueles que abertamente criticam tais propostas teóricas. Assim, a invocação de determinados bens humanos objetivos como fundamento material, diretivo e avaliativo não apenas de normas jurídicas, mas também dos atos de interpretação e argumentação que são produzidos com base nessas, é, frequentemente, tomada com algum grau de desconfiança, a qual parte ou de um

sentimento cético (expresso ou inconsciente)⁸¹⁷ ou de uma compreensão subjetivista e emotivista de juízos de valor⁸¹⁸ ou ainda da adoção de uma postura crítica que hiperinflaciona aquilo que se pretende, de fato, transmitir por meio da referência a “*bens humanos básicos*”⁸¹⁹.

Mesmo que, majoritariamente, na teoria do direito contemporâneo assim seja considerado, chama atenção o fato de alguns dos principais nomes da filosofia política e da filosofia moral da atualidade, em especial aqueles, mundialmente, destacados pela formulação das mais relevantes propostas de teorias da justiça, trabalharem, abertamente, com diferentes concepções de bens, assim entendidos como elementos indispensáveis ao pleno desenvolvimento humano, os quais, por essa razão, necessitam ser garantidos e efetivados – mesmo que em grau mínimo – por todas as instituições sociais e jurídicas que pretendam atender a parâmetros de justiça. Três filósofos contemporâneos, que bem representam essa tendência atual de pressupor “*bens mínimos*” na formulação de uma teoria da justiça, merecem aqui ser destacados: John RAWLS⁸²⁰, Amartya SEN⁸²¹ e Martha NUSSBAUM⁸²².

⁸¹⁷ É o caso, por exemplo, das tendências que seguem o não cognitivismo moral no direito, as quais pressupõem que bens morais são impossíveis de serem conhecidos e valorados com alguma objetividade, representando, pois, puras convenções coletivas ou escolhas arbitrárias dos seres humanos.

⁸¹⁸ Postura essa, amplamente, compartilhada por autores que seguem lições do positivismo jurídico de KELSEN, como ocorre, no direito tributário, em BECKER e CARVALHO, conforme analisado no Capítulo 2. Nesse sentido, veja-se a seguinte colocação de KELSEN sobre a dimensão necessariamente subjetiva e emocional de um juízo de valor e a impossibilidade de resolução objetiva desse tipo de conflito: “*Das Problem der Werte ist vor allem und in erster Linie das Problem der Wertkonflikte. Und dieses Problem kann nicht mit den Mitteln rationaler Erkenntnis gelöst werden. Die Antwort auf die sich hier ergebenden Fragen ist stets ein Urteil, das in letzter Linie von emotionalen Faktoren bestimmt wird und daher einen höchst subjektiven Charakter hat. Das heißt, daß es gültig nur ist für das urteilende Subjekt, und in diesem Sinn relativ.*” (KELSEN, Hans. *Was ist Gerechtigkeit?*. Alemanha: Reclam, 2000, p. 15)

⁸¹⁹ Tal atitude dos críticos, em regra, atribui peso excessivo à pretensão de objetividade de uma teoria de bens básicos. Isso porque, supostamente, tal teoria estaria sempre a exigir um consenso social universal sobre todos os “bens” que devem ser aceitos por todos, em todos os contextos históricos possíveis, o que, além de ser impraticável, suprimiria a liberdade de autodeterminação das sociedades humanas. No entanto, tal objetividade totalizante não é pretendida, em realidade, por nenhum teórico de que se tenha conhecimento. Conforme se verá, uma teoria de bens básicos de nenhum modo pretende defender que todas as dimensões dos fins humanos são objetivas nem que todos esses bens necessitam ser aceitos por cada indivíduo. Em verdade, pretende-se demonstrar – seguindo a matriz aristotélico-tomista – que alguns poucos bens humanos podem ser considerados objetivos, de modo a garantir um mínimo de racionalidade e inteligibilidade a ações humanas, motivo pelo qual a grande parcela dos juízos de valor, inclusive, no direito são compostos de elementos contingentes e variáveis de acordo com cada contexto de ação.

⁸²⁰ RAWLS, John. *Political Liberalism*. EUA: Columbia University Press, 1996.

⁸²¹ SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2009.

⁸²² NUSSBAUM, Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007. Para uma leitura crítica dessa obra, vide o livro escrito pelo Autor deste trabalho: *Justiça como realização de capacidades humanas básicas: é viável uma teoria de justiça aristotélica-rawlsiana?*. 1. ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2009.

O primeiro, em sua proposta de “*justice as fairness*”⁸²³, apresenta a noção de “*bens primários*” (*primary goods*) que corresponderiam a um volume mínimo de recursos que devem ser garantidos aos cidadãos de uma sociedade bem ordenada como pressuposto material para a estabelecimento de um esquema de iguais liberdades e de oportunidades a serem viabilizadas a todos, de modo a permitir a efetivação dos princípios de justiça propostos por RAWLS⁸²⁴. Esse autor, porém, em nenhum momento detalha quais itens estariam arrolados nessa lista de *bens primários*, do mesmo modo que não aponta qual seria o conteúdo específico de cada um deles nem define a forma como eles participariam da valoração dos fins que garantem uma vida humana digna. Isso porque, para ele, tais questões deveriam ficar a cargo de especificações constitucionais, legislativas e judiciais⁸²⁵. Mesmo que assim defenda RAWLS, a concepção de *bens primários* é fortemente criticada, principalmente pelos dois autores a seguir analisados, em razão do seu caráter indeterminado, formal e meramente instrumental.

Diante disso, SEN, por sua vez, propõe uma teoria substancial de justiça que pretende superar a concepção rawlsiana de *bens primários* – segundo ele, exclusivamente, focada na alocação de recursos econômicos e preocupada apenas com os meios de se garantir um “*viver satisfatório*” e não com a concretização dos fins materiais necessários para uma “*boa vida*”⁸²⁶ –, por meio da análise das *capacidades humanas* que seriam indispensáveis para que cada indivíduo possa acessar as oportunidades e realizar as liberdades materiais que garantam a realização daquelas atividades que todos devem valorizar⁸²⁷. Assim como RAWLS, SEN não

⁸²³ RAWLS, John. *Political Liberalism*. EUA: Columbia University Press, 1996, pp. 102 e ss. Vide, ainda, RAWLS, John. *Justice as fairness – A restatement*. Estados Unidos da América: Universal Press, 2004.

⁸²⁴ “...the idea that citizens as free and equal are at liberty to take charge of their lives and each is expected by others to adapt their conception of the good to their expected fair share of primary goods.” (RAWLS, John. *Political Liberalism*. EUA: Columbia University Press, 1996, pp. 189-90)

⁸²⁵ “...given the political conception of citizens, primary goods specify what their needs are – part of what their good is as citizens – when questions of justice arise. It is this political conception (supplemented by the framework of good as rationality) that enables us to work out what primary goods are needed. While an index of these goods may be made more specific at the constitutional and legislative stages, and interpreted even more specifically at the judicial stages, the index is not intended to approximate an idea of rational advantage, or good, specified by a nonpolitical (comprehensive) conception.” (RAWLS, John. *Political Liberalism*. EUA: Columbia University Press, 1996, p. 188)

⁸²⁶ “While primary goods are, at best, means to the valued end of human life, in the Rawlsian formulation of principles of justice they become the central issue in judging distributional equity. (...) To understand that the means of satisfactory human living are not themselves the ends of good living helps to bring about a significant extension of the reach of the evaluative exercise.” (SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2009, p. 234).

⁸²⁷ “Since the idea of capability is linked with substantive freedom, it gives central role to a person’s actual ability to do the different things that she values doing.” (SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2009, p. 253)

chega a elencar com transparência todo o conteúdo das *capacidades humanas* que deveriam ser o foco da disponibilização de oportunidades que permitiriam a efetivação de liberdades substanciais, mas apenas destaca que elas: (a) seriam não utilitárias, pois as capacidades não devem ser pensadas em termos de vantagem para o maior número de pessoas, até porque tais capacidades são entre si incomensuráveis⁸²⁸, (b) seriam estabelecidas de modo geral, sem pré-fixar um *design* específico de capacidades a ser adotado por todas as sociedades humanas⁸²⁹, (c) seriam plurais, uma vez que a organização dessas capacidades poderia ser realizada dos mais diferentes modos, dependendo do plano de vida de cada indivíduo e (d) teriam como enfoque a “*qualidade da vida humana*” e não as dimensões de sua mera conveniência e conforto, como ocorre, segundo ele, na perspectiva dos *bens primários*⁸³⁰. Tal proposta material, porém, também deixa a desejar, pois os bens e os valores projetados pelas capacidades humanas sustentadas por SEN não chegam a ser, minimamente, esclarecidos.

Por fim, NUSSBAM, trilhando a mesma linha teórica de SEN⁸³¹, desenvolve uma proposta de justiça também pautada na concepção de *capacidades humanas*, a qual, porém, pretende superar o formalismo e o procedimentalismo de RAWLS, por meio da adoção da visão substancial de ARISTÓTELES acerca de bens que são valorosos em si mesmo, os quais, por isso, não podem ser compreendidos como simples meios para a realização de qualquer projeto de vida⁸³². Segundo ela, os modelos formalistas de justiça não seriam capazes de enfrentar, adequadamente, inúmeros problemas morais e políticos surgidos no contexto atual, tais como questões envolvendo direitos de portadores de deficiência física, questões distributivas de riqueza entre nações (*i.e.*, questões de justiça global) e discussões envolvendo proteções devidas a animais não humanos⁸³³. Portanto, NUSSBAUM desenvolve uma concepção de justiça que parte de um esquema contratualista que, segundo ela, deveria ser combinado com elementos substanciais relacionados a determinadas *capacidades humanas centrais*. Tais capacidades

⁸²⁸ Sobre o sentido de incomensurabilidade de capacidades humanas, SEN destaca: “*To distinct objects can be taken to be commensurable if they are measurable in common units (like two glasses of milk). Non-commensurability is present when several dimensions of value are irreducible to one another.*” (SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2009, p. 240)

⁸²⁹ SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2009, p. 232.

⁸³⁰ SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2009, p. 233.

⁸³¹ NUSSBAUM. Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 70.

⁸³² NUSSBAUM. Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 161.

⁸³³ NUSSBAUM. Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, pp. 1-3.

ilustrariam, segundo ela, o conjunto de atividades que deveriam ser valoradas por todos, por meio da disponibilização de oportunidades a serem garantidas aos indivíduos de qualquer sociedade que se pretende justa, uma vez que essas deveriam ser reconhecidas como indispensáveis ao pleno desenvolvimento humano⁸³⁴. Conforme afirma a autora, o conteúdo dessa concepção de justiça seria guiado por resultados materiais que partiriam de algumas intuições básicas⁸³⁵ sobre o conteúdo de uma vida humana digna, o que justificaria a necessidade de serem tais capacidades garantidas e estendidas a todos⁸³⁶. Com efeito, essa concepção intuitiva de “*qualidade de vida humana*”: (a) forneceria uma lista aberta e não exaustiva de habilidades humanas que se prestariam a consagrar uma pluralidade de itens e viabilizar oportunidades mínimas a todas as pessoas, (b) asseguraria critérios comparativos de qualidade de vida que permitiriam contrastar as mais diferentes sociedades, não apenas com base no volume de sua produção e distribuição de riqueza, bem como (c) apontaria para elementos materiais que autorizam averiguar o grau de efetivação de um conceito de dignidade do ser humano e da vida humana, verdadeiramente, funcional e digna⁸³⁷. Diferentemente dos outros dois autores mencionados, NUSSBAUM propõe, expressamente, uma lista de capacidades humanas centrais, a qual seria formada por dez elementos substanciais, quais sejam: (1) Vida; (2) Saúde corporal; (3) Integridade corporal; (4) Sensações, imaginação e pensamento; (5) Emoções; (6) Racionalidade prática; (7) Afiliação; (8) Outras espécies animais e plantas; (9) Lúdico; e (10) Controle ao próprio ambiente político e material. Com efeito, para ela, uma teoria da justiça pautada na noção de capacidades humanas básicas deveria viabilizar a concretização de todos esses fins ou bens materiais⁸³⁸.

Esses três autores – que não serão, diretamente, utilizados neste trabalho – são aqui citados apenas com um propósito ilustrativo, ou seja, com o intuito de demonstrar que a

⁸³⁴ NUSSBAUM, Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 74.

⁸³⁵ “...this approach seems to rely on intuition to a greater degree than procedural approaches.” (NUSSBAUM, Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 83).

⁸³⁶ “The capabilities approach is like the criminal trial. That is, it starts from the outcome: with an intuitive grasp of a particular content, as having a necessary connection to a life worthy of human dignity.” (NUSSBAUM, Martha. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 82).

⁸³⁷ “The capabilities approach insists from the start that the elements of a life with human dignity are plural and not single, and thus the core social entitlements are also plural.” (NUSSBAUM, Martha. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 84).

⁸³⁸ NUSSBAUM, Martha. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 76/7.

temática envolvendo a discussão de *bens humanos*, ao menos no campo da filosofia política e moral, está longe de representar questão heterodoxa ou extravagante. Além disso, cabe destacar que nenhum dos autores acima referidos invoca o termo “*bem*” como representando um conceito, integralmente, subjetivo ou como sendo um elemento teórico a ser preenchido por mero ato de vontade ou por meio de manifestações emotivas de cada indivíduo. Aliás, os três mencionados pensadores possuem um traço comum que lhes permite atribuir uma certa identidade teórica, qual seja, os três são, na atualidade, fundamentais representantes do novo pensamento liberal na filosofia política e moral, integrando o que se pode denominar da corrente chamada de “*liberalismo revistado*”⁸³⁹. Assim, considerando a tranquilidade com que alguns dos mais representativos teóricos do atual liberalismo trabalham a ideia de bens humanos, soa um tanto curiosa, diante desse contexto, a crítica, comumente, ventilada no campo do direito, de que a pressuposição de bens objetivos – mesmo que mínimos ou básicos – acabaria culminando em uma visão teórica do direito que seria impositiva (*i.e.*, não democrática), estática (*i.e.*, incapaz de permitir mudanças sociais e a ampliação de liberdades individuais) e conservadora (*i.e.*, apenas protetora do *status quo*).

A CONCEPÇÃO DE “BEM” NA TRADIÇÃO ARISTOTÉLICO-TOMISTA

Feitos tais esclarecimentos, impõe-se detalhar o significado do termo “*bem*” (*Agathón*; Ἀγαθόν⁸⁴⁰) dentro da tradição filosófica que inspira este trabalho, de modo a melhor compreender-se o propósito de uma teoria que pretende justificar a necessária participação desse “*ingrediente*” material na estruturação de uma ciência tributária.

Em um sentido metafísico, o “*bem*” representa a instância cognitiva que permite avaliar e justificar o critério de realização ou de aperfeiçoamento de um determinado objeto⁸⁴¹. Já em um sentido prático, ou seja, relativamente ao agir humano, o “*bem*” assume um traço *sui*

⁸³⁹ NUSSBAUM, Martha. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 221.

⁸⁴⁰ GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, pp. 10-13.

⁸⁴¹ Utilizando-se do exemplo antes referido, pode-se dizer, com sentido minimamente objetivo, que “*um bom relógio*” é aquele que informa as horas com relativa pontualidade, de modo que, de outro lado, “*um relógio ruim*” é aquele que sempre atrasa. Tais juízos valorativos de nenhuma forma podem ser interpretados como emotivos, subjetivos ou opinativos, na medida em que informam o que é o adequado funcionamento desse objeto, mesmo que outros critérios de um bom relógio possam ser agregado a essa definição.

*generis*⁸⁴², pois representa o objeto primeiro que direciona a sua vontade (*i.e.*, aquilo que atrai e direciona um ato de escolha, visando a realização de um fim), tendo em vista a possibilidade desse móvel voluntário ser orientado pela razão⁸⁴³. Por isso, todas as atividades humanas (*i.e.*, todas as ciências, ações e artes) estão dirigidas a um “*bem*”, o que significa dizer que essas se tornam inteligíveis quando definidas e compreendidas a partir do fim que justifica a sua realização⁸⁴⁴. Desse modo, reconhecer a existência de bens objetivos de modo algum significa dizer que exista somente um “*bem*” a ser compartilhado, obrigatoriamente, por todos os indivíduos nem significa pressupor que todos os bens, em toda a sua extensão concreta, serão objetivos e aceitos por todas as sociedades humanas⁸⁴⁵. Com efeito, dentro da categoria de “*bens*”, existem aqueles que são meios para outros fins (*bem relativo*) e bens que são fins em si (*atribuem fundamento último a uma ação*)⁸⁴⁶. Conforme será sustentado em seguida, os bens qualificados como fins em si mesmo (e não meios para a realização de outros objetivos) devem ser compreendidos como auto-evidentes, indemonstráveis e de valoração inquestionável por qualquer agente racional⁸⁴⁷, sobre pena de incorrer em contradição performativa⁸⁴⁸. Tais características fazem com que esses bens básicos sejam considerados como dotados de valor intrínseco, ou seja, como objetos da vontade que são desejáveis em si e, por isso, são irredutíveis um ao outro, ou seja, não podem ser compreendidos como uma instância indispensável de

⁸⁴² GAITA, Raimond. *Good and evil – an absolute conception*. Estados Unidos da América: Routledge, 2001, p. 190.

⁸⁴³ AKRILL, J. L. *Aristotle on Eudaimonia in Essays on Plato and Aristotle*. Inglaterra Oxford University Press, 2001, p. 179 e ss.

⁸⁴⁴ “*Every art and every inquiry, and similarly every action and choice, is thought to aim at some good; and for this reason the good has rightly been declared to be that at which all things aim.*” (ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1094^a1-3, p. 1799).

⁸⁴⁵ Obviamente há uma pluralidade de bens humanos que podem indicar um conteúdo mínimo dotado de objetividade. “*Now, as there are many actions, arts and sciences, their ends also are many*”. (ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1094^a6-7, p. 1799).

⁸⁴⁶ “*Nas suas diferentes ações, o homem tende sempre para um dos fins concretos, que se configuram como bens. Há fins e bens que teremos em vista ulteriores fins e bens, e que, portanto, são fins e bens relativos; mas, visto que é impensável um processo que conduza de um fim a outro e de um bem a outro até o infinito ..., devemos pensar que todos os fins e bens a que o homem aspira existem em função de um fim último e de um bem supremo.*” (REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997, p. 84)

⁸⁴⁷ FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, pp. 59 e ss.

⁸⁴⁸ O exemplo que FINNIS usa de auto-refutação daquele que nega valor a um bem básico dá-se em relação ao bem “conhecimento”: “*The skeptical that knowledge is not a good is operationally self-refuting. For one who makes such an assertion, intending it as a serious contribution to rational discussion, is implicitly committed to the proposition that he believes his assertion is worth making, and Worth qua true: he thus is committed to the proposition that he believes that truth is a good worth pursuing or knowing.*” (FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, pp. 74-5)

realização de outro fim primário. Por isso, esses bens básicos funcionam, argumentativamente, como pontos de partida para um raciocínio prático, pois se prestam como razões que justificam e tornam, minimamente, inteligível uma determinada ação humana. Esses bens básicos, portanto, permitem a formulação de enunciados que funcionam como *princípios primeiros* de um raciocínio prático (*arkhé*⁸⁴⁹ ou *principium*), servindo assim como premissas iniciais para outras demonstrações práticas e, inclusive, jurídicas, as quais podem ser argumentadas com base nesses fundamentos materiais.

Nesse ponto, mostra-se necessário enfrentar algumas críticas céticas que são, frequentemente, apresentadas contra essa concepção de bens básicos⁸⁵⁰. Primeiramente, o reconhecimento da existência de bens básicos de nenhum modo significa afirmar que todos eles possuam idêntico valor em todas as suas instâncias de realização nem significa pressupor que todos os fins buscados pelos seres humanos por meio das suas ações representem, faticamente, efetivas concretizações dos bens revestidos por essas características. Em segundo lugar, a correta identificação e concretização de “bens” não se dá de modo automático nem por meio de nenhum processo dedutivo que garanta a certeza na sua efetivação, até porque o ser humano, por força de limites cognitivos ou por restrições fáticas externas, poderá falhar ou se equivocar na persecução e no atingimento de determinado “bem”. Por essa razão, a noção de “bem”, na tradição aristotélico-tomista, ainda exigirá uma importante distinção entre *bens verdadeiros* (i.e., captados e conhecidos de modo verdadeiro, por meio do exercício da sua razão prática, como fins que, efetivamente, promovem alguma dimensão necessária ao ser humano) e *bens aparentes* (i.e., objetos de desejo humano, sensorialmente percebidos como bens, mas não avaliados adequadamente nem deliberados suficientemente)⁸⁵¹. Exatamente por isso a noção de “bem” funciona como um princípio operativo do desejo ou das inclinações humanas, o qual pode operar adequadamente ou de forma defeituosa, tendo em vista as condições em que o raciocínio prático é executado ou o grau de racionalidade com que essa capacidade deliberativa é exercitada⁸⁵².

⁸⁴⁹ GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, p. 15.

⁸⁵⁰ FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, p. 73.

⁸⁵¹ AQUINO, Tomás de. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, p. 04.

⁸⁵² “But since good properly is the moving principle of the appetite, good is described a movement of the appetite, just as motive power is usually manifested through motion. (...) There is no problem from the fact that some men desire evil. For they desire only under the aspect of good, that is, insofar as they think it good. Hence their intention primarily aims at the good and only incidentally touches on the evil.” (AQUINO, Tomás de. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, p. 04).

Com efeito, a noção de “bem” está, diretamente, relacionada com o conjunto de finalidades que são inerentes à plena realização do ser humano enquanto ser social inserido em uma comunidade política. Esse estado de plena realização ou de completo aperfeiçoamento humano é definido, pela tradição aristotélica, como *Eudaimonia* (εὐδαιμονισμός⁸⁵³) e, em última instância, representa o objetivo mais amplo tanto da política, quanto do direito⁸⁵⁴. Nesse sentido, utilizando-se o esquema conceitual das quatro causas aqui sendo trabalhado, a adequada compreensão de uma ciência jurídica dependerá de uma conexão teórica ou de uma ponte cognitiva entre a sua *causa material* e a sua *causa final*, na medida em que os conceitos de “bem” e de “fim” são interdefiníveis. Assim, dentro dessa tradição filosófica, parte-se do pressuposto de que alguns bens podem ser captados objetivamente com base nos fins que são concretizados por meio da sua efetivação ou realização, razão pela qual se torna possível conhecer os estados de coisas projetados por meio desses bens e desses fins, sendo tais elementos materiais aquilo que viabiliza o conhecimento científico dos fundamentos do agir humano. Dito de outro modo, será, precisamente, a existência dessas instâncias de objetividade material que permitem a formulação de uma ciência prática, a qual assumirá, como seu objeto teórico primário e imediato, a especificação dos bens materiais que são indispensáveis ao aperfeiçoamento dos seres humanos em sociedade.

Em um plano cognitivo e explicativo, esses bens básicos, porém, não assumem todos o mesmo grau de determinação e de objetividade, uma vez que os fins que direcionam a ação humana podem ser esclarecidos com base em diferentes níveis de justificação, indo da motivação mais genérica e abstrata até a mais específica e concreta. Por essa razão, seguindo a tradição tomista, mostra-se necessário especificar os diferentes níveis de enunciação e de determinabilidade do conteúdo dos preceitos da lei natural que incorporam a concepção de bens básicos sendo aqui esclarecida.

Isso significa reconhecer que a lei natural não é formada por meio de um único preceito, captando um único bem que fosse capaz de dispor sobre a totalidade arquitetura racional que orienta e direciona a ação humana. Isso porque, se a ação humana pode ser motivada e direcionada por inúmeros fins objetivos, compreendidos como bens que atribuem

⁸⁵³ GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007, pp. 60-62.

⁸⁵⁴ ROSS, David. *Aristotle*. Inglaterra: Routledge, 1996, pp. 198 e ss.

sentido ao seu agir, por certo devem existir inúmeros preceitos formadores da lei natural⁸⁵⁵, os quais exercem funções materiais distintas no que se refere à participação da razão no agir humano. Como os motivos que fundamentam a ação humana são plurais e podem ser especificados por meio de diferentes graus de justificação e de inteligibilidade, os preceitos da lei natural também podem ser ordenados em diferentes níveis de determinação, relativamente ao conteúdo prático que manifestam. Assim sendo, a lei natural, de acordo com a tradição tomista, é formada por três *instâncias*⁸⁵⁶, nas quais os preceitos da razão ordenam a ação humana para os fins que lhe são compatíveis⁸⁵⁷. Senão, veja-se.

AQUINO não vislumbra a possibilidade de se apresentar uma lista exaustiva e completa de bens básicos, uma vez que seria inesgotável o projeto daquele que pretendesse, aprioristicamente, identificar todos os fins materiais que orientam o ser humano, bem como todos os modos de concretização e de combinação dessas finalidades plurais. Por isso, mesmo que AQUINO não tenha a intenção de fornecer uma lista definitiva dos bens humanos básicos, assume ele a tarefa de indicar quais seriam tais bens dotados de objetividade mínima, os quais representariam razões primárias para, de um lado, se justificar uma ação como correta (no plano teórico-prático) e, de outro, para se, efetivamente, agir de modo correto (no plano imediatamente prático). E tais razões materiais, para que sejam passíveis de cognição e de ordenação, devem ser reconduzidas a um primeiro princípio fundamental e unificante de todos os demais princípios práticos. Com efeito, nesse nível plenamente abstrato de racionalidade prática, a lei natural permite a formulação, ainda genérica e indeterminada, de um princípio primeiro ou primário (*prima*) que direciona, em um sentido amplo, todas as ações humanas (*prima principia operum humanorum*).

Assim como em outros campos do conhecimento, a razão prática, a qual, como se viu, é ordenada pela lei natural, pressupõe a existência de um primeiro princípio que dá base a (*i.e.*, é fundante e constitutivo de) todos os raciocínios referentes à ação humana⁸⁵⁸. Por essa

⁸⁵⁵ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 94, a. 2.

⁸⁵⁶ GILSON, Etienne. *The Philosophy of St. Thomas Aquinas*. Estado Unidos da América: Dorset Press, 1948, p. 327; MCINERNEY, Ralph. *Ethica Thomista – The Moral Philosophy of Thomas Aquinas*. EUA: CUA, 1997, p. 57; KREEF, Peter. *Summa of the Summa*. EUA: Ignatius, 1990.

⁸⁵⁷ Essa exposição veio a ser elaborada por nós de modo mais resumido em *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012.

⁸⁵⁸ KLUXEN, Wolfgang. *Lex Naturalis bei Thomas von Aquin*. Alemanha: Westdeutscher Verlag, 2001, p. 35; GILSON, Etienne. *The Philosophy of St. Thomas Aquinas*. Estado Unidos da América: Dorset Press, 1948, p. 327.

razão, no campo da ciência prática, postula-se a existência de um primeiro princípio auto-evidente e indemonstrável (*i.e.*, cuja veracidade não admite nenhuma demonstração prévia⁸⁵⁹), sendo ele, em verdade, o ponto de partida que viabiliza posteriores demonstrações de raciocínios práticos. Se assim não fosse, qualquer raciocínio prático que pretendesse justificar uma ação humana como correta, adequada ou justa deveria culminaria ou em um ponto de chegada arbitrário (*e.g.*, a *norma fundamental* de KELSEN ou a *regra de reconhecimento* de HART) ou em um regresso ao infinito, em que a cadeia de justificação não encontraria jamais o seu fim e os motivos que levam o ser humano a agir continuariam sem uma explicação final.

Com efeito, o primeiro princípio do raciocínio prático possui o mesmo status teórico dos primeiros princípios da razão especulativa, os quais, também auto-evidentes e indemonstráveis, são o ponto de partida para qualquer demonstração lógica ou teórica⁸⁶⁰. Assim, do mesmo modo que a compreensão teórica de um objeto exige o entendimento do *primeiro princípio lógico da não-contradição*, o qual enuncia que *é impossível que uma coisa possa ser e não ser ao mesmo tempo* (ou que *ninguém, simultaneamente, pode afirmar e negar algo sobre a mesma coisa*; ou ainda que *uma proposição não pode ser, simultaneamente, verdadeira e falsa*), também a compreensão básica do que direciona a ação humana pressupõe a aceitação de um princípio fundante do raciocínio prático. Dito de outro modo, os princípios primeiros da razão teórica dão forma ao pensamento, enquanto que os primeiros princípios da razão prática dão forma à ação humana. Posta a questão nesses termos, cabe questionar qual elemento poderia exercer, no raciocínio prático, a função que o *ser* ocupa para o raciocínio teórico? Para AQUINO, assim como para ARISTÓTELES, do mesmo modo que o *ser* – enquanto elemento ontológico mais básico – representa a primeira coisa, intelectualmente, apreendida pela mente humana, o *bem* enquanto fim (verdadeiro ou aparente) é aquilo que a dimensão prática da mente humana, primeiramente, capta quando elege um determinado plano de ação⁸⁶¹. Conforme sustentado acima, o agente sempre delibera projetando um fim que é a razão do seu agir e esse fim, invariavelmente, assume a forma de um *bem* (mesmo que, precariamente, apenas na perspectiva subjetiva do agente), o qual pode ou não, na contingência da realidade, estar, racionalmente, ordenado. Nesse sentido, pode-se afirmar que um bem (verdadeiro ou aparente) é sempre aquilo que a pessoa almeja quando age. Por essa razão, o primeiro princípio da razão

⁸⁵⁹ MCINERNY, Ralph. *Ethica Thomista – The Moral Philosophy of Thomas Aquinas*. EUA: CUA, 1997, p. 41

⁸⁶⁰ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 80

⁸⁶¹ MCINERNY, Ralph. *Ethica Thomista – The Moral Philosophy of Thomas Aquinas*. EUA: CUA, 1997, p. 42

prática, o qual representa o preceito fundamental da lei natural, consagra essa noção básica e universal acerca da própria natureza racional da ação humana, sendo formulado nos seguintes termos: “o bem é para ser realizado e perseguido e o mal é para ser evitado”⁸⁶². As ações que promovem tal *bem* representam meios de realização desses fins básicos e as ações *más* (i.e., erradas, inadequadas, injustas etc...) são meios de corrupção ou obstaculização desses fins básicos e, por isso, devem ser evitadas. Sendo tal primeiro princípio auto-evidente e indemonstrável, é ele, mesmo que precariamente, acessível a todas as pessoas, as quais atendem aos seus termos em todas as suas ações concretas, mesmo quando não possuem consciência plena da sua forma e da sua articulação linguística. Aliás, mesmo juízos práticos que sejam, *in concreto*, equivocados podem ser reconduzidos ao escopo desse primeiro princípio, o que não invalida o princípio, mas apenas demonstra que a adequação verdadeira dos seus termos no caso concreto não foi bem sucedida por aquele que agiu.

Impõe-se esclarecer que essa qualificação do primeiro princípio do raciocínio prático somente é possível por causa do sentido generalíssimo dos termos que o integram, bem como por causa da própria definição de bem como sendo aquilo que sempre atribui sentido teleológico a toda a ação humana. Por isso, não se deve atribuir ingenuidade a AQUINO, presumindo-se que estaria ele afirmando que o ser humano sempre realiza ações boas quando executa concretamente os seus planos⁸⁶³. Na verdade, a invocação do primeiro princípio prático não se presta a legitimar imediatamente nenhuma ação concreta. A auto-evidência, a mera formalidade do conceito de “*bem enquanto fim*” e o escopo universal do primeiro princípio prático são fatores que impedem que ele seja invocado como uma razão concreta e específica para a justificação de um plano de ação. Isso significa dizer que ninguém explica a sua própria ação invocando apenas o primeiro princípio da razão prática, já que nenhuma ação pode ser, efetivamente, esclarecida apenas pela afirmação de que “*eu persegui um bem*”, do mesmo modo que ninguém daria um conselho sobre como agir, simplesmente, enunciando que “*é racional que você evite um mal*”. O primeiro

⁸⁶² AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 94, a. 2.

⁸⁶³ Na verdade, a compreensão tomistas acerca do agir humano representa um meio-termo ponderado entre dois extremos que podem ser atribuídos a HOBBS, segundo o qual o ser humano é mal por natureza e deve ter seus impulsos auto-interessados contidos por imposições estatais exteriores, e a ROSSEAU e o seu conceito de bom selvagem, de acordo com o qual o ser humano é, por natureza, íntegro e bom, tornado mal pela sociedade humana. AQUINO pressupõe que o ser humano tem a capacidade de agir racionalmente e assim alcançar bens básicos inteligíveis, mas essa capacidade pode não ser, concretamente, exercitada, por inúmeros fatores interiores e exteriores que influenciam a deliberação prática do agente. (KREEF, Peter. *Summa of the Summa*. EUA: Ignatius, 1990)

princípio prático, portanto, mesmo que não seja uma razão explícita para justificar-se um modo de agir, representa o suporte teórico que permite explicar a causa última de toda e qualquer ação humana, refletindo, precisamente, o mesmo papel que o primeiro princípio teórico da não-contradição exerce em toda demonstração teórica, ao manifestar algo sempre verdadeiro acerca do conhecimento, mesmo que nada específico possa ser apenas por meio dele comprovado. Com efeito, também o primeiro princípio do raciocínio prático manifesta algo verdadeiro e necessário sobre toda e qualquer ação humana, mesmo que outros preceitos sejam necessários na especificação do conteúdo racional mínimo que direciona a ação humana.

Diante da insuficiência do primeiro princípio para a motivação e avaliação do agir humano, é necessária a identificação de outros preceitos da lei natural que sejam mais específicos no direcionamento racional da ação humana. Ora, como o ser humano é um ser dotado de uma essência complexa, mostra-se necessário, com o intuito de se especificar o conteúdo compatível com o primeiro princípio do raciocínio prático, a identificação de um grupo de preceitos que ordenam e direcionam, materialmente, a ação conforme as diferentes essências básicas do ser humano. Esses bens/fins básicos que orientam, racionalmente, a ação humana são constitutivos da própria experiência humana, na medida em que a ela atribuem inteligibilidade no sentido mais primário. Assim, tais preceitos de segunda ordem representam uma particularização do primeiro princípio, estando, pois, na mesma seara da lei natural e não em dimensão, totalmente, distinta do raciocínio prático⁸⁶⁴.

Diante disso, afirma AQUINO que todos os demais preceitos da lei natural encontram-se pautados a partir daquele primeiro princípio⁸⁶⁵, os quais são derivados das “*inclinações naturais*” (*naturalem inclinationem*)⁸⁶⁶ do ser humano⁸⁶⁷, já que a “*lei natural acompanha a natureza do homem*”. A análise desses preceitos primários da lei natural que se localizam em um *segundo nível* de especificação racional parte de uma estratificação ontológica que é desenhada tendo em vista a composição essencial do ser humano, pois este é um ser **(a)** vivo **(b)** animal **(c)** dotado de capacidade racional. Desse modo, os fins básicos de um ser com

⁸⁶⁴ MCINERNEY, Ralph. *Ethica Thomista – The Moral Philosophy of Thomas Aquinas*. EUA: CUA, 1997, p. 43.

⁸⁶⁵ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 94, a. 2.

⁸⁶⁶ Aqui, inclinação natural deve ser entendida no sentido efetivamente pretendido por AQUINO, ou seja, não no sentido de um mero impulso ou instinto sensorial – significação essa que a crítica, apressadamente, imputa à tradição tomista – mas como aquilo que racionalmente direciona o ser humano aos fins que atendem ao aperfeiçoamento dos seus traços essenciais.

⁸⁶⁷ GILSON, Etienne. *The Philosophy of St. Thomas Aquinas*. Estado Unidos da América: Dorset Press, 1948, p. 328.

essa composição ontológica apontam para os bens mínimos que esse ser assume como uma inclinação natural, *i.e.*, **(a)** aquilo que mantém em comum com todas as substâncias vivas, **(b)** aquilo que mantém em comum com outros animais e **(c)** aquilo que lhe é específico enquanto ser racional⁸⁶⁸. Com efeito, expõe AQUINO que “*a ordem dos preceitos da lei natural é baseada na ordem das inclinações naturais*”, a qual projeta *três fins primários e básicos a todo ser humano*, os quais assumem a forma racional de um bem, quais sejam:

(a) a inclinação do ser humano segundo a natureza que compartilha com as demais substâncias vivas, ou seja, a *busca pela conservação da sua existência*, o que projeta a *preservação da vida humana* como um preceito da lei natural, já que seu contrário conduziria ao perecimento da sua existência individual;

(b) a inclinação do ser humano naquilo que ele compartilha, essencialmente, com outros animais, qual seja, a *necessidade de procriação e de cuidado para com a sua prole*, já que o seu contrário levaria ao perecimento do gênero humano como um todo; e

(c) a inclinação do homem conforme aquela essência que lhe é própria e peculiar, ou seja, tudo que diz respeito a sua dimensão racional, como, por exemplo, a *busca pela verdade* (conhecimento), a *vida em sociedade* (sociabilidade humana) e, inclusive, a *aquisição privada de propriedade*⁸⁶⁹, sob pena de o ser humano não viabilizar a realização de fins básicos que são inerentes a sua racionalidade.

Os três preceitos que compõem esse segundo nível da lei natural não são, propriamente, deduzidos do primeiro princípio prático, tendo em vista que o seu conteúdo não pode ser demonstrado diretamente dos termos contidos no enunciado “*o bem é para ser realizado e perseguido e o mal é para ser evitado*”. De qualquer modo, eles podem, em

⁸⁶⁸ FINNIS, John. *Aquinas*. Inglaterra: Oxford University Press, 2004, p. 82

⁸⁶⁹ “*And so the human person has natural ownership of exterior things, because through his reason and will he is able to make use of them for his benefit, as if they were made for him, for more imperfect things always exist for the sake of more perfect things... the possession of exterior things is natural to the person.*” (AQUINO, Tomás de. ST II-II, q. 66, a.1.)

raciocínio inverso, ser reconduzidos a esse primeiro princípio, já que todos esses preceitos “*comungam de uma mesma raiz*”⁸⁷⁰.

Com base nesses três fins primários, John FINNIS – possivelmente o autor que melhor representa a tradição jusnaturalista no direito contemporâneo – formula a seguinte lista de bens básicos, os quais seriam indispensáveis na fundamentação material de qualquer sistema jurídico que se pretende, minimamente, razoável⁸⁷¹: (1) *Vida*⁸⁷²; (2) *Conhecimento*⁸⁷³; (3) *Jogo* ou atividade lúdica⁸⁷⁴; (4) *Experiência estética*⁸⁷⁵; (5) *Sociabilidade* ou *Amizade*⁸⁷⁶; (6) *Razoabilidade prática*⁸⁷⁷; e (7) *Religião*⁸⁷⁸. Conforme antes referido, tais bens básicos propostos por FINNIS devem ser compreendidos como fundamentos primários – mesmo que ainda parcialmente indeterminados – de um sistema jurídico, os quais assumem a característica de serem auto-evidentes, indemonstráveis, irreduzíveis um ao outro, dignos de perseguição como um fim em si e intercomunicáveis um com o outro, razão pela qual, em um plano concreto, podem ser combinados de incontáveis maneiras.

Diante disso, percebe-se que tais bens básicos/fins primários, no campo do direito, permitirão a formulação inúmeros *preceitos de justiça*, os quais deverão ser combinados e articulados de modo a conectar a realização de um bem básico/fim primário, com um critério

⁸⁷⁰ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 94, a. 2. Vide, ainda, KREEF, Peter. *Summa of the Summa*. Op. cit., p. 514, nota 266.

⁸⁷¹ FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, pp. 86-9. Não se pode deixar de reparar que a antes referida lista de capacidades humanas apresentada por NUSSBAUM mantém forte semelhança com a lista dos bens básicos proposta por FINNIS.

⁸⁷² Corresponde à busca por autopreservação, integridade física e por todos os aspectos que permitem manter a vitalidade corporal e intelectual do corpo humano, incluindo a transmissão da vida pela procriação e estabelecimento da família.

⁸⁷³ Corresponde às atividades intelectuais e especulativas (como a ciência e transmissão de ensinamentos) que permitem captar e transmitir novas e diferentes dimensões da realidade com pretensão de veracidade.

⁸⁷⁴ Corresponde a um elemento que perfaz todo tipo de cultura humana, envolvendo qualquer tipo de atividade performativa em que um indivíduo ou grupo de indivíduos se engaja nesse empreendimento como fim em si mesmo, realizando-se apenas pela participação desse tipo de atividade. Por exemplo, jogar solitária para passar o tempo ou praticar tênis por diversão ou por aprimoramento da técnica esportiva.

⁸⁷⁵ Corresponde à apreciação de beleza exterior ou interior de objetos colocados no mundo. Mesmo que algumas atividades lúdicas possam conter traços esteticamente apreciáveis, esse não representa um elemento indispensável daquele outro bem básico.

⁸⁷⁶ Corresponde às inúmeras e variadas atividades associativas de seres humanos – apreciáveis em diferentes graus de intensidade – visando o estabelecimento de vínculos colaborativos, afetivos ou de harmonia social.

⁸⁷⁷ Envolve à capacidade típica dos seres humanos – enquanto seres racionais – de escolherem, dentro de parâmetros de razoabilidade, os seus planos de ação e de formularem planos de vida pautados por critérios de liberdade e de autodeterminação. Reconhece-se que agir, por meio da sua própria deliberação racional, de modo a concretizar adequadamente um fim – sem que tal decisão seja reflexo de mera imposição de terceiro – em si já representa um bem básico.

⁸⁷⁸ Corresponde ao desenvolvimento de crenças acerca de alguma espécie ordenação universal no mundo (cosmos) ou de um fundamento transcendente e eterno (*i.e.*, não secular) para as coisas e para o ser humano.

jurídico que visa a preservar ou reestabelecer uma relação de igualdade entre as partes. Por isso, como se verá no próximo item, a dimensão ontológica do direito exige, de um lado, a identificação de bens básicos como fundamentos de valoração no campo jurídico, os quais são efetivados, juridicamente, por meio do estabelecimento de diferentes relações de igualdade compreendidas por meio de critérios de justiça⁸⁷⁹ (e.g., justiça comutativa, distributiva, reparatória etc...).

Nesse ponto, mostra-se relevante analisar a proposta de classificação de juízos práticos elaborada por FINNIS, segundo o qual os preceitos da lei natural não são proposições indicativas (*i.e.*, descritivas de uma realidade independente do indivíduo), motivo pelo qual não são formulados por enunciados empíricos que captam sentidos de *é* ou *será* (*is*), do mesmo modo que não são proposições imperativas (*i.e.*, prescritivas), pois não partem de enunciados deontológicos de *dever-ser* (*ought-to-be*) que pretendem impor comandos vinculantes a determinado agente. Para ele, na verdade, os preceitos da lei natural são formulados por meio de uma terceira categoria de proposições denominadas de *diretivas*, as quais refletem, simultaneamente, uma dimensão explicativa e normativa da realidade, no sentido de esclarecer e nortear a ação para um fim que merece ser perseguido. Desse modo, tais proposições diretivas visam a captar a ideia de direcionamento a um estado de coisas que *é-para-ser* (*is-to-be*) realizado por meio de ações humanas⁸⁸⁰. Assim, dentro desse esquema conceitual, não se compartilha a visão de uma realidade prática bifurcada – herdada de HUME e de KANT –, a qual seria diferenciada por apenas dois planos estanques, tendo, de um lado, o mundo do *ser*, captado por descrições, e, de outro, o mundo do *dever-ser*, orientado por prescrições. Em síntese, apresenta-se como fundamento último do plano empírico (que descreve os fatos) e do plano deontico (que prescreve os deveres), o *plano diretivo* (que orienta o ser humano a bens básicos em relação aos quais ele se inclina, racionalmente, sempre que pretende realizar um fim)⁸⁸¹. É exatamente por essa razão que os preceitos primeiros da lei natural, além de diretivos, são indemonstráveis e auto-evidentes, pois eles são o ponto de partida material de um raciocínio prático⁸⁸².

⁸⁷⁹ FINNIS, John. *Aquinas*, Inglaterra: Oxford University Press, 2004, p. 188.

⁸⁸⁰ FINNIS, John. *Aquinas*, Inglaterra: Oxford University Press, 2004, p. 86.

⁸⁸¹ FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, pp. 03-22.

⁸⁸² Tais preceitos não são conhecidos por meio de uma dedução que parte de raciocínios materiais prévios, já que são eles que consagram as primeiras premissas substanciais do raciocínio prático. Eles são conhecidos, na verdade, por meio de *indução*, ou seja, por meio de experiências e do contato direto com certas práticas humanas que ilustram,

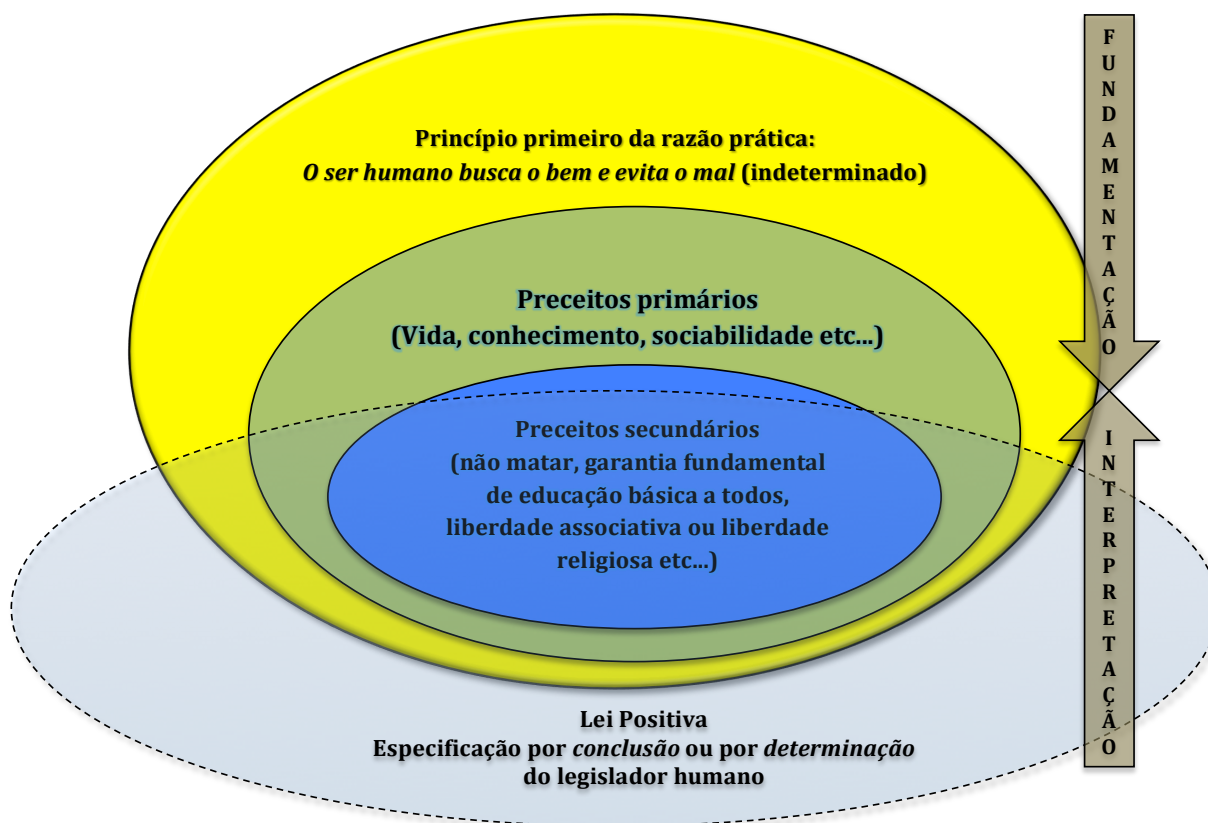
Por fim, há um terceiro nível da lei natural, no qual se encontram *preceitos secundários* que se prestam a especificar, com algum grau de contingência e relatividade, o conteúdo que já se encontra presente nos preceitos primários antes referidos (*i.e.*, os bens básicos). Como se viu, os preceitos primários são dotados de tamanha abstração e generalidade que se prestam apenas como fundamento que atribui inteligibilidade e racionalidade mínima ao agir humano, mas que não serão jamais satisfatórios para, efetivamente, direcionar e justificar, de modo pleno, uma ação concreta que pretenda realizar um determinado fim aqui e agora. Dito de outro modo, considerando-se que os preceitos primários da lei natural ainda são dotados de um alto grau de indeterminabilidade, permitindo, assim, incontáveis formas de concretização dos fins materiais mínimos que projetam, mostra-se necessário que essa indeterminação seja especificada por preceitos que formam esse *terceiro nível da lei natural*, no qual se explicitam o que é para ser realizado pelo ser humano, na medida em que o seu agir for, racionalmente, orientado. Com efeito, relativamente aos preceitos secundários da lei natural, não se pode atribuir a eles o traço da auto-evidência, razão pela qual não são conhecidos, imediatamente, por todos e exigirão sempre uma demonstração posterior, de modo a viabilizar o seu entendimento e, inclusive, convencer aos demais acerca da sua veracidade. Aliás, tais preceitos secundários da lei natural serão o objeto imediato das diferentes formas de positividade pela lei humana, a qual irá especificar, com maior ou menor grau de racionalidade, o conteúdo particular e variável de tais preceitos dentro de cada comunidade jurídica, o que permitirá o detalhamento de diferentes normas jurídicas. A especificação de conteúdo a ser promovida pela lei positiva, como se viu, poderá se realizar por meio de um juízo conclusivo e dedutivo (*conclusiones ex principiis*) ou por meio de um juízo estimativo e de determinação volitiva (*determinationes*) por parte da autoridade competente.

Como se percebe, os preceitos secundários da lei natural fixam uma ponte de justificação entre as exigências mínimas da razão prática e as proposições normativas contingentes e convencionais que serão introduzidas por meio da lei positiva, a qual, como se sabe, é capaz de apresentar inúmeras minúcias e especificação que no se refere ao modo pelo

imediatamente, a veracidade de tal conteúdo. Mesmo que eles não sejam demonstráveis por meio de dedução, eles podem (e devem) ser defendidos, dialeticamente, por meio de argumentos, que podem partir de experiências concretas ou de outras derivações posteriores, o que poderá ser necessário, principalmente, em relação aos céticos (AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 66, a. 5.), demonstrando-se a esse que as suas próprias ações e projetos são orientados pressupondo a existência de tais fins comuns e básicos (FINNIS, John. *Aquinas*. Inglaterra: Oxford University Press, 2004, pp. 87-8).

qual o ser humano poderá realizar um fim concreto. No entanto, quanto maior for o condicionamento e o detalhamento adotado pela lei positiva, maior será a relativização dos preceitos da lei natural que estão ali pressupostos e, por consequência, “quanto mais numerosas condições particulares forem postas [na lei], tanto mais serão os modos de falhar”⁸⁸³. Veja-se, pois, que a epistemologia prática proposta por AQUINO supera as pretensões do formalismo normativo, pois abre espaço para, simultaneamente, a justificação de princípios práticos de modo absoluto e de modo relativo⁸⁸⁴.

Mesmo sendo bastante arriscada a pretensão de reproduzir a complexidade de tais ideias por meio de uma representação figurativa, principalmente em razão das relevantes perdas de tradução que são geradas por meio dessa tentativa, assume-se aqui tal risco, ilustrando-se os três níveis da lei natural e a participação da lei humana positiva nessas instâncias, nos seguintes termos:



⁸⁸³ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 94, a. 4.

⁸⁸⁴ FINNIS, John. *Aquinas*. Inglaterra: Oxford University Press, 2004, p. 163.

Veja-se alguns exemplos de como tais diferentes níveis da lei natural podem ser articulados. Ninguém (ou quase ninguém) chega a duvidar de que, em sentido geral e indeterminado, a pessoa deve “*realizar o bem*” ou “*buscar mais conhecimento*” ou “*preservar a sua vida*” ou “*viabilizar a vida em sociedade*”. Na verdade, o desacordo intelectual e o dissenso social somente surgem quando são apresentados questionamentos específicos sobre a forma concreta de promover tais fins básicos. É, exatamente, por isso que a definição das exigências racionais e razoáveis para se promover, adequadamente, tais objetivos primários em um contexto histórico e social concreto pressupõe tanto a identificação dos referidos preceitos secundários da lei natural, quanto a análise do conteúdo normativo especificado pelo legislador humano em cada sociedade. A concretização desses preceitos, portanto, sempre envolverá um esforço de relativização do seu conteúdo, exigindo a formulação de proposições contingentes e variáveis, as quais se articulam, de um lado, levando em consideração a dimensão diretiva do preceito secundário, que manifesta certo grau de universalidade e uniformidade, e, de outro, exigindo a especificação pelo legislador humano do conteúdo prescritivo que deve ser considerado válido para os casos regulados pelo direito naquele contexto jurídico. Por isso, a aplicação de preceitos secundários e a especificação do conteúdo normativo a ser agregado na lei positiva jamais assumirão traços evidentes e indemonstráveis, pois sempre ficam na dependência das particularidades do contexto em que tais proposições diretivas e prescritivas forem aplicadas, até porque a razão prática, como se viu, trata, prioritariamente, das coisas contingentes e não das coisas necessárias, que é objeto imediato da razão teórica. AQUINO ilustra esse raciocínio valendo-se do preceito – jurídico, é interessante notar – que enuncia que “*os depósitos devem ser restituídos*”⁸⁸⁵. Tal preceito secundário pode ser racionalmente derivado de um preceito primário que afirmaria que “*os bens privados devem ser entregues ao seu legítimo proprietário*”, o que, por sua vez, pode ser derivado da captação da *propriedade privada* com um bem básico, a qual, por isso, é para ser preservada e protegida. Reconstruindo-se em via inversa tal raciocínio, pode-se dizer que, na instância primária de um raciocínio prático são formulados preceitos universais e necessários – ainda dotados de grande generalidade e indeterminabilidade –, razão pela qual seriam absolutos, no sentido de serem desprovidos de exceção. Já o preceito secundário “*os depósitos devem ser restituídos*” possui valor relativo, passível de exceções, conforme as

⁸⁸⁵ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 94, a. 4.

particularidades do caso em que tiver de ser aplicado, como, por exemplo, no caso em que armas tenham sido confiadas a terceiro em depósito, as quais não poderiam ser, sob pena de irrazoabilidade, restituídas ao seu proprietário, caso esteja esse, temporariamente, afetado por algum tipo de loucura. E é, precisamente, nessa instância de desenvolvimento do raciocínio prático envolvendo os deveres de depósito que o legislador humano poderá positivizar um comando jurídico que proíba a devolução de armas de fogo entregues em depósito a terceiros, nos casos de decretação da incapacidade jurídica do seu proprietário (e aqui tem-se *lei positiva por conclusão*), sob pena de, por exemplo, pagamento de multa de R\$ 2.000,00 caso descumprida tal regra pelo depositário (e aqui tem-se *lei positiva por determinação*)⁸⁸⁶.

Cabe aplicar tais considerações a um exemplo aplicável ao campo do direito tributário. Partindo-se da compreensão dos bens básicos (*i.e.*, preceitos primários) da *proteção à vida humana* e da *promoção da sociabilidade* pode-se derivar tanto a ideia de que cada indivíduo deve possuir uma quota mínima de propriedade privada que esteja a sua disposição (mesmo que seja apenas para garantir a sua subsistência), quanto a noção genérica de que a vida em sociedade impõe encargos comuns que devem ser repartidos por todos que fazem parte dela. Isso porque, caso seja pertinente refletir-se sobre o que justifica necessária e racionalmente a tributação em toda a sua extensão, pode-se alcançar a ideia de esforços comuns no sentido de garantir os meios necessários para a vida em sociedade, os quais, por óbvio, geram gastos comuns, sendo que esses, por sua vez, projetam a responsabilidade coletiva de arcar com tais custos, por meio da especificação de deveres de repartição desses encargos econômicos.

Com efeito, da combinação dos preceitos primários acima mencionados, pode-se deduzir o preceito secundário, ainda relativamente indeterminado, no sentido de que *todos os cidadãos deverão arcar com o pagamento de alguma quota de tributos, por meio da entrega do seu patrimônio ao responsável pela administração da comunidade política*. Tal enunciado secundário, mesmo que tenha fundamental importância para um raciocínio prático no direito tributário, de nenhum modo é auto-evidente nem pode servir instrumento de validação da cobrança de todo e qualquer exigência tributária pretendida pelo Estado. Nesse ponto, cabe alertar que, seguindo-se a matriz teórica aqui utilizada, não há sentido em se invocar, como se fosse um argumento jurídico definitivo, a existência de um dever genérico de pagar tributos, principalmente se o propósito dessa invocação for o de justificar, imediatamente, imposições

⁸⁸⁶ Veja-se que, no caso do direito brasileiro, o depósito encontra-se regulado nos artigos 627 e ss. do Código Civil.

tributárias concretas e específicas. Isso porque a referência a um suposto “*dever fundamental de pagar impostos*”⁸⁸⁷ não pode ser tomada como uma regra jurídica positiva (*rectius*, uma norma de competência tributária) que se prestaria a legitimar, apenas por meio do apelo aos termos contidos nesse enunciado, a cobrança legítima e válida de um determinado tributo. Na verdade, o dever de todos os cidadãos arcarem com uma quota de tributos, enquanto membros de uma comunidade política, representa um preceito secundário da lei natural, o qual não basta para a justificação concreta de uma exigência jurídica, pois exigirá ampla e detalhada especificação, seja pelo controle garantido pelos preceitos de justiça, seja pela atividade legislativa. Por isso, tal preceito secundário possui uma dimensão altamente contingente e variável, de modo que sempre dependerá do esforço de especificação do legislador tributário (constitucional e infraconstitucional), o qual deverá detalhar o conteúdo jurídico das efetivas exigências tributárias que serão impostas em sociedade. E esse esforço de especificação do legislador tributário está longe de ser mero exercício de arbítrio ou de escolha volitiva absolutamente incontrolável, uma vez que a atividade de produção da lei positiva deve atentar tanto aos demais preceitos primários (*i.e.*, não pode pretender negar de modo integral outro bem básico), quanto aos preceitos de justiça que ainda deverão ser aqui esclarecidos. Nesse sentido, a especificação da lei tributária também passa por um *juízo de conclusão* (*e.g.*, a dedução partindo de outros preceitos da lei natural de que uma exigência tributária não pode ser confiscatória ou discriminatória) e por um *juízo de determinação* (*e.g.*, a escolha – conforme parâmetros de razoabilidade – das alíquotas específicas do imposto sobre a renda das pessoas físicas que observarão uma escala progressiva, seguindo as faixas que oscilam entre 0% e 27,5%).

BENS BÁSICOS QUE ORIENTAM A TRIBUTAÇÃO

Partindo-se da lista de bens básicos apresentada acima por John FINNIS, propõe-se – de modo provisório e não exaustivo – a seguinte lista que pode ser compreendida como indicando alguns dos principais preceitos primários que orientam e direcionam as mais variadas relações jurídico-tributárias: (i) Integridade vital, (ii) Sociabilidade humana, (iii) Conhecimento, (iv) Crença e Consciência, (v) Experiência lúdica e estética e (vi) Razoabilidade na imposição de encargos.

⁸⁸⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Portugal: Almedina, 1998.

Numerosos são os exemplos de normas tributárias que podem ser, materialmente, fundamentadas a partir desses bens básicos. Aqui, porém, será utilizada, para fins ilustrativos, o elenco de algumas das mais relevantes Limitações ao Poder de Tributar positivadas pela Constituição de 1988, as quais, ao invés de serem compreendidas como meras escolhas arbitrárias do legislador constituinte nacional, podem ser justificadas, a partir da concepção teórica aqui sendo desenvolvida, como proposições normativas inteligíveis e razoáveis, em razão dos bens básicos que as fundamentam.

(i) *Integridade vital*: da noção primária de que cada indivíduo está intitulado a manter os meios necessários para a sua subsistência e de sua família, extrai-se a conclusão de que há uma extensão da sua propriedade que, em nenhuma hipótese, poderá ser alvo de tributação, razão pela qual se pode formular uma concepção geral – ainda, parcialmente, indeterminada – de um mínimo vital intangível pela pretensão tributária do Estado, o que se concretiza, em parte, pelo sobreprincípio da dignidade humana, fixado como fundamento do Estado Democrático de Direito, *ex vi* o disposto no artigo 1º, inciso III, da Constituição⁸⁸⁸, e, em parte, pelo princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição⁸⁸⁹.

(ii) *Sociabilidade humana*: como forma de concretização da propensão natural do seres humanos de buscarem vínculos cooperativos e de participarem de projetos sociais comuns, o direito tributário nacional consagra a imunidade do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das entidades de assistência social, sem fins lucrativos, conforme prevê o artigo 150, VI, c, da Constituição de 1988. Aliás, tal imunidade tributária representa, ainda, um mecanismo jurídico de efetivação da liberdade profissional e da liberdade associativa fixadas no artigo 5º, incisos XIII e XVII-XX, da Constituição de 1988⁸⁹⁰.

(iii) *Conhecimento*: a busca indelével do ser humano por novos modos de acessar alguma dimensão objetiva da realidade impõe ao direito a tarefa de especificar meios e

⁸⁸⁸ “A preservação do direito à vida e à dignidade ... alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004, pp. 318-9)

⁸⁸⁹ Nesse sentido, vide ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004, pp. 85-6.

⁸⁹⁰ Sobre os limites de tributação diante da liberdade de iniciativa econômica e de atividade profissional, vide ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004, pp. 321-330.

instrumentos que visam a garantir que os indivíduos possam ampliar o seu campo cognitivo e a facilitar a transmissão daquele conhecimento por nós produzido em sociedade. Por isso, como modo de efetivação desse bem básico, o direito tributário pátrio projeta não apenas a imunidade tributária dos livros e do papel necessário a sua impressão, mas também a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos, as quais se encontram positivadas no artigo 150, VI, *c e d*, da Constituição de 1988. Novamente, tais imunidades tributárias, por sua vez, concretizam o direito fundamental à livre manifestação de pensamento e o direito social à educação, consagrados no artigo 5º, inciso IV, e no artigo 6º do nosso Diploma Constitucional⁸⁹¹.

(iv) *Crença e Consciência*: a busca perene dos seres humanos por um fundamento transcendente para a nossa existência ou para a explicação da causa primeira das coisas presentes no mundo, faz com que o direito resguarde e proteja as atividades que visam a promover e a preservar os diferentes conjuntos de crenças compartilhadas em sociedade que tenham esse objetivo. E é, precisamente, em razão desse bem básico que o direito tributário brasileiro prevê a imunidade de “*templos de qualquer culto*”, fixada no artigo 150, VI, *b*, da Constituição de 1988. Mais uma vez, esta regra imunizante vem a concretizar a liberdade de crença e a liberdade religiosa, prevista no artigo 5º, incisos VI-VIII, do nosso Texto Constitucional⁸⁹².

(v) *Experiência lúdica e estética*: a atividade de apreciação estética e artística veio a receber, recentemente, um reconhecimento específico de sua carga valorativa básica no campo do direito tributário, o que se deu por meio da criação da imunidade de “*fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros*”, a qual veio a ser introduzida pela Emenda Constitucional nº 75/2013, que incluiu a alínea “e” no inciso VI do artigo 150 da Constituição de 1988.

(vi) *Razoabilidade na imposição de encargos*: o esforço prático de se evitar a imposição excessiva de encargos públicos pode ser compreendido, em si, como um bem básico, já que qualquer imposição caracterizada como excessiva deve ser reconhecida como irrazoável e indevida. Isso porque qualquer obrigação jurídica que contenha, de modo indisputado, traços de excesso será, conceitualmente, abusiva, arbitrária e, portanto, irracional. No campo da teoria do direito, essa constatação geral acaba sendo formulada, normativamente, por meio do chamado postulado da *proibição de excesso*, o qual no direito tributário é reconduzido à proibição de

⁸⁹¹ Vide ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004, pp. 222-245.

⁸⁹² Vide ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004, pp. 220-1.

cobrança de tributo com efeito confiscatório, conforme previsto no artigo 150, IV, da Constituição de 1988. Esse, por sua vez, pode ser reconduzido ao postulado da proporcionalidade, o qual se extrai dos artigos 1º e 5º, inciso LIV, da Constituição⁸⁹³.

3.3.3.2. Teoria da justiça tributária

Além dos bens básicos acima elencados, o objeto de uma ciência tributária também deve se dedicar à análise das possíveis concepções de justiça que atribuem sentido material às relações jurídicas que serão formadas entre Estado e contribuinte.

Cabe destacar, inicialmente, porém, que a tentativa de justificação de pressupostos materiais de justiça que fundamentariam as diferentes normas tributárias, bem como as formas de interpretação e argumentação que podem ser formuladas com base nessas, não se mostrará tarefa tranquila nem pacífica, principalmente porque, no campo tributário, os paradigmas científicos estudados no Capítulo 2 deste trabalho – coerentes com a pensamento normativista que os inspiraram – assumem com enorme desconfiança a possibilidade de se invocar alguma concepção de justiça – em sentido objetivo – para se justificar o conteúdo de normas tributárias positivas. Tal tendência pode ser verificada tanto em BECKER, quanto em CARVALHO, para os quais o termo “*justiça*”, invariavelmente, representaria critério subjetivo, emocional e ideológico, ou seja, elemento que jamais poderia participar de qualquer atividade científica:

“Nada tem o jurista (Teoria Geral do Direito) com o problema da justiça; esta é uma questão que diz respeito ao filósofo (Filosofia do Direito).”⁸⁹⁴

“Como valor que é, [a justiça] participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias. Os sistemas jurídicos dos povos civilizados projetam-no para figurar no subsolo de todos os preceitos, seja qual for a porção da conduta a ser disciplinada.”⁸⁹⁵

No entanto, mesmo que algum grau de ceticismo seja compartilhado no direito tributário brasileiro no que se refere à relevância científica dos critérios de justiça, aqui será mantida, também por coerência, a linha teórica que foi, inicialmente, proposta.

⁸⁹³ Vide ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004, pp. 388-408.

⁸⁹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 88.

⁸⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012, p. 198.

Com efeito, persistindo-se na trilha da matriz aristotélico-tomista, será em seguida argumentado que uma possível *Ontologia Tributária* não poderá se escorar, exclusivamente, na invocação desgovernada e aleatória de bens básicos, mas exigirá, ainda, a compreensão dos diferentes substratos relacionais e isonômicos por meio dos quais esses bens básicos são repartidos, efetivados e promovidos por meio do direito. Nesse ponto, caberá esclarecer o evidente equívoco dos juristas acima mencionados que pressupõem que a noção da justiça ilustra mera projeção subjetiva e sentimental daquela que invoca tal termo, como se afirmação “*essa exigência tributária viola este parâmetro de justiça*” possuísse o mesmo status epistêmico daquele que anuncia “*eu não gosto dessa exigência tributária*”. Tal falsa percepção acerca da função do termo *justiça* deve-se, claramente, a uma rejeição precipitada do sentido que tal expressão deve assumir, o qual, ao invés de mera projeção emotiva, permite identificar significados delimitados, controláveis e, portanto, objetivos. Essa falsa percepção também parte de uma compreensão, excessivamente, amplificada daquilo que se pretende transmitir, dentro da tradição teórica aqui aplicada, por meio do uso do conceito de justiça.

Por isso, cabe esclarecer que noção de justiça – como causa material de uma ciência jurídica – pode ser compreendida, tecnicamente, como o conjunto de critérios que permitem especificar as diferentes relações de igualdade que fundamentam as normas jurídicas a serem projetadas e, interpretativamente, reconstruídas, pelo operador do direito em sentido amplo. Assim, juntamente com a compreensão primária dos bens básicos que projetam os fins objetivos que são dignos de persecução no campo do direito, também os critérios de justiça funcionam como instrumentos substanciais de avaliação crítica e de direcionamento racional das normas jurídicas que poderão ser projetadas pelo legislador humano e, por consequência, pelo intérprete do direito. Não é por outro motivo que AQUINO qualifica a forma da lei sendo a sua estruturação racional (*rationis ordinatio*), a qual, por sua vez, deverá ser preenchida, quando da formulação de uma lei positiva concreta, por meio da adoção de uma medida de igualdade⁸⁹⁶ que lhe atribui racionalidade e inteligibilidade. Dito de outro modo, o substrato de uma lei será representado pelo critério de igualdade que lhe fundamenta. Assim, os diferentes critérios de justiça permitem captar os diferentes critérios isonômicos que permitem, por intermédio da lei positiva, efetivar bens básicos que se prestarão a concretizar a visão pública de bem comum

⁸⁹⁶ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 90, a.1.

adotada por uma determinada comunidade política (*i.e.*, a causa final da ciência jurídica aqui proposta).

Levando-se tais considerações ao campo do direito tributário, pode-se dizer que os preceitos de justiça representam os princípios substanciais que indicarão o tipo de *vínculo de igualdade* que deverá fundamentar uma determinada prática tributária. Isso ocorre porque toda prática tributária, para ser racionalmente justificável, merece ser compreendida a partir da relação de igualdade travada, de um lado, por um membro da sociedade (*i.e.*, o contribuinte ou responsável) e, de outro, pela comunidade política, enquanto entidade jurídica, também considerada como parte dessa relação (*i.e.*, o ente público que coordena a relação de tributação). Por isso, o fundamento material de uma determinada exigência tributária, para ser integralmente compreendido e justificado, exige a especificação da dimensão da igualdade que essa visa a promover, no esforço de repartir, entre os membros da sociedades, os encargos comuns que são necessários para que sejam angariados recursos financeiros suficientes à concretização dos fins públicos a serem promovidos pelo Estado⁸⁹⁷. Aliás, conforme será exemplificado abaixo, tais critérios de justiça permitem – não por coincidência – identificar, com excepcional clareza, os diferentes tipos de vínculos isonômicos que justificam as espécies tributárias previstas na Constituição de 1988.

Além de permitir compreender o fundamento material dos modelos tributários previstos na Constituição, tendo em visto a possibilidade de serem esses justificados com base em diferentes tipos relacionais e com base em diferentes critérios isonômicos de atribuição e imputação de bens e encargos jurídicos, as relações de justiça que legitimam a tributação também podem exercer uma função aplicativa no direito tributário, ao fornecer elementos objetivos que podem ser, previamente, identificados e especificados como traços que deverão ser observados pelo legislador quando da criação de determinada espécie tributária. Prestam-se, pois, como modelos teóricos que podem ser pensados e compreendidos antes de qualquer posituação das espécies tributárias, mas que somente adquirirão algum sentido prático relevante na seara tributária depois de confrontados com o texto constitucional. Assim, a concepção de justiça desenvolvida pela tradição aristotélico-tomista permite ao operador do direito promover avaliações críticas acerca das mais variadas manifestações concretas de relações que são

⁸⁹⁷ HAHN, Hartmut. *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*. In *Steuer und Wirtschaft*, n. 81, 2004, p. 173.

formadas em um contexto jurídico específico, as quais não são ordenadas apenas com base na manifestação de vontade do legislador, mas devem observar – se pretenderem manter algum parâmetro mínimo de racionalidade – determinados traços relacionais e isonômicos.

Na medida em que tais critérios de justiça funcionam como instrumentos de avaliação crítica e de controle de legitimidade das diferentes exigências tributárias que serão, concretamente, criadas dentro de um sistema jurídico, impõe-se reconhecer que tais critérios, enquanto modelos teóricos gerais e abstratos, também assumem uma feição pré-convencional e pré-positiva, uma vez que, por exemplo, os critérios de justiça comutativa, distributiva e social, a seguir analisados, de nenhum modo podem ser compreendidos como meras fabricações arbitrárias do jurista ou do legislador humano. Na verdade, tais critérios de justiça representam estruturas racionais inerentes que são inerentes ao fenômeno jurídico, razão pela qual os diferentes tipos de vínculos isonômicos que poderão ser adotados pelo legislador podem ser compreendidos como modelos teóricos que são anteriores à e independentes da atividade deliberativa e volitiva que esse irá realizar quando da elaboração de uma lei positiva. Isso de nenhum modo significa dizer que as espécies tributárias previstas na Constituição, com sua nomenclatura concreta e com seu regime jurídico particular, sejam elas próprias matéria pré-convencional e pré-positiva. Obviamente não! É evidente que será a Constituição a responsável, enquanto fonte do direito legítima, por modelar as diferentes espécies tributárias concretas (especialmente a nomenclatura que será utilizada para cada uma), o que, nessa instância cognitiva, se pautará por fatores contingentes de determinação legislativa, seguindo critérios de conveniência política e de utilidade administrativa. No entanto, os critérios teóricos que deverão ser utilizados na compreensão (inteligibilidade) e na avaliação (crítica) do mérito ou demérito de tais exigências tributárias não estão localizados no próprio texto constitucional, até porque os conceitos de uma relação jurídica justa e isonômica não são, integralmente, constituídos pela vontade do Constituinte, mas se embasam em critérios de racionalidades que independem da manifestação volitiva de determinado órgão estatal. Na verdade, sendo modelos teóricos que permitem entender e avaliar os diferentes tipos de vínculos relacionais estabelecidos entre Estado e contribuinte, a concretização de tais conceitos de justiça estará sempre dependente do modo particular como os tributos são nomeados e estruturados no texto constitucional. Os critérios de justiça a seguir analisados exercem, pois, uma função norteadora e avaliativa da legitimidade das

espécies tributárias, mesmo que sejam até certo ponto maleáveis às circunstâncias concretas das normas tributárias que forem projetadas pela Constituição.

Ao se reconhecer que a justiça motivadora da tributação não pode ser vista como o próprio elemento formador e criador da natureza de uma espécie tributária positivada pelo Constituinte, busca-se evitar o equívoco que é, comumente, cometido nas classificações teóricas que definem as espécies tributárias com base no tipo de fato que dá origem à obrigação tributária. Nessas concepções, a materialidade do fato gerador é compreendida como o próprio elemento constitutivo da essência de uma determinada espécie de tributo, independentemente da nomenclatura utilizada pelo texto constitucional⁸⁹⁸. Assim, frequentemente, se identificam posturas que sustentam que uma “*taxa*” É um tributo, necessariamente, ordenado a partir de um fato gerador vinculado ou um “*imposto*” É um tributo somente compreendido a partir do seu fato gerador não vinculado. Tal visão pressupõe que as regras positivas que estabeleceram determinada espécie tributária são estanques e não poderiam, em nenhum cenário jurídico possível, adotar diferente critério isonômico. É por isso que, seguindo-se a visão aqui adotada, não haveria sentido afirmar-se que existam “*verdadeiros impostos*” ou “*verdadeiras taxas*”, como se fossem normas jurídicas **positivas** dotadas de contornos universais e necessários. A postura doutrinária tradicional, por outro lado, pressupõe ser possível atribuir algum sentido forte aos signos “*impostos*” e “*taxas*”, cujo significado seria independente do modo de sua positivação no texto constitucional, o qual poderia, supostamente, confirmar ou rejeitar o uso correto desses termos. No entanto, entende-se que a veracidade acerca da nomenclatura e da estrutura concreta de uma espécie tributária somente poderá ser indicada após a compreensão dos dispositivos constitucionais. Por consequência, impõe-se reconhecer que a eventual alteração no texto constitucional, mediante, por exemplo, a introdução de uma nova espécie tributária ou a modificação daquelas já existentes, exigirá uma pronta readequação dos critérios de justiça incorporados pelos novos modelos tributários que vierem a ser positivados.

Com base em tais considerações, cabe especificar quais são os diferentes padrões de justiça que poderão explicar a racionalidade e justificar a legitimidade das exigências tributárias que darão substrato às relações tributárias a serem mantidas entre os particulares e o Estado.

⁸⁹⁸ Tal visão aliás, encontra-se incorporada no próprio art. 4º do CTN: “*Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...*”

A CONCEPÇÃO ARISTOTÉLICA DE JUSTIÇA NA FUNDAMENTAÇÃO MATERIAL
DE EXIGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS ESPECÍFICAS

Conforme já amplamente destacado, a corrente majoritária da doutrina tributária brasileira – fundamentada por qualquer um dos três paradigmas científicos descritos no Capítulo 2 – sempre pressupôs que o fundamento último para a compreensão do direito estaria, exclusivamente, apegado à estrutura da norma jurídica positiva. Desse modo, de acordo com essa visão, a atividade de justificar a legitimidade (nesse contexto, a validade formal na produção) de uma exigência tributária passaria tão somente pela especificação dos diferentes fatos que poderiam dar causa à cobrança de tributos, os quais, em última instância, seriam aqueles que poderiam ser reconduzidos a dispositivos constitucionais. Por essa razão, não estranha a visão corrente de que as diferentes espécies tributárias cobradas pelo Estado somente poderiam ser pensadas com base em tipos fáticos (vinculados ou não vinculados à atividade estatal) que deveriam ser incorporados por uma hipótese normativa estruturada pelo legislador tributário. É nesse contexto, portanto, que surgiram no Brasil – por inspiração em textos clássicos estrangeiros⁸⁹⁹ – as teorias do fato gerador⁹⁰⁰ ou da hipótese de incidência tributária⁹⁰¹ ou, mais recentemente, da regra de incidência tributária⁹⁰². Com efeito, de acordo com essa matriz teórica, o fundamento de qualquer tributo, ou seja, o critério último para a legitimação e para a justificação da racionalidade de uma exigência tributária, seria sempre e exclusivamente a verificação de compatibilidade entre o fato previsto, hipoteticamente, na norma projetada pelo legislador e o modelo teórico que definiria se uma espécie tributária deveria seguir tal ou qual tipo fático vinculado ou não vinculado à atividade do Estado.

Além de insuficiente para o controle de outros elementos fundamentais que abarcam dimensões mais complexas da nossa realidade tributária (como, por exemplo, motivações legislativas, finalidades a serem atingidas, repercussões econômicas ou objetivos extrafiscais que se esperam sejam promovidos por uma determinada exigência tributária), tal proposta teórica, que se baseia na simples conferência mecânica de compatibilidade entre fato hipotético e

⁸⁹⁹ Por exemplo, pode-se citar a influente obra de JARCH, Dino. *O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: RT, 1ª edição, 1989.

⁹⁰⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 6ª edição, 1999.

⁹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros, 6ª Edição, 2002.

⁹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012.

modelos idealizados de espécies tributárias, acaba não resgatando aquele elemento relacional que estará por trás de toda e qualquer interação jurídica entre Estado e contribuinte. Tal elemento relacional representa traço inerente à qualquer modalidade de exigência tributária, pois, invariavelmente, a pretensão de cobrança de um tributo ou, ainda, de imposição de outra forma de exigência relacionada, indiretamente, com a atividade de tributação assume o propósito básico e fundamental, não apenas de captar tal ou qual realidade econômica, mas sim o de instaurar um tipo de relação de igualdade por meio da qual os mais diferentes encargos tributários deverão ser imputados e repartidos em sociedade.

Exatamente por isso, entende-se que o fundamento material de toda e qualquer exigência tributária que poderá ser imposta pelo Estado deverá resgatar um elemento mais explicativo e mais amplo do que a mera descrição hipotética de fatos signo presuntivos de determinada manifestação de riqueza, fiando-se, em verdade, em uma estrutura teórica que identifique e esclareça as diferentes modalidades relacionais dentro das quais os integrantes da sociedade poderão travar vínculos isonômicos que visam à imputação e repartição de encargos ou ao reconhecimento de valor relacionado a bens protegidos e tutelados pelo direito. Por essa razão, uma diferenciação entre as variadas espécies de exigências tributárias não poderia deixar de pressupor uma determinada *teoria da justiça*, a qual irá fornecer o substrato isonômico que deve estar presente na organização e na especificação dos critérios que determinam o modo de se reconhecer e se atribuir às partes determinada prestação que seja a elas devidas dentro de determinado contexto jurídico. Nesse ponto, considerando a tradição de pensamento que vem sendo utilizada desde o início deste trabalho, pretende-se aqui utilizar a teoria da justiça, originalmente, estruturada por ARISTÓTELES e, posteriormente, revisitada por Tomás de AQUINO. Com efeito, cabe sintetizar alguns dos principais pressupostos desenvolvidos pela teoria da justiça aristotélico-tomista, que, em seguida, será aplicada no esclarecimento dos critérios de justiça poderiam ser invocados na fundamentação material de diferentes exigências tributárias⁹⁰³.

⁹⁰³ Além do texto primário de ARISTÓTELES e AQUINO, será aqui utilizada a proposta de leitura da teoria da justiça aristotélica desenvolvida por BARZOTTO (BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010). Também presente in BARZOTTO, Luis Fernando. *Justiça Social – Gênese, Estrutura e Aplicação de um conceito*. In Revista da Procuradoria do Município de Porto Alegre, nº 17, 2003, pp. 17/56. Aqui também será utilizado o teor de estudo de menor extensão desenvolvido em FERREIRA NETO. Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito*

A tradição aristotélica inicia a definição de justiça, partindo da compreensão comum desse termo, ou seja, da forma como essa expressão é, em regra, conhecida e utilizada pela maioria das pessoas (*i.e.*, por aqueles que não são operadores do direito). Partindo da significação comum e rotineira, ARISTÓTELES define justiça – ainda de modo incompleto – como sendo “*a virtude que nos leva fazer o justo, agir justamente e a desejar o que é justo*”⁹⁰⁴. Essa primeira concepção indicaria, para ARISTÓTELES, a noção de *justiça geral*, a qual pode ser equiparada à situação da pessoa que possui o hábito genérico de agir em concordância com a lei⁹⁰⁵. Aliás, por causa dessa conexão do justo com a observância da lei, AQUINO qualifica essa noção genérica por meio do uso frequente da expressão *justiça legal*⁹⁰⁶.

Diante disso, a qualificação ainda genérica do termo *justiça* diz respeito à sua abrangência e, em parte, à indeterminação do seu conteúdo específico, de modo que a chamada justiça geral ou legal, em regra, pode ser equiparada à noção de moralidade no agir humano concreto, ou seja, serve de critério para buscar certos parâmetros de conformidade da conduta à lei ou de cumprimento daqueles deveres necessários e universais que são exigidos para viabilizar a vida em comunidade (*polis*)⁹⁰⁷. Isto significa que, em sentido geral, o homem justo é aquele que observa, primeiramente, observa os padrões normativos fixados em lei (*nomos* ou *lex*)⁹⁰⁸, aqui não entendida, necessariamente, como lei positiva, mas a lei em geral. Nesta primeira instância de análise, portanto, o conceito de justiça equipara-a à *noção de legalidade*. Por certo, dizer que “*o justo é cumprir a lei*” mostra-se como afirmação absolutamente insuficiente para entender, esclarecer e justificar uma ação como juridicamente correta e vinculante. Por isso, essa

Tributário. Espanha: Marcial Pons, 2012 e FERREIRA NETO. Arthur Maria. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

⁹⁰⁴ ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1129a10, p. 1781.

⁹⁰⁵ BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010.

⁹⁰⁶ AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 280.

⁹⁰⁷ “Assim, as ações legais são ações justas, na medida em que atribuem à comunidade aquilo que lhe é devido.” (BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010, p. 82).

⁹⁰⁸ AQUINO, retomando a definição do Jurista Romano Ulpiano, conceitua a expressão justiça como sendo o “*hábito pelo qual, com vontade constante e perpétua, é dado a cada um aquilo que é seu [dito de outro modo, o que lhe é devido]*”.

instância de justiça deverá ser complementada e especificada por meio de critérios de justiça particular⁹⁰⁹.

Por isso, no campo tributário, essa noção de *justiça geral* ou *legal* não poderá ser o ponto de partida para a categorização nem para o desenvolvimento de argumentos jurídicos de legitimação das diferentes exigências tributárias a serem impostos pelo Estado, até porque não dispõe essa dimensão genérica de justiça sobre os critérios específicos para a atribuição ou imputação de bens ou de encargos de relevância jurídica. Na verdade, ao menos em um sentido relevante, a concepção de *justiça geral* ou *legal* poderia ser pensada como sendo o fundamento material do frequentemente referido “*dever fundamental de pagar tributos*”⁹¹⁰, na medida em que todo cidadão que integra e participa de uma determinada comunidade política, deverá saber que possui, em termos ainda revestidos de certa conotação moral, deveres de contribuir para o custeio das despesas públicas, já que essas devem ser consideradas como indispensáveis para o convívio pacífico e harmônico em sociedade. Essa constatação, quando aplicada a questões tributárias, pode ser vista como relevante, pois, de um lado, reconhece-se a existência de um dever universal (ainda que parcialmente dotado de contornos morais) de todos contribuírem – na medida das suas possibilidades – com o custeio dos esforços públicos comuns, os quais serão necessários para a efetivação da causa final da própria tributação (conforme será analisado mais adiante). No entanto, de outro lado, ao se reconhecer que o dever fundamental de pagar tributos representa ainda um dever universal de natureza prioritariamente moral, está-se, simultaneamente, afirmando que tais deveres exigirão uma especificação e uma determinação do seu conteúdo para que venha a se converter em efetivos deveres jurídicos em sentido estrito. Isso significa dizer que a invocação do termo “*dever fundamental de pagar tributos*” não poderia jamais ser tomada como um instrumento argumentativo de justificação ou de legitimação de uma ou outra modalidade tributária, uma vez que tal expressão apenas anuncia a existência geral (seguindo o padrão de *justiça legal*) de uma dever moral de todo cidadão contribuir de acordo com a sua capacidade com os encargos pecuniários que são indispensáveis para a vida em comunidade. Dito de modo mais simples, nenhum agente público poderia querer cobrar determinada quantia pecuniária a título de tributo tão somente com base na invocação genérica

⁹⁰⁹ ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1129a12, p. 1781; AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 280.

⁹¹⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar impostos*. Portugal: Almedina, 1998.

de um “*dever fundamental de pagar tributos*”, pois a exaltação clamorosa desse dever, prioritariamente, moral exigirá sempre um detalhamento que deverá seguir determinados parâmetros jurídicos. E serão os diferentes critérios da chamada justiça particular que se prestarão a legitimar e fundamentar os deveres jurídicos que estarão dando suporte às diferentes espécies de exigências tributárias. Assim, cabe neste ponto discorrer sobre tais formas de justiça particular.

Pois bem, tendo ARISTÓTELES e AQUINO definido o sentido próprio da *justiça geral/legal*, passam então a analisar as formas específicas de manifestação da justiça no que se refere ao dever concreto de repartição dos bens e encargos que deverão ser, juridicamente, atribuídos ou imputados aos cidadãos em sociedade. Com efeito, novamente partindo da significação comum, poder-se-ia identificar outra significação relevante para o termo *justiça* a partir do questionamento concreto “*O que é um homem justo?*”. Diante de tal pergunta, a resposta que, normalmente, se apresentaria seria a de que o homem justo “*é aquele que tem o costume de não pegar mais do que lhe é devido dentre os bens exteriores disponíveis na comunidade política*”⁹¹¹. Assim, essa dimensão do justo seria caracterizada por ARISTÓTELES e AQUINO como sendo a esfera da *justiça particular*. A justiça particular, portanto, deve fornecer critérios específicos que poderão guiar e controlar a atividade de justa atribuição e distribuição de bens e encargos dentro da comunidade (*polis*). Como se vê, esse segundo sentido de justiça pauta-se em uma *noção de igualdade*⁹¹², ou seja, no critério isonômico a partir do qual será realizada a atividade de atribuição e divisão de bens externos e encargos comuns que devem ser destinados aos membros da comunidade. É, portanto, essa instância analítica do conceito de justiça que fornece diferentes critérios de atribuição isonômica de bens e encargos em sociedade, os quais devem nortear tanto a produção legislativa, quanto a atividade de interpretação e aplicação do direito. Pois bem, em uma leitura contemporânea das diferentes espécies de justiça

⁹¹¹ *A contrario sensu*, injusto seria aquele que deseja ter para si mais do que lhe é devido ou pretende assumir menos responsabilidades do que deve suportar. ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1129b6-10, p. 1782; AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, pp. 282-3.

⁹¹² BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010.

que são desenvolvida dentro da tradição aristotélico-tomista⁹¹³, podem ser identificados três critérios ou três modalidade de aplicação dos critérios da justiça particular, quais sejam:

(a) *Justiça comutativa* (chamada de *corretiva* por ARISTÓTELES): ocupa-se das relações transacionais ou de troca de prestações (*synallagmata*), estabelecidas entre os membros da comunidade, assumindo a pretensão de regular os vínculos jurídicos que se formam de um indivíduo para com outro indivíduo (relação parte-parte). O enfoque central adotado nas relações comutativas é o das prestações que são cambiadas ou impostas às partes, motivo pelo qual não se justifica a diferenciação dos envolvidos nesse tipo de relação com base nas qualidades (*i.e.*, características pessoais) que esses possam manifestar, de modo que tais qualificadores não deverão participar da determinação do bem que é devido ou o encargo que deve ser suportado por cada um. Nesse contexto, os partícipes de uma relação de troca devem ser pensados como sujeitos abstratos, o que significa dizer são irrelevantes para a correta aplicação desse critério isonômico as diferenças específicas que os particulares possam manifestar em cada caso. Tal relação de justiça preocupa-se, pois, em estabelecer uma igualdade entre coisas e não entre as pessoas que integram tal relação⁹¹⁴. Nessa espécie de justiça, interessa apenas a manutenção do equilíbrio numérico (*i.e.*, quantitativo) entre os bens e valores compartilhados naquela relação de natureza comutativa. Por esta razão, aqui se estabelece um dever simples de *equivalência* entre bens e encargos, em que se busca uma igualdade aritmética entre as partes, ou seja, independentemente de qualquer qualificação específica daqueles envolvidos. Não se admite, assim, uma diferenciação dos integrantes da relação que seja baseada em elementos peculiares dos indivíduos envolvidos, devendo a distribuição interna dos bens e encargos ser equivalente em todas as situações e equânime a todos que a ela se sujeitam. Dito de modo mais simples, a justiça nas trocas não se preocupa com a qualificação e a diferenciação das partes, tendo em vista suas características particulares (e.g., se tal indivíduo é rico ou pobre, ou se é brasileiro ou estrangeiro), mas tão somente com a mensuração e a equiparação do valor atribuído às coisas

⁹¹³ BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010.

⁹¹⁴ “(...) não leva em conta os sujeitos da relação igualitária, mas sim as coisas que devem ser igualadas. Em outras palavras, a justiça diortótica, ao contrário da justiça distributiva, à qual importa os méritos das partes, visa apenas a medir impessoalmente o dano e a perda, supondo iguais os termos pessoais.” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Estudos de Filosofia do Direito – Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 187).

sendo trocadas (e.g., na compra e venda, o equilíbrio contratual na valoração dos bens sendo alienados, de acordo com a livre manifestação de vontade dos contratantes). É por essa razão que uma relação de justiça comutativa, visando a uma igualdade aritmética, manifesta-se na fórmula “*a cada um a mesma coisa*”. Dentro da concepção de justiça comutativa, pode-se ainda identificar duas espécies de transações, quais sejam voluntárias (i.e., lícitas⁹¹⁵) e involuntárias (i.e., ilícitas⁹¹⁶), as quais permitem identificar um critério de justiça comutativa em sentido estrito e um critério de justiça restaurativa⁹¹⁷.

(b) *Justiça distributiva*: este critério está presente nas relações jurídicas em que se realiza a distribuição de bens ou a imputação de encargos aos indivíduos que integram uma comunidade política, tendo em vista um determinado critério proporcional⁹¹⁸. Isso ocorre porque os bens materiais que são comuns aos membros da comunidade não podem ser tomados ou usufruídos de modo irrestrito por todos, já que esses bens externos são, por natureza, escassos e limitados. É por isso que se mostra indispensável a identificação de algum critério racional que permita a distribuição equânime das coisas comuns que deverão ser repartidas e usufruídas, individualmente, pelos integrantes da comunidade política, sejam essas vantagens/bens, sejam essas desvantagens/encargos. Exige-se, pois, dentro de uma relação distributiva, nesse sentido aristotélico-tomista, a identificação de um critério de justificação racional que se escore em características particulares e concretas (e.g., o mérito, a necessidade, a nacionalidade, a manifestação de riqueza, a categoria profissional etc...) do próprio destinatário do bem jurídico alvo desta atividade de distribuição. Assim, será um traço específico daquele que participa de uma relação de justiça distributiva que permitirá atribuir-lhe um determinado bem ou impor-lhe um determinado encargo. Nesses casos, segundo ARISTÓTELES, a relação de justiça exigirá a observância de um critério de proporcionalidade entre dois ou mais indivíduos ou entre um indivíduo e o restante da comunidade política (relação parte-todo), sendo que, diferentemente da

⁹¹⁵ Por exemplo, um típico contrato de compra e venda deve seguir o critério fixado pela justiça comutativa (o exemplo é de AQUINO *in Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 294).

⁹¹⁶ Por exemplo, a restauração por atos ilícitos cometidos, por meio da penalização conforme a gravidade da ofensa cometida ou a responsabilização civil com base no dano causado a terceiro. (o exemplo é de AQUINO *in Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 294).

⁹¹⁷ FINNIS, John. *The restoration of retribution. In Collected Essays – Vol. III*. Inglaterra: Oxford University Press, 2011, pp. 159-66.

⁹¹⁸ “*the just thing is a mean according to a certain relationship of proportions.*” (AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 294).

justiça comutativa, em que o critério de igualdade é aritmético (*i.e.*, numérico, mensurável e quantitativo), no caso específico da justiça distributiva, o critério de igualdade será sempre proporcional ou geométrico⁹¹⁹, ou seja, qualitativo e diferenciador, em termos substanciais, dos indivíduos entre si. Portanto, são características marcantes dessa espécie de justiça particular tanto a necessidade de se promover uma correta qualificação das pessoas envolvidas na relação, quanto a possibilidade de se estabelecer um tratamento diferenciado entre dois grupos de indivíduos, quais sejam: aqueles que manifestarão a característica que justifica a distribuição e aqueles que não apresentarão esse traço qualitativo. Portanto, a formulação própria de uma relação de justiça distributiva é aquela que estabelece “*a cada um segundo (...) seu mérito ou sua necessidade ou seu status, etc. (...)*”, de acordo com a natureza do bem jurídico que será objeto de distribuição.⁹²⁰ Cabe, por fim, ressaltar que os diferentes critérios distributivos, em um Estado Democrático de Direito, são bastante amplos e variados, os quais para serem legitimados deverão ser argumentados e justificados como razoáveis e legítimos de acordo com parâmetros também fixados na respectiva Constituição da correspondente comunidade política⁹²¹.

(*c*) *Justiça Social*: tal conceito contemporâneo de justiça, consagrado expressamente na Constituição de 1988⁹²², adquiriu forte impulso por meio da divulgação das Encíclicas sociais da Igreja Católica, as quais fundiram o pensamento aristotélico com lições extraídas da ética cristã, em especial a concepção da dignidade da pessoa humana⁹²³. Em uma relação de justiça social⁹²⁴,

⁹¹⁹ ARISTÓTELES. ARISTÓTELES. *Nicomachean Ethics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vol. II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1131^a10-30, p. 1785; AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, pp. 297-9; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Estudos de Filosofia do Direito – Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. São Paulo: Altas, 2002, p. 186/7; BARZOTTO, Luis Fernando. *Justiça Social – Gênese, Estrutura e Aplicação de um conceito*. In *Revista da Procuradoria do Município de Porto Alegre*, nº 17, 2003, pp. 17/56.

⁹²⁰ Como exemplos de relação de justiça distributiva, pode-se citar os casos jurídicos típicos de (a) um concurso público, de (b) uma licitação e de (c) um benefício de assistência social, todas situações essas em que o particular será alvo de distribuição de bem ou encargos com base em uma qualidade concreta e específica que justifica racionalmente tal distribuição (como por exemplo, respectivamente, (a) o mérito individual manifestado em provas e títulos, (b) o menor preço praticado pelo licitante vencedor e (c) a carência financeira da pessoa que receberá o benefício assistencial).

⁹²¹ Possivelmente para a surpresa de muitos, essa pluralidade democrática de critérios distributivos vem a ser reconhecida por AQUINO: “*However, all do not judge merit in distribution in agreement to the same norm. In a democratic state where everyone governs, they judge merit according to a condition of freedom. Because the common people are equal to others in freedom, therefore they think it proper that equal distribution be made to them.*” (AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 296)

⁹²² Vide artigos 170 e 193 da Constituição de 1988.

⁹²³ BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010, p. 95 e ss..

podem ser especificados alguns deveres jurídicos de interação e de relacionamento dos indivíduos com a comunidade política na qual estão inseridos (a qual pode ser pensada em termos locais, nacionais ou, inclusive, em termos globais), não em razão da sua individualidade, seja em abstrato, seja em razão de um qualificador específico, mas em razão de determinados traços comuns que podem ser justificados como inerentes a sua própria humanidade. Nessa perspectiva, portanto, o indivíduo que participa de uma relação de justiça social, não se apresenta nem como uma entidade abstrata (justiça comutativa) nem a partir de suas qualidades particulares (justiça distributiva), mas como um ser comunitário que mantém elementos idênticos e recíprocos com todos os demais seres humanos, os quais devem ser considerados em razão de uma natureza comum, estabelecendo determinadas exigências de justiça que deveriam ser reconhecidas (mesmo que, concretamente, não sejam) por todos os sistemas jurídicos que se pretendem minimamente racionais e razoáveis⁹²⁵. Assim, a existência de relações de justiça social pode ser compreendida como um atestado de que todos os seres humanos – nessa dimensão específica – possuem um núcleo comum e universal que é compartilhável com todos os demais. Tais relações, portanto, impõem uma exigência de reconhecimento, por meio da qual se deve afirmar, de forma mútua e recíproca, que todo ser humano participa de uma mesma comunidade humana e que manifesta uma dimensão mínima de dignidade – a qual é inerente à sua humanidade – que não pode ser violada em nenhuma hipótese, nem mesmo no caso de uma decisão majoritária do restante da comunidade política. A ideia da reciprocidade das relações de justiça social pressupõe um critério isonômico categórico e absoluto que permite atribuir a todos os indivíduos envolvidos imediatamente no escopo desse vínculo jurídico ou o mesmo conjunto de direito ou a mesma imputação de deveres. Por essa razão, dentro de uma relação de justiça social, estabelece-se que a todo ser humano deve, reciprocamente, ser garantido os mesmos direitos e os mesmos deveres⁹²⁶, recebendo assim a formulação “*A todos a mesma coisa*”⁹²⁷. Tal

⁹²⁴ Também pode ser qualificada como *justiça política* ou *justiça natural* (AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, pp. 324 e ss.)

⁹²⁵ “...justice is natural which everywhere has the same force and power to induce good and prevent evil. This happens because nature, the cause of this justice, is the same everywhere among all men.” (AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 325)

⁹²⁶ “Na justiça social, portanto, que trata do reconhecimento da condição de membro da comunidade e dos direitos e deveres inerentes a esta condição, a reciprocidade determina o que é devido entre os membros: X deve y a Z na medida em que Z deve y a X.” (BARZOTTO, Luis Fernando. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010, p. 96)

⁹²⁷ Como exemplos de relações de justiça social pode-se citar o direito de acesso universal à educação básica, a proibição universal da tortura ou da escravidão ou ainda a fundamentação de deveres de proteção ao meio ambiente.

critério de justiça social, portanto, projeta, de modo imediato, a participação e a ingerência dos direitos humanos ou dos direitos fundamentais nas relações jurídicas concretas que deverão ser formuladas com base na lei positiva, os quais, na tradição tomista, são qualificados por meio da referência ao termo *direito dos povos (jus gentium)*⁹²⁸.

As três relações de justiça aqui analisadas podem ser sintetizadas no seguinte quadro comparativo (Tabela VI):

	Justiça Comutativa	Justiça Distributiva	Justiça Social
Relação	Parte - parte	Todo-parte	Parte-todo
Atividade	Troca	Distribuição	Reconhecimento ou participação
Sujeito	Abstrato	Concreto	Comunitário
Dever	equivalência	qualificação/diferenciação	Reciprocidade
Critério isonômico	Igualdade aritmética (critério quantitativo)	Igualdade geométrica (critério qualitativo)	Igualdade categórica (Dignidade comum)
Formulação	<i>A cada um a mesma coisa</i>	<i>A cada um segundo a qualidade "x"</i>	<i>A todos a mesma coisa</i>

Pois bem, partindo desses três tipos relacionais, cabe identificar quais seriam os critérios de fundamentação material das diferentes modalidades de exigências tributárias que tanto podem inspirar e esclarecer a formulação de normas de competência fixadas no texto constitucional, quanto podem servir de critérios norteador para a verificação da legitimidade na instituição legislativa das variadas espécies tributárias.

ESPÉCIES DE RELAÇÕES DE JUSTIÇA QUE FUNDAMENTAM A TRIBUTAÇÃO

Conforme referido, os paradigmas científicos que se desenvolveram no direito tributário brasileiro sempre adotaram o pressuposto necessário de que as exigências tributárias somente poderiam ser compreendidas e definidas com base em determinados fatos típicos que, uma vez concretizados na realidade, seriam responsáveis pela incidência mecânica de normas

Impõe-se ainda ressaltar que, em alguns casos, a especificação de direitos e deveres concretos pautados em uma relação de justiça social poderão ou necessitarão ser combinados e cumulados com relações de justiça comutativa ou distributiva. Por exemplo, na relação de justiça social que fundamenta deveres de proteção ao meio ambiente, regras comutativas e distributivas serão indispensáveis para estabelecimento de multas a serem impostas a determinados agentes poluidores.

⁹²⁸ "...the right which follows the inclination proper to the nature of man, i.e., precisely as he is a rational animal, the jurists call the right of the people (*jus gentium*)..." (AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 325)

jurídicas autorizativas da cobrança de quantias pecuniárias. Dentro desse quadrante teórico, amplamente compartilhado entre os operadores do direito tributário, a primeira e única pergunta a ser formulada por aquele interessado em compreender o que justificaria o surgimento de uma determinada obrigação tributária seria “*o que deve ser tributado?*”⁹²⁹. E, nesse contexto, as respostas possíveis seriam, invariavelmente, ora um fato que se aproxima do campo de atuação da entidade estatal, ora um fato concatenado com a esfera patrimonial do contribuinte. O problema, porém, deste modelo que se apega restritivamente às bases econômicas que pretendem ser tributadas é que a Constituição, em determinadas situações, oferece uma resposta dúbia a esse questionamento (*e.g.* contribuições de melhoria) e, em outras, sequer indica minimamente qual seria a resposta adequada (*e.g.* empréstimos compulsórios, impostos extraordinários de guerra, contribuições de intervenção no domínio econômico etc...). Nesses casos em que o texto constitucional não concede uma resposta precisa à pergunta “*o que deve ser tributado?*” qualquer tentativa de se justificar a existência de uma base típica a uma dessas exigências tributárias tenderá a ser arbitrária. Além disso, as respostas que se podem obter por meio desse questionamento simplificado também não serão capazes de indicar a multiplicidade dos fins⁹³⁰ que são buscados por meio da instauração de relações tributárias⁹³¹.

Diante desse déficit explicativo e dessa insuficiência justificadora das exigências tributárias a serem impostas pelo Estado, mostra-se relevante a adoção das diferentes relações de justiça detalhadas no tópico anterior, pois essas permitem a formulação de critérios isonômicos que esclarecem, com maior clareza e profundidade, os reais motivos e o efetivo propósito almejado por meio da instauração de uma relação jurídica a ser travada entre a entidade tributante e o contribuinte. Os critérios de justiça, portanto, viabilizam os raciocínios jurídicos que pretendem avaliar o grau de legitimidade (e não a mera validade formal) dos mais variados vínculos jurídicos que podem ser formados no campo do direito tributário. Para tanto, não se mostra suficiente questionar-se “*o que deve ser tributado?*”, mas exige-se, pelo modelo teórico

⁹²⁹ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

⁹³⁰ “...taxation seeks to achieve a multiplicity of goal. (...) Under multiple-goal theory, goals must be traded off, one against the other, resulting in a juggling act to keep as many goals in the air at the same time as possible.” (ELKINS, David. *Taxation and the terms of Justice*. Estados Unidos da América: University of Tol. Law Review, n° 41, 73, 2009-2010)

⁹³¹ No direito tributário brasileiro, GRECO foi precursor no desenvolvimento da crítica que aponta para a insuficiência na validação constitucional de tributos baseada apenas no tipo de fato que justifica a imposição de determinado tributo. (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000)

aqui proposto, responder-se a pergunta “qual tipo de vínculo pretende ser formado por meio dessa exigência tributária?”. Em coerência com a tradição aristotélico-tomista que se adota como pressuposto teórico, podem ser formulados três critérios isonômicos de tributação que se prestam a justificar o fundamento e a racionalidade de diferentes relações tributárias a serem mantidas entre o Estado e o particular. Isso porque as três espécies de justiça particular antes analisadas ilustram, cada uma, um tipo relação isonômica que permite compreender o que justifica uma imposição tributária, assim como esclarece os objetivos estatais que pretendem ser alcançados quando da formação de um vínculo relacional com o particular. Além disso, conforme se pretende exemplificar em seguida, tais critérios relacionais e isonômicos são, com alguma frequência, utilizados pelo Poder Judiciário – muitas vezes de modo inconsciente – para a verificação concreta da validade e da legitimidade das pretensões tributárias do Estado.

(a) Relação tributária comutativa

Como se viu, a *justiça comutativa* ilustra uma relação de troca, em que as transações particulares almejam o intercâmbio de prestações, juridicamente⁹³², equivalentes, nas quais as qualidades concretas das partes envolvidas não poderá ser considerada influente no resultado final da transação, de modo que se almeja a efetivação de um vínculo aritmético de igualdade, ou seja, por meio da aplicação de um critério isonômico que visa à mensuração quantitativa (mesmo que seja por aproximação ou estimativa) dos fatores envolvidos nessa relação.

Aplicando-se tal modelo ao campo da tributação, verifica-se que inúmeras exigências tributárias assumem, precisamente, a função de se preservar a equivalência numérica – mesmo que por presunção razoável – entre aquilo que será disponibilizado pelo Estado e a contraprestação a ser arcada pelo particular em razão da oferta desse benefício específico. Nessas relações jurídico-tributárias, não se permite que a imposição de encargos pecuniários seja fundada, aleatoriamente, em determinada característica circunstancial do contribuinte (*e.g.*, a sua manifestação de riqueza ou o fato de pertencer a uma categoria social determinada), de modo que a legitimidade dessas exigências irá pressupor, de modo primário, a especificação de critérios jurídicos que autorizem a verificação de uma relação de equivalência entre prestações, as quais

⁹³² Importante ressaltar que o dever de equivalência em relações comutativas não almeja, em todos os casos, uma equiparação econômica entre as prestações cambiadas, bastando a justificação de uma equivalência jurídica dos bens envolvidos na respectiva transação.

poderão se revestir de uma prioridade contraprestacional (atos tributários lícitos⁹³³) ou de uma prioridade restauratória (atos tributários ilícitos).

Assim, em primeiro lugar, o Estado irá estruturar regras de tributação que criam e regulam um tipo de relação jurídica, na qual uma exigência pecuniária é cobrada do particular, simplesmente, como contraprestação direta e individual pela entrega ou disponibilização de uma vantagem oferecida pelo Estado. Nesses casos, a quantificação da prestação tributária exigida não poderá oscilar de acordo com a manifestação da riqueza projetada por cada particular, mas exigirá apenas o estabelecimento de critérios jurídicos que permitam mensurar as grandezas econômicas sendo cambiadas entre as partes.

Não é difícil perceber que os chamados tributos *vinculados* (e.g., as taxas no nosso sistema constitucional tributário⁹³⁴) estão fundamentados, materialmente, na ideia de justiça comutativa, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida a título de tal tributo pressupõe uma atuação do Estado, especificamente, direcionada ao contribuinte, de modo a verter para esfera jurídica desse particular algum tipo de atividade material ou vantagem⁹³⁵. Nessa esteira, afirma Alfredo Augusto BECKER:

*Em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como a base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método da conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa.*⁹³⁶

É por isso que a mensuração do tributo devido que assume essa natureza comutativa segue uma relação de equivalência, real ou baseada em presunção razoável, entre a dimensão quantitativa da atividade estatal prestada ao indivíduo e o montante do tributo a ser pago. No entanto, o mais relevante para se compreender a razão de ser de uma taxa, enquanto tributo comutativo, não é o tipo de hipótese de incidência que deve constar da norma tributária (vinculada ou não à atividade estatal), mas sim o critério de equivalência de prestações que foi adotado pelo legislador tributário. Dito de outro modo, tais relações jurídicas, no campo tributário, serão legítimas na medida em que for possível justificar a manutenção de uma

⁹³³ TORRES qualifica essa espécie de relação com base em princípio que denomina de “Custo/Benefício”. (TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 11ª edição, 2004, p. 96.

⁹³⁴ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 82 e ss.

⁹³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª Edição, 2002, p. 147

⁹³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 3ª edição, 1998, p. 383.

equivalência quantitativa entre aquilo que foi entregue pelo ente público e a contraprestação tributária que deverá ser arcada pelo particular. Por outro lado, haverá injustiça comutativo-tributária nos casos de uma norma tributária em que o critério de equivalência escolhido pelo legislador não permitir, minimamente, que seja equiparado o montante da prestação pública individualmente referida ao contribuinte e o *quantum* do tributo comutativo a pagar ou ainda quando a atribuição desse encargo tributário for baseada em uma característica circunstancial ou aleatória do contribuinte.

Com efeito, a constitucionalidade da lei instituidora de um tributo que siga o critério da justiça comutativa não necessita ser averiguada, exclusivamente, a partir de um tipo fixo de base de cálculo a que estará obrigado o legislador. Na verdade, a constitucionalidade desses tributos não deve, assim, ser definida a partir de uma identificação mecânica da base tributável, em que se perquire tão-somente se esta representa ou não uma parcela da atividade do Estado, disponibilizada ao contribuinte. Na verdade, o elemento fundamental para a validação de um tributo comutativo – e, portanto, definidor da sua constitucionalidade – está no fato de a lei instituidora estabelecer um parâmetro de tributação que esteja apto a preservar a equivalência aritmética entre a prestação fornecida pelo Estado e o montante arcado pelo contribuinte, independentemente da base de cálculo fixada na lei. Somente ao se visualizar o vínculo relacional inerente a esse tipo de espécie tributária, torna-se possível compreender os reais motivos que justificam a imposição de uma exigência tributária comutativa⁹³⁷.

Desse modo, é possível concluir que existirão casos de *tributos comutativos* em que a base de cálculo disposta na lei não necessitará representar, mecanicamente, uma fração da atividade estatal prestada ao contribuinte, sendo necessário apenas, para a afirmação da sua constitucionalidade, que seja possível justificar-se, racionalmente, que o seu caráter

⁹³⁷ Nesse ponto, cabe referir interessante estudo elaborado por ELKINS, no que tal autor utiliza a justiça aristotélica para esclarecer o fundamento jurídico-econômico dos diferentes modelos de tributação, tendo em vista a influência que os tributos devem exercer no mercado. Segundo ele, a tributação comutativa seria instrumento necessário para se corrigir determinadas insuficiências do mercado, principalmente a distribuição de bens públicos que não poderiam ser objeto de transações econômicas que seguem regras de livre mercado. Pode-se aqui usar como exemplo o caso da taxa de expedição de passaporte, serviço público esse que dificilmente poderia ser – em razão da soberania estatal – delegado à exploração econômica de agentes privados. “*Commutative taxation describes those taxes which are imposed for the purpose of overcoming market failure. (...) The first problem with market is that it cannot provide public good.*” (ELKINS, David. *Taxation and the terms of Justice*. Estados Unidos da América: University of Tol. Law Review, n° 41, 73, 2009-2010, p. 78)

sinalagmático foi observado pelo legislador⁹³⁸. É imperativo alertar que não se está a admitir que o legislador esteja autorizado a instituir tributo comutativo, elegendo, aleatoriamente, qualquer base econômica. Existirão, por certo, determinadas bases tributáveis que jamais se mostrarão adequadas para justificar a preservação da equivalência aritmética entre as prestações internas da relação comutativa. Uma base de cálculo que diferenciar os contribuintes perante a entidade tributante, exclusivamente, a partir de sua manifestação de riqueza não se prestará a qualificar um tributo comutativo. Essa, aliás, representa a intenção específica do art. 145, § 2º, da Constituição ao referir a expressão “*base de cálculo típica de impostos*”. Não é por outro motivo que o Supremo Tribunal Federal veio a editar a *Súmula Vinculante nº 29*⁹³⁹, a qual impõe a conclusão de que uma taxa (*tributo comutativo* por natureza) somente poderá adotar base de cálculo que não representa uma dimensão quantitativa afeita à prestação pública direcionada ao contribuinte, quando a base substitutiva (*e.g.*, uma parcela da realidade econômica referida ao contribuinte da taxa) for, minimamente, apta a mensurar a *relação de equivalência razoável* entre o serviço público prestado e o valor do tributo a pagar. Com efeito, dentro do atual cenário jurídico, mostra-se de difícil aceitação as posturas doutrinárias mais tradicionais que afirmam que o único critério correto para se averiguar a validade de uma taxa seria aquele que dimensiona, de modo estrito, a sua base de cálculo conforme um quantificador do exato montante despendido pelo Estado quando do oferecimento ao particular de um benefício público específico e determinado⁹⁴⁰.

Inúmeros casos concretos de cobrança de taxas podem ser invocados para demonstrar que o efetivo critério de legitimação de um *tributo comutativo* está atrelado, prioritariamente, à relação de equivalência razoável a ser projetada entre o tributo cobrado e a natureza da atividade estatal prestada ao contribuinte e não à mera previsão mecânica em lei de um fato gerador e de uma base de cálculo que descrevam uma parcela econômica dos custos assumidos pelo Estado.

⁹³⁸ Em sentido absolutamente oposto ao que aqui defendido, vide: “*Impende ter presente que o peso, o volume ou medidas de superfícies, jamais poderão constituir base de cálculo das taxas. Com efeito, a atividade do Estado há de ser valorada quantitativamente em razão de critérios que permitam a conversão em cifra. E o único possível é o do valor da atuação estatal.*” (BARRETO, Aires, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 1998, p. 86)

⁹³⁹ “*É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.*”

⁹⁴⁰ “*... nas taxas a base de cálculo é única: o valor da atuação estatal. Não há a apuração de base de cálculo para cada fato. Em sendo a base de cálculo o valor da atuação do Estado, fato interno à Administração – que nada tem a ver com a atuação do particular, e portanto não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativos à matéria sobre a qual se refere a taxa – é fato único, de dimensão única.*” (BARRETO, Aires, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 1998, p. 89).

Pode-se citar, em primeiro lugar, o exemplo da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais. A referida taxa foi instituída pelo Decreto-lei nº 1.899/81 e veio a ser cobrada em razão do exercício do poder de polícia quando da “*classificação, inspeção e fiscalização, de competência do Ministério da Agricultura, relativas a produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias*” (art. 1º). O montante devido a título dessa taxa de polícia era fixado em 2 ou 4 ORTN com base no número de toneladas ou frações sujeitas à classificação ou reclassificação (art. 2º, III). Caso a constitucionalidade desse tributo seja analisada a partir da postura restritiva, que compreende os tributos apenas mediante a identificação de um determinado tipo de base de cálculo⁹⁴¹, a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais criada pelo Decreto-Lei nº 1.899/81 pode ser, automaticamente, qualificada como manifestadora de invalidade⁹⁴², ao argumento de que a tonelagem do produto vegetal objeto de classificação jamais poderá ser descrita como sendo a parcela de um fato relacionado diretamente à atividade estatal. Verifica-se, pois, que a postura que se apegua, restritivamente, ao tipo de base tributável conclui, de pronto, pela invalidade do tributo comutativo, sem sequer questionar-se se a base de cálculo eleita pelo legislador seria ou não apta a manter a equivalência aritmética entre a prestação fornecida pelo Estado e o montante pago pelo contribuinte⁹⁴³.

⁹⁴¹ “... o fundamento existencial das taxas só pode encontrar-se em função da atividade estatal, imediatamente vinculada ao contribuinte. Nestes tributos vinculados, só há uma base de cálculo juridicamente possível: o valor da atuação do Estado, inserta no miolo da hipótese de incidência.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 37, 1998, p. 130).

⁹⁴² “De pronto, verifica-se que a base de cálculo não mantém conexão com a hipótese de incidência, por não ostentar qualquer proposta dimensionadora da intensidade da participação do Estado. Ao contrário, preocupa-se com critérios relativos à proporção do fato realizado pelo contribuinte, dado que não se pode admitir quando nos ocupamos da figura jurídica da taxa. A tonelagem não mede, nem pode pretender medir o custo da atuação estatal. Por decorrência, a cobrança de um número de UFIRs ou um valor monetário fixo por tonelagem ou fração do produto, longe está de ser considerado grandeza adequada para mensurar a atividade estatal pertinente a essa suposta ‘taxa’. Sucede que a tonelagem dos produtos adquiridos ou vendidos pelo contribuinte é fator estranho à atividade do Poder Público.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 37, 1998, p. 132).

⁹⁴³ No sentido contrário ao defendido por Paulo de Barros CARVALHO e, aparentemente, justificando a constitucionalidade da taxa em razão de ter sido observada, no caso, a sua natureza comutativa, está a linha de argumentação de Roque CARRAZZA: “A taxa de classificação de produtos vegetais é incontestavelmente uma taxa de polícia. (...) I) Realizando a classificação, a União, ..., exerce controle sobre os produtos vegetais, subprodutos e resíduos destinados à comercialização interna. Exercita, pois, seu poder de polícia, atendendo, destarte, a determinações constitucionais. II) O exercício do poder de polícia só pode ser remunerado por meio de taxa específica: a taxa de polícia. III) A base de cálculo da taxa de classificação é correta e adequada, apesar de levar em conta a tonelagem de produtos vegetais a serem classificados. É que a quantidade de tais produtos interfere no exercício do poder de polícia federal, que se traduz na classificação de produtos vegetais, para fins de comercialização. Melhor esclarecendo, a classificação em tela não é feita, retirando-se, a esmo, uma amostra, de todo o lote, independentemente de seu volume. Pelo contrário, é feita por meio da retirada de amostras, em várias partes do lote analisado, justamente para que se obtenha real representatividade do estado em que ele se encontra.

Ocorre que, seguindo-se o entendimento que veio a ser corporificado na Súmula Vinculante nº 29 do STF, pode-se defender que a averiguação da constitucionalidade da referida taxa não necessita se ater, restritivamente, à base de cálculo prevista na lei, mas pressupõe, em verdade, analisar em que medida a tonelagem de produtos vegetais submetidos à fiscalização de agentes públicos permite quantificar a atividade estatal que estará sendo disponibilizada ao contribuinte. Certamente não seria necessário muito esforço para se concluir que, nesse caso, se mantém a equivalência razoável na cobrança da mencionada taxa, já que quanto maior o volume de produtos vegetais submetidos à classificação, maior a presumida disponibilização de agentes públicos que deverão se dedicar a tal atividade fiscalizatória (sendo, por óbvio, também verdadeiro o oposto, já que, quanto menor a tonelagem de produtos, menos atividade pública deverá ser direcionada ao particular). Nessa perspectiva, a base de cálculo da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais, ao demonstrar que atende ao critério comutativa da equivalência razoável, pode ser justificada como constitucional, sendo, pois, legítima a sua cobrança pelo Estado.

O segundo exemplo que deve aqui ser citado pode ser considerado um dos *leading cases* na matéria referente ao critério de legitimação das taxas. Trata-se da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 177.835-1/PE⁹⁴⁴, em que a Corte veio a afirmar a constitucionalidade da Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários (a chamada *Taxa CVM*). A Lei nº 7.940/89, instituidora do tributo, veio a estabelecer que a taxa cobrada deveria variar de acordo com o *patrimônio líquido* daqueles sujeitos à fiscalização da CVM. Os recorrentes, nesse caso, impugnavam a validade do tributo comutativo, alegando que a lei tributária havia elegido para a cobrança dessa taxa uma base de cálculo típica de um imposto (*i.e.*, o patrimônio líquido do contribuinte), o que violaria o disposto no artigo 145, § 2º, da Constituição. No entanto, tal argumento não foi acolhido pelo Ministro Carlos Velloso, relator do Acórdão, o qual apresentou sucinto voto, fazendo menção à decisão tomada pelo Tribunal *a quo*, na qual se afirmava a necessidade de o tributo variar de acordo com o

Portanto, quanto maior o volume (tonelagem) de produtos vegetais, maiores as despesas (custos), para a realização do ato de polícia que se materializa na classificação.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Considerações Acerca da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 27, janeiro/98, p. 116).

⁹⁴⁴ STF, RE 177835-1/PE, Pleno, Ministro Carlos Velloso, maioria, 22/04/99.

volume de fiscalização a que se sujeitava a empresa, bem como se reconhecia a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas⁹⁴⁵.

No entanto, foi somente após a apresentação de voto divergente pelo Ministro Marco Aurélio que se apreciou com profundidade a legitimidade da base de cálculo eleita pela Lei nº 7.940/89. Defendendo a necessidade de o valor cobrado a título de uma taxa estar ligado, em si, a dispêndio assumido pela Administração Pública, sustentou o Ministro Marco Aurélio que seria inadequado o critério utilizado pelo legislador (*i.e.*, a apuração conforme o patrimônio líquido da empresa), uma vez que tal quantificador não seria capaz, em muitos casos concretos, de controlar a assunção individual do efetivo custo assumido pelo Estado no exercício do poder de polícia, motivo pelo qual seria irrazoável o seu uso como fator de verificação de equivalência⁹⁴⁶. Para reforçar seu argumento, formulou o Ministro MELLO exemplo particular de uma empresa com patrimônio líquido ínfimo, mas que, de qualquer modo, poderia exigir intensa fiscalização estatal:

“O tributo surge fixado em valor global, e o que se deve levar em conta é que este último nada tem a ver com a atividade desenvolvida. Tome-se como exemplo situação de pessoa jurídica cujo patrimônio líquido seja praticamente zero. Nem por isso deixará de ser exercido o poder de polícia, acarretando este último dispêndio para a administração.”

Não obstante as considerações levantadas no voto divergente do Ministro Marco Aurélio, os demais Ministros da Supremo Tribunal Federal vieram a entender que o critério da variação da taxa progressiva devida à CVM se escorava em uma *presunção razoável* de que, quanto maior o volume de atividade de uma empresa na Bolsa de Valores, maior o seu patrimônio líquido e, conseqüentemente, maior a atividade de fiscalização a que esta estaria

⁹⁴⁵ Veja-se os seguintes excertos do voto do Ministro Veloso: “O estabelecimento de classes de contribuintes, além de lógico, é um critério equitativo acima de tudo. Uma grande empresa certamente requisitará mais a atividade fiscalizadora da Comissão de Valores Mobiliários do que uma pequena empresa. A existência de uma taxa de valor único, para todo o amplo espectro de empresas, não iria senão agravar o encargo para as de menor porte. (...) O que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é o princípio da capacidade contributiva... Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo [o artigo 145, § 1º, da CF] relativamente às taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia...”.

⁹⁴⁶ Vide, novamente, o seguinte excerto do voto do Ministro Mello: “É de indagar-se: qual a relação entre o poder de polícia e o patrimônio líquido do contribuinte? Inexiste elo que justifique o cálculo a partir da saúde da empresa. Aliás, surge até mesmo um contra-senso: quanto menor esta última, maior, presume-se a necessidade de fiscalização. Em síntese, o patrimônio líquido, considerada a ordem natural das coisas, não serve para dimensionar o dispêndio, pela administração, no exercício do poder de polícia.”

sujeita⁹⁴⁷. Acabou-se por entender, assim, que o legislador tributário não almejou, propriamente, diferenciar contribuintes de acordo com a manifestação pessoal de riqueza, mas teve este, na verdade, apenas a intenção de destacar o patrimônio líquido de empresas como um critério adequado para se medir o custo despendido pelo Estado na atividade de fiscalização. Aliás, tal conclusão foi alcançada após intenso debate entre os Ministros daquela Corte, no qual se discutiu, não se a base de cálculo indicada na lei moldava-se formalmente ou não a um determinado tipo tributário (imposto ou taxa), mas se a variável de apuração do tributo comutativo estaria habilitada a manter, em um número razoável de casos, a equivalência das prestações alternadas entre entidade tributante e particular. Cabe transcrever alguns trechos deste debate:

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM: Sr. Presidente, ousaria discordar do Ministro Marco Aurélio em relação ao exemplo dado. Sua Excelência diz que teríamos uma grande corretora com um grande patrimônio líquido sem operação.

O SR. MINISTRO MARCO AURÉLIO: Não, o exemplo é outro: uma corretora com pouco movimento, mas um patrimônio líquido vultoso; e uma corretora com grande movimento, mas com um patrimônio líquido pequeno.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM: A hipótese não é verificável, porque as operações de Bolsa, em relação às corretoras dependem do patrimônio líquido das mesmas, para efeito da garantia dos seus negócios. Então, ela terá uma atividade comercial na Bolsa proporcional à capacidade que tenha de garantir os negócios dos quais participa, ou seja, patrimônio líquido é condição, inclusive, da participação dos negócios na Bolsa. (...)

É o patrimônio líquido ... um critério pelo qual se possa auferir o tipo de serviço prestado, considerando a circunstância de que, quanto maior o patrimônio líquido, maior a atividade desenvolvida na Bolsa, porque é condição para essa atividade a garantida do seu patrimônio.

(...)

O SR. MINISTRO MARCO AURÉLIO: Ministro Nelson Jobim, a grandeza do patrimônio líquido revela a saúde da empresa.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM: Não necessariamente.

O SR. MINISTRO MARCO AURÉLIO: Revela. Quanto mais saudável a empresa, presume-se que menor necessite ser a fiscalização.

O SR. MINISTRO NELSON JOBIM: Pelo contrário, mais precisa a verificação da correção dos atos e do balanço.

(...)

O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO: Se a CVM tem a função de fiscalizar a situação da empresa, parece óbvio que a sua atividade aumenta na ordem direta da dimensão da empresa fiscalizada, justificando-se, pois, a variação da taxa em razão do patrimônio.

(...)

O SR. MINISTRO MOREIRA ALVES: Supõe-se que haja mais serviço para a fiscalização quanto maior for a empresa.

⁹⁴⁷ A questão encontra-se hoje sumulada junto ao Supremo Tribunal Federal por meio do Enunciado nº 665: “É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei 7.940/89.”

Verifica-se, pois, que o raciocínio desenvolvido pela Corte Suprema não se ateve apenas ao questionamento formal acerca dos tipos de bases econômicas que poderiam ser tributadas através de uma taxa. Na verdade, utilizou-se de uma linha argumentação baseada em um juízo de justiça comutativa, no qual, conforme já dito, interessa, primordialmente, tenha sido observado ou não pelo legislador tributário o critério da equivalência razoável entre prestações, fundamentando, assim, o caráter sinalagmático de um tributo comutativo⁹⁴⁸. Cabe ressaltar, inclusive, que nenhum dos modelos científicos detalhados no Capítulo 2 deste estudo conseguiria dar conta do tipo de raciocínio que veio a ser desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal nesse caso, até porque a discussão central e determinante não se ateve aos aspectos que estariam atrelados ou à pura dimensão econômica dos fatos a serem tributados ou aos aspectos internos da norma tributária (e.g., seu fato gerador e o respectivo descritor da base de cálculo) ou, ainda, ao fenômeno de posituação linguística dos comandos jurídicos que serão introduzidos no sistema jurídico-tributário. Em verdade, apenas o critério isonômico da justiça comutativa explica, adequadamente, o estilo de argumentação que foi adotada no referido caso pelo Supremo Tribunal Federal.

Tendo sido mencionados casos de tributos comutativos declarados como legítimos pelo Judiciário, cabe citar, como contraexemplo, caso em que uma taxa não veio a observar o critério da equivalência razoável na mensuração das prestações trocadas entre o Estado e o contribuinte. Nesse particular, deve ser referido o precedente formado no Recurso Extraordinário nº 190.776⁹⁴⁹, no qual o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a *Taxa de localização e funcionamento de estabelecimento industrial e comercial*, a qual indicava como base de cálculo do tributo o **número de empregados** da empresa. Ora, não há dúvida de que a quantidade de funcionários atrelados a um ou a outro estabelecimento não representa critério quantitativo que seja capaz de mensurar a equivalência razoável que se deve identificar entre o volume de

⁹⁴⁸ Pessoalmente, discorda-se do resultado final alcançado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 177.835-1/PE, não obstante defendamos como correto o tipo de raciocínio utilizado pela Corte naquele caso. Ora, não se mostra para nós sequer genericamente razoável (a expressão foi adotada no voto do Ministro Moreira Alves) a eleição do patrimônio líquido da empresa como critério apto a medir a intensidade da atividade de fiscalização da CVM. Para nós, a presunção de que esse patrimônio da empresa traduza o volume de operações na Bolsa é por demais frágil. Aliás, o exemplo concreto traçado pelo Ministro Marco Aurélio, em seu voto divergente, demonstra a fragilidade da presunção estabelecida na lei tributária.

⁹⁴⁹ “TAXA - LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E COMERCIAL - BASE DE CÁLCULO - NÚMERO DE EMPREGADOS. Não se coaduna com a natureza do tributo o cálculo a partir do número de empregados - Precedente: Recurso Extraordinário nº 88.327, relatado pelo Ministro Décio Miranda, perante o Tribunal Pleno, tendo sido publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 91/967.” (STF, 2ª Turma, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 24-10-1997 PP-54176)

atividade estatal disponibilizada ao contribuinte o montante do tributo comutativo que deverá ser pago. Isso porque a atividade de fiscalização do local e do modo de funcionamento de um estabelecimento empresarial não mantém qualquer relação plausível com a quantidade de pessoas que, por acaso, exercem suas atividades laborativas naquela localidade física.

Em segundo lugar, conforme adiantado, uma relação comutativa também poderá fundamentar um dever de equivalência restauratório, o qual se mostra necessário para regular e dissuadir a prática de atos tributários ilícitos cometidos pelo contribuinte⁹⁵⁰. Isso ocorre porque todo e qualquer sistema de tributação irá levar em consideração o fato de normas jurídicas não serem, espontaneamente, cumpridas por todos os contribuintes, em todas as situações, razão pela qual pode-se esperar que alguns ilícitos serão cometidos pelos particulares, instaurando, assim, relações comutativas involuntárias entre Estado e o contribuinte. Tais relações surgem porque o nível de conhecimento das leis positivas varia dentro da sociedade, bem como a pré-disposição individual ao cumprimento das normas jurídicas também não é a mesma em todas as pessoas, o que cria a necessidade natural (*i.e.* racional) de a comunidade política fixar critérios regulatórios da ação humana, de modo a constranger aqueles indivíduos que – por ignorância ou má-fé – irão valer-se, inadequadamente, do seu livre arbítrio, exercendo a sua liberdade de forma abusiva e tomando para si algo que não lhe é devido ou evadindo-se de um encargo que lhe cabe⁹⁵¹.

Tais situações ilícitas pautam-se, portanto, em uma relação comutativa involuntária que pretende reequilibrar e corrigir a desordem jurídica que foi causada pela prática do ofensor, com o intuito de restaurar o sistema de igualdades que veio a ser rompido. Assim, a necessidade de punição é justificada também em razão de uma forma de igualdade que é buscada por meio de uma relação de justiça⁹⁵². E, nesses casos, há uma segunda dimensão na qual atua a justiça comutativa, a qual agora estrutura, não relações voluntárias e transacionais, mas relações involuntárias em que um indivíduo viola as exigências da igualdade perante os demais membros da comunidade política. Tais relações comutativas involuntárias indicam que alguém violou as exigências de justiça em duas instâncias distintas: uma, ao abusar no uso da sua própria vontade, agredindo, assim, as expectativas legítimas da sociedade como um todo e, outra, ao privar outra

⁹⁵⁰ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, pp. 159 e ss.

⁹⁵¹ AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 295.

⁹⁵² FINNIS, John. *The restoration of retribution*. In *Collected Essays – Vol. III*. Inglaterra: Oxford University Press, 2011, pp. 159-66.

parte da sociedade (*e.g.*, o ofendido) de algo que lhe seria, legitimamente, devido⁹⁵³. Assim, alguma medida punitiva será exigida como meio de *restauração* da ordem jurídica que foi desestabilizada, bem como por meio da *correção* ou *compensação* (*reparatio*) daquele que teve a sua esfera jurídica desequilibrada⁹⁵⁴. Na tradição aristotélico-tomista, a penalização não é vista apenas como retribuição por ofensa (*i.e.*, imposição de uma medida desagradável ao ofensor), mas também uma forma de restaurar a dimensão isonômica da ordem jurídica que foi agredida por parte daquele que escolheu, erroneamente, um plano de ação. De acordo com essa visão, a instauração de relações punitivas entre aquele que comete uma violação à ordem jurídico-tributária e a coletividade, não busca apagar a ofensa cometida, mas sim negar, por um lado, as vantagens que foram pretendidas por aquele que não conseguiu conter o uso abusivo do seu livre arbítrio e, por outro, *curar*⁹⁵⁵ (*i.e.*, restaurar) a ordem isonômica que foi por ele violada. Exatamente por isso, de acordo com tal perspectiva, uma relação de justiça corretiva e restaurativa pretende reequilibrar os efeitos oriundos de atos ilícitos, tendo dois enfoques: o ato ofensivo e as consequências da violação da igualdade⁹⁵⁶. Com efeito, a equivalência que tiver de ser reestabelecida por meio de uma medida punitiva deverá atender para essas duas instâncias de restauração. Com isso, mesmo quando o prejuízo gerado ao ofendido for integralmente reparado, ainda poderá persistir a necessidade de eventual medida punitiva que vise à restauração do sistema de igualdades que foi violado.

Mais uma vez, percebe-se com clareza como esse tipo de relação de justiça reflete-se no direito tributário, tendo em vista que sempre haverá a necessidade de fixação e imposição de penalizações aqueles que romperam com a ordem jurídico-tributária. Assim, por exemplo, o contribuinte que pratica ato fraudulento, de modo a cometer evasão tributária, está não apenas rompendo com expectativa, *a priori*, legítima do Erário, suprimindo deste uma parcela de recursos que lhe seriam devidos, mas também estará rompendo com o sistema isonômico como um todo, pois terá obtido vantagem econômica ou jurídica ilegítima perante os demais integrantes da sociedade (*e.g.*, a coletividade como um todo ou, diretamente, algum contribuinte

⁹⁵³ AQUINO. *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox, 1993, p. 302.

⁹⁵⁴ FINNIS, John. *Retribution: Punishment's formative aim*. In *Collected Essays – Vol. III*, pp. 167-79.

⁹⁵⁵ FINNIS, John. *Retribution: Punishment's formative aim*. In *Collected Essays – Vol. III*, p. 173.

⁹⁵⁶ AQUINO, Tomás de. ST I-II, q. 87, a. 6.

que atue no mesmo setor econômico que terá desvantagens competitivas em razão da tomada ilegítima de uma vantagem por parte do ofensor da norma tributária)⁹⁵⁷.

Cabe destacar, porém, que a afirmação de que existe a necessidade natural (*i.e.* racional) para a imposição de relações punitivas e restaurativas no direito tributário, de modo algum significa reconhecer que exista uma medida punitiva que possa ser “*naturalmente*” imposta a determinada infração. Na verdade, não há como se determinar, aprioristicamente, uma penalidade que possa ser definida como sendo o único critério razoável para a restauração do desequilíbrio causado por um tipo ilícito, sendo evidente que a especificação das penalidades será realizada por meio de determinação (*determinatio*) positiva do legislador⁹⁵⁸.

(b) Relação tributária distributiva

Conforme já analisado, a justiça distributiva fundamenta um tipo de relação em que se pretende atribuir uma vantagem ou impor um encargo a alguém, tendo em vista um critério proporcional que leva em consideração uma qualificação específica (*i.e.*, uma característica particular) daquele que participará desse vínculo, sendo que tal qualificador substancial deverá ser justificado como razoável em razão do objetivo da atividade de distribuição sendo promovida no respectivo contexto relacional. Portanto, nessas relações distributivas, o critério isonômico a ser promovido é geométrico ou proporcional, de modo a diferenciar os indivíduos que serão destinatários da distribuição daqueles que não serão captados por tais vínculos jurídicos.

No campo da tributação, uma relação distributiva irá justificar tanto exigências tributárias (pecuniárias ou não), quanto vantagens fiscais destinadas a uma classe específica de

⁹⁵⁷ Nesse prisma, seria ao menos discutível o critério fixado no artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei n.º 10.684/2003, o qual permite que o contribuinte acusado do cometimento de um crime fiscal possa requerer a extinção de sua punibilidade, desde que efetue o pagamento do tributo devido (“*Art. 9º (...) § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios*”). Aliás, o sentido desse dispositivo legal veio a ser interpretado de modo ampliativo pelo Supremo Tribunal Federal, o qual entendeu que o respectivo pedido de extinção de punibilidade poderia ocorrer a qualquer momento, mesmo que tenha o pagamento tenha ocorrido após o julgamento do réu, desde que antes da publicação do acórdão condenatório (STF, Pleno, AP 516ED, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, 31-07-2014). Poder-se-ia argumentar que a restauração das duas instâncias de igualdade violadas não vem a ser plenamente concretizada por meio do critério jurídico adotado pelos tribunais pátrios, uma vez que, mesmo que o pagamento repare o dano ao Erário causado pela evasão no pagamento de tributos, é bastante discutível se o prejuízo causado aos demais membros da sociedade seria restaurado mediante o artifício anti-isonômico que acaba, indiretamente, permitindo o livre cometimento do ato infracional, desde que o responsável por tal crime fiscal tenha recursos econômicos suficientes para, em sendo processado e condenado, ao final recompor o prejuízo econômico gerado ao ente tributante.

⁹⁵⁸ FINNIS, John. *Retribution: Punishment's formative aim*. In *Collected Essays – Vol. III*, p. 178.

contribuintes, as quais necessitam ser, naturalmente (*i.e.*, racionalmente), repartidas entre os membros da comunidade política, uma vez que seria, manifestamente, injusto atribuir, de modo arbitrário, a apenas um indivíduo ou a alguns particulares o dever de arcar com todas as despesas comuns, bem como seria injusto garantir o direito de receber benefícios fiscais infundados (que, nesse caso, seriam meros privilégios fiscais), caso essas vantagens não pudessem ser justificadas perante o restante da sociedade como um meio de se concretizar um fim comum e compatível com a Constituição. Por isso, as relações tributárias distributivas devem ser justificadas por meio de raciocínios jurídicos de qualificação material do contribuinte, tendo em vista determinado critério diferenciador razoável, o qual deverá permitir esclarecer os motivos que fundamentam o tratamento especial dedicado a um contribuinte ou a um grupo de contribuintes, bem como a finalidade constitucional que pretende ser promovida por meio dessa atividade de distribuição⁹⁵⁹.

Como se vê, o direito tributário é terreno fértil para a identificação de relações de justiça distributiva, já que grande parte das normas tributárias fundamenta-se em um elemento distributivo que pretende qualificar os contribuintes com base em um traço particular, de modo a diferenciar, proporcionalmente, esses indivíduos daqueles que, naquela determinada situação distributiva, não serão caracterizados como contribuintes.

Em um sentido mais amplo e genérico, não se pode deixar de perceber que o *princípio da capacidade contributiva* representa, precisamente, uma das formulações mais comuns de um preceito de justiça distributiva aplicada ao direito tributário, pois fundamenta a ideia de que há uma necessidade natural e racional de se distribuírem encargos tributários segundo o critério da “*manifestação de capacidade econômica*”. Esse princípio jurídico, portanto, permite justificar, ainda de modo indeterminado, relações tributárias baseadas em um critério isonômico geométrico e proporcional, cuja proporção estaria relacionada a um grupo de indivíduos que está vinculado a um tipo de manifestação de riqueza – e, por isso, será chamado a

⁹⁵⁹ Paralelamente a tal ideia e seguindo novamente o trabalho de ELKINS, a tributação distributiva também pode ser compreendida como sendo forma de o Estado influenciar indiretamente as relações de mercado por meio da imposição de tributos, uma vez que permitirá a alteração na alocação de recursos privados, conforme os fins projetados à sociedade de acordo com a visão das autoridades públicas. Nesse sentido, aliás, é comum a visão de que os impostos em geral possuem – genericamente falando – uma pretensão de redistribuição de riqueza, na medida em que o Estado apropria-se do excedente de riqueza manifestado pelos contribuintes, de modo a converter tal excesso em serviços públicos a serem destinados a todos os cidadãos. “*While the market may operate efficiently and respect the terms of transactional justice, the resulting distribution of resources may nevertheless be considered unsatisfactory in the view of society’s policymakers. The purpose of distributive taxation is to modify, not perfect, market distribution.*” (ELKINS, David. *Taxation and the terms of Justice*. Estados Unidos da América: University of Tol. Law Review, nº 41, 73, 2009-2010, p. 82)

arcar com um ônus tributário específico – e, de outro lado, todos os demais indivíduos que não manifestam tal padrão de riqueza – e, por isso, não podem ser, legitimamente, chamados a assumir esse tipo de encargo, sob pena de injustiça distributiva –. Aliás, mostra-se, plenamente, razoável e justificável argumentar que quem projeta mais riqueza possui maiores condições econômicas de suportar as despesas comuns que são necessárias para se viabilizar a vida em sociedade.

Além disso, a partir dessa dimensão genérica de justiça distributiva, é possível especificar-se o tipo vínculo jurídico que fundamenta todos os *impostos* previstos na Constituição de 1988, já que a cobrança legítima dessa espécie tributária sempre dependerá do substrato econômico pré-determinado na texto constitucional, o qual se prestará a qualificar ações econômicas e estados de riqueza daquele conjunto de particulares que, em razão desses qualificadores, deverá ser caracterizado como contribuinte. Esse tipo de relação tem como propósito manter a igualdade proporcional entre o contribuinte e todos os não-contribuintes, os quais, a partir das suas diferenças econômicas, são igualados perante o direito tributário. Com efeito, pode-se dizer que os artigos 153, 155 e 156 da Constituição fixam uma lista de critérios distributivos referentes aos impostos, de modo que o exercício da respectiva competência tributária pode ser compreendido como uma forma de *especificação e delimitação legal do critério de discrimen* previsto no texto constitucional com o intuito de diferenciar, proporcionalmente, contribuintes de não-contribuintes. Veja-se, de outro lado, que os paradigmas científicos criticados no capítulo 2 deste estudo não conseguem captar, com clareza e objetividade, o efetivo fundamento jurídico dos impostos, pois se fixam apenas no tipo de fato (*i.e.*, não vinculado à atividade estatal) que deve ser descrito pelo legislador ou na estrutura ideal da norma que deve ser projetada quando da criação dessa espécie tributária. Tal atitude teórica, porém, faz perder de vista o aspecto mais relevante das relações jurídicas que são travadas entre Estado e contribuinte nesses casos, qual seja o critério isonômico que se pretende promover e realizar por meio dessa exigência tributária. Dito de outro modo, a referência a *fato gerador não vinculado* representa apenas o instrumento didático que facilita a identificação do tipo de relação de igualdade que se pretende promover, essa sim a razão última de cobrança de impostos.

Mesmo que o grau de manifestação de riqueza seja o critério mais expressivo na fundamentação de exigências tributárias que sigam o parâmetro da justiça distributiva, não se poderia afirmar que esse representa o único meio de se justificar a imposição de tributos tendo

em vista esse critério de justiça que se pauta na qualificação concreta do contribuinte. Na verdade, inúmeros outros padrões distributivos poderão ser invocados na fundamentação de normas tributárias específicas, como se vê no caso de outras espécies tributárias que também seguem diferentes formulações do critério qualificador típico da justiça distributiva, como por exemplo, aquele que dita “*de cada um segundo sua categoria profissional*” ou aquele que afirma “*de cada um segundo a atividade econômica que realiza*”. Assim, também podem ser qualificadas como tributos distributivos as contribuições de categorias profissionais e econômicas, bem como as contribuições de intervenção no domínio econômico, previstas no artigo 149 da Constituição.

O mesmo também pode ser afirmado em relação aos empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148 da Constituição, os quais deverão também seguir um critério qualitativo do contribuinte, fundamentando-se, assim, em uma relação de justiça distributiva. Nesses casos, porém, a Constituição não fixou previamente qual o critério qualitativo específico do contribuinte que deverá ser observado, caso criada essa espécie de exigência tributária. Por isso, nesse caso, o texto constitucional garantiu certa margem de liberdade ao legislador tributário para estabelecer, por determinação (*determinatio*), o qualificador que irá diferenciar os contribuintes do respectivo empréstimo compulsório, como, aliás, havia ocorrido no passado, no período anterior à Constituição de 1988, quando foram criados os Empréstimos Compulsórios que adotaram o critério distributivo do “*consumo de combustíveis*” e da “*aquisição de veículo automotor*”⁹⁶⁰.

Por fim, cabe destacar que o legislador tributário, quando da instituição de um determinado tributo distributivo, poderá, em alguns casos, valer-se de mais de um critério qualitativo do contribuinte, de modo que a adoção de um fator de qualificação do particular não exclui, automaticamente, a possibilidade de uso simultâneo de outros. Isso porque existem tributos que necessitarão ser justificados, simultaneamente, a partir de mais de uma característica específica do contribuinte. A título de exemplo, cabe referir que a Constituição prevê determinadas contribuições que somente podem ser compreendidas plenamente quando o sujeito que sofre a imposição do ônus tributário é qualificado tanto a partir de sua manifestação de

⁹⁶⁰ Vide Decreto-lei n. 2.288/86.

riqueza, quanto com base na atividade profissional ou econômica que realiza (*ex vi*, art. 149, § 2º, III⁹⁶¹ e art., 195, I⁹⁶², ambos da CF/88).

(c) Relação tributária social

Cabe, por fim, identificar como o critério da justiça social antes analisado poderá ser invocado na fundamentação de determinadas práticas tributárias. Conforme antes referido, uma relação de justiça social pretende captar, diretamente, algumas instâncias jurídicas em que todos os indivíduos deverão ser tratados perante o direito de modo idêntico e sem qualificação, uma vez que tais vínculos são estabelecidos como reconhecimento de que possuímos uma identidade comum (em termos globais) ou de que participamos de uma mesma comunidade política que nos aproxima. Com efeito, em relações de justiça social, atuamos e interagimos ou como seres humanos, em razão de uma mesma humanidade, ou como seres comunitários, em razão de uma mesma cidadania, motivo pelo qual deve ser aplicado nessas situações (menos frequentes que as identificadas na justiça comutativa e distributiva) um critério de igualdade absoluta.

Antes de mais nada, impõe-se destacar que o critério da justiça social manifesta uma conexão mais intensa e direta com a causa final da tributação, que será em seguida analisada. Isso significa dizer que as relações tributárias que se fundamentam no critério da justiça social, em uma perspectiva mais abstrata, pretendem fundamentar a ideia de que, em última instância, a concretização do direito tributário permite identificar, mesmo que apenas parcialmente, quais são os fins que devem ser compartilhados por todos os membros daquela respectiva sociedade, prestando-se, assim, a identificar e esclarecer a visão de bem comum que pretende ser concretizada naquela comunidade política específica. Em um sentido genérico, portanto, a tributação, considerada na sua totalidade, projeta uma ideia de pertença a uma comunidade política específica, na medida em que o contribuinte, por meio das relações tributárias que

⁹⁶¹ “Art. 149 (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (...)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.”

⁹⁶² “Art. 195 (...) I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;”

integra, está indicando que pertence ou, ao menos, participa de uma sociedade humana concreta, contribuindo assim com o custeio das despesas públicas que viabilizam a realização dos esforços públicos comuns. Nessa perspectiva mais geral, o contribuinte não se apresenta como partícipe de uma relação de troca com o Estado nem integra um vínculo jurídico em razão de uma determinada característica particular. Na verdade, interage, simultaneamente, com todos os integrantes daquela comunidade jurídica, na dimensão em que se apresenta como um ser comunitário, ou seja, como um cidadão-contribuinte. Mesmo que tal consideração possa parecer, para alguns, irrelevante ou até piegas, entende-se que tais vínculos de pertença jurídica à uma comunidade política não podem ser desprezados, sob pena de não ser possível responder a determinados questionamentos – por certo dotados de alto grau de abstração – acerca dos motivos legítimos que obrigam alguém a pagar tributo em um país e não em outro ou ainda questionamentos que poderiam legitimar ou desautorizar cobranças tributárias em relações internacionais.

Além dessas considerações gerais sobre relações tributárias que se pautam no critério da justiça social, podem ser aqui citados outros dois exemplos que ilustram esse tipo de vínculo no campo do direito tributário.

Primeiramente, pode-se citar a estrutura jurídica que a Seguridade Social veio a adotar com base na Constituição de 1988, a qual, nos termos do seu artigo 195, *caput*⁹⁶³, segue inspiração solidária, razão pela qual o seu fundamento de custeio não é, puramente, securitário, ou seja, de mera capitalização de recursos particulares, mas sim de proteção mínima de todos os membros da nossa comunidade política, em que se identificam algumas situações de benefícios que independem de custeio (*e.g.*, benefícios de assistência social) e algumas situações de fontes de custeio que não garantem nenhuma vantagem individual (*e.g.*, contribuições patronais). É, precisamente, esse modelo solidário que autoriza seja, *a priori*, chamada a custear esse sistema protetivo uma nova classe de indivíduos que, até então, não manifestava com a Seguridade nenhuma relação direta de dependência⁹⁶⁴. Isso porque o texto constitucional, ao prever que a “*seguridade social será financiada por toda a sociedade*”, pretendeu estabelecer um vínculo jurídico amplo que aproxima, aprioristicamente, todos os membros da nossa sociedade em razão de um mesmo fim público (*i.e.*, a manutenção de nosso sistema protetivo solidário),

⁹⁶³ Sobre o ponto, vide FERREIRA NETO, Arthur Maria; PAULSEN, Leandro. *A Nova Contribuição de Inativos e Pensionistas*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 106, julho/2004.

⁹⁶⁴ Nesse sentido, vide STF, Pleno, ADI 3128, Ministro Cezar Peluso, 18/02/05.

reconhecendo, assim, nessa instância, que todos os cidadãos, potencialmente, poderão ser chamados a assumir a responsabilidade comum de custear um conjunto de atividades públicas que interessa ou deveria interessar a todos, pois os riscos que serão protegidos por esse sistema são inerentes ao curso natural de uma vida humana (*e.g.*, doenças, incapacidades laborativas, idade avançada etc...) ⁹⁶⁵.

O reconhecimento de que o fundamento de custeio da Seguridade Social escora-se em uma dimensão humana comum e, portanto, em uma relação de justiça social, de nenhum modo autoriza o Estado a cobrar contribuições, automática e ilimitadamente, de todos os indivíduos e com base em qualquer manifestação de riqueza que entenda relevante. Diferentemente do que se poderia, apressadamente, presumir, a existência de um modelo solidário não representa carta branca para o ente tributante valer-se de todo e qualquer instrumento de custeio que entenda pertinente. Isso porque a Solidariedade Social não pode ser invocada como se fosse uma norma de competência tributária genérica. Na verdade, o dispositivo constitucional antes referido, que veio a constituir nosso sistema protetivo com base em fundamento solidário, está apenas *projetando a arquitetura jurídica* que nossa Seguridade adota, a qual deverá ser observada tanto pelo Estado, quanto pelos particulares. Portanto, a referência a um modelo solidário apenas indica a extensão potencial que o custeio da Seguridade Social poderá adotar, o qual, porém, em termos concretos, sempre dependerá das especificações subjetivas (*i.e.*, quais classes de sujeitos, efetivamente, devem custeá-la) e objetivas (*i.e.*, quais bases econômicas poderão ser adotadas pelo legislador tributário quando esse pretender implementar as fontes de custeio, constitucionalmente, autorizadas). Como se vê, mesmo que a arquitetura jurídica da Seguridade Social siga inspiração solidária – e isso é inegável – o seu efetivo custeio está delimitado por inúmeras outras normas de competência tributária, as quais

⁹⁶⁵ Isso, porém, pressupõe que a nova fonte de custeio tenha sido, prévia e adequadamente, introduzida no sistema securitário por norma constitucional válida. Por exemplo, a ampliação desse escopo solidário veio a ocorrer quando da autorização constitucional para a cobrança da contribuição de seguridade social dos inativos e pensionistas (Emenda Constitucional nº 41/2003) e dos importadores (Emenda Constitucional nº 42/2003). Veja-se, aliás, que nesses casos, não se aceitou como válida a alegação de que inativos e importadores não deveriam custear a Seguridade Social ao argumento não teriam eles nenhuma vantagem específica que seria garantida em razão do pagamento dessas novas exações. Em verdade, a Constituição inclui tais categorias de contribuintes no escopo solidário que rege nossa Seguridade Social, apenas em razão do vínculo solidário (*i.e.*, por força de uma relação de justiça social) que, potencialmente, permite incluir a todos nesse projeto social comum.

são qualificativas⁹⁶⁶ daquele que poderá ser, efetivamente, caracterizado como contribuinte da Seguridade Social, como se vê da especificação das normas de competência que constam dos incisos e parágrafos do mesmo artigo 195. Com efeito, o reconhecimento de que a Seguridade Social está pautada em um modelo solidário não pode ser confundido com a afirmação de que se haveria aí uma norma de competência tributária que permitiria a cobrança ilimitada e indeterminada de todo e qualquer tipo de exigência para o custeio da Seguridade Social.

Um segundo exemplo que pode ser formulado com base na experiência histórica de outros países, mas que poderá ser, juridicamente, relevante ao contexto tributário brasileiro, diz respeito ao chamado *poll tax* ou *head tax*, ou seja, um tributo de valor fixo e de cobrança *per capita* de todos os cidadãos, visando, em regra geral, viabilizar a realização de eleições políticas ou autorizar a participação em tais pleitos. Não obstante tenha esse tipo de tributação gerado inúmeras situações de abuso, provocando, inclusive, revoltas populares no passado⁹⁶⁷, o que poderia ser compreendido como indício de uma forma manifestamente injusta de tributação, a ideia geral que pode estar por trás desse tipo de tributação sem dúvida ilustra uma relação tributária inspirada no critério da justiça social. Isso porque esse tipo de tributo aponta para um tipo de vínculo jurídica que se fundamenta no ideal de cidadania que vincula todos os contribuintes de um determinado país. Com efeito, nessas situações tributárias todos os contribuintes-eleitores são tratados perante a lei como, juridicamente, idênticos, razão pela qual são chamados a arcar com encargos tributários de mesmo valor, em absoluta reciprocidade para com os demais membros da comunidade, até porque não há sentido se diferenciar, nesse particular, os cidadãos no que se refere ao exercício dos seus direitos políticos. Percebe-se que, nesse tipo de relação tributária, não se está, propriamente, diante de tributação comutativa, pois não se paga tributos em troca de uma suposta contraprestação relacionada ao ato de votar, do mesmo modo que não se estabelece, aqui, modalidade de tributação distributiva, pois não se qualificam contribuintes com base em qualidades particulares que fixam a proporção do diferente encargo tributário a ser pago. Na verdade, tal relação tributária está fundamentada, precisamente, na ideia de justiça social, uma vez que todo cidadão é tratado com base em um critério de

⁹⁶⁶ Veja-se que, nesse particular, o critério de justiça social que fundamenta, genericamente, a Seguridade Social ainda exigirá a especificação de critérios adicionais de justiça distributiva que se prestarão a qualificar quem será efetivamente o seu contribuinte (e.g., a empresa, o trabalhador, o inativo, o importador etc...).

⁹⁶⁷ MCCONNELL, Allan. *State Policy Formation and the Origins of the Poll Tax*. EUA: Dartmouth Pub. Co., 1995.

igualdade universal e categórica, impondo o pagamento de idêntico valor *per capita* a título desse tributo.

3.3.4. Metodologia Tributária:

3.3.4.1. A subordinação da causa eficiente às causas formal e material

Tendo sido promovido o detalhamento das causas formal e material de uma ciência tributária pode-se dizer que a parte mais relevante da tarefa de especificação do objeto desse tipo empreendimento científico já foi realizada. Isso ocorre porque a especificação do objeto imediato de uma determinada ciência deve priorizar a identificação (como já defendido, por meio de juízos de relevância e pertinência e não por escolhas arbitrárias do cientista) daqueles elementos que se prestarão a descrever, explicar e tornar mais inteligíveis tanto a estrutura, quanto o conteúdo primário do campo existencial que pretende ser conhecido cientificamente.

Com isso, busca-se reconhecer que há uma prioridade – ao menos ontológica e epistemológica – das causas formal e material relativamente à causa eficiente/instrumental, uma vez que aquelas são o pressuposto teórico para a definição do escopo e do modo de atuação dessa. A causa eficiente coloca-se em posição de subordinação em relação às causas formal e material, pois encontra-se ela sempre em dependência da estrutura e da materialidade que será o seu alvo de aplicação. Isso significa dizer que a causa eficiente – mesmo que possa ser, didaticamente, definida em separado – jamais poderá ser compreendida como um fim-em-si, pois apenas toca nos meios de se concretizar, efetivar, modificar, corromper e aperfeiçoar os elementos formais e materiais captados pelo pensamento científico. Tal constatação, em verdade, reflete a dimensão, eminentemente, instrumental da causa eficiente, o que significa dizer que o desenvolvimento dessa instância cognitiva atua como um ponto intermediário entre o ponto de partida marcado por estados de ignorância e de obscuridade e o ponto de chegada que visa a atingir o real propósito de um empreendimento científico, qual seja a descoberta e/ou produção de novos conhecimentos objetivos e certificáveis.

Por isso, a causa eficiente para uma ciência tributária deverá ser analisada e avaliada, prioritariamente, de acordo com os méritos e os deméritos dos raciocínios de utilidade e de eficiência que pretendem ser garantidos por meio das diferentes propostas metodológicas que

poderão ser aplicadas no campo do direito. Por sua vez, os méritos e os deméritos de uma técnica ou de um método, avaliados de acordo com sua utilidade e eficiência, jamais poderão ser compreendidos, justificados e comparados com outras propostas sem que se tenha uma definição prévia daqueles elementos formais e substanciais que serão objeto de aplicação da respectiva metodologia. Dito de modo mais simples: a ferramenta sempre dependerá do tipo de material sobre a qual essa será aplicada (*e.g.*, não se pode usar um martelo para pintar uma parede). A ferramenta, portanto, não constitui nem determina a natureza estrutural ou substancial da coisa sendo por ela afetada, mesmo que esse instrumento ferramental seja capaz de modificá-la, aprimorá-la, desnaturá-la ou até destruí-la. Além disso, também se deve aceitar que inexistente uma única ferramenta que possa ser útil para a realização de todas as tarefas humanas.

É exatamente em razão desse traço, exclusivamente, instrumental e acessório que se impõe reconhecer que a dimensão metodológica de uma ciência jamais poderia ser considerada como um fator universal e comum a todos os campos de conhecimento. As metodologias deverão oscilar de acordo com a particularidades de cada objeto científico, razão pela qual as metodologias jurídicas não poderão ser idênticas àquelas utilizadas nas áreas exatas, biológicas, físicas etc... Também por esse motivo, não se poderia jamais pressupor que, no desenvolvimento de um projeto teórico, a aplicação de uma determinada técnica ou metodologia poderia seguir juízos absolutos e categóricos acerca da eficiência e utilidade dos resultados a serem alcançados. Isso porque a *eficiência pela eficiência* jamais será o critério determinante para o uso de um procedimento metodológico. Essa avaliação, em verdade, sempre ficará limitada à natureza (formal e material) do objeto que fixará, em última instância, os critérios da mensuração que permitirão avaliar, razoavelmente, o grau de utilidade e de eficiência que poderá ser perseguido e atingido, naquele campo de conhecimento, por meio da aplicação das respectivas técnicas, métodos e procedimentos⁹⁶⁸.

⁹⁶⁸ Não se pode perder de vista que – mesmo na ciência – a busca por resultados eficientes jamais pode ser um objetivo ilimitado e irrestrito. Assim, mesmo a pretensão de veracidade científica pressupõe uma análise das técnicas, tecnologias e instrumentos que pretendem ser utilizados. Não é por outro motivo que inúmeros projetos científicos submetem-se a comitês de ética, os quais possuem, entre outras, a atribuição de avaliar a validade material e formal das técnicas e procedimentos que pretendem ser aplicados. Tal análise, por certo, acaba reconhecendo que a metodologia possui certa dependência em relação ao conteúdo do respectivo objeto de estudo. Nesse sentido, FINNIS sustenta como sendo uma das exigências da razoabilidade prática no campo do direito a “*eficiência limitada pela razão*” (*efficiency within reason*), no sentido de afirmar de que a promoção de um bem/fim deve, obviamente, ser marcada pela busca de meios eficientes, mas sempre dentro de parâmetros razoáveis. Com isso, descartam-se propostas utilitaristas que poderiam justificar a busca pela eficiência como sendo sempre o critério definitivo para se avaliar a ação humana. Por exemplo, o uso de tecnologias que maximizem a promoção de

Com efeito, seguindo os contornos da ciência tributária aqui sendo desenhada, a teoria da norma tributária, a teoria dos bens básicos inerentes à tributação e a teoria da justiça tributária representam elementos que são prioritários e anteriores à metodologia que deverá ser utilizada na aplicação do direito tributário. Tais constatações preliminares são de grande importância ao projeto de ciência tributária aqui pretendido.

Em primeiro lugar, essa hierarquização permite entender porque uma ciência não é, simplesmente, o conjunto das técnicas e procedimentos que devem ser utilizados na execução dos raciocínios científicos que pretendem esclarecer, explicar e tornar inteligível o seu objeto de conhecimento. É evidente que o objeto de uma ciência, em parte, será influenciado pelas diferentes técnicas que deverão ser aplicada nesse campo de conhecimento, mas tais técnicas não terão a capacidade de constituir e determinar as instâncias da realidade que deverão ser submetidas aos respectivos processos de esclarecimento científico. Por isso, deve-se reconhecer que ciência e metodologia científica não são sinônimos⁹⁶⁹. Em verdade, o objeto de uma ciência é mais amplo que sua dimensão instrumental, uma vez que pode ser definido e compreendido a partir de sua estrutura e do seu conteúdo primário, sem que para isso tenha que ser, necessariamente, esclarecido o seu método específico. Aliás, é precisamente isso que vem sendo realizado até este ponto do terceiro Capítulo deste estudo, pois, nos tópicos anteriores, foram definidos os elementos estruturais e substanciais da ciência tributária sem que, ainda, se tivesse apresentado os elementos metodológicos que devem ser adotados nesse tipo de empreendimento teórico. De outro lado, o oposto também mostra-se plenamente possível, uma vez que é viável o desenvolvimento de estudos paralelos e comentários pontuais que pretendam discorrer apenas sobre a metodologia tributária, sem que seja necessária, nessas discussões tópicas, a reflexão sobre as demais instâncias formadoras da ciência tributária. No entanto, um projeto explicativo mais amplo do modelo científico aplicável ao direito tributário jamais poderá isolar a metodologia das outras dimensões essenciais dessa atividade especulativo-teórica, sob pena de incorrer no já criticado reducionismo científico. De outro lado, se for analisada a questão pela perspectiva normativista, que pressupõe o chamado *corte epistemológico* ou *metodológico* – postura essa analisada e criticada no Capítulo 2 –, os limites fixados entre forma, matéria e

um bem/fim (*e.g.*, a segurança nacional), mas destroem por completo outro (*e.g.*, a intimidade e privacidade) deve ser sempre descartado, não obstante o seu grau de eficiência. (FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000, pp. 111 e ss.)

⁹⁶⁹ “A Ciência do Direito pretende distinguir-se, via de regra, pelo seu método e também pelo seu objeto.” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 8)

instrumento de uma ciência acabam sendo obscurecidos, pois, como visto, o próprio objeto da ciência é definido e recortado por meio de escolhas metodológicas – arbitrárias – do próprio teórico do direito, razão pela qual, de acordo com tal perspectiva, a metodologia acaba confundindo-se com o seu objeto científico, de modo que o método passa a ser compreendido como sendo constitutivo da própria ciência tributária⁹⁷⁰.

Em segundo lugar, o reconhecimento de que a forma e a matéria possuem predominância e subordinam a parcela metodológica da atividade científica, autoriza que se fixem critérios normativos e substanciais de controle e de limitação das metodologias e técnicas que poderão ser adotadas tanto pelo jurista, quanto pelo operador do direito. Com efeito, as propostas metodológicas de uma ciência tributária que pretendam desenvolver uma teoria de interpretação, argumentação e aplicação do direito não poderão ser ordenadas de modo a, frontalmente, rejeitar ou descaracterizar a dimensão normativa ou a dimensão material que fundamentam as práticas tributárias a serem submetidas à análise científica.

Por fim, a subordinação da instância metodológica às causas formal e material de uma ciência jurídica permite diferenciar – mesmo que de modo imperfeito e precário – a extensão do seu objeto imediato e a extensão do seu objeto mediato⁹⁷¹. Isso significa dizer que, em uma primeira instância de análise, o objeto imediato da ciência jurídica foca-se na depuração analítica das estruturas normativas que dão forma ao direito tributário, como também exige a compreensão dos fundamentos materiais (*i.e.*, bens básicos e critérios de justiça) que ordenam e permitem a avaliação crítica dessas mesmas normas tributárias, após a sua positivação pelo legislador. Tais aspectos compõem de modo primário o direito tributário, bem como a ciência que pretende explicá-lo. Aliás, usando-se a terminologia de LAKATOS, antes referida, poder-se-ia sustentar que tais elementos formariam o “*núcleo duro do programa de pesquisa*” do direito tributário⁹⁷².

⁹⁷⁰ Interessante referir, porém, artigo escrito por BORGES, o qual, mesmo defendendo abertamente, a postura científica normativista, reconhece que haveria uma prioridade na demarcação do objeto da ciência jurídica – por meio do “corte epistemológico” – em relação ao seu respectivo método: “*A questão do método somente se interpõe após lograda essa demarcação. Pressupõe que ela já tenha sido empreendida pela ciência do Direito.*” (BORGES, José Souto Maior. *O Direito como fenômeno linguístico, o problema da demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo in* Anuário do Mestrado em Direito: Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 1988, p. 27)

⁹⁷¹ Vide, novamente, definições propostas no item 1.2.1.

⁹⁷² Vide, novamente, item 1.1.3.

De outro lado, em uma instância mediata, o objeto da ciência tributária, caso compreendido de modo amplo, também exigirá a análise e a compreensão daquela dimensão mais contingente e variável que atribui contornos concretos às nossas práticas tributárias, de acordo com as diferentes motivações legislativas que direcionam a escolha de técnicas fiscais que poderão ser utilizadas na persecução dos objetivos a serem alcançados pelo direito tributário. Tal aspecto mediato do objeto da ciência tributária reveste-se, portanto, de contornos pragmáticos e utilitários, pois exigirão tanto do teórico, quanto do operador do direito o desenvolvimento de raciocínios de eficiência, de mensuração e quantificação de resultados, os quais demandam o desenvolvimento de juízos contingentes de natureza estimativa e probabilística, em que se avaliam o grau de utilidade e de eficácia da medida técnica escolhida pelo legislador tributário como meio ou instrumento de concretização de determinados fins compatíveis com a Constituição. Isso significa dizer que, nesse escopo de cognição do fenômeno tributário, a análise teórica e a justificação da legitimidade nas motivações políticas que influenciam, diretamente, a formação e a produção das normas tributárias não dependerão, diretamente, de juízos de validação normativa no sentido tradicional do termo, pois tais análises não poderão ser realizadas por meio de juízos analítico-dedutivos que visam apenas a verificação da sua compatibilidade intra-sistêmica com outras normas jurídicas. Análises de utilidade e de eficiência demandam sempre constatações empíricas que oscilam de acordo com cada contexto jurídico de aplicação, de modo que uma técnica tributária que seja, perfeitamente, adequada em um cenário poderá ser, absolutamente, inútil e ineficaz em outro. Portanto, tais aspectos da ciência tributária poderão ser objeto de refutação, revisão e constante aprimoramento.

Além disso, tais aspectos jurídicos tocam na racionalidade e razoabilidade de fatores jurídicos que se já apresentam disponíveis à apreciação do jurista em um momento pré-legislativo (*i.e.*, em momento anterior à efetiva produção normativa). Tal etapa da formação do fenômeno tributário, porém, não se mostra como algo revestido de caráter, puramente, volitivo, irracional e incontrolável, pois tais questões podem – e, constantemente, são – objeto de discussão pública e de ponderações argumentativas (*e.g.*, a defesa da maior eficiência de uma técnica fiscal em comparação com outra opção que está para ser adotada pelo legislador). Com efeito, tais considerações de ordem pragmáticas e eficaciais devem fazer parte de uma ciência tributária, pois participam da formação do fenômeno tributário, mesmo que em momento pré-legislativo (*i.e.*, representa o “antes” do processo de positivação da norma tributária), e exigem a

realização de raciocínios deliberativos que podem ser analisados, mensurados e avaliados – na sua eficiência e utilidade – por parte do operador do direito⁹⁷³.

De outro lado, os paradigmas científicos de viés normativista adotados no direito tributário brasileiro sempre rejeitaram, enfaticamente, a possibilidade de o jurista debruçar-se sobre tais questões, sustentado que seriam aspectos acientíficos e imprestáveis ao conhecimento racional e sistemático pretendidos por uma ciência jurídica. Ocorre que tal postura, ao se fechar para a dimensão técnico-pragmática da realidade tributária, não chega de nenhum modo a resolver os problemas teóricos e práticos que surgem, de modo rotineiro, nesse campo do direito, mas, simplesmente, escolhem deixar de enfrentá-los, esconde-os sob o rótulo de serem não dignos de esclarecimento científico. Por isso, entende-se que tais questões não apenas podem, como devem ser submetidas ao crivo de uma ciência tributária que pretende dar conta de todas as dimensões complexas do fenômeno tributário, mesmo aquelas marcadas por maiores contingências, alternâncias e que sofram uma maior ingerência das escolhas volitiva das autoridades públicas.

Feitas tais considerações acerca do papel da dimensão eficiente/instrumental de uma ciência prática do direito tributário, cabe identificar quais são os elementos básicos que devem compor a respectiva metodologia jurídica que deverá ser aplicada na execução desse projeto científico.

⁹⁷³ Cabe citar como exemplo dessas situações, os debates jurídicos hoje sendo enfrentados nos tribunais envolvendo a legitimidade da chamada técnica de desoneração da folha de salário, por meio da criação de contribuições substitutivas sobre a receita, que, como visto anteriormente, pretenderam retirar carga tributária sobre a referida base econômica de modo a estimular a contratação formal de trabalhadores. Tal escolha política chegou a ser, fortemente, criticada como ineficaz por alguns autores (*e.g.*, KERTZMAN, Ivan. *A desoneração da Folha de Pagamento*. São Paulo: LTr, 2012, pp. 140 e ss.). Outro exemplo que pode ser mencionado é o recente multiplicador denominado Fator Acidentário de Prevenção – FAP, criado pela Lei nº 10.666/03, o qual vem sendo analisado pelos Tribunais pela perspectiva da potencialidade que tal instrumento fiscal pode exercer na redução do volume de acidentes laborativos. A questão hoje aguarda julgamento junto ao STF no RE 677.725-RG. Inclusive, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região reconheceu a sua plena constitucionalidade em razão da suposta eficiência que essa técnica legislativa manifesta em distribuir encargos tributários de acordo com o número de acidentes de trabalho ocorridos no ambiente laborativo de cada empresa-contribuinte (TRF4, Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade nº 5007417-47.2012.404.0000, Relator para Acórdão Des. Fed. Romulo Pizzolati, 25.10.2012).

3.3.4.2. *Elementos básicos de uma metodologia tributária: Teoria da interpretação e argumentação jurídico-tributária, Critérios mensuradores e avaliativos de eficiência e utilidade de políticas fiscais e raciocínio prudencial-deliberativo*

Considerando-se o escopo amplo deste trabalho, não se poderia ter a ambição de detalhar, a ponto de esgotamento, todos os aspectos metodológicos que devem integrar o modelo científico aqui sendo proposto. Na verdade, como tem-se aqui o objetivo de apenas delinear-se os elementos essenciais de uma ciência tributária, a especificação da sua causa eficiente/instrumental não poderá, neste espaço, contar uma exposição completa de todos os diferentes modos de execução de tal metodologia jurídica. Tal tarefa de especificação metodológica, certamente de grande relevância para o desenvolvimento de um empreendimento científico, exigiria uma exposição teórica de maior extensão que não se mostra compatível com o aprofundamento explicativo que se poderia pretender neste estudo. Portanto, reserva-se a trabalhos posteriores o detalhamento acerca dos aspectos metodológicos que são indispensáveis à correta execução de uma ciência prática aplicável ao direito tributário. Metaforicamente falando, se a atividade científica fosse pensada como um jogo, poder-se-ia dizer que se pretende, neste estudo, apenas delinear o tamanho do tabuleiro, com seus diferentes níveis e contornos, indicando quais são as peças que atuam nesse espaço e descrevendo o funcionamento básico de cada uma dessas, sem, porém, ter-se a pretensão de detalhar todas as possibilidades de movimentos e jogadas que podem ser executadas.

Com efeito, de modo simples e ainda pendente de detalhamento futuro, pode-se apontar que a metodologia jurídica de uma ciência tributária deve ser formada por dois elementos básicos, quais sejam:

(i) uma *Teoria da interpretação e argumentação jurídica* que abarque as diferentes técnicas e metodologias de revelação, de atribuição e de reconstrução de significados que partem dos textos jurídicos vigentes⁹⁷⁴, mas que, porém, devem ser direcionados pelos bens básicos e critérios de justiça que norteiam e influenciam a atividade criativa do legislador, o que, por sua vez, permitirá ao intérprete formular estruturas normativas e argumentos jurídicos que tenham o propósito de fundamentar como razoável determinado plano de ação relevante ao direito ou de

⁹⁷⁴ Sobre a distinção texto e norma, vide ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 12ª edição, 2011.

justificar a tomada de uma decisão jurídica ao final desse processo hermenêutico-argumentativo. Com efeito, o uso de tais técnicas interpretativas e argumentativas assume o propósito, não de apenas descrever o teor inscrito nas normas jurídicas – como se fossem conteúdos prescritivos apenas aguardando descoberta⁹⁷⁵ –, mas também (e principalmente) o de explicar⁹⁷⁶ e esclarecer o sentido real de nossas práticas jurídicas, assim como o de convencer e influenciar alguém a adotar determinadas razões como sendo necessárias, adequadas ou pertinentes (dependendo do grau de objetividade das razões jurídicas disponíveis e o nível de convencimento que se pretende alcançar) a um contexto de ação; e

(ii) a fixação de *critérios avaliativos que permitam o controle da utilidade e eficiência das diferentes técnicas fiscais* a serem escolhidas pelo legislador tributário. Nesse âmbito, como visto acima, a metodologia tributária a ser desenvolvida deve fixar critérios avaliativos que considerem os elementos contextuais e empíricos que permitam mensurar, quantitativa e qualitativamente, os resultados concretos alcançados (ou a serem esperados, caso ainda não implementada a medida) pela técnica fiscal adotada como instrumento de promoção de determinada fim tributário.

Como se viu, a aplicação da metodologia jurídica aqui delineada não se compatibiliza com um tipo de raciocínio jurídico analítico-formal, que possa pressupor a execução de juízos dedutivos e demonstrativos que produzam conclusões dotadas de pretensão de certeza, tal como poderia ser a intenção dos modelos científicos normativistas anteriormente criticados. Isso ocorre porque os inúmeros fatores contingentes e variáveis que influenciam a formação do fenômeno tributário impõem que o raciocínio jurídico a ser realizado na interpretação, argumentação e avaliação técnica do direito tributário adote contornos mais fluídos, dialéticos e deliberativos, os quais não podem se fiar apenas nos elementos lógico-formais extraídos da decomposição analítica das normas tributárias ou dos vetores linguísticos que participam de sua produção. Como dito anteriormente, não se pretende afirmar que tais

⁹⁷⁵ Para crítica ao descritivismo, vide ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, volume 32, 2014, pp. 159-197.

⁹⁷⁶ BORGES, mesmo querendo sustentar a natureza descritiva da atividade científica, equiparando descrição à explicação, resgata com grande clareza o sentido etimológico do termo latino *explicare*: “‘Plicar’ origina-se do latim *plicare*, do qual resultou também ‘pregar’ no sentido de fazer pregas ou plicas. Plica é a dobra. Por isso *explicare* significa des-pregar, desdobrar, retirar as plicaturas (pregas, dobras). (...) Daí porquê *ex-plicare* é também desdobrar, retirar o duplo. Literalmente: des-duplicar. (...) *Explicar* é tornar claro o que até então estava obscuro, porque envolvido, encoberto. (BORGES, José Souto Maior. *O Direito como fenômeno linguístico, o problema da demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo* in Anuário do Mestrado em Direito: Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 1988, p. 14).

elementos formais sejam irrelevantes à organização de uma ciência tributária. Certamente, não são. Em verdade, eles se mostram apenas insuficientes, uma vez que não dão conta dos raciocínios avaliativos e estimativos que partem de premissas contingentes e prováveis e que culminam em conclusões que não se revestirão de uma necessidade teórico-abstrata, mas serão, em parte, sintético-decisórias⁹⁷⁷. É por isso que se impõe uma redefinição nas características do raciocínio científico-prático aplicável na execução de uma metodologia tributária.

Pois bem, de acordo com a tradição filosófica aqui sendo utilizada, saber agir – ou seja, ter bom uso da razão prática – exige o desenvolvimento, pelo agente, de um tipo especial de capacidade intelectual, a qual lhe atribui a habilidade (ou o hábito) de saber bem deliberar sobre os meios adequados que permitem realizar um fim correto. A tal capacidade a tradição aristotélico-tomista atribui o nome de *prudência* (*phronesis*; *prudencia*), a qual, segundo AQUINO, envolve “...o determinar como e por meio de que deve o homem alcançar em suas ações um meio racional.”⁹⁷⁸ Assim, um raciocínio prudencial exigirá a identificação e o conhecimento de um fim (correto, bom, justo etc...) a ser promovido, em relação ao qual, uma vez eleito, não há propriamente deliberação do agente quanto ao seu valor intrínseco, mas apenas a percepção da sua relevância naquele contexto de ação, sendo, em verdade, o objeto próprio de deliberação prudencial os meios disponíveis para a realização adequada do fim identificado como relevante. Por isso, o exercício da prudência pressupõe, de um lado, certa habilidade especulativa para se conhecer determinados princípios universais ou gerais acerca da realidade e da ação humana – exigindo, pois, alguma capacidade de abstração conceitual – e, de outro lado, pressupõe certo grau de educação, experiência e vivência prática⁹⁷⁹ que tenham atribuído ao agente o hábito de saber avaliar, comparar e ponderar os variados fatores contingentes que são relevantes para identificar, concretamente, os meios necessários e satisfatórios para a efetivação do fim pretendido por meio do percurso de ação escolhido. Isso significa dizer que aquele que age bem ou corretamente não é aquele que apenas pretende conhecer de modo abstrato e especulativo a estrutura formal de determinada proposição normativa (*i.e.*, os elementos formadores de uma norma jurídica), do mesmo modo que não será aquele que tão somente pretende captar, sensorialmente, o conjunto de elementos empíricos que afetam o cenário fático

⁹⁷⁷ Sobre juízos sintéticos, vide, novamente, o item 3.2.2.

⁹⁷⁸ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 47, a.7.

⁹⁷⁹ “...os princípios universais posteriores, seja da razão especulativa, seja da razão prática, não são naturais. São descobertos pela experiência ou pela instrução.” (AQUINO, Tomás de. ST, II-II, q. 47, a. 15)

que circunda a ação a ser praticada. Na verdade, o prudente no agir é aquele que compreende não só as duas instâncias mencionadas, na medida em que normas e fatos empíricos são, em si, razões que devem ser levadas em consideração, mas soma a isso uma habitualidade no estabelecimento das conexões necessárias entre a avaliação e estimação dos meios particulares e contingentes disponíveis para o seu agir com os fins universais e objetivos que o exercício da razão prática lhe apontam como dignos de concretização⁹⁸⁰. Nesse ponto, esclarecedora é a constatação de AQUINO acerca da relação simétrica que há entre razão teórica e razão prática:

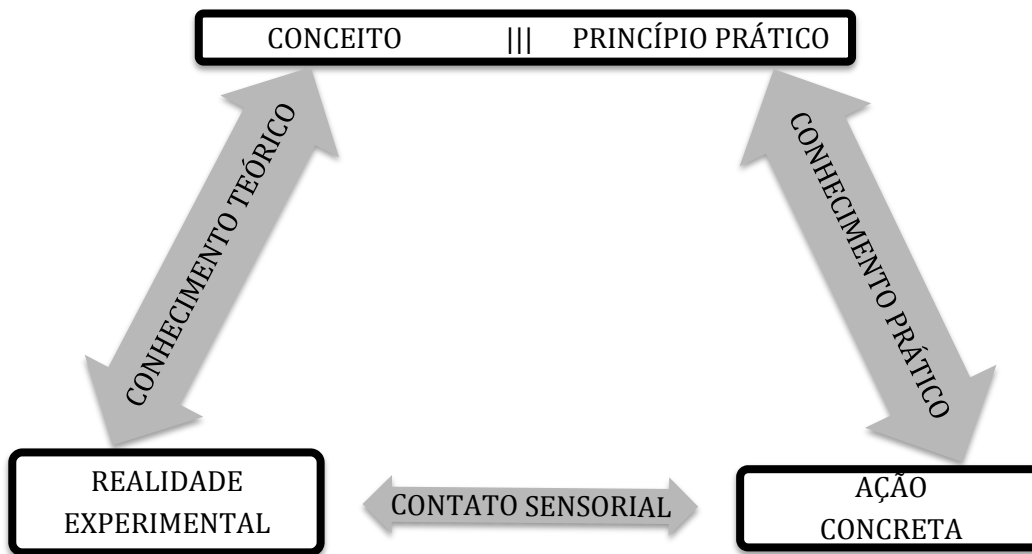
“... assim como na razão especulativa, há coisas conhecidas naturalmente, da qual se ocupa a inteligência dos primeiros princípios, assim também na razão prática preexistem certos princípios naturalmente conhecidos que são os fins das virtudes morais, já que, como dissemos, o fim da ordem da ação é como o princípio desse conhecimento e, a sua vez, tem conclusões que são meios pelos quais chegamos aos fins. E desses (meios) se ocupa a prudência, a qual aplica os princípios às conclusões particulares da ordem da ação.”⁹⁸¹

Por isso, no que se refere ao raciocínio prudencial, mais um importante apontamento assume relevância no que se refere à distinção entre o saber teórico e o saber prático, mais especificamente no que se refere à noção de relativa simetria e continuidade que há entre esses dois planos do conhecimento científico. Isso porque é fundamental compreender que não existe uma linha divisória intransponível entre o raciocínio teórico e o raciocínio prático, do mesmo modo que não há, segundo a tradição aristotélico-tomista, uma separação categórica entre o mundo do *ser* e o mundo do *dever-ser*. Em verdade, há um caminho comum, sem solução de continuidade, entre o puramente especulativo e o conhecimento que busca direcionar a ação humana. Isso ocorre porque a razão humana – diferentemente do pressuposto pela concepção fisicalista de ciência criticada na primeira parte deste estudo – é una e indivisível, podendo apenas ser diferenciada em razão do seu uso, da sua função e da sua aplicação a um determinado campo da realidade. Assim, tanto a razão teórica, quanto a razão prática devem ser compreendidas dentro de um fluxo contínuo e complementar, o qual pode ser ilustrado do seguinte modo⁹⁸²:

⁹⁸⁰ “As ações, porém, acontecem nos singulares. Por isso, é necessário que o prudente conheça tanto os princípios universais da razão como os singulares que são o objeto das ações.” (AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 47, a. 3)

⁹⁸¹ AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 47, a. 6.

⁹⁸² CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introducción a la Gnoseología del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2a edição, 2006, p. 183.



Como se vê, portanto, há uma relação de simetria e complementariedade entre o conhecimento teórico e prático, na medida em que ambos exigirão alguma capacidade de especulação e de abstração, bem como algum contato sensorial com a dimensão empírica do mundo, estabelecendo-se, assim, em ambos os casos, uma instância de comunicação entre a idealidade e a realidade⁹⁸³. Por outro lado, representa grave falha cognitiva pressupor que ciência (teórica ou prática) seja apenas ou pura especulação abstrata da realidade (*i.e.*, idealismo científico) ou seja apenas a descrição mecânica da sua dimensão físico-empírica que capta a regularidade de certas ocorrências naturais (*i.e.*, naturalismo científico).

Pois bem, é com base nesses esclarecimentos que se pode visualizar o modo de operar de um raciocínio prático-prudencial. De acordo com a tradição tomista, esse tipo de raciocínio a ser analisado, explicado e avaliado pela ciência prática deve ser decomposto em três etapas⁹⁸⁴: (i) a *deliberação*, em que se *identificam, discutem e avaliam* as diferentes opções de ação, de acordo com as suas vantagens e desvantagens, (ii) o *juízo*, em que se *escolhe*, concretamente, o caminho de agir dentre as opções disponíveis, e (iii) o *mandato*, em que se *decide*, volitivamente, agir de modo a concretizar a escolha discutida e avaliada. Nesse contexto,

⁹⁸³ “É preciso, portanto, que a razão da prudência proceda de um duplo intelecto. Um dele, é conhecedor das universais e figura entre as potências intelectuais... O outro intelecto ... é aquele que conhece o extremo, quer dizer, algo primeiro, singular e contingente operável...” (AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 49, a. 2)

⁹⁸⁴ AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 47, a. 8. Vide, ainda, CORREAS. Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2a edição, 2006, p. 48 e ss.

a atividade interpretativa e argumentativa a ser realizado dentro do campo do direito deve dar conta dessas diferentes instâncias formadoras da ação humana, a qual poderá ser captada pela ciência jurídica não apenas por meio da descrição da sua compatibilidade com o conteúdo de determinada norma jurídica, mas também por meio de uma atividade explicativa e avaliativa do seu conteúdo, o que pressupõe que o teórico do direito promova escolhas e decisões que permita a construção e a reconstrução de significados que possam ser justificados como os mais adequados e razoáveis no contexto jurídico em que tal ação foi ou deveria ter sido realizada⁹⁸⁵.

Cabe, pois, detalhar cada uma dessas etapas formadoras do raciocínio prudencial para se melhor visualizar a composição metodológica que se mostra compatível com a noção de uma ciência prática:

(i) *Deliberação (Consilium)*: o ponto de partida do raciocínio que inicia com a conferência e o intercâmbio das opiniões relevantes – tanto consigo mesmo, quanto com outros ou com um auditório – acerca dos elementos divergentes e convergentes acerca dos possíveis percursos de ação que podem ser adotados para o atingimento de determinado fim, de modo a analisar os meios disponíveis para a realização da ação concreta e contingente mais razoável e mais eficiente. Assim, de modo mais simples, a deliberação representa uma indagação inicial sobre os meios relevantes que estão à disposição do agente na escolha do caminho a seguir em determinado contexto⁹⁸⁶. De acordo com ARISTÓTELES, alguns elementos da realidade estão, simplesmente, fora do escopo da deliberação (e, desse modo, estão fora do controle

⁹⁸⁵ Humberto ÁVILA, no seu artigo recente sobre interpretação e argumentação em uma ciência jurídica não descritivista, defende que “a atividade interpretativa envolve a descrição (reconhecimento, constatação, declaração ou asserção de significados), a reconstrução (restituição de significados), a decisão (a escolha de um significado entre os vários admitidos por um dispositivo) e a criação de significados (atribuição de significados além de dispositivos expressos, atribuição de significado a partir de dispositivos expressos, por argumentação dedutiva e indutiva, utilização de teorias jurídicas que condicionam a interpretação, introdução de regras implícitas mediante concretização de princípios ou introdução de exceções a regras gerais).” (ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. In Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, volume 32, 2014, p. 196) Não obstante parta tal autor de pressupostos teóricos bastante distintos dos utilizados neste estudo, entende-se que há interessante simetria e compatibilidade entre a sua proposta que amplia as tarefas do jurista quando interpreta e argumenta – de modo a abarcar a atividade de *descrição, reconstrução, decisão e criação* – com os três níveis de desenvolvimento do raciocínio prudencial, utilizado pela tradição aristotélico-tomista (deliberação, juízo e mandato).

⁹⁸⁶ AQUINO, Tomás de. ST. I-II, q. 14, a. 3.

da razão prática)⁹⁸⁷, de forma que, por exemplo, não se delibera sobre o eterno ou sobre o necessário (*e.g.*, determinadas leis da natureza), do mesmo modo que não se delibera, propriamente, sobre o acaso (*e.g.*, a ocorrência física de eventos fortuitos⁹⁸⁸) nem se delibera sobre os fatos já ocorridos no passado⁹⁸⁹. Isso significa dizer que não é a totalidade das coisas humanas que podem ser objeto de deliberação. Com isso, se pode delimitar a primeira dimensão da razão prática como sendo aquela que toca nas coisas que são alcançáveis e controláveis pelo ser humano e que, por isso, podem ser objeto de suas ações. Em segundo lugar, como adiantado, também não se delibera, propriamente, sobre quais são os fins indispensáveis ao pleno aperfeiçoamento humano, mas apenas sobre o meios corretos, adequados ou mais convenientes para a sua concretização⁹⁹⁰. Por fim, considerando a impraticabilidade de se deliberar sobre o necessário (aquilo que não pode ser de outro modo), pode-se concluir que a esfera da razão prática também é delimitada pela dimensão contingente, variável, inconstante da realidade. Considerando esses elementos constitutivos do raciocínio deliberativo que formam o saber prudencial, percebe-se que a execução desse processo não se desenvolve de modo puramente teórico, mas na verdade pressupõe um diálogo entre interlocutores com visões distintas acerca do contexto de ação que se está avaliando. No direito, portanto, antes da decisão judicial é aconselhável que o juiz realize um diálogo, seja no presente (com os advogados que atuam no caso, por exemplo), seja com o passado (com os julgados passados, por

⁹⁸⁷ ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995.

⁹⁸⁸ Isso não significa dizer que não se possa deliberar sobre as consequências ou os efeitos causados pelos eventos fortuitos, de modo a minorar os seus possíveis efeitos negativos.

⁹⁸⁹ Mais uma vez, é evidente que se pode refletir sobre as consequências das ações passadas, de modo a controlar o seu impacto nas ações futuras. No entanto, não se delibera sobre o agir já realizado, uma vez que esse já se esgotou.

⁹⁹⁰ “...*não pertence à prudência estabelecer o fim às virtudes morais, mas somente dispor os meios.*” (AQUINO, Tomás de. ST, II-II, q. 47 a. 6). Isso porque a retidão ou adequação dos fins humanos, dentro da tradição tomista, possui uma relativa independência em relação à vontade humana, de modo que um fim humano é conceitualmente correto não porque eu o desejo nem porque eu quero, subjetivamente, praticá-lo, mas porque possui tal fim determinadas propriedades objetivas que contribuem para o aprimoramento ou melhor desenvolvimento do ser humano. Essa ideia, no campo do direito, faz pressupor a existência dos bens básicos antes definidos, os quais devem ser compreendidos como instâncias pré-convencionais do raciocínio prático (*i.e.*, não dependem da positividade nem da aceitação do legislador) que representam primeiros princípios que fornecem fundamento de legitimidade a um sistema jurídico concreto. Nesse sentido, vide, ainda, FERREIRA NETO. Arthur Maria. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012, pp. 104 e ss.

exemplo, que permitem um *diálogo intertemporal*, conforme defini CORREA⁹⁹¹). Não sendo o raciocínio deliberativo nem puramente teórico nem apenas monológico, o adequado uso da prudência pressupõe certo grau de experiência, principalmente para se cumular vivências sobre as ações contingentes experienciadas no passado⁹⁹². Somente assim pode-se desenvolver a capacidade de memória, ou seja, a retenção no intelecto dos juízos práticos promovidos com sucesso no passado⁹⁹³. Por isso, diz-se que o passado só vale quando os seus êxitos são modelos e os seus fracasso são lições.

(ii) *Juízo*: após a etapa da deliberação acerca dos elementos contingentes que são relevantes a determinado contexto de ação, o raciocínio prudencial irá concluir-se com um juízo acerca do direcionamento a ser adotado na execução do agir concreto caracterizado como o mais razoável, eficiente, justo etc... Tal conclusão do raciocínio exigirá a aplicação do conhecimento universal – conhecido teoricamente – a um determinado contexto particular⁹⁹⁴, captado, em parte, sensorialmente, por meio de indução. Assim, o juízo prudencial deve ser ilustrado como sendo um duplo ato de conhecimento: o conhecimento de uma proposição universal e o conhecimento de um plano de ação particular e contingente. É por isso que o conhecimento prudencial possui, simultaneamente, uma dimensão teórica e uma dimensão prática, como pretende demonstrar a ilustração acima apresentada. A dimensão teórica exige o conhecimento das proposições universais ou gerais acerca dos pressupostos da realidade e da ação humana (*e.g.*, as estruturas normativas que fixam os limites do direito positivo, os vetores linguísticos que participam da interação comunicativa do agente com os demais afetados por essa ação ou, ainda, a previsão das consequências a serem esperadas em razão da prática desse tipo de conduta). De outro lado, a dimensão prática exige conhecer os elementos particulares que compõem nossa

⁹⁹¹ CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2a edição, 2006, p. 60.

⁹⁹² “*Ora, o que é verdade na maioria dos casos, não pode ser sabido senão por experiência. (...) Por sua vez, a experiência resulta de muitas recordações.*” (AQUINO, Tomás de. ST. I-II, q. 49, a. 1)

⁹⁹³ “*... a prudência exige a memória de muitas coisas.*” (AQUINO, Tomás de. ST. I-II, q. 49, a. 1). AUDI, Robert. *The Architecture of Reason – The Structure and Substance of Rationality*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2001, p. 15.

⁹⁹⁴ AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 49, a. 2.

realidade jurídica, transmitindo os dados experienciais que não estão prontos e acabados no mundo, como se pudessem ser captados por simples entendimento teórico dessa realidade, por meio de uma compreensão meramente conceitual do fenômeno jurídico. Em verdade, o conhecimento dessa dimensão prática impõe o cultivo de certas habilidades morais e intelectuais que atribuam ao agente uma capacidade dialógica e deliberativa. Desse modo, bem conhecer o direito não é apenas saber descrever as normas jurídicas vigentes em determinado contexto, mas, prioritariamente, saber deliberar para escolher a ação humana relevante, adequada e eficaz para a promoção de determinado fim objetivo. Por isso, em razão da dimensão contingente do raciocínio prático, o processo deliberativo da prudência deve não apenas colocar em bom uso as faculdades da memória – para melhor avaliar os meios disponíveis no presente, a partir das experiências bem sucedidas do passado –, mas deve também saber avaliar, probabilisticamente, as consequências previsíveis no futuro, a partir da decisão acerca do plano de ação correto que deve ser adotado naquele determinado caso⁹⁹⁵. Por isso, o raciocínio jurídico de modo algum toca apenas no conhecimento teórico e descritivo dos comandos jurídicos qualificáveis como válidos e vigentes – como se viu em KELSEN, no direito em geral, e em CARVALHO, no campo do direito tributário –, mas também nos efeitos prováveis que são produzidos a partir da escolha de um determinado plano de ação no direito⁹⁹⁶.

(iii) *Mandato ou império*: esta etapa representa o último ato de um raciocínio prudencial, ilustrando a fase em que o agente aplica, volitivamente, à uma ação concreta o resultado obtido nas outras etapas acerca do que foi deliberado e julgado⁹⁹⁷. É, pois, o ato de império que garante movimento à vontade do agente, de

⁹⁹⁵ “Os futuros contingentes, enquanto ordenáveis pelo homem dentro do fim da vida humana, pertencem à prudência” (AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 49, a. 6).

⁹⁹⁶ Novamente, mostra-se possível identificar semelhança com a proposta de interpretação jurídica defendida por ÁVILA, quando afirma que “precisa o intérprete desenvolver relações baseadas em raciocínios probabilísticos, conjecturais e de verossimilhança, escolhendo ou construindo o significado normativo em face dos elementos pressupostos pelos dispositivos, ou delimitando o âmbito de aplicação em razão de estados de coisas e bens jurídicos pressupostos pelas normas.” (ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, volume 32, 2014, p. 196)

⁹⁹⁷ CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2a edição, 2006, p. 78.

modo a fazê-lo, concretamente, realizar a ação deliberada e julgada. Nesta etapa, portanto, razão e vontade interagem, de modo a movimentar o agente na direção do agir, racionalmente, deliberado⁹⁹⁸. Sem esta etapa, um raciocínio prudencial seria estéril, pois não garantiria o efetivo grau de praticidade e operabilidade que define a razão prática⁹⁹⁹. Além disso, sem a participação do mandato/império, a razão prática assumiria feição, meramente, teórico-especulativa, pois poderia ela ser decomposta em elementos apenas descritivos e conceituais, sem que houvesse a efetivação de nenhuma ação concreta. Por outro lado, a razão prática não pode ser definida apenas por meio da referência à fase do mandato/império, pois a regulação e a coordenação do agir humano não podem ser compreendidas apenas por meio da referência a essa instância volitiva, pois, se assim fosse, as ações humanas seriam justificadas como meros impulsos causados pela vontade de determinado indivíduo, o que impediria qualquer esforço de explicar, analisar ou esclarecer os seus fundamentos racionais¹⁰⁰⁰.

Em síntese, a tradição teórica que adota a noção do raciocínio prudencial pressupõe que o agente tenha, previamente, deliberado acerca das diferentes opções práticas e dialogado com as relevantes opiniões sobre elas para poder julgar os meios mais convenientes e adequados ao atingimento de um fim correto, de modo a se decidir, voluntariamente, pela concretização do plano de ação deliberado e eleito como razoável¹⁰⁰¹.

Cabe, por outro lado, referir que toda teoria prática deve apresentar a sua prova de falha (*i.e.*, a sua teoria do erro), de modo a fornecer uma metodologia que esclareça não apenas os casos de acerto no exercício de um raciocínio prático, mas também as situações em que esse é

⁹⁹⁸ “Com relação aos meios que levam ao fim, existe o conselho na razão e a escolha na vontade.” (AQUINO, Tomás de. ST, II-II, q. 47, a. 1)

⁹⁹⁹ SIMON, Yves. *Practical Knowledge*. Estados Unidos da América: Fordham, 1991, p. 04.

¹⁰⁰⁰ A concepção, puramente, voluntarista da ação humana é aquela defendida pelas tradições não cognitivista, empiristas e irracionistas de estilo humiano, conforme analisado no Capítulo 1 deste trabalho. Aliás, identifica-se, em parte, essa inspiração voluntarista no pensamento de CARVALHO, quando afirma que “... o legislador exerce uma preferência: recolhe um [valor], deixando todos os demais” sendo que, “[n]esse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor...”, os quais são “preferências por núcleos de significação... uma relação entre o sujeito dotado de uma necessidade qualquer e um objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo”, sendo que “o que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem, Método*. São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008, p. 174-176)

¹⁰⁰¹ CORREAS. Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2a edição, 2006, p. 49.

mal desenvolvido ou executado. Assim, se há um modo correto de exercitar um raciocínio prudencial necessário ao direito, por óbvio, existem fatores que podem viciar ou prejudicar esse mesmo tipo de raciocínio. Para AQUINO, as falhas na execução de um raciocínio prudencial podem ocorrer por força da: precipitação (*i.e.*, ausência de tempo para deliberação), desconsideração (*i.e.*, deficiências no conhecimento de fatores relevantes ao juízo) e inconstância (*i.e.*, a incapacidade – moral – de dar cumprimento ao mandato e, efetivamente, executar a ação deliberada e julgada)¹⁰⁰².

3.3.5. *Teleologia tributária: Compreensão e concretização dos fins últimos formadores da visão de Bem Comum*

Conforme criticado no Capítulo 2 deste trabalho, os paradigmas científicos que se fixaram no direito tributário brasileiro sempre assumiram, como elemento comum, certa despreocupação com a dimensão finalística que, invariavelmente, compõe o fenômeno da tributação. Por isso, anteriormente, sustentou-se que tais modelos teóricos incorrem em defeito explicativo que se pode qualificar como *reducionismo teleológico*, o que se caracteriza pelo pressuposto de que a imposição de um tributo ou deveria ser compreendida apenas como um instrumento de poder útil para a arrecadação dos recursos indispensáveis ao custeio da estrutura do Estado ou deveria ser analisado, abstratamente, na sua pura formalidade com o objetivo de, ao menos, se garantir a incidência segura e certa das normas tributárias. Nesse contexto, portanto, as finalidades a serem alcançadas por meio da tributação seriam sempre subjetivas, incontroláveis e, por isso, fora do escopo de conhecimento de uma *verdadeira* ciência tributária. Aliás, a desconsideração pelo traço finalístico das imposições tributárias pode ser identificada em alguns pontos da legislação tributária brasileira, como se vê do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que define tributo sem fazer qualquer menção à sua possível finalidade, e do artigo 4º, inciso II, também do Código Tributário Nacional, que afirma que seria irrelevante para se definir uma espécie tributária “*a destinação legal do produto da sua arrecadação*”. Não é por outro motivo que os paradigmas científicos normativistas e formalistas antes analisados manifestaram tamanha resistência e desconfiança em relação ao estudo de finalidades e concretização de efeitos

¹⁰⁰² AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 53, a.3, a.4. e a.5. Vide, ainda, SIMON, Yves. *Practical Knowledge*. Estados Unidos da América: Fordham, 1991, pp. 14-16.

inerentes a determinadas exigências tributárias, tais como contribuições e empréstimos compulsórios.

Pois bem, a concepção de ciência prática aqui sendo estruturada para aplicação ao direito tributário deve delinear um objeto de estudo que, não descaracterize tais considerações finalísticas como acientíficas, mas deve, em verdade, abarcar, com transparência e vigor, essa instância teleológica relevante do fenômeno jurídico. Por isso, o objeto de uma ciência jurídica deve também ser especificado pela sua causa final, a qual deve desenvolver uma Teleologia Tributária que se preocupe em especular sobre e responder, concretamente, a pergunta: “*Em última instância, quais são os propósitos da imposição de tributos para a realização dos fins necessários de uma comunidade política?*”.

Por meio dessa dimensão da ciência tributária pretende-se discutir – tanto em um plano filosófico, quanto em um plano concreto e contextual – os fins últimos que a atividade de tributação deve perseguir e promover, tendo em vista os preceitos da lei natural e as disposições constitucionais vigentes em uma determinada comunidade política. Esse conjunto de fins concretos a serem compartilhados tanto pelos contribuintes, quanto pelos entes tributantes pode ser reconduzido ao conceito de *bem comum*, tal como desenvolvido pela tradição aristotélico-tomista¹⁰⁰³. Tal concepção de *bem comum* – obscurecida e desprestigiada em razão de inúmeras desconfianças e compreensões equivocadas, principalmente na Pós-modernidade – parte, ao menos, de duas pressuposições teóricas: uma antropológica e outra biológica-social. Assim, o primeiro pressuposto parte da concepção aristotélica acerca do ser humano, o qual, nessa visão, deve ser compreendido, não como um ser autônomo e puramente racional, mas sim como um animal político/social por natureza¹⁰⁰⁴, necessariamente dependente de outros seres humanos¹⁰⁰⁵, cuja racionalidade não é derivada de uma concepção idealizada de independência individual. Esse ponto de partida antropológico fixa o ser humano como sendo um animal comunitário que, em algum grau, depende dos demais membros de sua comunidade, na medida em que, de uma forma básica e fundante, irá compartilhar alguns interesses mínimos que são indispensáveis para

¹⁰⁰³ Para uma leitura atualizada do conceito de bem comum, vide KEYS, Mary M. *Aquinas, Aristotle, and the Promise of the Common Good*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 2006. Vide, ainda, FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, pp. 219 e ss.

¹⁰⁰⁴ “*Hence it is evident (...) that man is by nature a political animal.*” (ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *Politics in The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, p. 1987).

¹⁰⁰⁵ Sobre o traço da dependência humana, vide MACINTYRE, Alasdair. *Dependent Rational Animals – Why Human Beings Need the Virtues*. Estados Unidos da América: Open Court, 1999.

a sua realização individual, mas que estão subordinados, em parte, aos interesses e objetivos dos demais seres humanos. Isso faz com que o ser humano, animal político que é, seja definido a partir das suas relações assimétricas de dependência que mantém com os demais, as quais irão durar a totalidade da duração da sua vida.

Em segundo lugar, se é possível justificar-se a existência de fins e objetivos mínimos que devem ser compartilhados por todos seres humanos – em razão de uma humanidade comum – também deve existir um ambiente natural¹⁰⁰⁶ ao ser humano (i.e., *polis ou communitas politica*¹⁰⁰⁷) que se mostra adequado para o estabelecimento ordenado de uma cadeia de relações sociais que permitem (i.e., devem garantir as condições mínimas e necessárias) que cada indivíduo possa fazer escolhas racionais sobre os meios legítimos para perseguir o pleno florescimento humano (i.e., *eudaimonia*)¹⁰⁰⁸. Isso, por sua vez, permite diferenciar, pelo menos três dimensões teleológicas pertinentes à política e, por consequência, ao direito: a instância teleológica do *bem comum* (*bonum commune* – i.e., um grau mínimo de fins objetivos a serem compartilhados por todos), a do *bem público* ou *bem comum limitado* (*bonum publicum* – i.e., os fins a serem perseguidos, contextualmente, por cada Ente estatal de acordo com as disposições específicas previstas na Constituição de determinada comunidade política) e a do *bem privado* (i.e., os fins individuais que podem ser perseguidos conforme o interesse de cada cidadão, mas que devem ser ordenados de acordo com os limites pré-fixados pelas outras duas instâncias teleológicas)¹⁰⁰⁹. A articulação dessas três instâncias teleológicas permite um interessante diálogo sobre os diferentes modos de se organizar e de se harmonizar a concretização de fins comuns, fins públicos e fins privados, os quais, todos sabem, estão, constantemente, em conflito e são provocadores de inúmeros dissensos sociais. E é por essa razão que se pode dizer que quanto maior for a ordenação e a harmonia entre essas três esferas finalísticas melhor tenderá a

¹⁰⁰⁶ “Hence it is evident that the state is a creation of nature (...). The proof that the state is a creation of nature and prior to the individual is that the individual, when isolated, is not self-sufficing; and therefore he is like a part in relation to the whole.” (ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *Politics in The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, p. 1987/8).

¹⁰⁰⁷ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 219.

¹⁰⁰⁸ “...it would be odd to imagine the human being flourishing outside a network of such relations; such a notion may even be a contradiction in terms, since these relations seem a part of human flourishing. Thus, while contractarians typically imagine a being whose good is in effect apolitical, although this being will respect the constraint of law, the Aristotelian account insists that the good of human being is both social and political.” (NUSSBAUM. Martha C. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007, p. 86).

¹⁰⁰⁹ FINNIS, John. *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004, p. 226.

ser a organização social e a qualidade da vida dos cidadãos integrados a essa comunidade política.

Com efeito, a causa final de uma lei humana é a realização de fins que sejam pertinentes à realização da coletividade como um todo, o que pressupõe a viabilização dos meios e das oportunidades indispensáveis para que seus membros consigam atingir, com certa liberdade, os seus fins particulares que não conflitam, por sua vez, com a matriz comum de fins. A lei, portanto, mesmo quando direciona recursos públicos para a concessão de vantagens individuais, não pretende promover apenas tais fins particulares. Na verdade, tais vantagens individuais são aceitáveis e legítimas se e somente se a realização desses fins particulares puder ser justificada, publicamente, como um meio de se promover ou de se reinstaurar um fim público comum, *i.e.*, o *bem comum*¹⁰¹⁰.

Por isso, a noção de *bem comum* jamais poderia ser compreendida como uma ideia estática, estanque ou “*pronta e acabada*”, mas sim como um modelo pedagógico¹⁰¹¹ que necessita ser, gradual e dialogicamente, construído dentro da esfera do debate público (inclusive, dentro do universo acadêmico-científico), até por que a forma de concretização de tais fins está, constantemente, sujeita a mudanças e a revisões. Com efeito, diante dos variados modos de articulação concreta desses três níveis teleológicos, entende-se que esse modelo explicativo pode contribuir para o aprimoramento da discussão científica (e, posteriormente, política e jurídica) que pretende auxiliar na resolução dos conflitos de interesses provocados pelo entrelaçamento de visões acerca do que é o bem comum, o bem público e o bem privado, os quais não se encontram, necessariamente, em oposição e contradição.

Portanto, levando tais pressupostos teleológicos ao campo do direito tributário, pode-se dizer – em um nível de maior abstração especulativa – que nenhum ser humano, dotado de capacidade econômica, poderá evadir-se, completamente, do dever de participar e contribuir com os custos indispensáveis para a vida em sociedade, pois, mesmo que apenas em um grau mínimo, todos mantemos uma identidade humana comum e participamos, necessariamente, de uma comunidade política específica. É nesse sentido, pois, que o pagar tributos pode ser compreendido como uma exigência racional necessária (e não contingente nem acidental) para se

¹⁰¹⁰ GILSON, Etienne. *The Philosophy of St. Thomas Aquinas*. Estado Unidos da América: Dorset Press, 1948, p. 327.

¹⁰¹¹ KEYS, Mary M. *Aquinas, Aristotle, and the Promise of the Common Good*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 2006, pp. 203 e ss.

efetivar a vida em sociedade. Isso porque, sem a cobrança de certo volume de tributos (que observem os fundamentos formais e materiais da tributação antes detalhados), que esteja pautada em uma justificação pública dos objetivos que pretendem ser promovidos, a vida humana em sociedade seria impossível¹⁰¹². Aliás, AQUINO afirma, expressamente, que o pagamento de tributos por parte dos indivíduos representa um dos meios necessários para a “*manutenção do bem comum*” (“*Propter bonum commune conservandum*”¹⁰¹³). Desse modo, o fim último de todo conjunto de imposições tributárias é sempre uma visão determinada de bem comum, ou seja, a promoção de fins materiais que podem ser compartilhados e justificados perante os membros daquela sociedade, já que nenhuma forma de tributação pode, racionalmente, ser considerada legítima se for imposta visando, exclusivamente, direcionar vantagens a determinados particulares. A expressão “*exclusivamente*” merece ênfase, pois inúmeras práticas tributárias concretas irão, de fato, gerar benefícios econômicos ou jurídicos a determinados grupos específicos de indivíduos, o que poderia passar a impressão de que a lei tributária estaria almejando finalidades que seriam, eminentemente, privadas. No entanto, tomando-se o caso de um benefício fiscal que direciona vantagens por meio de desoneração tributária a determinada classe de contribuintes ou a um setor econômico, deve-se reconhecer que esse incentivo somente será, razoavelmente, justificável na exata medida em que algum fim público comum estiver sendo promovido por meio dessa desoneração. Aliás, a concessão de tais vantagens tributárias direcionadas a um setor da sociedade, exige sempre que o tratamento diferenciado dedicado a alguns membros da comunidade política possa ser reconduzido a um fim público que tenha sido consensualizado e consagrado pela Constituição¹⁰¹⁴.

Isso, de nenhum modo, significa reconhecer que a concepção de bem comum será, aprioristicamente, determinável ou que haverá pleno consenso sobre a forma de concretização desses fins público comuns. No entanto, as recorrentes divergências interpretativas acerca do conteúdo, extensão e modo de efetivação dos fins que compõe a noção de bem comum não chegam a ser motivo suficiente para se pressupor a completa inexistência dessa instância comum de finalidades que justificam nossas práticas tributárias.

¹⁰¹² “*Zweck der Gemeinschaft ist es, das Gemeinwohl, das bonum commune, zu verwirklichen. Somit müssen die Mittel beschaff werden, die zum Erreichen des Gemeinwohlzwecks benötigt werden. Darau ergibt sich, dass das Gemeinwohl die causa finalis des Steuer ist.*” (HAHN, Hartmut. *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In Steuer und Wirtschaft*, n. 81, 2004, p. 168)

¹⁰¹³ AQUINO, Tomás de. ST, II, q. 66, a. 8.

¹⁰¹⁴ Sobre a importância da justificação finalística no controle da igualdade tributária, vide ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 3^a edição, 2015.

Em verdade, tais discussões tributárias, de um lado, exigem o desenvolvimento no jurista de uma capacidade de reflexão e de abstração que permita a esse projetar um desenho arquitetônico dos fins últimos que devem ser almeçados pela tributação, os quais, primeiramente, deverão ser harmonizados e integrados, contextualmente, com os fins tributários previstos em uma Constituição, e que, ainda, deverão ser compatíveis com a instância da liberdade individual que deve permitir que cada contribuinte venha a perseguir, com autodeterminação, os seus objetivos profissionais, empresariais e domésticos, sem intervenção arbitrária ou excessiva das outras duas instâncias finalísticas.

Por isso, deve-se reconhecer que a dimensão finalística do objeto de uma ciência tributária não envolve apenas saber identificar o modo de se angariar recursos financeiros suficientes ao custeio das entidades estatais, mas representa também saber projetar um estado de coisas mais amplo que capte o conjunto de finalidades indispensáveis à concretização da visão de bem comum que é adotada por determinada comunidade política. Nessa seara científica, portanto, enquadra-se aquele estilo de trabalho – relevantíssimos à uma ciência tributária – em que se discutem, por exemplo, questões referentes à adequada e razoável carga tributária que deve ser suportada em determinada sociedade, a diferentes bases econômicas que melhor distribuem o ônus tributário dentro daquela comunidade política, as razões últimas que legitimam e que limitam as intervenções estatais na esfera patrimonial dos indivíduos etc...¹⁰¹⁵

Essa forma de reflexão filosófico-científico – inicialmente abstrata, mas que sempre pode ser articulada visando a um contexto jurídico concreto –, não obstante possa parecer um tanto etérea e indeterminada, de nenhum modo pode ser vista como irrelevante, pois, além de viabilizar um discurso científico mais abrangente, presta-se a excluir uma série de visões infundadas e implausíveis acerca do real propósito das exigências tributárias, o que permite descartar, por exemplo, a noção de que os tributos poderiam realizar qualquer fim aleatório desejado pelo legislador ou que poderiam ser direcionados à consagração de certos privilégios individuais (i.e., efetivando bens, meramente, privados) ou, ainda, a pré-compreensão equivocada de que tributos, em verdade, são forma de expropriação pública de patrimônio privado, como se fossem um tipo de “*roubo institucionalizado*”. Todas essas errôneas visões

¹⁰¹⁵ Cabe citar dois exemplos de trabalhos acadêmicos estrangeiros que desenvolvem esse tipo de pretensão científica diante do direito tributário: TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes*. Espanha: Marcial Pons, 2002; MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2002.

desprezam a causa final da tributação, na medida em que não vislumbram a possibilidade de promoção de um conjunto de fins que sejam comuns a todos os indivíduos que integram aquela comunidade política¹⁰¹⁶.

Certamente as respostas pontuais a tais questionamentos teóricos não são de fácil realização e muitas vezes sequer são objeto de efetiva discussão por parte da doutrina. Isso, porém, não permite concluir que sejam tais aspectos sejam irrelevantes para uma ciência tributária. Em verdade, mantendo-se coerência com a visão aristotélica, pode-se dizer que a causa final da tributação é o tema mais difícil e, simultaneamente, o mais relevante para o correto dimensionamento do objeto de uma ciência tributária. Isso porque um objeto científico que não seja pensado com base no seu propósito final, certamente, estará deixando a desejar no que se refere à sua pretensão explicativa fenômeno sendo estudado e acabará retirando do empreendimento científico a sua tarefa de crítica da realidade posta. Aliás, a compreensão da dimensão teleológica da ciência tributária exige, não apenas conhecimento teórico necessário à compreensão da estrutura e do conteúdo básico do direito tributário, mas também impõe ao jurista certo grau de vivência e de interação concreta nas relações tributárias que são formadas dentro da realidade jurídica que estará sendo alvo de estudo científico. Portanto, isso significa dizer que o desenvolvimento pleno de uma ciência tributária somente poderá ser realizado por aqueles operadores do direito que tenham adquirido certo grau de experiência profissional que lhe permita captar, indutivamente, e compreender, criticamente, a dimensão finalística do fenômeno tributário, capacitando-lhe a avaliar o modo razoável e adequado de concretização das formas, conteúdos e técnicas já presentes ou ainda passíveis de incorporação no seu sistema jurídico específico.

¹⁰¹⁶ AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 90, a.2.

3.3.6. Tabela Comparativa

TABELA VII

PONTO DE PARTIDA <i>(prioritariamente abstrato, especulativo e parcialmente indeterminado)</i>				
I - FORMAL	Teoria da Norma Tributária	Raciocínios teóricos-formais, em que se discute a composição estrutural dos diferentes modelos normativos que são capazes de constituir exigências tributárias no sentido geral e regular diferentes espécies de relações jurídico-tributárias	Regras, Princípios e Postulados Normativos	DEONTOLOGIA TRIBUTÁRIA
II - MATERIAL	(i) Teoria de bens básicos inerentes à Tributação (ii) Teoria da Justiça Tributária	Raciocínios teórico-práticos em que reflexões especulativas e filosóficas sobre os verdadeiros fundamentos materiais que devem inspirar qualquer prática tributária, visando a reconhecer quais são os pontos de partida (não-convencionais) necessários para tornar inteligível e garantir racionalidade às posteriores reflexões acerca do que deve pautar as normas tributárias, os métodos tributários e as políticas fiscais.	(i) Integridade vital, Sociabilidade humana, Conhecimento, Crença e Consciência, experiência lúdica e estética e razoabilidade na imposição de encargos, entre outros; (ii) Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação	ONTOLOGIA TRIBUTÁRIA
III - EFICIENTE E INSTRUMENTAL	(i) Teoria da interpretação e argumentação Tributária (ii) Critérios de controle de Políticas Fiscais	Raciocínios práticos-deliberativos, por enunciação e/ou reconstrução de significados jurídicos, em que devem ser debatidos, discutidos e dialogados os diferentes meios, mecanismos e instrumentos para se concretizar e se efetivar os diferentes bens e executar, contingentemente, os critérios de justiça que se mostrem como uma exigência isonômica em cada casa particular.	(i) Interpretação, argumentação e aplicação das estruturas normativas, tendo em vista os seus fundamentos materiais possíveis e razoáveis; (ii) Discussões pragmáticas acerca das técnicas de tributação que são mais eficientes, adequadas e úteis em determinado contexto econômico e político.	METODOLOGIA TRIBUTÁRIA
IV - FINAL	Teoria dos fins últimos do Direito Tributário	Articulação concreta da visão de bem comum que, a partir das disposições constitucionais vigentes, se pretende promover e efetivar em uma comunidade política específica.	Retorno às discussões filosóficas para a ressignificação do conteúdo prático do direito tributário, agora complementadas pelas considerações contingentes do direito tributário positivo e das opções efetivas que permitem justificar e legitimar, em última instância, a definição e a escolha das técnicas e políticas fiscais que podem ser consideradas úteis e relevantes em um contexto jurídico específico, desde que já se tenha sido alcançado.	TELEOLOGIA TRIBUTÁRIA
PONTO DE CHEGADA <i>(Prioritariamente concreto, prático, contingente e relativamente contextualizado política e economicamente)</i>				

CONCLUSÃO

Três foram os objetivos centrais deste trabalho:

(a) especificar, por meio de uma reconstrução histórico-evolutiva do pensamento teórico, os elementos constitutivos (*objeto, método, princípios primeiros, teoria da verdade e comunidade científica*) e as exigências normativas (*objetividade, coerência, clareza e transparência, justificação e consensualização*) de um empreendimento que pretenda se qualificar como ciência, de modo propor uma concepção analógica de ciência que possa ser aplicável ao campo do direito;

(b) identificar e detalhar os três diferentes paradigmas científicos que se desenvolveram no direito tributário brasileiro (*Empírico-econômico, Normativo-comportamental e Formalista-linguístico*), de modo a analisar, criticamente, os seus pressupostos teóricos, buscando, com isso, demonstrar a insuficiência dos modelos teóricos que foram até hoje utilizados no campo da ciência tributária brasileira, principalmente em razão do seu reducionismo explicativo; e

(c) propor uma concepção mais abrangente e complexa de ciência jurídica – pautada na concepção de ciência prática (*scientia practica*) desenvolvida pela tradição filosófica aristotélico-tomista – a qual teria pretensões de, não apenas descrever o direito positivo, mas também de explicar, esclarecer e tornar mais inteligível as diferentes dimensões do fenômeno tributário, não apenas no que se refere ao momento da positivação das normas jurídicas, mas também no que se refere aos momentos anteriores e posteriores a esse processo, ou seja, que também se dedique a analisar os motivos, causas, efeitos, consequências e fins das normas de tributação. Portanto, a concepção de ciência prática aplicável ao direito tributário pressupõe o desenvolvimento de uma dimensão formal, material, eficiente/instrumental e final do seu respectivo objeto de estudo, o que culmina na

elaboração de uma deontologia tributária, de uma ontologia tributária, de uma metodologia tributária e de uma teleologia tributária.

Com efeito, considerando-se tais objetivos, as seguintes conclusões foram alcançadas neste trabalho:

(i) Dentre as atividades, tipicamente, humanas, a busca por conhecimento científico representa o empreendimento intelectual que é, simultaneamente, o mais relevante para o progresso humano e o mais propenso a provocar dissensos e divergências nos mais diferentes âmbitos sociais. Isso porque a pretensão de “*fazer ciência*” traz consigo tanto uma intencionalidade de reproduzir alguma dimensão objetiva da realidade, quanto a de convencer ou até coagir os demais a compartilharem dessa mesma visão. Portanto, autoqualificar como científica determinada proposição demonstra a intenção de alguém justificar o conteúdo dos seus argumentos como real, verdadeiro, coerente, não contraditório e digno de consensualização.

(ii) A ciência, pois, assume funções *qualificadoras*, *diferenciadoras*, *legitimadoras* e *progressivas*. A atividade científica possui dimensão *qualificadora* ao pretender atribuir superioridade epistêmica à uma proposição que se diz científica. Recebe dimensão *diferenciadora* ao permitir comparar e separar proposições científicas de não-científicas. Assume dimensão *legitimadora* ao atribuir às suas conclusões um traço cogente de retidão e certeza, que visa a garantir aceitabilidade e vinculação perante os demais. Pretende, ainda, ser *progressiva*, na medida em que o conhecimento científico almeja, invariavelmente, ampliar as fronteiras de cognição daquilo que busca melhor explicar ou compreender.

(iii) Por isso, a conceituação de ciência, a especificação dos seus pressupostos e a identificação dos seus objetivos representam os esforços mais relevantes e fundamentais para a estruturação de qualquer sistema teórico.

(iv) Nas últimas décadas, prevaleceu no direito brasileiro escola doutrinária que pressupõe que o objeto científico do Direito Tributário representa algo que poderia ser metricamente delimitado por decisão unilateral do teórico do direito, sendo que a este estaria,

livremente, disponível a matéria que seria pertinente (ou não) à ciência tributária, podendo ele afastar do seu campo de pesquisa todos os demais elementos não enquadráveis na moldura epistemológica por ele próprio desenhada. Feito esse “*corte metodológico*”, caberia ao cientista tão somente descrever – com precisão linguística e neutralidade axiológica – o teor do elementos contidos dentro dessa moldura reduzida de cognição. Com isso, o conhecimento científico passa a ser sinônimo de conhecimento empírico, verificável e demonstrável, de modo que, no direito tributário, sugere-se que o jurista deveria se dedicar apenas à descrição das normas jurídicas positivadas.

(v) A demonstração do reducionismo epistêmico e explicativo cometido por tal postura doutrinária exigiu, primeiramente, fosse promovida a reconstrução do conceito de ciência, a qual partiu tanto de definições metateóricas fornecidas pelo ramo da *Filosofia da Ciência*, quanto de uma exposição histórico-evolutiva que reproduz a visão de atividade científica adotada pelos mais renomados filósofos e teóricos.

(vi) A filosofia da ciência, enquanto disciplina meta-teórica, pode assumir os seguintes objetivos:

(vi.a) apresentar as diferentes teorias sobre ciência, desenvolvidas pelos pensadores mais representativos de cada tradição científica;

(vi.b) expor as motivações e predisposições subjetivas dos cientistas quando do desenvolvimento dos modelos científicos, de modo a identificar quais foram as suas inclinações durante a execução desse empreendimento teórico;

(vi.c) analisar e esclarecer os principais conceitos utilizados por cientistas e que poderiam ser considerados indispensáveis para a realização da atividade científica; e

(vi.d) identificar, propor e discutir critérios normativos de segunda ordem que se prestariam, não apenas para a avaliação de modelos científicos passados (função de controle), mas também para nortear (função diretiva) a prática de novos parâmetros científicos.

(vii) De outro lado, partindo-se de panorama evolutivo do pensamento científico, foram identificados três diferentes momentos históricos que desenvolveram projetos teóricos

com distintas perspectivas acerca do que seria ciência, conhecimento científico e seu respectivo método, quais sejam, a tradição clássica, a tradição moderna e a tradição pós-moderna.

(viii) A *ciência clássica* parte do pressuposto metafísico de que há uma certa ordenação no mundo (*cosmos*) e de que o conhecimento da realidade exige que se vislumbre uma prioridade do objeto (do ser) em relação ao sujeito que pretende conhecê-la, pois tal objeto possui determinadas propriedades essenciais que mantêm relativa independência em relação à vontade do cientista, mas que podem ser acessadas objetivamente por meio do exercício da razão. Tal concepção foi ilustrada por meio das ideias de ARISTÓTELES e AQUINO, proponentes de uma *ciência realista* que assume ser possível acessar, conhecer e comunicar com veracidade diferentes dimensões da realidade (*i.e.*, a ordem natural, a ordem do pensamento formal, a ordem do pensamento prático e a ordem técnica ou artística), por meio de um método indutivo-dedutivo, que pressupõe ser possível demonstrar a necessidade de determinadas relações de causalidade que ordenam o mundo, partindo-se de alguns primeiros princípios indemonstráveis.

(ix) A *ciência moderna* parte de um pressuposto epistemológico que assume uma descrença em relação ao mundo, pressupondo que a realidade é, em si, confusa, obscura e caótico, a qual somente pode ser conhecida objetivamente por meio de processos mentais (método científico) a ser executado pelo cientista. De acordo com essa perspectiva, há prioridade do pensamento idealizado em relação à realidade, de modo que o objeto de cognição submete-se ao método científico que fica sob controle do cientista. Assim, o objetivo central da ciência moderna não é o de atingir, necessariamente, alguma dimensão da realidade, mas o de executar com precisão e coerência um projeto metodológico que possa garantir – mesmo que artificialmente – segurança nas conclusões a serem alcançadas por qualquer que esteja disposto a seguir com rigor o mesmo método. Aqui tem-se, portanto, uma concepção idealista de ciência, tal como desenvolvida pelo dedutivismo apriorístico de DESCARTES ou de KANT, ou uma concepção empirista e cética de ciência, como se viu em HUME.

(xi) A *ciência pós-moderna*, por fim, é marcada pela alta fragmentação de posturas que pretendem fundamentar e explicar a natureza da atividade científica. Por isso, nesse

quadrante histórico, localizam-se pensadores que, radicalizando a tendência cética inaugurada na Modernidade, rejeitam qualquer possibilidade de premissas metafísicas na ordenação do seu modelo científico, sustentando que todos os cientistas devem utilizar um único método uniforme para todas as áreas, o qual pretende apenas captar a dimensão empírica e sensorial do mundo. Tem-se aqui, portanto, uma visão de *ciência empirista*. Por outro lado, nesse período a ciência também é definida como sendo criada por meio de processos coletivos que influenciam e pautam a atividade teórica dos cientistas, razão pela qual, nesse cenário, conhecimento científico é constituído dentro das comunidades científicas, dependendo sempre do contexto histórico em que os cientistas levantam hipóteses, propõem teses e refutam as proposições rivais que não sobrevivem a processos de falsificação. O propósito dessa concepção de ciência não é, propriamente, o de definir critérios que direcionem e viabilizem o conhecimento objetivo de algo, mas apenas o de antecipar e prever as etapas de maturação e de decadência de modelos científicos coletivamente compartilhados, bem como o de garantir que teses científicas estejam sempre abertas à possibilidade de refutação e de falsificação, mesmo que isso inverta a ênfase que a ciência deveria ambicionar (*i.e.*, a busca pela consagração do acerto e não o esforço em não se cometer o erro). Tais propostas teóricas pós-modernas foram, neste trabalho, detalhadas com base nas visões de AYER, CARNAP, POPPER, KUHN e LAKATOS.

(xii) Partindo-se dessa reconstrução histórica, foram identificados os seguintes modelos teóricos que fundamentam as diferentes concepções de ciência do direito: o modelo *negativista*, o modelo *empirista-descritivista*, o modelo *idealista-formalista*, o modelo *historicista*, o modelo *emotivista/esteticista*, o modelo *construtivista/hermenêutico* e o modelo *realista/prático*.

(xiii) Neste estudo, a formulação do conceito de ciência aplicável ao direito tributário pautou-se no modelo *realista/prático* desenvolvido pela tradição filosófica aristotélico-tomista. De acordo com essa concepção a ciência do direito possui como seu objeto primário as razões objetivas que causam, direcionam e comandam a ação humana voluntária e intencional, a qual pode e deve ser, simultaneamente, analisada como fato social, como fenômeno regulado por normas e como base em bens, fins e valores que fundamentam tal ação jurídica. A metodologia jurídica assume traços dialéticos e deliberativos, pressupondo o desenvolvimento de capacidades

argumentativas e prudenciais, sem, porém, excluir a atividade demonstrativa de conclusões a partir de premissas, a qual se vale dos métodos dedutivo e indutivo. A racionalidade prático-jurídica almejará, pois, uma objetividade em sentido forte, já que o fenômeno jurídico não pretende ser compreendido apenas pela sua estrutura formal nem pelas suas técnicas argumentativas e decisórias, mas exigirá uma compreensão prioritária dos bens básicos e dos demais pressupostos constitutivos da experiência jurídica, os quais são, em parte, independentes das convenções jurídicas formadas, voluntariamente, pelos operadores do direito.

(xiv) Antes de ter sido apresentada a concepção de ciência prática aplicável ao direito tributário, tal como pretendido neste trabalho, foram identificados, descritos e criticados os três diferentes paradigmas teóricos que forjaram a ciência do direito tributário brasileiro, quais sejam: o paradigma *empírico-econômico*, o paradigma *normativo-comportamental* e o paradigma *formalista-linguístico*.

(xv) O paradigma *empírico-econômico*, assumindo a pretensão de garantir autonomia científica ao direito tributário, mas ainda sendo orientada por uma compreensão ainda multidisciplinar do fenômeno tributário (*i.e.*, partindo de fatores políticos, sociológicos, éticos e psicológicos), sustenta que o enfoque de análise do jurista o exercício de poder de tributar, enquanto função de império estatal, o qual estaria limitado pela lei e deveria almejar a captação de riqueza econômica dos particulares, com o intuito, exclusivo ou prioritário, de atender às despesas públicas necessárias à manutenção do Estado. Esse paradigma científico desenvolveu-se entre as décadas de 50 e 60 do século passado, tendo como expoentes Rubens Gomes de SOUSA, Ruy Barbosa NOGUEIRA e Aliomar BALEEIRO.

(xvi) Para se demonstrar, criticamente, as possíveis insuficiências teóricas e explicativas desse modelo paradigmático, as quais, eventualmente, culminaram na sua posterior superação por outra proposta científica, foram apontadas as seguintes deficiências:

(xvi.a) uma anunciada multidisciplinariedade que, ao fim, redundava em puro empirismo científico, pois o critério prioritário ou exclusivo de resolução de conflitos jurídicos seria a interpretação econômica do direito tributário;

(xvi.b) uma confusão metodológica que colocou o operador do direito tributário desse período em posição de insegurança no que tange às técnicas aplicativas e interpretativas disponíveis, pois não se saberia, com certeza, qual método deveria ser prioritário e determinante na resolução dos conflitos interpretativos;

(xvi.c) a fundamentação legalista na imposição de tributos, pautada na visão de um Estado Legal, segundo a qual a manifestação do legislador legitimaria, automaticamente, a imposição de poder por parte do Ente Tributante;

(xvi.d) a adoção de um descritivismo interpretativo que pressupõe a necessidade de o aplicador do direito somente descrever o conteúdo do direito positivo, sem produzir juízos avaliativos de razoabilidade, pertinência e relevância acerca das escolhas públicas realizadas pelos detentores do poder de tributar que deram forma normativa às nossas práticas tributárias; e

(xvi.e) um reducionismo teleológico, pressupondo que o direito tributário presta-se apenas a servir de ferramenta financeira para arrecadação dos recursos necessários ao custeio da estrutura do Estado.

(xvii) O paradigma *normativo-comportamental*, que se instaurou entre as décadas de 70 e 80 do século passado, centrou-se na visão fiscalista de ciência, típica da Modernidade, e defendeu que a prioridade epistêmica do teórico do direito deveria ser a análise da estrutura da norma tributária, desprovida de qualquer conteúdo qualificável como necessário, justo ou razoável, considerações essas que deveriam ser consideradas estranhas ao direito tributário, enquanto meramente subjetivas ou emotivas. Tal atitude metodológica seria indispensável para se garantir uma aplicação do direito tributário segura e objetiva, novamente pautada na descrição dos comportamentos escolhidos pelo legislador tributário que foram incorporados em normas jurídicas positivadas. Nesse contexto, a tarefa do aplicador do direito seria a de conhecer os descritores de comportamentos econômicos previstos na lei tributária, os quais uma vez manifestados na realidade por meio de ocorrências realizadas pelos indivíduos causariam uma incidência infalível e mecânica da norma positiva sobre tais fatos. Nesse período, a *Teoria Geral do Direito Tributário* de BECKER, fortemente inspirada no positivismo jurídico, foi responsável pela identificação da crise paradigmática instaurada no cenário tributário da época, conforme diagnosticado por meio da referência ao “*manicômio jurídico tributário*” que teria se

estabelecido naquele período. De outro lado, Geraldo ATALIBA foi o principal nome responsável pela consolidação do paradigma científico *normativo-comportamental*, ao fundar a Escola Paulista de Direito Tributário, amplamente inspirada nos fundamentos positivistas.

(xviii) Como crítica a tal projeto científico, sustentou-se que:

(xviii.a) ele cometeria um monismo epistemológico, pressupondo que todos os campos do conhecimento humano poderiam ser esclarecidos por um único conceito de ciência;

(xviii.b) a atividade do cientista exigira apenas um esforço de pura abstração da realidade jurídica, o que culmina na incapacidade de atribuir sentido a outras dimensões práticas e existenciais do fenômeno tributário, como motivos, causas, fins, efeitos e consequências da tributação;

(xviii.c) se adotaria, novamente, um reducionismo teleológico, pois a dimensão finalística das imposições tributárias seriam consideradas estranhas à ciência tributária e impertinentes aos juízos de validade dos tributos criados pelo legislador; e

(xviii.d) os esforços para se garantir segurança e certeza na aplicação das regras tributárias, por meio da suposta infalibilidade da incidência da norma sobre o fato, acabam convertendo-se apenas em uma falsa promessa e em uma ilusão inalcançável, pois não conseguem fornecer efetivos critérios de controle da abertura textual que é inerente ao conteúdo que se atribui às normas jurídicas e não consegue dar conta de outras dimensões relevantes do fenômeno tributário, como, por exemplo, a repercussão econômica de um tributo e o seu traço extrafiscal.

(xix) Relativamente ao paradigma *formalista-linguístico*, pode-se atribuir o seu desenvolvimento a um único nome, qual seja, Paulo de Barros CARVALHO, o qual, na década de 90 do século passado, foi responsável, não apenas por aprimorar o projeto teórico *normativista-comportamental*, mas também por constituir uma nova escola de pensamento no direito tributário brasileiro que, ainda hoje, pode ser vista como prevalecente e majoritária. Este modelo paradigmático, inspirado no conceito de ciência do Neopositivismo Lógico e nas lições de Semiótica fornecidas pela filosofia da linguagem que se destacou no início do século passado,

pretendeu sustentar que o fenômeno tributário deveria partir da análise formal dos diferentes planos linguísticos (*i.e.*, semântica, sintática e pragmática) que interagem na construção de sentido dos textos autorizados pelo direito a se apresentarem como fontes de imposições normativas. Esse procedimento de construção de sentido, uma vez esclarecido e melhor compreendido, não passa de uma reprodução mais sofisticada do método formal já fornecido pelo projeto teórico anterior, o qual, ao fim, apenas se predispõe a analisar e descrever as estruturas internas das normas tributárias, mas agora com maior detalhamento analítico. Nessa esteira, caberá ao cientista do direito, mais uma vez, apenas descrever o conteúdo jurídico dos textos positivados, observando-se os parâmetros mínimos impostos pelos limites de nossa linguagem formal. Aqui, portanto, o operador do direito, na melhor das hipóteses, está autorizado a controlar os meios de formalização dessa linguagem jurídica, por meio de estruturas lógicas e linguísticas puramente formais, mas que jamais permitem avaliar ou julgar o mérito e o demérito do conteúdo normativo transformado em texto. No final das contas, portanto, a suposta sofisticação científica que se atém a um complexo vocabulário técnico acaba viabilizando a legitimação do arbítrio praticado pelo Estado, o qual, como se sabe, sempre determinará o sentido definitivo dos textos jurídicos.

(xx) Como crítica a esse modelo paradigmáticos, defendeu-se que tal proposta partiria:

(xx.a) de um *ceticismo ontológico* que pressupõe a impossibilidade de conhecimento objetivo da dimensão existencial da realidade jurídica, somente sendo passível de conhecimento os dados empíricos e verificáveis de nosso mundo;

(xx.b) de um *não cognitivismo moral*, o qual assume que todo juízo valorativo é subjetivo, emotivo ou ideológico, de modo que a dimensão axiológica da realidade jurídica não integra o universo da ciência do direito;

(xx.c) de um *formalismo epistemológico*, segundo o qual o cientista deve conhecer apenas a forma normativa do direito, razão pela qual a noção de juridicidade passa a ser compreendida como sinônimo de normatividade, isto é, todo o fenômeno jurídico reduz-se ao fenômeno de posituação de normas; e

(xx.d) de um *descriptivismo científico*, de acordo com o qual ao cientista do direito caberia apenas descrever – de modo neutro e preciso – o teor dos textos que

permitem construir o sentido das normas jurídicas, o que acaba hiperdimensionando a importância que o vocábulo *texto* assume na construção da realidade jurídica.

(*xxi*) Como proposta científica que se predispõe a corrigir e superar as deficiências explicativas identificadas nos três modelos paradigmáticos acima destacados, propõe-se a formulação de uma concepção de *ciência prática* pautada tradição do realismo ontológico de ARISTÓTELES e AQUINO, a qual, porém, recebeu atualizações pontuais de algumas lições mais recentes da filosofia da ciência desenvolvida por Imre LAKATOS e seu conceito de *programa de pesquisa* (“*research programmes*”) formado por um *núcleo duro* de proposições (“*hard core of the programme*”), não submetidas à refutação, e por *hipóteses auxiliares* (“*auxiliary hypotheses*”) que são objeto de testes de falsificação e refutação, permitindo a progressão ou regressão do respectivo projeto científico.

(*xxii*) A concepção de *ciência prática* que se pretendeu aplicar ao direito tributário adota os seguintes pressupostos teóricos:

(*xxii.a*) *Cognitivismo Ontológico*, segundo o qual é possível ao ser humano conhecer, objetivamente, a realidade, seja por meio de captação sensitiva, seja por cognição intelectual, realidade essa que possui determinadas propriedades que independem, ao menos em parte, dos estados mentais do indivíduo, razão pela qual um ato de conhecimento não se esgota na forma como se reproduz mentalmente uma ideia nem no modo como se pode reportar, por meio da linguagem, os estados de coisas que a representam;

(*xxii.b*) *Realismo Moral*, o qual representa a postura *metaética* que afirma ser possível formular juízos de valor (*i.e.*, proposições de certo/errado, bom/mau, justo/injusto etc...) dotados de objetividade, razão pela qual podem ser compreendidos e comunicados a terceiros com alguma inteligibilidade;

(*xxii.c*) *Antinormativismo*, o qual pressupõe que a fundamentação racional de uma prática jurídica não se esgota na identificação formal da validade da norma, sendo, em verdade, de máxima relevância o conteúdo axiológico e teleológico que devem estruturar e direcionar a produção de comandos jurídicos, os quais não são meras escolhas do legislador constitucional, mas devem ser justificados como

necessários ou indispensáveis em qualquer contexto social que tenha a intenção de ordenar um sistema jurídico minimamente justo e razoável; e

(*xxii.d*) *Anticonvencionalismo*, o qual sustenta que, relativamente à ação humana, existem exigências materiais que são, ontologicamente, anteriores a qualquer convenção humana, razão pela qual a avaliação e a justificação do agir humano deve sempre estar pautada em alguns critérios pré-convencionais que teriam a função de direcionar e limitar o agir humano.

(*xxiii*) Além de tais pressupostos, uma ciência prática, mantendo relação analógica com o conceito de ciência teórica, apresenta as seguintes características:

(*xxiii.a*) envolve um conhecimento que visa a alcançar uma dimensão variável da realidade e, em parte, operável ou dependente da vontade humana na sua realização, de modo que esta pode oscilar, parcialmente, de acordo com cada contexto;

(*xxiii.b*) pretende, por isso, captar objetos contingentes, ou seja, que são particulares e mutáveis;

(*xxiii.c*) possui como fim, invariavelmente, um agir ou um fazer, jamais sendo satisfatório para o saber prático uma resposta, meramente, especulativa ou hipotética, que não promova um juízo de coordenação ou de direcionamento do comportamento humano;

(*xxiii.d*) assume uma pretensão de veracidade em sentido secundário e analógico (objetividade fraca), em que as proposições práticas acerca do agir humano também podem ser definidas como verdadeiras ou falsas, no sentido de se justificar a conformidade de um desejo (vontade) correto à uma ação que deva ser concretizada e que seja compatível com um fim humano (real e não meramente aparente);

(*xxiii.e*) assume um método dialético e deliberativo, por meio do qual se deve fixar condições para um diálogo que deve contrastar e comparar as opiniões, argumentos ou perspectivas relevantes sobre o mesmo contexto de ação, exigindo o desenvolvimento, não apenas de raciocínios analíticos (*i.e.*, de decomposição conceitual), mas também raciocínios sintético-decisórios (*i.e.*, um ato volitivo que leve o agente a executar aquela ação); e

(xxiii.f) o estabelecimento de estimativas e premissas prováveis, o que inviabiliza a promessa de se garantir certeza nas conclusões práticas a serem alcançadas.

(xxiv) Tendo-se criticado e rejeitado o *decisionismo* teórico presente na noção de *Corte Metodológico* que marcou os paradigmas científicos prevalentes no campo do direito tributário, sustentou-se que a demarcação do objeto de estudo de uma ciência tributária deveria observar os seguintes critérios:

(xxiv.a) A análise das variadas tradições teóricas já estabelecidas (inclusive as rivais entre si) que fornecem premissas aceitas por todos ou pela maioria e que disponibilizam algumas conclusões já consensualizadas acerca de determinada matéria, as quais não deverão ser meramente aceitas como um dado objetivo, mas serão tomadas como um ponto de partida de reflexão e crítica, de modo a viabilizar a reconstrução de diferentes narrativas que permitam explicar, com coerência, como se desenvolve a evolução do respectivo campo científico;

(xxiv.b) A emissão de *juízos analíticos de decomposição e agregação* das propriedades essenciais que formam o objeto de estudo;

(xxiv.c) A emissão de *juízos de pertinência* acerca das propriedades antes analisadas para verificar quais possuem traços materiais compatíveis com o objeto de estudo, de modo a delimitar, qualitativamente, o escopo do que estará sendo analisado;

(xxiv.d) A emissão de *juízo de relevância* acerca das propriedades pertinentes ao objeto de estudo, de modo a ordenar, em termos de importância, quais elementos se colocam em posição de hierarquia e subordinação.

(xxv) Na definição do objeto de estudo de uma ciência prática aplicável ao direito tributário, adotou-se a conhecida *teoria das quatro causas* desenvolvida por ARISTÓTELES, a qual assume a pretensão de esclarecer as quatro diferentes dimensões essenciais de determinado objeto, quais sejam: a sua causa *formal*, *material*, *eficiente* e *final*.

(xxvi) A causa formal do objeto de uma ciência tributária exige o desenvolvimento de uma *Deontologia Tributária* que, por sua vez, pressupõe a estruturação de uma *teoria da norma tributária* e a justificação da *normatividade* que explique o que norteia e direciona a elaboração de comandos jurídicos por parte das autoridades públicas investidas de poder e que esclareça porque devemos, legitimamente, dedicar obediência a tais normas.

(xxvii) Para os efeitos deste estudo, defendeu-se que proposta de ÁVILA seria, perfeitamente, satisfatória para o detalhamento da dimensão formal do objeto de uma ciência tributária, razão pela qual a teoria da norma tributária pode ser ordenada com base na divisão de *regras*, como normas imediatamente comportamentais, *princípios*, como normas imediatamente finalísticas, e *postulados normativos*, como metanormas que se prestam a viabilizar a correta aplicação de regras e princípios.

(xxviii) De outro lado, para se esclarecer (e se avaliar) a dimensão vinculante e cogente que legitima o cumprimento (ético e jurídico) das normas tributárias, utilizou-se a significação ampla do termo “*lei*” (*nomos* ou *lex*) dentro da tradição aristotélico-tomista, que pretende explicar os tipos de ordens normativas que organizam nossa realidade e que permitem um esclarecimento dos fundamentos de racionalidade que estão presentes (ou, por defeito, ausentes) nos comandos jurídicos que direcionam e controlam a ação humana. Para tanto, diferenciou-se o significado próprio dos termos *lei eterna*, *lei natural* e *lei humana*, com base nas seguintes considerações:

(xxviii.a) A *lei eterna* regula e organiza a totalidade da ordem ontológica, pois se reporta ao ser em toda a sua extensão, representando, assim, regras e medidas racionais imutáveis e universais que ordenam todos os seres, representando, pois, o objeto de conhecimento primário das ciências especulativo-teóricas;

(xxviii.b) a *lei natural* representa a participação específica do ser humano, por meio da sua racionalidade, na lei eterna que orienta todos os demais seres postos na realidade. Por isso, a lei natural mantém relação analógica com a ideia de racionalidade, sendo acessível aos seres humanos por meio do exercício da reflexão racional que lhes é própria. Com efeito, a lei natural exerce uma função formalizadora e direcionadora da lei humana, prestando-se como um critério

avaliativo das leis positivas que são criadas por manifestação volitiva de agentes humanos, funcionando, assim, como o indicativo da pré-convencionalidade, da objetividade e do direcionamento racional que essa dimensão legislativa exerce na realidade tipicamente humana; e

(xxviii.c) a lei positiva (*rectius, lei humana*) deve ser compreendida como um produto (artifício) necessário da atividade humana, por meio da qual alguém investido de autoridade cria, voluntariamente, comandos vinculantes que visam a concretizar, em algum grau, determinados preceitos da lei natural. Essa tarefa de especificação de parâmetros racionais por meio de leis voluntárias sem dúvida representa atividade complexa que, com enorme frequência, fica aquém do que seria desejável, já que sempre poderá ser o caso de legisladores que, por ignorância ou má-fé, podem escolher um padrão normativo que não acolhe a regra e a medida que seria racionalmente mais adequada. Por isso, dentro dessa margem de derivação do conteúdo da lei natural para a produção da lei humana positiva, dois critérios de especificação podem ser identificados, quais sejam o raciocínio *por conclusão* (*conclusiones ex principiis*), i.e., como uma dedução oriunda de premissas materiais anteriores, ou o raciocínio *por determinação* (*determinationes*), i.e., por meio de atos sintético-decisórios em que, observando-se parâmetros de razoabilidade fixados nas instâncias legislativas anteriores, o legislador está autorizado a eleger o conteúdo de uma norma positiva.

(xxix) A causa material do objeto de uma ciência tributária exige o desenvolvimento de uma *Ontologia Tributária*, que abarca uma *teoria de bens básicos inerentes à tributação*, e de uma *Teoria da Justiça Tributária*.

(xxx) Relativamente à *teoria de bens básicos inerentes à tributação* demonstrou-se que a filosofia contemporânea dedicada à proposição de diferentes modelos políticos e sociais como razoáveis desenvolvem, abertamente e sem qualquer constrangimento, a necessidade de uma concepção de bens primários, assim entendidos como elementos indispensáveis ao pleno desenvolvimento humano, os quais, por essa razão, necessitam ser garantidos e efetivados – mesmo que em grau mínimo – por todas as instituições sociais e jurídicas que pretendam atender

a parâmetros de justiça. Para ilustrar tal afirmação, foram citados o conceito de *bens primários* de John RAWLS e de *capacidades humanas* de Amartya SEN e Martha NUSSBAUM. No entanto, mantendo-se fiel à tradição aristotélico-tomista, a concepção de bem básico (*Agathón*; Ἀγάθων) adotada na proposta de ciência jurídica aqui desenvolvida, pressupõe as seguintes qualificações:

(xxx.a) em um sentido metafísico, o “bem” representa a instância cognitiva que permite avaliar e justificar o critério de realização ou de aperfeiçoamento de um determinado objeto;

(xxx.b) em um sentido prático, ou seja, relativamente ao agir humano, o “bem” representa o objeto primeiro que direciona a sua vontade (*i.e.*, aquilo que atrai e direciona um ato de escolha, visando a realização de um fim), tendo em vista a possibilidade desse móvel voluntário ser orientado pela razão em direção a um determinado fim relevante ao ser humano;

(xxx.c) os bens básicos devem ser considerados como dotados de valor intrínseco, ou seja, como objetos da vontade que são desejáveis em si e, por isso, são irreduzíveis um ao outro, ou seja, não podem ser compreendidos como uma instância indispensável de realização de outro fim primário, motivo pelo qual os conceitos de “bem” e de “fim” podem ser considerados interdefiníveis;

(xxx.d) em um plano cognitivo e explicativo, esses bens básicos, porém, não assumem todos o mesmo grau de determinação e de objetividade, uma vez que os fins que direcionam a ação humana podem ser esclarecidos com base em diferentes níveis de justificação, indo da motivação mais genérica e abstrata até a mais específica e concreta;

(xxx.e) com base em tais considerações e seguindo FINNIS, propôs-se a lista de bens básicos (não exaustiva), a qual incluiria as razões primárias indispensáveis à fundamentação material de qualquer sistema jurídico-tributário que pretende ser, minimamente, razoável, quais sejam: (1) *Vida*; (2) *Conhecimento*; (3) *Jogo* ou atividade lúdica; (4) *Experiência estética*; (5) *Sociabilidade* ou *Amizade*; (6) *Razoabilidade prática*; e (7) *Religião*.

(*xxxi*) Além dos bens básicos que fundamentam de modo primário as diferentes normas jurídicas, o objeto de uma ciência tributária também deve se dedicar à análise das possíveis concepções de justiça que atribuem sentido material às relações jurídicas que serão formadas entre Estado e contribuinte. A proposta aristotélico-tomista de uma teoria de justiça pode ser sintetizada nos seguintes termos:

(*xxxi.a*) a noção de *justiça geral* ou *legal* equiparável ao senso de moralidade que, em sentido geral e indeterminado, indica que é adequado e justo dedicar certa conformidade da conduta à lei ou de que há boas razões para se cumprir deveres necessários e universais que são exigidos para viabilizar a vida em comunidade. No campo do direito tributário, essa concepção genérica de justiça pode ser reconduzida ao fundamento material frequentemente referido como sendo o “*dever fundamental de pagar tributos*”.

(*xxxi.b*) a *justiça comutativa* (ou *corretiva*) que se ocupa das relações transacionais (voluntárias e involuntárias) ou de troca de prestações (*synallagmata*), estabelecidas entre os membros da comunidade, assumindo a pretensão de regular os vínculos jurídicos que se formam de um indivíduo para com outro indivíduo, considerados na sua abstração e em termos de igualdade formal. No campo tributário, as relações comutativas fundamentam os tributos contraprestacionais (*e.g.*, taxas e contribuições de melhoria) e a imposição de multas fiscais.

(*xxxi.c*) a *justiça distributiva* que se apresenta nas relações jurídicas em que se realiza a distribuição de bens ou a imputação de encargos aos indivíduos que integram uma comunidade política, tendo em vista um determinado critério de igualdade proporcional que leva em consideração qualificadores que permitem diferenciar os indivíduos. Na campo tributário, as relações de justiça distributiva esclarecem o fundamento material dos impostos, contribuições e de distribuição de benefícios fiscais setoriais.

(*xxxi.d*) Por fim, uma relação de *justiça social* toca em deveres jurídicos de interação e de relacionamento dos indivíduos com a comunidade política na qual estão inseridos (a qual pode ser pensada em termos locais, nacionais ou, inclusive, em termos globais), não em razão da sua individualidade, seja em abstrato, seja em razão de um qualificador específico, mas em razão de determinados traços comuns

que podem ser justificados como inerentes a sua própria humanidade. No direito tributário, a justiça social pode justificar arquitetura jurídica do nosso sistema de Seguridade Social ou, ainda, caso venha a ser instituído, algum modelo de tributo *per capita* que pretenda garantir o financiamento público de certames eleitorais.

(xxxii) A causa eficiente/instrumental do objeto de uma ciência tributária exige o desenvolvimento de uma *Metodologia Tributária*, que se dedique a organizar, fundamentar e esclarecer:

(xxxii.a) uma teoria da interpretação e argumentação jurídico-tributária;

(xxxii.b) quais seriam os critérios mensuradores e avaliativos de eficiência e utilidade de políticas fiscais; e

(xxxii.c) como se promovem raciocínios prudenciais e deliberativos, executados por meio das etapas da *deliberação*, do *juízo* e do *mandato*, exigindo do teórico do direito, não a simples descrição do conteúdo do direito posto, mas sim a atividade discursiva que envolve reconstruir, explicar, escolher e decidir o plano de ação que se justificará como mais razoável.

(xxxiii) A causa final do objeto de uma ciência tributária exige o desenvolvimento de uma *Teleologia Tributária*, dedicada à articulação concreta da visão de *bem comum* que, a partir das disposições constitucionais vigentes, se pretende promover e efetivar em uma comunidade política específica.

(xxxiv) Tais discussões tributárias finalísticas, de um lado, exigem o desenvolvimento no jurista de uma capacidade de reflexão e de abstração que permita a esse projetar um desenho arquitetônico dos fins últimos que devem ser almeçados pela tributação, os quais, primeiramente, deverão ser harmonizados e integrados, contextualmente, com os fins tributários previstos em uma Constituição, e que, ainda, deverão ser compatíveis com a instância da liberdade individual que deve permitir que cada contribuinte venha a perseguir, com autodeterminação, os seus objetivos profissionais, empresariais e domésticos, sem intervenção arbitrária ou excessiva do Estado.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique; OLIVEIRA, Rafael. *Introdução à Teoria e à Filosofia do Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª edição, 2014;
- AKRILL, J. L. *Essays on Plato and Aristotle*. Inglaterra: Oxford University Press, 2001;
_____; *Aristotle the Philosopher*, Inglaterra: Oxford University Press, 1981;
- ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Alemanha: Suhrkamp, 1986;
_____; *Some Reflections on the Ideal Dimension of Law and on the Legal Philosophy of John Finnis*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 58, nº 02, 2013, pp. 97-110;
- APEL, Karl-Otto. *Teoría de la verdad y ética del discurso*. Espanha: Paidós, 1ª edição, 2ª reimpressão, 1998;
- AQUINO, Tomás de. *Verdade e Conhecimento*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2002;
_____; *Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics*. Estados Unidos da América: Dumb Ox Books, 1993;
_____; *Summa Teológica. I – II. Cuestión 94. De la Ley Natural*. Espanha: Mare Nostrum Comunicanión, 2000;
_____; *Suma Teológica, Questões 57-71 da Parte II-II* São Paulo, Loyola, 2004;
_____; *Truth (Quaestiones disputatae de veritate)*. Estados Unidos da América: Hackett publishing Company, Inc., Volumes I-III, 1994;
- ANGIONI, Lucas. *As Noções Aristotélicas de Substância e Essência*. São Paulo: Unicamp, 2008;
- ARENDT, Hannah. *Between Past and Future*. Estados Unidos da América: Penguin Books, 1977;
- ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995;
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968;
_____; *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969;

_____ ; *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 2001;

AYER, A.J. *Logical Positivism*. Estados Unidos da América: The Free Press, 1959;

AYESTA, Cruz González. *La verdad como bien según Tomás de Aquino*. Espanha: EUNSA, 2006;

AUBENQUE, Pierre. *A prudência em Aristóteles*. São Paulo: Discurso Racional, 2003;

AUDI, Robert. *The Architecture of Reason – The Structure and Substance of Rationality*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2001;

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2004;

_____ ; *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 12ª edição, 2011;

_____ ; *Segurança Jurídica – entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2ª edição, 2011

_____ ; (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012;

_____ ; *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética, 2013;

_____ ; *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 32. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 159-197;

_____ ; *As taxas e sua mensuração*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 204, pp. 37-44, setembro 2012;

_____ ; *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 3ª edição, 2015;

BACON, Francis. *Novo Organon*. São Paulo: EDIPRO, 2014;

_____ ; *O Progresso do Conhecimento*. São Paulo: UNESP, 2007;

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 8ª edição, 2010;

BANKOWSKI, Zenon. *Living Lawfully – Love in Law and Law in Love*. Holanda: Kluwer Academic Publisher, 2001.

- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001;
- BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Jurídico Contemporâneo: Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. Unisinos, 1999;
- _____. *Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Livraria do Advogado, 2010;
- BAYERTZ, Kurt. *Wissenschaftstheorie und Paradigmbegriff*. Alemanha: Metzler, 1981;
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998;
- BERTI, Enrico. *As razões de Aristóteles*. São Paulo: Editora Loyola, 2ª edição, 2002;
- BLACKBURN, Simon. *Truth – A Guide*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2005;
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 1ª Edição, 2001;
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias – Uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 2ª Edição, 1999;
- _____. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 3ª edição, 2007;
- _____. *O Direito como fenômeno linguístico, o problema da demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo in Anuário do Mestrado em Direito: Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 1988*
- BORTOLOTTI, Lisa. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Polity, 2010;
- CAMPBELL, Tom. *Justice*. Estados Unidos da América: St. Martin's Press, 2ª edição, 2001;
- CARPINTERO, Francisco. *Derecho e Ontologia Jurídica*. Espanha: Actas, 1993;
- CARRIER, Martin. *Wissenschaftstheorie zur Einführung*. Alemanha: Junius, 2006;
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Considerações Acerca da Taxa de Classificação de Produtos Vegetais, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 27, janeiro/98;*
- CARVALHO. A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969
- CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noese, p. 2008;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999;
- _____. *Direito tributário, Linguagem, Método*. São Paulo: Noeses, 1ª Edição, 2008;

- _____ ; *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012;
- _____ ; *Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descriptiva-ciencia-direito-tributario>, acesso em 05/08/2015;
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 37, 1998;
- _____ ; *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Lael, 1974;
- CORREAS, Carlos Massini. *La prudencia jurídica – Introduccion a la Gnoseologia del Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 2ª edição, 2006;
- _____ ; *Razón práctica e objetividad del derecho*. Inédito.
- DAMASIO, Antonio. *The Neurobiological Grounding of Human Values*. In *Neurobiology of Human Values*. Germany: Springer, 2005.
- DAVIDSON, Donald. *Uma Teoria Coerencial da Verdade e do conhecimento*. In CARRILHO, Manuel Maria. *Epistemologia: Posições e Críticas*. Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991
- DEAN, Richard. *Does Neuroscience Undermine Deontological Theory?* Germany: Springer, *Neuroethics*, 3, 43-60, 2010.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2a ed. 2007;
- DESCARTES, René. *Discours de la Méthode*, Paris: Librairie Philosophique J. VRIN, 2005.
- DÓRIA, Hélio Ivo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1963;
- DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 1978;
- ELKINS, David. *Taxation and the terms of Justice*. Estados Unidos da América: *University of Tol. Law Review*, nº 41, 73, 2009-2010;
- FABRO, Cornelio. *Percepción y Pensamiento*. Espanha: EUNSA, 1962;
- FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 6ª edição, 1999;
- FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario*. Itália: CEDAM, 2003;

FELSEN, Gidon; REINER, Peter B. *How the Neuroscience of Decision making informs our conception of Autonomy?* United States of America: AJOB Neuroscience, 2 (3): 3-14, 2011.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014; _____; *Estudos de Filosofia do Direito – Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. São Paulo: Altas, 2002;

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006; _____; *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Espanha: Marcial Pons, 2012; _____; *Vícios Supervenientes na Cobrança da Contribuição do FGTS criada pela LC 110/2001*. Revista Tributária das Américas, v. 5, p. 1-30, 2014; _____; *Da impossibilidade de se cobrar, por período ilimitado, a Contribuição Social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001*. Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários, v. 50, p. 100-120, 2006; _____; *A Legitimidade da Imposição de Tributos de Acordo com a Tradição Aristotélico-Tomista*. In: Cristiano Carvalho. (Org.). *Direito Tributário Atual*. 1ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, v. 1, p. 01-33 _____; *Metaética e a fundamentação do Direito*. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015;

FEYERABEND, Paul. *Consolation for the Specialist*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999;

FINNIS, John. *Law as Fact and as Reason for Action: A Response to Robert Alexy on Law's 'Ideal Dimension'*. Estados Unidos da América: The American Journal of Jurisprudence, Vol. 59, nº 01, 2014, pp. 85-109; _____; *Aquinas*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2004; _____; *Natural Law and Natural Rights*. Reino Unido: Oxford University Press, 2000;

- _____. *Natural Law and Legal Reasoning*, in GEORGE, Robert P. (Ed.), *Natural Law Theory – Contemporary essays*: Estados Unidos da América, Oxford University Press, 1994.
- _____. *Fundamental of Ethics*. Estados Unidos da América: Georgetown University Press, 1983;
- FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013;
- FREEMAN, Samuel (editor). *Cambridge Companion to Rawls*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 2003;
- GAITA, Raimond. *Good and evil – an absolute conception*. Estados Unidos da América: Routledge, 2001;
- GALILEI, Galileu. MARICONDA, Paulo (trad.). *Diálogo sobre os dois Máximos Sistemas Do Mundo Ptolomaico e Copernicano*. São Paulo: Editora 34, 2011;
- _____; NASCIMENTO, Carlos (trad.) *Ciência e Fé*. São Paulo: UNESP, 2009.
- GAMBRA, José Miguel. *La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez*. Espanha: EUNSA, 2002;
- GILSON, Etienne. *The Philosophy of St. Thomas Aquinas*. Estado Unidos da América: Dorset Press, 1948;
- GOBRY, Ivan. *Vocabulário grego de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2007;
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002;
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000;
- _____; *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974;
- _____; *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista da PGFN, volume 01, 2001, pp. 9-18;
- GREENE, Joshua; Cohen, Jonathan. *For the law, neuroscience changes nothing and everything*. United Kingdom: Royal Society, 359, 2004.
- HABERMAS. Jürgen. *The Theory of Communication Action – Reason and Rationalization of Society*. Londres: Heinemann, 1984.
- _____. *Verdad y justificación*. Espanha: Trotta, 2002.

- _____. *A Ética da Discussão e a Questão da Verdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2004;
- HAHN, Hartmut. *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*. In *Steuer und Wirtschaft*, n. 81, 2004;
- HAMPE, Michael. *Eine kleine Geschichte des Naturgesetzbegriffs*. Alemanha: Suhrkamp, 2007;
- HARE, R. M. *A Linguagem da Moral*. São Paulo: Martins Fontes, 1996;
- HART, Herbert. *The Concept of Law*. Reino Unido: Oxford University Press, 1961;
- HÖFFE, Otfried. *Aristotle*. Estados Unidos da América: State University of New York Press, 2003;
- _____. *Categorical principles of Law*. Estados Unidos da América: Penn State Press, 2002;
- _____. *Kant's Cosmopolitan Theory of Law and Peace*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 2006;
- HOLMES JUNIOR, Oliver Wendell. *The Common Law*. Estados Unidos da América: Digireads.com, 2005;
- HOLZHEU, Elena. *Thomas von Aquin: Summa Theologica – Sind 'lex aeterna' und 'lex naturalis' identisch?* Alemanha: GRIN Verlagsprogramm, 2009;
- HONNETH, Axel. *Disrespect – The Normative Foundations of Critical Theory*. Estados Unidos da América: Polity, 2007;
- HORN, Norbert; ANTONIUK, Elisete (trad.). *Introdução à Ciência do Direito e Filosofia jurídica*. Porto Alegre: Fabris, 2005;
- HUME, David. *A Treatise of Human Nature*. Reino Unido: Oxford University Press, 2003;
- JAEGER, Werner. *Paideia*. São Paulo: Martins Fontes, 2003;
- JARACH, Dino. *O fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989
- KALINOWSKI, Georges. *El problema de la verdad en la moral y en el derecho*. Argentina: Editorial Universitária Buenos Aires, 1979;
- KANT, Immanuel. *Kritik der reinen Vernunft*. Alemanha: Suhrkamp, 1974
- _____; *Metaphysischen Anfangsgrunde der Naturwissenschaft*. Alemanha: Suhrkamp, 2003;
- _____; *Kritik der praktischen Vernunft*. Alemanha: Suhrkamp, 1974;

- _____ ; *Die Metaphysik der Sitten*. Alemanha: Suhrkamp, 1977
- _____ ; *Crítica da Razão Prática*: Portugal, Edições 70, 1994;
- _____. *Critique of Pure Reason*. Estados Unidos da América: Bedford/St. Martin, 1965;
- _____. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Portugal, Edições 70, 1994;
- _____. *A Paz Perpétua e outros opúsculos*. Portugal, Edições 70, 1994;
- _____. *La Metafísica de las Costumbres*. Espanha: Tecnos, 3ª edição, 2002.
- KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried; NEUMANN, Ulfrid. *Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart*. Alemanha: C.F. Müller, 2011
- KELLER, Mauro de Medeiros. *Notas para a compreensão do conceito de sindérese no pensamento aristotélico-tomista e suas principais implicações práticas*. Fonte: <http://www.hottopos.com/mirand11/mauro.htm>, acesso em 08/02/2008;
- KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Alemanha: Mohr Siebeck, 2008;
- _____ ; *Was ist Gerechtigkeit?*. Alemanha: Reclam, 2000;
- _____ ; *A competência da assembleia nacional constituinte de 1933-4*. São Paulo: Revista Trimestral de direito público: vol. 9, 1969, pp. 05-11;
- KEYS, Mary M. *Aquinas, Aristotle, and the Promise of the Common Good*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 2006;
- KIRSCHMANN, J. H. Von. *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft*. Rede Mundial de computadores, *in* <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/werthlosigkeitDerJurisprudenz.pdf>, acesso em 26/07/2105
- KLUXEN, Wolfgang. *Lex Naturalis bei Thomas von Aquin*. Alemanha: Westdeutscher Verlag, 2001;
- KREEF, Peter. *Summa of the Summa*. EUA: Ignatius, 1990;
- KERTZMAN, Ivan. *A desoneração da Folha de Pagamento*. São Paulo: LTr, 2012;
- KUHN, Thomas S. *The Structure of Scientific Revolutions*. Estados Unidos da América: University Of Chicago Press, 2ª edição, 1970;

- _____ ; *Logic of Discovery or Psychology of Research*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999, pp. 1/23
- LAMAS, Felix Adolfo. *Los principios y el Derecho Natural em la metodología de las ciencias prácticas*. Argentina: Universidade Católica Argentina, 2002;
- LAMBERT, Karel; BRITTAN, Gordon; SHULTE, Joachim (trad.). *Eine Einführung in die Wissenschaftsphilosophie*. Alemanha: Walter de Gruyter, 1991;
- LACHANCHE. *El concepto de Derecho segun Aristóteles e Santo Tomás*. Buenos Aires: 1953;
- LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999;
- _____ ; Science and Pseudoscience. Rede Mundial de Computadores: <http://www.lse.ac.uk/philosophy/About/lakatos/scienceAndPseudoscienceTranscript.aspx>, acesso em 24/01/2015.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro; HERNANDEZ, Francisco; QUERALT, Juan Martin; ROYO, Fernando; LOPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Tributario*. Espanha: Marcial Pons, 13^a edição, 1997;
- LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Portugal: Almedina, 2002
- LEGAZ Y LACAMBRA, L. *Introduccion a la ciencia del Derecho*. Espanha: Bosch, 1943
- LEITER, Brian. *Naturalizing Jurisprudence – Essays on American Legal Realism and Naturalism in legal philosophy*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2011
- LENK, Hans. *Zwischen Wissenschaftstheorie und Sozialwissenschaft*. Alemanha: Surkamp, 1986
- LIMODIO, Gabriel; BARBIERI, Javier. *Introducción al Saber Jurídico*. Argentina: EDUCA, 2010;
- LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 1^a edição, 1961;
- LLANO, Alejandro; MARQUEZINI, Fernando. *Gnosiologia Realista*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia e Ciência “Raimundo Lúlio”, 2004;
- LOSEE. John. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Reino Unido: Oxford University Press, 4^a Edição, 2010;

- _____ ; *Wissenschaftstheorie – eine historische Einführung*. Alemanha: Beck'sche, 1977;
- LOUREIRO, Raul. *Processo Executivo Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1953;
- LUCE, J. V. *Curso de Filosofia Grega – Do séc. VI a.C. ao século III d.C.* Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1992;
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999;
- MACEDO JR., Ronaldo Porto. *Carl Schmitt e a fundamentação do Direito*. São Paulo: Max Limonad, 2001;
- MACINTYRE, Alasdair. *After virtue*. Estados Unidos da América: University of Notre Dame, 2ª edição, 1984;
- _____. *Whose Justice? Which Rationality?*: Estados Unidos da América: University of Notre Dame, 1988;
- _____. *Three Rival Versions of Moral Enquiry: Encyclopaedia, Genealogy and Tradition*. Estados Unidos da América: University of Notre Dame, 1990;
- _____. *A Short History in Ethics – A History of Moral Philosophy from Homeric Age to the Twentieth Century*. Reino Unido: Routledge, 1991;
- _____. *Truthfulness, Lies and Moral Philosophers: What can we Learn from Mill and Kant?* Estados Unidos da América: The Tanner Lecture on human values, 1994;
- _____. *The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006;
- _____ ; *Primeiros princípios, fines últimos y cuestiones filosóficas contemporáneas*. Espanha: Internacionales Universitarias, 2003;
- _____ ; *Dependent Rational Animals – Why Human Beings Need the Virtues*. Estados Unidos da América: Open Court, 1999;
- MACKIE, J. L. *Ethics*. Reino Unido: Penguin Books, 1978;
- MARITAIN, Jacques. *Introdução Geral à Filosofia*. Rio de Janeiro: Agir, 18ª edição, 1994;
- _____ ; *Sete Lições sobre o ser*. São Paulo: Loyola, 2001;
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: LTr, 2ª edição, 1998;

- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000;
- MCCONNELL, Allan. *State Policy Formation and the Origins of the Poll Tax*. EUA: Dartmouth Pub. Co., 1995;
- MCINERNEY, Ralph. *Ethica Thomista – The Moral Philosophy of Thomas Aquinas*. EUA: CUA, 1997;
- MOORE, Michael S. *Good without God. In Natural Law, Liberalism and Morality*. Inglaterra: Oxford University Press;
- MOUSSALEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001;
- MICHELON JR, Cláudio. *Being Apart from Reasons – The Role of Reasons in Public and Private Moral Decision-Making*. Holanda: Springer, 2006;
- MILLER JR., Fred D. *Nature, Justice, and Rights in Aristotle's Politics*. Oxford: Clarendon Press, 1995;
- MULLER, Sabine; WALTER, Henrik. *Reviewing Autonomy: Implications of the Neurosciences and the Free Will Debate for the Principle of Respect for the Patient's Autonomy*. United Kingdom: Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics, 19, 205-217, 2010.
- MURDOCH, Iris. *The Sovereignty of Good*. Reino Unido: Routledge Press, 2001;
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2002;
- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Portugal: Almedina, 1998;
- NAGEL, Thomas. *Concealment and Exposure – And Other Essays*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2002;
- _____. *The view from nowhere*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 1986;
- NEDEL, José. *A Teoria ético-política de John Rawls – Uma tentativa de integração de liberdade e igualdade*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2000;
- NEUMANN, Ulfried. *La pretensión de la verdad en el derecho*. Colômbia: Universidade Externado de Colômbia, 2006;
- NEURATH, Otto; HAHN, Hans; CARNAP, Rudolf; GOMES, Nelson (tradutor) *A Concepção Científica do Mundo*. Disponível em <http://www.scribd.com/doc/145465531/A->

- [CONCEPCAO-CIENTIFICA-DO-MUNDO-CIRCULO-DE-VIENA#scribd](#), acesso em 07/07/2015;
- NEURATH, Otto. GOMES; Nelson (trad.). *Fisicismo: A Filosofia do Circulo de Viena*. São Paulo: Philosophos, vol. 08, 2008, pp. 121-6;
- NINK, Caspar. *Ontologie – Versuch einer Grundlegung*. Alemanha: Herder, 1952;
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: IBET, 4ª edição, 1976
_____. *Da interpretação e da Aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 1965
- NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. Estados Unidos da América: Basic Books, 1974;
- NUSSBAUM. Martha C. *The Fragility of Goodness – Luck and ethics in Greek tragedy and philosophy*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 1988;
_____. *Poetic Justice – The Literary Imagination and Public Life*. Estados Unidos da América: Beacon Press, 1995;
_____. *Hiding From Humanity – Disgust, Shame, and the Law*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 2004;
_____. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007;
- OLIVEIRA, Nythamar de. *Rawls*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003;
- OLLERO, Andrés. *Derecho a la verdad – Valores para uma sociedade pluralista*. Espanha: EUNSA, 2005;
- PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. *As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2002;
- PEREIRA, Moacir Araújo. *Questões Fiscais – Prática e Teoria*. São Paulo: Delta, 1955;
- PEREIRA, Oswaldo Porchat. *Ciência e Dialética em Aristóteles*. São Paulo: UNESP, 2000.
- PIETREK, Torsten. *Phänomenologische Metaethik*. Alemanha: Createspace, 2011;
- PLANTINGA. Alvin. *The Nature of Necessity*. Inglaterra: Oxford University Press, 2010
- POGGE; Thomas W. *Realizing Rawls*. Estados Unidos da América: Cornell University Press, 1989;
_____. *John Rawls – His Life and Theory of Justice*. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2007;
- POPPER, Karl. *The logic of Scientific Discovery*. New York: Basic Books, 1959;

- _____ ; *Conjectures and Refutations*. New York: Basic Books, 1963;
- _____ ; *Normal Science and its Dangers*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (eds.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambridge, 1999
- PORTER, Jean. *Nature as Reason – A Thomistic Theory of the Natural Law*. EUA: Eerdmans, 2005;
- POSER, Hans. *Wissenschaftstheorie – Eine philosophische Einführung*. Alemanha: Philipp, 2001;
- PUTNAM, Hilary. *Ethics without ontology*: Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2004;
- RAWLS, John. *Justice as fairness – A restatement*. Estados Unidos da América: Universal Press, 2004;
- _____. *A Theory of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2001;
- _____. *Political Liberalism*. Estados Unidos da América: Columbia University Press, 1996;
- _____. *Collected Papers*. Índia: Oxford University Press, 1999;
- REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 27^a edição, 2002
- REALI, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Portugal: Edições 70, 1997;
- _____. *Saber dos antigos – Terapia para os tempos atuais*. São Paulo: Edições Loyola, 1999;
- REZENDE, Afonso; AFONSO, José Roberto. *50 anos da Reforma Tributária Nacional: Origens e Lições*. Rio de Janeiro: FGV, 2014
- ROLIM, João Dácio. *Proportionality and Fair Taxation*. Holanda: Kluwer, Série International Taxation, volume 48, 2014;
- ROMMEN, Heinrich. *Die ewige Wiederkehr des Naturrechts*. Leipzig: Hegner, 1936;
- ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: EDIPRO, 2003;
- _____. *Hacia una ciencia realista del Derecho – critica del dualismo en el Derecho*. Argentina: Abeledo-Perrot, 1961;
- ROSS, David. *Aristotle*. Reino Unido: Routledge, 1995;

- RÜPPEL, Ernesto. *A captação da realidade segundo S. Tomás de Aquino*. Portugal: Livraria Cruz, 1974;
- SANDEL, Michael, *Liberalism and The Limits of Justice*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 2ª edição, 1998;
- SANGUINETI, J.J. *La filosofía de la ciência segun Santo Tomas*. Argentina: Eunsa, 1977;
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª edição, 2001;
- SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1ª edição, 1967;
- SARTRE, Jean-Paul. *Existentialism and Humanism*. Estados Unidos da América: Methuen Publishing Ltd, 1974;
- SAYRE-MCCORD, Geoffrey (editor). *Essays on Moral Realism*. Estados Unidos da América: Cornell University Press, 1988;
- SCHAUER, Frederick. *On the Nature of the Nature of Law*. Alemanha: *Archiv für Rechts und Sozialphilosophie*, 2011;
- SCHNEEWIND, J.B. *The Invention of Autonomy – A History of Modern Moral Philosophy*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 2005;
- SCHROEDER, Mark. *Noncognitivism in Ethics*. EUA: Routledge, 2010
- SEGURA, Carmen. *La dimension reflexiva de la verdad – uma interpretacion de Tomás de Aquino*. Espanha: Eunsa, 1991;
- SEN, Amartya. *The Idea of Justice*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 2009;
- _____. *On Ethics and Economics*. Índia: Oxford University Press, 7ª impressão, 2004;
- _____. *Development as freedom*. Estados Unidos da América: Anchor Books, 2000;
- SHAFFER-LANDAU, Russ. *Moral Realism – A Defence*. EUA: Oxford University Press, 2009;
- SIMON, Yves. *Practical Knowledge*. Estados Unidos da América: Fordham, 1991
- SOUSA. Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975;

- TALEB, Nassim Nicholas. *The Black Swan – The Impact of the Highly Improbable*. Estados Unidos da América: Random House, 2007;
- TARSKI, Alfred. *Logic, Semantics, Meta-Mathematics*. Estados Unidos da América: Hackett Publishing Company, 1983;
- TAYLOR, Charles. *Sources of Self – The Making of the Modern Identity*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 1989;
- TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Steuerrecht*. Alemanha: Otto Schmitt, 21^a edição, 2013;
- TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes*. Espanha: Marcial Pons, 2002;
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002;
- TORRES, Heleno Taveira. *Contribuições da Doutrina Italiana para a formação do Direito Tributário Brasileiro*, In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, Volume II, 2003;
- TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 11^a edição, 2004;
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, vols. I-V, 2009;
- TUGENDHAT, Ernst. WOLF, Ursula. *Propedêutica Lógico-Semântica*: Rio de Janeiro, Vozes, 2005;
- WALZER, Michael. *Spheres of Justice – A Defense of Pluralism and Equality*. Estados Unidos da América: Basic Books, 1983;
- WARAT, Luis Alberto. *Introdução Geral ao Direito – A epistemologia jurídica na Modernidade*. Porto Alegre: Fabris, 1995, Vol. II;
- WATKINS, John. *Against normal science*. In LAKATOS, Imre; MUSGRAVE, Alan (edts.). *Criticism and the Growth of Knowledge*. Reino Unido: Cambrigde, 1999;
- WEBER, Thadeu. *Ética e Filosofia Política: Hegel e o Formalismo kantiano*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1999;
- WILLIAMS, Bernard. *Morality*. Estados Unidos da América: Cambridge University Press, 1993;
- _____; SMART, J.J.C. *Utilitarianism – for and against*. Reino Unido: Cambridge University Press, 1973;

- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical Investigations*. Estados Unidos da América: Blackwell, 2003;
- _____ ; *Logisch-philosophische Abhandlung*. Alemanha: Suhrkamp, 2001;
- ZEPEDA, Jesús Rodríguez. *La política del consenso – Uma lectura crítica de El Liberalismo Político de John Rawls*. Espanha: Antropos, 2003;
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005
- VIGO, Alejandro G. *Aristóteles – Una Introducción*. Argentina: Instituto de Estudios de la Sociedad, 2006.
- VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o Sistema do Direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997
- VILLEY, Michel. *Filosofia do Direito – Definições e fins do direito, os meios do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003