

**OS ATUAIS DESAFIOS DA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO**  
***THE CURRENT CHALLENGES OF TAX LAW SCIENCE***

**Rodrigo Diego Santa Ritta\***

**RESUMO**

Este artigo tem por objetivo elencar alguns dos desafios com os quais se deparam atualmente os estudiosos do Direito Tributário. O modo pelo qual alguns conceitos técnicos de outras áreas do saber são juridicizados sem o devido aprofundamento teórico interdisciplinar, as amarras impostas aos pesquisadores pelo próprio campo científico e, principalmente, os reducionismos que afetam significativamente o método e o objeto de estudo da ciência do Direito Tributário são problemas cujas causas e consequências serão elencadas.

Além disso, algumas soluções serão sugeridas visando à superação desses desafios, de modo a possibilitar a evolução da ciência do Direito Tributário para que seu objeto possa ser melhor compreendido e sua aplicabilidade prática efetivada.

**Palavras-chave:** Juridicização de conceitos; campo científico; reducionismo epistemológico.

**ABSTRACT**

This article has the goal to highlight some of the challenges currently faced by scholars of Tax Law. The way in which some technical concepts of other areas of knowledge are juridicized without due interdisciplinary theoretical deepening, the ties imposed on researchers by the scientific field itself and, especially, the reductionisms that significantly affect the method and object of study of the science of Tax Law are problems whose causes and consequences will be listed.

In addition, some solutions will be suggested to overcome these challenges in order to enable the evolution of the science of Tax Law so that its object can be better understood and its practical applicability can be made effective.

**Key-words:** Juridicization of concepts; scientific field; epistemological reductionism.

## 1. INTRODUÇÃO

O primeiro desafio da ciência do Direito Tributário no Brasil foi justamente ser reconhecida enquanto tal. O ramo do conhecimento que buscava autonomia científica precisava, antes de tudo, se desvincular do posto de mera ramificação do Direito Financeiro.

---

\* Graduado em Gestão Pública pelo Instituto Federal do Paraná (2012) e em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2013). Pós-graduado em Gestão Pública com Habilitação em Políticas Públicas pelo Instituto Federal do Paraná (2015) e mestrando em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

James MARINS (2015, p. 124-126), ao analisar a evolução histórica da ciência do Direito Tributário no Brasil, dividiu esse processo em três períodos, elegendo os principais expoentes de cada um deles. No período pré-acadêmico o autor cita Ives Gandra Martins, Marco Aurélio Greco, Mizabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coêlho e José Souto Maior Borges, classificando-os como “*first movers*”. A segunda geração seria representada por Humberto Ávila, Luis Eduardo Schoueri, Renato Lopes Brecho e Roberto Quiroga Mosquera. E, finalmente, aqueles identificados como “*challengers*”: André Folloni, Hugo de Brito Machado Segundo, Marciano Seabra de Godoi e Ricardo Lodi Ribeiro.

Todos esses pensadores contribuíram, em alguma medida, para a consolidação do Direito Tributário enquanto área do conhecimento científico. Entretanto, a comunidade acadêmica está, agora, diante de novos desafios epistemológicos, cuja superação é requisito *sine qua non* para o aprimoramento do método e do objeto da ciência do Direito Tributário no Brasil.

Este trabalho tem por objetivo elencar alguns desses desafios, apontando, com base em alguns dos mais renomados pensadores do Direito Tributário da atualidade, as causas, as consequências e as possíveis soluções para esses problemas apresentados.

## **2 A JURIDICIZAÇÃO DE CONCEITOS NÃO-JURÍDICOS**

Todas as áreas do conhecimento possuem conceitos próprios, muitas vezes cujo significado foi desenvolvido e aperfeiçoado através do trabalho dos cientistas ao longo do tempo. Mas é comum, e por vezes até necessário, que alguns desses conceitos sejam utilizados por outros ramos do conhecimento. Isso se deve, primordialmente, a dois fatores: o primeiro é que os sistemas nos quais estamos inseridos são complexos, de modo que alguns temas, a despeito de serem próprios de um determinado ramo do conhecimento, são capazes de produzir efeitos e adquirirem relevância em outras áreas do saber; e o segundo é justamente a desnecessidade de retilhar o caminho de desenvolvimento e aperfeiçoamento do processo de atribuição de significado àquele conceito, quando isso já tenha sido realizado em outra disciplina, mormente porque existe uma tendência lógica e natural de que o primeiro ramo científico que tenha a necessidade de construir um conceito técnico seja precisamente aquele que é especialista no tema a que o conceito se refere.

E, como não poderia deixar de ser, isso ocorre também no Direito, que frequentemente precisa se valer de conceitos próprios da Sociologia, da Psicologia, da Medicina, da Biologia, das Engenharias e de tantas outras disciplinas. Especificamente quanto ao Direito Tributário, são recorrentes os casos em que os tributaristas precisam recorrer a outras disciplinas, notadamente à Economia, às Ciências Contábeis e até ao próprio Direito Financeiro para estabelecer não só os elementos fundamentais dos tributos (fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), mas também a extensão de uma isenção ou imunidade tributária, por exemplo.

Todavia, esse processo de importação de conceitos, quando ocorre de forma inadequada, pode provocar o efeito inverso do esperado. Em vez de elucidar uma área desconhecida naquele ramo do conhecimento, pode contribuir para uma confusão ainda maior acerca do seu real significado.

Já na década de 60, com a eloquência que lhe era característica, Alfredo Augusto BECKER (1963, p. 43) alertava sobre esse percalço:

O maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.). Esta contaminação constitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o jurista, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudojurídico.

À época, o autor teceu duras críticas à forma pela qual a expressão “capacidade contributiva” vinha sendo utilizada no Direito Tributário. Segundo ele, a locução era ambígua, se prestava às mais diversas interpretações e era “um foco gerador de obscurantismo” (BECKER, 1963, p. 515). Esse posicionamento ficou claro na célebre expressão “a constitucionalização do equívoco”, como denota-se do trecho a seguir:

A velhice do princípio e a ambiguidade da locução “capacidade contributiva” mergulharam filósofos, financistas e juristas em alucinante balbúrdia e para que a confusão ficasse total, as modernas constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-a em regra constitucional, do Estado. É a constitucionalização do equívoco. (BECKER, 1963, p. 518)

Ainda que o autor defendesse que o único remédio para resolver essa situação, a qual ele batizou de “demência jurídica tributária”, seria alcançar a “imunização” (BECKER, 1963, p. 43), o que importa em alguma medida num reducionismo disciplinar com o qual atualmente não concordamos, como será melhor demonstrado adiante, o fato de utilizarmos conceitos de outras áreas da ciência sem o adequado aprofundamento interdisciplinar, ainda tem causado graves problemas interpretativos no Direito Tributário atual. Muitas vezes, a falta de conhecimento técnico dos aplicadores da norma e a carga de subjetividade atribuída aos

conceitos é tão grande que, depois de incontáveis interpretações distintas, incumbe-se ao Poder Judiciário a tarefa de, suprimindo a função típica do Poder Legislativo, construir o significado daquele conceito, de modo que possa, assim, finalmente produzir seus efeitos jurídicos.

### **3 A INFLUÊNCIA EXERCIDA PELO CAPITAL CIENTÍFICO**

Outro problema que tem chamado a atenção no Direito Tributário são as limitações impostas pelo próprio campo científico. Isso porque, em condições ideais, todo pesquisador deveria ser livre para escolher seu método e objeto de pesquisa, bem como ter à sua disposição o conhecimento científico até então produzido, seja para criticar suas teorias, seja para colaborar com elas, aprimorando-as. Todavia, o que se verifica é que não há liberdade nem generosidade científica no Direito Tributário brasileiro.

Quanto à escolha do objeto a ser estudado e do método científico a ser utilizado, James MARINS (2015, p. 123) salienta, amparado na Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu, que ambos sofrem forte influência do capital científico:

O capital científico é, consciente ou inconscientemente, manejado para exercer força sobre a produção científica ou as práticas dos cientistas, determinando o objeto que merece ser estudado e a metodologia que será utilizada.

Isso representa sérias restrições que, como analisa André FOLLONI (2013, p. 358), já podem ser verificadas desde o início da vida acadêmica:

Boa parte da capacidade intelectual dos novos pesquisadores é limitada pela impregnação acadêmica (...). Os novos pesquisadores, em geral os mais jovens, já não podem mais exercer livremente sua criatividade. Salvo exceções, só são admitidos como orientandos aqueles que se submetem, plena e docilmente, a endossar a obra intelectual do orientador. A inventividade fica vedada.

E no atual cenário do Direito Tributário brasileiro o problema é igualmente verificável. Para ressaltar a influência exercida pelo capital científico na escolha do objeto de estudo e do método utilizado pelos cientistas do Direito Tributário, James MARINS afirma que a Universidade de São Paulo e a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, por serem os dois maiores centros de pesquisa no Direito Tributário do Brasil, “produzem as regras do próprio campo, determinando qual é o objeto legítimo e como ele deve ser investigado” (2015, p. 133).

Além disso, o autor ainda ressalta que os meios pelos quais tem ocorrido a consolidação do capital científico no Direito Tributário brasileiro ultrapassa os muros das Universidades e dos programas de Pós-Graduação. Os congressos, cujo público alvo é, ao

mesmo tempo, distinto e quantitativamente mais significativo, segundo o autor, também podem ser utilizados de modo a restringir a produção científica:

Os congressos são, a um só tempo, instrumentos de divulgação científica para o grande público e estratégia de expansão do capital científico. Para essa última finalidade, grupos vinculados à estrutura de capital científico estabelecem mecanismos de veto a pesquisadores pelo simples fato de não estarem alinhados com certa linha de representação da ciência. Essas práticas, como outras tantas, representam táticas de expansão pelo bloqueio, bloqueio à ciência. (MARINS, 2015, p. 133)

E como se isso já não fosse suficientemente nocivo, podemos ainda mencionar as exigências impostas pelos próprios programas de Pós-Graduação e pelos órgãos de regulamentação responsáveis pelo controle de qualidade do campo científico. Se uma dissertação ou uma tese, por exemplo, levarem mais de dois ou quatro anos, respectivamente, para serem concluídas, estarão sumariamente desabilitadas a propiciar aos pesquisadores a chance de obter o título de mestre ou doutor, independentemente da qualidade, da relevância ou do impacto que esta pesquisa venha a produzir. Os programas, por sua vez, para se adaptarem às exigências dos órgãos de regulamentação, cada vez mais intensificam os requisitos de produtividade acadêmica a serem cumpridos por seus alunos com base na quantidade, e não na qualidade.

Ainda que algumas regras e critérios sejam necessários para organizar e avaliar todo o material produzido pelo campo científico, tudo isso acaba por mitigar a liberdade de escolha do objeto estudado e do método empregado pelo pesquisador, o que, em última análise, representa uma limitação à própria Ciência.

Já no que tange ao ambiente encontrado pelo pesquisador do Direito Tributário no Brasil, também não se pode dizer que seja o mais propício ao desenvolvimento científico, segundo James MARINS (2015, p. 144): “As disputas pela primazia da melhor representação da ciência, os conflitos teóricos que, não raro, desembocam em atritos pessoais demonstram que a comunidade não é generosa e que não há um mundo científico de trocas como seria desejável”.

O que se vê no Direito Tributário brasileiro atualmente é uma clara divisão. Assim como os alunos que defendem teorias divergentes daquelas em que acreditam os seus orientadores não conseguem prosperar na vida acadêmica, também os pensadores discordantes não têm sucesso em participar dos eventos organizados uns pelos outros. E quando, eventualmente, alguém é ousado o suficiente para publicamente criticar a teoria de outrem, como fez Humberto Ávila em face de Paulo de Barros Carvalho (ÁVILA, 2013), não há a

maturidade científica necessária para compreender a crítica como uma forma de colaboração, que objetiva não um ataque de cunho pessoal, mas sim e tão somente o aprimoramento do conhecimento científico como um todo.

#### 4 O REDUACIONISMO INTERPRETATIVO

Os métodos e o alcance da interpretação no Direito Tributário são temas polêmicos há muito tempo. Já na década de 70, Amilcar de Araújo FALCÃO (1976, p. 85) dispunha seus esforços no sentido de delimitar a atividade interpretativa dos operadores do Direito:

O que à interpretação se permite e se recomenda é que, quando for o caso, dê à lei a inteligência que melhor se compatibilize com aquela regra. Não há nisso nenhuma violência contra a norma legal, mas, diversamente, assim se obtém a atuação do seu comando, em toda a plenitude.

Da mesma década é a obra de Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, que serviu de marco para a análise do problema sob o ponto de vista de Marco Aurélio GRECO (2011, p. 12)

A discussão tributária a partir de então [da obra de Geraldo Ataliba] centrou-se na hipótese de incidência (previsão abstrata) e, num segundo momento, na sua formulação legal. A utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas; a meu ver, o modelo mais viável no contexto político então vigente. Mas trata-se de modelo insuficiente, pois a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam nestes aspectos. Fato e valor também compõem a experiência jurídica.

Mas, afinal, em que consiste a atividade do cientista do Direito Tributário? Interpretar a norma ou tão somente descrevê-la? Se consistir em interpretá-la, fazê-lo levando o quê em consideração? O contexto, os valores, o sistema, ou única e exclusivamente o direito posto? Essas são perguntas cujas respostas são determinantes para o exercício do Direito Tributário. Não à toa têm sido objeto de discussão recorrente no meio científico.

As respostas para esses questionamentos direcionaram muitos estudos para o âmbito da linguagem. Ainda se referindo à obra de Geraldo Ataliba, Marco Aurélio GRECO (2011, p. 12) continua sua avaliação:

A preocupação com a linguagem começava a ganhar espaço; no início se apresentava quase como um desafio para descobrir termos mais elaborados a serem utilizados; disto caminhou-se para um aprofundamento do estudo da linguagem em si como objeto científico.

Um dos estudiosos que enveredaram por esse caminho foi Humberto Ávila, a quem recorreremos para desde logo responder ao questionamento sobre a função do cientista do direito.

ÁVILA (2013, p. 196-197) classifica como um “formalismo epistemológico” a restrição da atividade científica à mera descrição:

A compreensão de que a função da Ciência do Direito é meramente descrever significados envolve, pois, uma espécie de *formalismo epistemológico*, na medida em que pressupõe um conceito muito restrito de conhecimento (conhecimento como juízo teórico da captação de uma realidade e não como juízo prático destinado a direcionar um estado de coisas) e um rol muito limitado de atividades (descritivas, mas não adscritivas e criativas).

Esse posicionamento já havia sido defendido por Humberto ÁVILA (2012, p. 243) anteriormente:

(...) a Ciência do Direito, em geral, e a Ciência do Direito Tributário não mais podem se limitar a uma mera análise descritiva, supostamente empírica, deixando de considerar como problemas questões fundamentais tão-só porque não se encaixam no paradigma científico escolhido, como se ele fosse o único e o melhor.

Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO (2014, p. 243-244) faz coro ao professor gaúcho, sustentando que, mesmo aceitando as premissas estipuladas por Paulo de Barros Carvalho, precursor da corrente positivista, a mera descrição de textos não é compatível com a ideia de ciência atual:

(...) a compreensão que se tem – ou que se *deve ter*, em proposta abertamente normativa – de ciência, hoje, não é compatível com a mera descrição de textos, mesmo que se admita que “tudo é texto” e que essa descrição se pauta por preconceitos, valores e ideologias que guiam o processo de atribuição de sentido a eles.

E arremata:

Não há, portanto, como “descrever” o tal texto, sem atenção, também, ao contexto em que utilizado. E se a ciência despreza esse contexto, tido por “não-científico”, ou passível de estudo por “outras ciências”, atentando-se apenas aos textos normativos, evidentemente ela terá grandes dificuldades em determinar-lhes o sentido. Essa determinação ocorrerá, por certo, mas desacompanhada das razões ou dos fundamentos de por que esta e não aquela interpretação foi considerada a mais adequada, o que lhe confere caráter dogmático, precisamente o contrário do que se espera de um discurso científico. (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 259)

Mas mesmo que se entenda que cabe ao cientista do Direito Tributário interpretar a norma, e não somente descrevê-la, é preciso esclarecer a forma pela qual essa interpretação deve ocorrer. Humberto ÁVILA, (2013, p. 187-188) sustenta, ainda se contrapondo à teoria de Paulo de Barros Carvalho, que a interpretação não deve e não pode se limitar aos elementos linguísticos, impondo-se ao cientista uma interpretação *sensu largo* e *sensu larguíssimo*:

A interpretação jurídica, contudo, não se exaure nem na interpretação de textos, nem na investigação de elementos linguísticos. Ela também abrange a interpretação de comportamentos humanos em determinado contexto histórico, cultural e social (interpretação *sensu largo*) e a interpretação de qualquer evento, situação ou processo (interpretação *sensu larguíssimo*).

A mesma crítica é feita por Adriano Soares da COSTA (2009, p. 94), para quem a redução do Direito à linguagem escrita e documental representa um reducionismo material incompatível com a função do Direito:

Reduzir a juridicidade à linguagem escrita e documental é amputar arbitrariamente uma incomensurável ocorrência de fenômenos relevantes para o Direito, que são conformados prescritiva e vinculativamente pelas normas jurídicas.

O autor ainda explica os motivos pelos quais ele entende que a teoria de Paulo de Barros CARVALHO (2015), que reduz o Direito à norma escrita, documental e expedida pela autoridade competente, representa um reducionismo tamanho que torna inviável a atividade do cientista do Direito:

Quando, por exemplo, reduzimos o Direito às normas jurídicas, parcializamos o todo, mutilando a racionalidade do objeto. Quando radicalizamos o processo de parcialização e reduzimos o Direito às normas jurídicas escritas e documentais, expedidas pela autoridade competente, fazemos uma hiperespecialização, reduzindo-o em complexidade de tal forma e em tal intensidade, que já não podemos vê-lo, nem com lupa potente, porque privado de suas multidimensionalidade e globalidade. (SOARES, p. 146)

A complexidade inerente ao Direito Tributário é a base do argumento de André FOLLONI (2013, p. 360) para igualmente refutar o reducionismo pretendido pela corrente positivista. Segundo ele, a realidade do Direito Tributário é complexa e desordenada, um sistema não-linear do qual emergem comportamentos caóticos e imprevisíveis, que são incompatíveis com uma explicação normativa simplificadora:

A realidade do direito tributário é complexa e desordenada. Toda essa realidade não cabe numa explicação normativa simplificadora, que parta da pressuposição de uma realidade ordenada, que obedecesse sempre às mesmas regras estruturais e materiais de organização normativa.

Em razão disso, o autor sustenta que, para uma adequada compreensão do sistema tributário brasileiro (que é um sistema complexo), é imprescindível ir além do ordenamento (que está inserido num sistema complexo), pois só assim seria possível compreender os condicionamentos exteriores que o determinam:

No direito tributário, sabe-se que isso é assim dentro do ordenamento, e, então, pregar-se, com razão, interpretação sistemática. Porém, impedir-se transcender o ordenamento implica desconsiderar que o próprio ordenamento é parte em um todo maior. Deixa-se de compreender os condicionamentos exteriores que o determinam – por isso, deixa-se de compreendê-lo adequadamente. (FOLLONI, 2013, p. 341)

A análise desses condicionantes exteriores é essencial não só para a compreensão da norma tributária mas para a própria atividade interpretativa do cientista do Direito. Humberto ÁVILA, além de ratificar esse entendimento, vai adiante e cita alguns desses condicionantes que devem ser considerados pelo intérprete ao afirmar que ele “pode ser – e continuamente o é

– confrontado com dispositivos que fazem referência a – ou pressupõem o entendimento de – fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos, sem cujo exame eles simplesmente não podem ser interpretados”. (2013, p. 188)

E na mesma toada segue Adriano Soares da COSTA (2009, p. 159) ao criticar o distanciamento em relação à realidade que fatalmente provocaria a exclusão desses fatores do objeto de estudo da ciência do Direito Tributário:

Os fatos, a realidade “lá fora”, pulsando viva, as significações normativas intersubjetivamente vividas, não seriam Direito, não teriam interesse para o jurista, porque ele estaria muito ocupado decifrando os textos positivos, construindo intersubjetivamente a norma, sem perceber que a norma que realmente conta é aquela institucionalizada no simbolismo jurídico, na vida social, nos homens encarnados.

Já para Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO (2014, p. 242), a consideração dos elementos que formam o contexto de uma determinada interpretação é importante, inclusive, para atribuir à atividade interpretativa um caráter científico, tendo em vista que somente dessa maneira seria possível falseá-la:

(...) a descrição deve levar em conta, ainda, os possíveis contextos em que os textos a serem interpretados aparecem, e a ignorância desses contextos, ou a recusa em considerá-los, torna inviável a descrição, ou obscurece grande parte do processo de “construção”, dificultando um controle intersubjetivo indispensável a que a atividade possa ser falseada e, nessa condição, se possa considerar “científica”.

Mas a contribuição de Hugo de Brito Machado Segundo vai além. O autor traz ainda à discussão outro fator determinante, o axiológico, que também não é levado em conta na atividade interpretativa desenvolvida de acordo com os parâmetros da teoria positivista, uma vez que seriam incompatíveis com um caráter científico:

Quanto aos valores, e à suposta incompatibilidade das ciências com eles, mesmo nas ciências naturais é equivocado pensar-se que estão ausentes (...). A escolha do que será pesquisado – que implica a eleição de uma parcela da realidade em detrimento de todas as outras – é guiada por valores, e os motivos pelos quais ela será pesquisada também. (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 230)

E o autor ainda explica porque entende que deixar de considerar os valores representa um reducionismo do objeto do Direito Tributário:

A ciência positivista do Direito Tributário, por afastar os valores de suas considerações, reduz consideravelmente o seu objeto, chegando mesmo a mutilá-lo, no caso do Direito, pois as normas são editadas para realizar valores, os quais, se conhecidos e estudados, podem auxiliar na compreensão dos textos a partir dos quais se reconstruem normas. (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 253)

A consideração do aspecto valorativo, não só da norma, mas do contexto em que ela está inserida, trata-se, para José Souto Maior BORGES (2013, p. 112), de uma imposição

constitucional da qual nenhum tributarista pode se eximir, sob pena de caracterizar a “mais nociva atitude de alienação teórica”:

Numa época de desvios de recursos públicos, prática de ilícitos tão escandalosos quanto repulsivos, não há atitude mais nociva de alienação teórica do jurista especializado em Direito Tributário do que ignorá-los, enclausurado na dogmática redutora. É dever de cidadania e desafio teórico a ser enfrentado, buscar estudos mais férteis, como propugnar pela instauração da ética tributária, finalisticamente determinada pela CF.

Portanto, acreditamos que a atividade interpretativa do cientista do Direito Tributário não deva se restringir ao ordenamento, à norma, à norma documental e escrita expedida pela autoridade competente ou aos elementos linguísticos do direito posto. Qualquer interpretação que não leve em consideração o ordenamento como um todo, de forma sistemática, bem como os condicionamentos exteriores que o determinam, inclusive axiológicos, implicará num reducionismo interpretativo do verdadeiro objeto da ciência do Direito Tributário, sujeitando-se à possibilidade de mitigar ou desvirtuar a própria função desse ramo do conhecimento.

Não se nega que a tarefa que ora se incumbe ao cientista do Direito Tributário vem acompanhada de inúmeras dificuldades, inclusive metodológicas, dentre as quais citamos exemplos neste próprio trabalho. Entretanto, a despeito do tamanho e da dificuldade do desafio apresentado, a superação do reducionismo é o próximo passo em direção à evolução do Direito Tributário enquanto ramo do conhecimento científico.

## **5 O REDUCIONISMO DISCIPLINAR**

É seguro afirmar que todos os ramos do conhecimento são acometidos por alguma espécie de reducionismo, seja ontológico, teórico, semântico ou linguístico. Mesmo porque, o reducionismo surge como um instinto natural do ser humano ao se deparar com situações complexas ou para as quais não possui, *a priori*, uma explicação lógica e/ou minimamente aceitável.

Todavia, no Direito Tributário esse reducionismo não só esteve presente desde o seu surgimento como adquiriu proporções ainda maiores ao longo do tempo em virtude do contexto em que estava inserido no seu nascimento. Os primeiros pensadores do Direito Tributário brasileiro buscavam, antes de qualquer coisa, a autonomia científica desse ramo do conhecimento, desvinculando-o, principalmente do Direito Financeiro. Mas não só dele. Como denota-se deste trecho da obra de Alfredo Augusto BECKER, (1963, p. 43), defendia-se uma “imunização” do Direito Tributário e uma “higienização” da atitude mental jurídica tributária:

Portanto, o único remédio – para curar a atual demência jurídica tributária e sair do manicômio onde todos se encontram – é sujeitar-se ao trabalho de reeducar os reflexos condicionados, na atitude mental jurídica tributária. (...) Os riscos da contaminação aqui diagnosticada são inevitáveis. Entretanto, o jurista, que deseja continuar jurista, deve e pode alcançar a imunização, procedendo a higienização de sua atitude mental jurídica tributária pela reeducação de seus reflexos condicionados.

Essa linha de pensamento gerou um isolamento disciplinar do Direito Tributário, o que, por sua vez, produziu consequências com as quais convivemos até hoje. Uma delas são os chamados “hiperespecialistas”. Essa é a análise de James MARINS (2015, p. 148):

A busca pela autonomia do Direito Tributário levou a uma fragmentação disciplinar, o que, por sua vez, gerou o surgimento dos hiperespecialistas, “habilitados para repetir fórmulas científicas profissionalizadas, mas inabilitados para gerir a complexidade inerente à realidade”.

O fenômeno da hiperespecialização também foi tratado por André FOLLONI (2013, p. 363), que explica ainda quais são suas consequências e porque isso é nocivo ao conhecimento científico:

(...) se o saber disciplinar provou sua fecundidade na história da ciência, mediante a construção de um objeto de estudo, a hiperespecialização decorre da reificação desse objeto. (...) Se, num primeiro momento, sabe cada vez mais sobre cada vez menos, sabe também pouco sobre essa partícula da realidade sobre a qual se volta, à medida que desconhece sua origem e as inter-relações que lhe são constitutivas.

José Souto Maior BORGES (2013, p. 108) também identificou a hiperespecialização, mas relacionando-a não à fragmentação disciplinar do Direito Tributário, mas sim à redução de complexidades como um todo, ao afirmar que “impõe-se a superação (=abandono) do método de redução das complexidades, responsável pela especialização exacerbada das disciplinas jurídicas, melhor dito: sua hiperespecialização”.

É certo que um conhecimento pleno sobre todas as coisas é humanamente inatingível, mas isso não torna o método reducionista o mais adequado à persecução do conhecimento científico. Esse é o entendimento de André FOLLONI (2013, p. 364):

Da premissa correta, segundo a qual é impossível saber-se tudo sobre tudo, e que, portanto, é preciso contentar-se com um saber parcial, retira-se a conclusão incorreta: então, quanto mais redutor for um pensamento, mais ele terá a chance de aproximar-se da verdade científica, ainda que seja apenas a verdade sobre um campo parcial.

Vê-se, portanto, que para a devida compreensão da norma tributária, além de levar em conta o ordenamento como um todo, diante do contexto em que está inserido e com os condicionantes externos que o determinam, inclusive axiológicos, o cientista do Direito Tributário não pode se furtar do recurso, quando oportuno, a outras áreas do conhecimento científico. E isso o método reducionista não admite, como alerta José Souto Maior BORGES (2013, p. 116):

(...) são repudiadas as relações intersistêmicas. Relações, por exemplo, entre Direito e Moral. Mas, seria de grande utilidade teórica, fossem analisadas essas relações entre sistemas diversos, porém convergentes. Intercomunicações bloqueadas pelo método redutor.

Além disso, outro aspecto que demonstra o isolamento do Direito em relação às outras áreas do conhecimento é a quase inexistência de pesquisas empíricas voltadas à mensuração da efetividade das normas, especialmente as tributárias. A Estatística, por exemplo, possui ferramentas que, se corretamente utilizadas, serviriam perfeitamente para esse intento.

André FOLLONI (2013, p. 334) cita exemplificativamente a exclusão, em razão do reducionismo disciplinar, da análise da eficácia social da norma tributária do objeto de estudo do Direito Tributário e explica como isso afeta a compreensão do tema numa perspectiva mais ampla:

A eficácia social da norma tributária foi tema também excluído pelo corte metodológico. Seria estudo reservado para a sociologia do direito. Como nenhum sociólogo do direito, no Brasil, optou por dedicar-se a construir uma sociologia do direito tributário, nada sabemos nesse campo. Resulta, do esforço simplificador, certa incompreensão do todo no qual o direito tributário está imerso.

O autor esclarece ainda os motivos pelos quais ele entende que o método científico redutor não é capaz de oferecer respostas satisfatórias aos problemas atuais, especialmente numa sociedade globalizada em que os desafios são multidimensionais e alcançam proporções planetárias:

A inadequação é evidente: se os problemas que se apresentam à sociedade contemporânea são, por um lado, multidimensionais, e, por outro, planetários; então um conhecimento compartimentalizado, capaz de perceber apenas uma dimensão do problema, e incapaz de compreender os efeitos globais que esse problema pode causar, é insuficiente e inadequado. (FOLLONI, 2013, p. 343)

O resumo dessa situação foi brilhantemente exposto por James MARINS (2015, p. 151):

Um fosso epistemológico foi construído em torno do Direito Tributário no Brasil, isolando a disciplina das outras áreas de conhecimento, reducionismo que a impede de discutir e resolver os problemas da contemporaneidade e reduz a ciência e suas possibilidades de contribuição para a sociedade.

Mais uma vez, ressalta-se como uma abordagem reducionista é capaz de limitar e restringir a própria finalidade do Direito Tributário, razão pela qual deve o cientista não só evitar o reducionismo mas, diante do panorama atual e pelo bem da ciência, efetivamente combatê-lo.

## 6 O REDUCIONISMO FUNCIONAL

Diante de todos os problemas até aqui apresentados, cabe-nos agora analisar qual tem sido e qual deve ser o papel da doutrina no Direito Tributário brasileiro. E, para isso, recorreremos novamente às lições de Humberto ÁVILA (2012, p. 224), que analisa o atual objeto da atividade doutrinária:

Finalidades, efeitos, comportamentos ou bens jurídicos, porque incapazes de uma mera descrição material antecipada e porque pertencentes ao mundo do ser ou pelo menos por ele afetados, foram colocados à margem da atividade doutrinária.

Como se vê, também em relação à função da doutrina houve no Direito Tributário brasileiro uma redução metodológica que a impede de desenvolver o papel que dela se espera.

Uma das consequências desse reducionismo é identificado pelo mesmo autor e consiste na atribuição ao Poder Judiciário da função, que deveria ser da doutrina, de estabelecer os parâmetros que devem nortear a interpretação e a aplicação da norma tributária:

Em vez de criar modelos para permitir a interpretação e a aplicação do Direito, ou mesmo explicar a sua natureza, a doutrina passa a atribuir o poder de realização do Direito ao Poder Judiciário por meio da ponderação diante do caso concreto. (ÁVILA, 2012, p. 229)

Essa, sem dúvida, é uma consequência significativa e que, portanto, deve ser investigada e repelida pelo próprio campo. Mas um desdobramento mais grave que essa imposição ao Poder Judiciário é o afastamento da doutrina em relação à realidade fática. O reducionismo pelo qual vem passando a atividade doutrinária no âmbito do Direito Tributário brasileiro extirpa-lhe a potencialidade de efetivamente contribuir para o aprimoramento das normas tributárias e, por conseguinte, das relações entre o fisco e os contribuintes. Esta é a avaliação de André FOLLONI (2013, p. 333):

O imperativo reducionista prescreveu a redução do direito tributário à norma posta (...)A ciência do direito tributário trabalha na idealidade metafísica – em grandiosos esforços teóricos que, muitas vezes, trazem dificuldade para a vida concreta, contribuindo pouco, quando muito, para a boa aplicação do direito ao caso concreto e para o aprimoramento da matéria legislada.

E o professor da Pontifícia Universidade Católica do Paraná não está sozinho em sua crítica. Muito pelo contrário. Humberto ÁVILA (2012, p. 225) o acompanha nas considerações que tece a respeito do papel que a doutrina tem desempenhado no Direito Tributário brasileiro:

Logo se vê que o papel e o objeto da doutrina se alteram drasticamente: no lugar de organizar e atualizar as fontes ou de orientar a sua aplicação, ela passou a buscar a verdade dos seus enunciados. No lugar da realidade, a verdade. Em vez de todo o fenômeno jurídico, tão-só aquela parte capaz de ser conhecida com objetividade e supostamente sem intermediação da vontade.

Marco Aurélio GRECO (2011, p 13) segue na mesma toada e também critica a substituição, inclusive no âmbito da Suprema Corte, do objeto do debate doutrinário, que tem privilegiado o debate no plano semântico em detrimento das questões que realmente se mostram relevantes para a sociedade brasileira e para a atividade dos operadores do Direito Tributário como um todo:

O debate no plano semântico repercutiu inclusive no Supremo Tribunal Federal (...) Por outro lado, os debates sobre isonomia, capacidade contributiva, distorções de fato no plano da concorrência pela diversidade de entendimentos tributários, financiamento do Estado, funções do Estado e políticas públicas eram temas pouco ou nada examinados. Infelizmente, o debate a nível pragmático ficou em segundo plano.

O autor não despreza a importância do estudo dos aspectos formais da ciência do Direito Tributário, mas ressalta que essa discussão deve coexistir com o debate acerca das questões substanciais:

O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores. A grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma. (GRECO, 2011, p. 16)

Mas, ao mesmo tempo em que a doutrina identificou esse problema, parece também já ter encontrado o caminho para a sua resolução. Segundo Humberto ÁVILA (2012, p. 243), trata-se da retomada dos modelos hermenêuticos:

A perda do seu papel orientador se deu, pelo menos nos últimos anos, em razão de processos de simplificação pelos quais passou a doutrina, notadamente em razão de teorias com baixo grau orientador, como contrapartida do seu alto grau explicativo e da sua elevada extensão. Daí a necessidade, ou até mesmo a urgência, de se recuperar os modelos hermenêuticos, desenvolvidos durante os últimos dois séculos, e aprofundados nos últimos cinquenta anos, cuja importância está ligada à sua consistência e operacionalidade. (...) Para que a doutrina volte a doutrinar é preciso que ela assuma, por inteiro, a sua função de orientar a realização do Direito mediante o emprego de modelos hermenêuticos operacionais realistas e não meramente idealistas ou simplistas.

E nessa empreitada da doutrina objetivando recuperar sua função orientadora, não se deve olvidar, de acordo com José Souto Maior BORGES (2013, p. 115), da busca pela justiça tributária, objetivo que constitui, em verdade, a razão de ser do próprio Direito Tributário:

Mas a doutrina não deve descurar da perspectiva funcional: os fins no Direito Tributário. Essa perspectiva antagônica ao reducionismo disciplinar ilumina a vinculação do jurista à justiça tributária. Sem apologia da justiça jurídica (dar a cada um o seu) nenhum jurista é digno desse nome.

Sendo assim, para que o Direito Tributário atinja a sua finalidade essencial, qual seja promover a justiça tributária através da regulação das relações jurídicas entre o estado e os

contribuintes, é imprescindível que a doutrina seja capaz de orientar a elaboração, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas tributárias.

Para que isso seja possível, devemos superar o reducionismo dogmático que vem restringindo a aplicabilidade da atividade doutrinária no Brasil, deslocando seu enfoque para as questões que versam sobre o aspecto formal do Direito Tributário. É evidente que essa investigação é igualmente necessária e desejável, pois sustentar o inverso seria incorrer no mesmo reducionismo material que estamos aqui reprimindo, mas para perseguir uma compreensão adequada, bem como uma verdadeira efetividade social do Direito Tributário, é necessário que a doutrina transcenda a análise dos aspectos meramente linguísticos da norma tributária.

## 7 CONCLUSÕES

Todos esses problemas exigem soluções do tributarista que deseja contribuir para o desenvolvimento do Direito Tributário enquanto ramo do conhecimento científico.

Deve-se estar atento ao modo pelo qual alguns conceitos técnicos de outras áreas do saber são juridicizados sem o devido aprofundamento teórico interdisciplinar, o que permite a utilização de critérios de interpretação arbitrários pelos operadores do Direito. Deve-se libertar os pesquisadores das amarras impostas pelo próprio campo científico, o que restringe a liberdade e a inventividade dos estudiosos do Direito Tributário. E deve-se, principalmente, combater os reducionismos que afetam o método e o objeto de estudo da ciência do Direito Tributário, tendo em vista que comprometem a busca por uma adequada compreensão das questões tributárias, com a complexidade que lhes é inerente, bem como afastam a atividade doutrinária da sua função primordial de orientar a elaboração e a aplicação das normas, com vistas à realização da justiça tributária e em contato direto com a realidade fático-social.

O panorama atual exige, portanto, mudanças. E a comunidade científica tem um papel de protagonismo nesse processo. Não é diferente o entendimento de José Souto Maior BORGES (2011, p. 107):

Se prevalecer a mesma abordagem tradicional, dar-se-á a impossibilidade de avanços doutrinários, porque estamos submetidos, todos nós, a esse ponto de estancamento conceitual. Não mais é possível, a partir do nível teórico atual e em idênticas bases teóricas, lograr um progresso efetivo nos estudos jurídicos sobre o tributo. (...) Se a doutrina persistir no círculo estrito dessas categorias e relações dogmáticas tradicionais, não haverá como lograr resultados diversos dos que foram até agora obtidos – só os mesmos.

E os resultados proporcionados pela ciência estão diretamente relacionados à maneira pela qual o capital científico é construído. Desse modo, como bem salienta André FOLLONI (2013, p. 345), “já não é mais sustentável continuar a fazer ciência despreocupadamente, sem atenção aos possíveis efeitos, desejados ou não, controláveis ou não, que o saber científico pode provocar”.

É preciso, como sustenta Adriano Soares da COSTA (2009, p. 121), “que o Direito se *impurifique*, saia de suas tramas lógicas e desça à concretude da vida, como fato cultural e social que é”.

Somente desta maneira é que se poderá vislumbrar uma ciência do Direito Tributário que seja menos arbitrária, limitadora, isolada disciplinarmente, reducionista e infértil. Tão somente desta forma é que se poderá conjecturar uma ciência do Direito Tributário que seja, enfim, mais ciência.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o Direito Tributário. In: *Fundamentos do direito tributário*. Madri: Marcial Pons, 2012.

\_\_\_\_\_. *Ciência do direito tributário e discussão crítica*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 32, 2014.

\_\_\_\_\_. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 29, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, abril/2013.

BOURDIEU, Pierre. *O poder simbólico*. Lisboa: Difel, 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. Breves considerações sobre a função descritiva da ciência no Direito Tributário. In: *Anais do X Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008.

COSTA, Adriano Soares da. *Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo lingüístico* de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. Crítica ao dualismo entre fato e evento na ciência do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 32, p. 9-30, 2014.

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed., São Paulo: RT, 1974 [1964].

\_\_\_\_\_. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Rio, 1976 [1958].

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista PGFN*. Ano 1, n. 1, 2011.

\_\_\_\_\_. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação* 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia falibilista e teoria do direito. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Lisboa, v. 3, n. 1, p. 197-260, 2014.

MARINS, James. A Teoria do Campo Científico de Pierre Bourdieu e a Ciência do Direito Tributário Brasileiro. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 34.

Encaminhado em 11/11/2017

Aprovado em 22/11/2017