

O PAPEL DA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO DESENVOLVIMENTO NACIONAL

THE ROLE OF THE TAX LAW SCIENCE IN NATIONAL DEVELOPMENT

André Folloni¹

RESUMO:

Este artigo tem por objetivo demonstrar que a doutrina jurídica tributária tem um papel importante no cumprimento do objetivo constitucional de desenvolvimento nacional, e que esse papel não tem sido cumprido em função dos imperativos metodológicos que informam a Ciência do Direito Tributário. Para tanto, o artigo utiliza a história como método, ao apontar os condicionamentos históricos que explicam o surgimento da Ciência do Direito Tributário essencialmente redutora, descritiva e empirista. Em seguida, utiliza pesquisa bibliográfica para demonstrar em que pontos a metodologia adotada pela doutrina precisa sofrer alteração ou expansão. Num primeiro momento, o texto expõe essas condições históricas. Em seguida, explica como a doutrina sustenta que seu trabalho deve ser. Depois, esse modo de trabalhar é criticado a partir da contemporaneidade, com o objetivo de expor os fundamentos para sua reforma. Ao final, o texto demonstra como a efetividade do mandamento constitucional de busca pelo desenvolvimento depende de atuação decisiva do Direito Tributário e da ciência que o tem por objeto. O artigo conclui que a doutrina precisa ampliar seu espectro para além do empirismo, valendo-se não apenas de proposições submetidas ao binômio verdade/falsidade, mas também trabalhando com o verossímil e o justificável; estender sua análise, da sintática e da semântica à pragmática; e preocupar-se não apenas em descrever o passado, mas em formular soluções para o futuro, ainda que sempre aperfeiçoáveis. Nessa proposta, e em sua fundamentação, reside a contribuição original do artigo. Com isso, a doutrina poderá passar a efetivamente contribuir com os objetivos da República Federativa do Brasil, prescritos na Constituição.

PALAVRAS-CHAVE:

Ciência do Direito Tributário; desenvolvimento; constitucionalismo contemporâneo; complexidade

¹ Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

ABSTRACT:

This paper aims at demonstrating that the tax law doctrine has an important role in the constitutional goal of national development, and that this role has not been met due to the methodological imperatives that inform the Science of Tax Law. For this, the article uses history as a method, to point out the historical constraints that explain the emergence of a reductive, descriptive and empiricist Science of Tax Law. Then this paper uses literature to demonstrate the aspects of the methodology that must be altered or expanded. Initially, the text exposes these historical conditions. It then explains how the doctrine argues that his work should be. Then, this method of working is criticized from the contemporary times, aiming to present the reasons for its change. At the end, the text demonstrates how the effectiveness of the constitutional prescription to search for development depends on decisive action of the Tax Law and of the science that studies it. The article concludes that the doctrine needs to broaden its spectrum beyond empiricism, using not only propositions submitted to the binomial true/false, but also working with the plausible and the justifiable; extend its analysis from syntactic and semantic to the pragmatic plan of language; and worry not only with the description of the past, but to formulate solutions for the future, although always perfectible. In this proposal, and in its grounds, lies the unique contribution of the article. Thus, the doctrine can effectively contribute with the objectives of the Federative Republic of Brazil, prescribed in the Constitution.

KEY-WORDS:

Science of Tax Law; development; constitutionalism; complexity

INTRODUÇÃO

O constitucionalismo contemporâneo, notadamente na América Latina, e especialmente no Brasil, impõe ao estudioso do Direito uma nova espécie de engajamento. Se, antes das determinações constitucionais de busca pelo desenvolvimento, o “cientista” do Direito poderia submeter-se, enquanto tal, apenas a prescrições de cunho metodológico – como a objetividade e a imparcialidade no estudo –, agora a situação é diferente. Se é um objetivo da República Federativa do Brasil garantir o desenvolvimento sustentável (Constituição, art. 3.º, II c/c art. 225), a doutrina, que se envolve nessa obrigação enquanto

inserida na República, tem não só uma responsabilidade ética como jurídica em buscar soluções.

Porém, a doutrina tributarista brasileira tem dificuldades em conectar-se ao mundo prático, este mundo da faticidade concreta, em função dos imperativos metodológicos que assumiu. Esses imperativos decorreram de condições históricas bastante claras, verdadeiros pressupostos à adoção da metodologia dominante. Essas condições, porém, mudaram nos últimos cinquenta anos, e a mudança nos rumos da própria doutrina passa a ser demandada.

Este artigo, num primeiro momento, exporá as condições históricas que determinaram a forma de trabalho da doutrina tributarista. Em seguida, explicará como a doutrina aprendeu que deveria trabalhar. Adiante, esse modo de trabalhar será criticado a partir da contemporaneidade, com o objetivo de expor em que deve ser reformado e o que deve ser, a ele, acrescido. Por fim, o texto demonstrará como a efetividade do mandamento constitucional de busca pelo desenvolvimento depende de atuação decisiva do Direito Tributário e da ciência que o tem por objeto.

1. O CONTEXTO DE SURGIMENTO DA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O período de início do Direito Tributário no Brasil, por volta da década de 50 do século passado, foi denominado “tempos heroicos”. De acordo com Rubens Gomes de Sousa, autor dos mais importantes no período, a denominação é uma referência aos tempos heroicos da história da aviação (1975a, p. XIX). Era um tempo em que a doutrina brasileira acompanhava a evolução dos primeiros passos do Direito Tributário na Europa, principalmente na Alemanha, Espanha e Itália. Um tempo em que o ordenamento jurídico brasileiro ainda não contava com um subsistema tributário minimamente ordenado – não tínhamos, ainda, a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que organizou o sistema tributário nacional, e o Código Tributário Nacional, de 1966, com suas normas gerais.

Essas carências geravam dificuldades, historicamente, capazes de explicar o surgimento de uma ciência do direito tributário que se pretendia essencialmente objetiva, descritiva, voltada para o passado, no que podemos chamar de um “empirismo” justributário. Diante da situação da época, pareceu necessária a adoção de uma metodologia científica baseada na redução de complexidades e na tentativa de construir uma metalinguagem descritiva rigorosa, abandonando considerações a respeito do devir, para se concentrar naquilo que havia.

Era preciso construir uma disciplina, então inexistente no Brasil. Aliomar Baleeiro registra a incorporação da disciplina “ciência das finanças” a curso de direito, no Brasil, na década de 30. Na década seguinte, algumas lições rudimentares de Direito Tributário estavam presentes no programa daquela disciplina na Faculdade da Bahia (2006b, p. 10; 1999, p. XIII). – não ainda direito financeiro, muito menos direito tributário. Rubens Gomes de Sousa relata ter lecionado um primeiro curso de direito tributário na Escola de Sociologia e Política de São Paulo, em 1948. Essas preleções foram, depois, publicadas como *Curso de introdução ao direito tributário*. Já era 1949 quando Rubens Gomes de Sousa ministrava “Legislação Tributária” na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo – note-se que ainda não no Curso de Direito (1975b, p. 21). Na década de 40, portanto, não havia a disciplina de Direito Tributário nem Cursos de Direito no Brasil. Na década seguinte, segundo os registros doutrinários, a situação se mantém. Embora José Nabatino Ramos, Walter Barbosa Corrêa e Alcides Jorge Costa afirmem que a Faculdade de Direito da PUC/SP tenha sido a primeira a incluir, em 1954, a cadeira de direito tributário em seu currículo, por criação de Ruy Barbosa Nogueira, o próprio Ruy conta que, naquele ano, lecionava Ciência das Finanças no Curso de Direito, quando, então, elaborou um programa de Direito Tributário (NOGUEIRA, 1995, p. XI-XIII e 17). Rubens Gomes de Sousa, por sua vez, conta que, em 1956, sustentou, no primeiro Congresso Latino-Americano de Direito Tributário, em Montevideú, a necessidade de incluir a nos cursos de direito (1975b, p. XVIII-XIX). Até a década de 1950, não se registra, na doutrina, a existência da disciplina Direito Tributário nos Cursos de Direito. É apenas nas décadas seguintes que a disciplina tomará corpo.

As Faculdades de Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro e do Largo São Francisco, em São Paulo, incluíram o Direito Financeiro enquanto disciplina do Curso de Direito em 1963 (BALEEIRO, 2006b, p. 11; NOGUEIRA, 1995, p. XIII e 19) – talvez porque, no ano anterior, a Comissão de Ensino Superior do Conselho Federal de Educação fixou um currículo mínimo aos Cursos de Direito no Brasil, contemplando o Direito Financeiro. Direito Tributário, propriamente, viria a surgir em 1971, na Universidade de São Paulo e na Universidade Mackenzie, também em São Paulo (FANUCCHI, 1975, p. 18).

A ausência e, depois, raridade e juventude das cátedras de Direito Tributário eram, na época, fenômeno que dificultava a construção doutrinária da disciplina. A respeito, registrava Ruy Barbosa Nogueira:

Por isso mesmo nossa produção doutrinária ainda é escassa e os mais intrincados e difíceis problemas jurídico-financeiros ou tributários vêm sendo lançados aos

tribunais que, além de não terem especialização, dispõem de pouco material sistematizado, quer legislativo, quer doutrinário ou jurisprudencial deste campo, e assim, fatalmente, as questões ainda sofrem o impacto das soluções contraditórias, decorrentes da falta de maior elaboração e certeza do próprio estágio do estudo jurídico-tributário (1995, p. 21).

É no final da década de 1960 e início da década de 1970 que o Direito Tributário começa a se afirmar, agora com força, enquanto disciplina jurídica autônoma. Antes disso, o problema era sério não só pela dificuldade universitária quanto pela dificuldade no âmbito do próprio direito positivo. Ali reinava a balbúrdia.

A prova dessa afirmação pode ser feita, sem dificuldades, pelo recurso ao testemunho daqueles que vivenciaram o período. Ubaldo Cesar Balthazar descreve o ordenamento nacional dessa época como um emaranhado de normas, fiscais e tributárias (2005, p. 150). Alfredo Augusto Becker descreve com ironia o caos tributário dos tempos heroicos:

Há 40 anos, o Sistema Tributário brasileiro era estruturado de acordo com a forma e a cor das estampilhas. Havia estampilhas federais, estaduais e municipais e as diretrizes da Política Fiscal concentravam-se em disciplinar – arduamente – a hierarquia dos formatos das estampilhas e a tropicalidade de suas cores. Estas e aquelas obedeciam a uma sagrada ordem de mutações: segundo a competência constitucional impositiva; segundo a natureza e o valor do tributo; segundo os dotes e a imaginação do artífice gravador da matriz da estampilha, que contribuía até com mais inteligência que o legislador para a criação do tributo. Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas, o chamado Sistema Tributário era um Carnaval. Só havia confusão, muito papel colorido e era até divertido (1999, p. 3).

Sobre um problema tributário específico, Becker dizia: “...a legislação sobre essa matéria era (como sempre) um aranhol e maçaroca de leis de incentivos fiscais à exportação” (1999, p. 29). José Souto Maior Borges testemunhava a linguagem utilizada pela doutrina, na época, para se referir ao ordenamento tributário brasileiro:

Parece certo ao autor que o jurista deve participar, não apenas como expectador, das vicissitudes e condicionamentos históricos do seu tempo e da sociedade em que está imerso. Entretanto, a sua tarefa se torna mais difícil quando constata, não sem certa inquietude, sucessivas alterações a dificultar o entendimento dos textos das leis tributárias e, conseqüentemente, a sua reta aplicação. São por demais conhecidas as metáforas vez por outra encontradas em alguns autores para caracterizar o fenômeno da tributação: expressões como *patologia tributária*, *manicômio jurídico-tributário* e *clínica fiscal* atestam o estado de espírito em que se encontra a doutrina (1969, p. 10).

As expressões parecem autoexplicativas. “Clínica fiscal” é título de uma coletânea de estudos de Aliomar Baleeiro, publicada em 1958. No prefácio, Baleeiro esclarece a expressão “patologia tributária”:

O título deste volume nada tem de original. Reminiscências duma coleção de pareceres do Mestre Waldemar Ferreira, há muitos anos. O “Instituto de Patologia Tributária” de meu amigo o prof. E. Morselli. O fôro com sede do “hospital de moléstias jurídicas”, de Bonnacase. Que mais? (1958, p. 5).

“Manicômio jurídico-tributário”, por sua vez, é título do capítulo 1 da primeira parte da *Teoria geral do direito tributário*, importante livro publicado por Alfredo Augusto Becker em 1963. O autor esclarece que a expressão é o título de um artigo publicado, anos antes, por Lello Gangemi, professor catedrático da Universidade de Nápoles, voltado à análise do sistema tributário italiano (1963, p. 5). Ruy Barbosa Nogueira falou em “...novos textos que, em verdadeira avalanche, deixam atônitos os que necessitam orientação para pô-los em execução ou cumpri-los” (1971, p. 7). José Souto Maior Borges descreveu a legislação tributária como uma “...selva selvaggia...” (1971, p. 37). Becker, para quem o direito tributário estava em “...tremenda balbúrdia, ambigüidade e contradição...”, afirmava, categoricamente:

Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude de fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas 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...

Hoje... o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado... O instrumental jurídico do direito tributário clássico mostra-se inapto para disciplinar a realidade financeira contemporânea. A aceleração da História, em poucos decênios, determinou a *caducidade* precoce de um Direito Tributário que apenas nascera... Só uma reforma *radical* poderá resolver esta crise do Direito Tributário (1963, p. 474).

Geraldo Ataliba mencionava que “...fisco e contribuinte viveram situações de desinteligências, desentendimentos, perplexidade, dúvida e irresolução, durante um tempo muito prolongado, que, infelizmente, persistem até hoje, embora atenuadas” (1978a, p. 83). Diante desse panorama, a necessidade de um Código, com normas gerais de direito tributário de eficácia nacional, é explicada e defendida por Aliomar Baleeiro, no parecer da Comissão de Justiça e Constituição da Câmara, com as seguintes palavras:

Em matéria financeira, nessa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de Direito Tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição.

Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito do fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc.

Não raro, alguns deles dilatam as prerrogativas, invadindo o campo da competência de outras pessoas de Direito Público, apossando-se sem partilha de tributos da competência concorrente (artigo 21 da Constituição de 1946) e operando distorções violentas do conceito de taxa para disfarce de impostos que lhe são vedadas, quando não ultrapassando limitações rígidas do Texto Supremo

No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados (2006a, p. 11-12).

De acordo com o testemunho do mesmo Baleeiro, fora semelhante a justificativa para a inclusão, em plenário, das discussões para a consagração da competência da União para legislar sobre direito financeiro, na Constituição de 1946:

...disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando o pandemônio resultante de disposições diversas não só de um Estado para o outro, mas, até, dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de decretos-leis e regulamentos colidentes na sua orientação geral (2006b, p. 206).

Uma doutrina em formação e um direito positivo caótico. Esses elementos foram enfrentados, pelos estudiosos da época, mediante a criação de um corpo de proposições teóricas destinadas, preponderantemente, a descrever o ordenamento positivo.

2. A METODOLOGIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO TRADICIONAL

As teorizações doutrinárias passaram a ser produzidas voltando-se para o passado – um ordenamento já existente – e tinham ênfase, senão exclusividade, nos aspectos sintático e semântico da linguagem científica. Sintático, à medida que a doutrina procurava compreender as normas jurídicas e as relações entre os seus elementos constitutivos (ex: hipótese e consequência) e das diversas normas entre si (ex: norma superior e norma inferior na hierarquia do ordenamento). Semântico, uma vez que a doutrina procurava atribuir significados unívocos às palavras utilizadas no direito positivo, para obter segurança a respeito de sua incidência e aplicação – nesse sentido, por exemplo, a expressão “critérios” aparece no discurso doutrinário para se referir aos aspectos do fato gerador previsto na regra tributária: são os “critérios” que, bem compreendidos semanticamente, permitirão compreender se um fato, ocorrido no plano da concretude do real, corresponde à descrição

hipotética contida na norma; critérios de identificação do fato enquanto subsumido ou não à norma de incidência tributária.

A doutrina jurídica construída na época pode ser chamada de “empirista”, embora a pretensão em ser empirista nem sempre revele, efetivamente, um comportamento dessa espécie.

O aspecto fundamental do empirismo é que uma teoria científica assim demanda um objeto sensível, submetido à experiência, que possa comprovar as afirmações, fornecendo segurança ao discurso doutrinário. Diante desse imperativo epistemológico, a doutrina elegeu o direito positivo enquanto seu objeto de estudo único, recortado da realidade complexa, enquanto objeto formal. O objeto da Ciência do Direito seria sempre, e somente, o Direito Tributário positivo, assim entendido o conjunto de normas jurídicas integrantes do ordenamento jurídico posto, diretamente disciplinadoras da instituição e arrecadação de tributos. Nesse sentido, é possível coletar manifestações de juristas relevantes. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, leciona: “Vale para a Ciência do Direito, exclusivamente, a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado *hic et nunc*” (2007, p. 13). Roque Antonio Carrazza diz o mesmo: “...fizemos um corte metodológico em nossa realidade jurídica e analisamos o *direito positivo brasileiro*, isto é, o Direito em vigor *hic et nunc* (aqui e agora)” (2006, p. 16). Renato Lopes Becho introduz estudo aprofundado com as seguintes palavras: “Trabalharemos com a Dogmática Jurídica..., com a ciência do Direito stricto sensu, procurando compreender o direito positivo brasileiro como se encontra no ano 2000” (2000, p. 16). E assim por diante: essa consideração é generalizada. Ela permitiu, reduzindo o âmbito de estudo, o aprofundamento temático. Os estudos e os debates doutrinários, bem circunscritos, permitiram notável evolução da disciplina, principalmente nas décadas de 70 e 80. Por outro lado, a demarcação metodológica rígida impediu a ampliação de visão para além da realidade jurídico-positiva. Geraldo Ataliba proscovia essa ampliação: “Não é lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe como objeto do nosso estudo: o direito positivo” (2001, p. 128). Também ficou proibido qualquer exame crítico do ordenamento jurídico. Geraldo Ataliba – “O direito é, para o jurista, um dogma: deve ser obedecido e jamais discutido, quanto ao seu conteúdo ou mérito” (1991, p. 189) – e Paulo de Barros Carvalho – “O jurista dogmático não deve julgar as normas do ordenamento, unicamente compreendê-las para bem descrevê-las” (2004, p. 15) – determinavam essa linha não crítica. Ataliba chegou a afirmar que “...o sistema positivo não tem lacunas, não tem deficiências, é perfeito... nós é que não somos perfeitos em apreciá-lo” (1978b, p. 37). E, por fim, restou vedado procurar subsídios para além das normas de instituição, fiscalização e arrecadação de

tributos – como, por exemplo, na aplicação dos recursos arrecadados. Naquela época, Geraldo Ataliba era enfático:

O que o Estado vai fazer do dinheiro levantado mediante o emprego de certo tributo não exerce nenhuma influência em sua configuração jurídica.

Não é, sequer, objeto do Direito Tributário o estudo de tal questão. O Poder Público aplica os dinheiros entrados nos cofres públicos de acordo com a legislação da despesa, sintetizada, na lei orçamentária (que não é tributária). Esta matéria é de Direito Financeiro.

Pretender, como, infelizmente, ainda se faz, argumentar com o destino do dinheiro arrecadado – para determinar se um tributo é imposto, taxa ou contribuição – é confundir Direito com Ciência das Finanças. É misturar o jurídico com o pré-jurídico. É adotar pré-conceito financeiro, para resolver questão jurídica. É transportar informações e considerações pré-legislativas para o campo da exegese jurídica. É dar a bugalhos lugar entre os alhos. É retroceder décadas. É desprezar o notável esforço científico-doutrinário de emancipação do Direito Tributário relativamente à Ciência das Finanças (1978b, p. 102).

O imperativo era descrever, em linguagem o mais rigorosa possível, o direito tributário positivo, reduzido às normas diretamente ligadas à instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos. A linguagem doutrinária ficou compreendida como uma metalinguagem, isto é, uma linguagem que tem outra linguagem como seu objeto. A doutrina escreve e fala sobre o direito positivo, que é uma linguagem. Por isso, é uma metalinguagem. Haveria legitimidade nessa metalinguagem quando ela buscasse apenas a descrição de sua linguagem objeto, e haveria correção quando ela bem descrevesse, quando houvesse correspondência entre a proposição doutrinária e a norma jurídica descrita. Assim, a linguagem doutrinária seria verdadeira quando essa correspondência fosse verificada, e falsa quando não o fosse. Paulo de Barros Carvalho expõe essa compreensão:

Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico.

Entre outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que a cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica).

Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. Das primeiras, dizemos que são válidas ou não-válidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos os valores verdade ou falsidade. As proposições que o jurista formula sobre o direito positivo podem ser verdadeiras ou falsas (2007, p. 3-4).

Entender o direito positivo como uma linguagem prescritiva da qual se distingue e separa outra linguagem, a Ciência do Direito, metalinguagem descritiva criada pelo cientista, depende de que se pressuponha a existência de uma realidade prévia ao sujeito cognoscente

completa, perfeita, conformada, que pudesse apenas ser descrita objetivamente, em influência do pesquisador. Que este tem por tarefa, unicamente, descrever algo já ontologicamente existente antes e independentemente dele. E apenas descrever, não nele influir, porque isso descaracterizaria a descritividade objetiva.

Então, em síntese, o proceder doutrinário ficou compreendido como (a) separar, da realidade complexa, o direito positivo, excluindo o resto; (b) distinguir, nele, o que é regulação da instituição, fiscalização e arrecadação de tributo, eliminando o restante; (c) compreender como os segmentos das normas relacionam-se no complexo intranormativo, com base num modelo pressuposto de “teoria geral do direito”; (d) compreender como as normas relacionam-se no interior do ordenamento, visto como sistema, também com fundamento no modelo de “teoria geral do direito”; (e) descrever o significado das palavras constantes dessa parcela do ordenamento jurídico. Tudo isso poderia – e deveria – ser feito com fundamento empírico, obtível pela experiência com o direito positivo. Feito isso, as proposições descritivas do significado das palavras do direito positivo e do inter-relacionamento entre os segmentos de uma norma e as diversas normas entre si formariam, com exclusividade, o corpo doutrinário da Ciência do Direito Tributário, cujas proposições seriam verdadeiras à medida que seu conteúdo encontrasse correspondência no direito positivo, e falsas quando ocorresse o contrário.

3. OS NOVOS RUMOS DA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Recentemente, porém, o debate a respeito das funções da Ciência do Direito Tributário tem sido retomado. Há propostas que consideram esgotado esse modelo, propondo que a ciência se complexifique, admitindo outras funções e outros influxos (por exemplo: ÁVILA, 2012 e 2013; FOLLONI, 2013; BORGES, 2013; VELLOSO, 2014). O interesse, neste artigo, será em contribuir com o aspecto epistemológico da discussão, tendo em mente a seguinte questão: há lugar, ainda, para empirismo na Ciência do Direito em geral e, especificamente, do Direito Tributário?

A resposta é positiva, embora com temperamentos. Há lugar para pesquisas empíricas – entendida a experiência como a do direito positivo, na forma tradicional. Mas pesquisas consequentes, que efetivamente busquem, no direito positivo, seu fundamento de verdade. Mas não só: há lugar para muito mais. Se a ciência do Direito Tributário deve ter, ainda, caráter empírico, esse caráter, em primeiro lugar, não é exclusivo e, em segundo lugar, não se põe nas mesmas bases então adotadas. Dada a falta de exclusividade, a pesquisa

científica, embora deva ter bases empíricas, não deve se identificar com um empirismo enquanto modo único e exclusivo de se fazer ciência.

Iniciando pelo fim. A pesquisa que tem por base empírica o ordenamento jurídico, em primeiro lugar, deve efetivamente ter por base o ordenamento; em segundo lugar, deve examinar o ordenamento criticamente, apontando suas imperfeições, tanto em abstrato quanto diante de situações de aplicação concreta, ainda que hipotéticas; em terceiro lugar, deve compreender que a experiência condiciona o próprio objeto experimentado, de modo que o ordenamento não tem um significado único, independente do contexto mutável em que se insere, à espera do intérprete.

Dizer que a pesquisa deve ter por base empírica o ordenamento, de forma efetiva e não apenas anunciada, significa abdicar das teorias metafísicas e platonistas, tão comuns no Direito Tributário brasileiro. Os tributaristas descrevem seu objeto adaptando a proposição descritiva às supostas formas sintáticas uniformes que estariam no subterrâneo da linguagem jurídico-prescritiva. O estudioso assume a posição de um sujeito cognoscente que elege um objeto formal a ser conhecido e depura-o de suas inconsistências, construindo um sistema coerente. Como, contudo, o cientista não pode ir além disso, ele deveria, ao observar casos de múltipla possibilidade de interpretação do direito positivo, compreendê-los enquanto tal, e expor com rigor essa multiplicidade, descrevendo habilmente as várias possibilidades, sem tomar posição a respeito. Observa que o direito positivo é mal construído: melhor seria se fosse feito mediante observação das estruturas sintáticas universais; contudo, não se pode exigir tal sutileza científica do órgão competente para a elaboração do direito. Diante disso, o cientista substitui a má formulação do direito positivo por seu sistema ideal, pelas formas ideais da “teoria geral do direito” e da “lógica jurídica”.

É assim que, por exemplo, não se admite que o Código Tributário Nacional cinda obrigação tributária e crédito tributário. Isso é havido como um erro lógico: a relação jurídica obrigacional, no altiplano da teoria geral do direito, teria o crédito como elemento constitutivo; logo, o CTN não poderia ter separado obrigação e crédito. O Código, no plano do direito positivo, é incorreto, falho, equivocado, falso. Institui uma individualidade e uma diferença que embaraçam a forma universal de compreensão do direito adotada pela doutrina. Nesse universal está o verdadeiro: o conceito deontológico-ideal de relação jurídica. Com base nesse mundo verdadeiro, teórico e lógico, onde habita uma verdade eterna e universal, o cientista faz a crítica, para corrigir, em metalinguagem, o erro do direito positivo concreto e empírico. Esse seria o seu trabalho fundamental. O mesmo é dito do conteúdo patrimonial da obrigação acessória. Uma vez que, na teoria geral do direito, seria uma verdade eterna e

universal a afirmação segundo a qual toda obrigação é patrimonial, o CTN, ao denominar “obrigação” a uma relação jurídica sem cunho patrimonial, laboraria em erro. O certo é a teoria geral, um ideal que não se submete à prova empírica; o CTN, que está no plano empírico, acessível aos sentidos, é erro. Com isso, a doutrina refuta a prova empírica, recorrendo à idealização teórica (BORGES, 1984, p. 108).

Essa separação da realidade em dois mundos, um no qual habita o efêmero e equivocado, outro no qual habita o permanente e verdadeiro, é compreendida pela Filosofia como “platonismo”, pois Platão concebeu um mundo de ideias universais e eternas para além deste mundo concreto em que vivemos, com suas particularidades e transitoriedades. Mais que isso, valorou positivamente o mundo das ideias e negativamente o mundo da realidade concreta, concebendo uma moral e uma axiologia (NIETZSCHE, 2006, p. 102; HEIDEGGER, 2007, p. 140).

Insistir no platonismo é abandonar o recurso à prova empírica. Se o que está no mundo sensível é posto sob suspeita quando confrontado a uma suposta verdade, eterna e universal, que habita o universo das ideias e teorias, então o empirismo cede. De ciência empírica não mais se está a tratar. Manter certo grau empírico na Ciência do Direito Tributário implica abandonar esse proceder platonista e metafísico, deixando que o direito positivo fale. Se necessário, permitindo ao direito positivo falsear as proposições teóricas, que precisarão ser reformuladas. O modelo empirista construído nas décadas de 1970 e 1980 atingiu seu ápice com a obra *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*, de José Souto Maior Borges, publicada em 1984. Nessa época, a doutrina, contraditoriamente, sustentava que a ciência do direito era descritiva do direito positivo e, ao mesmo tempo, emitia proposições sem buscar, nele, correspondência que permitisse o teste de falseamento. Diante disso, José Souto Maior Borges deu um passo atrás e estabeleceu, com base em Popper, o critério de legitimidade epistêmica, em termos de verdade/falsidade, da produção teórica em direito tributário. Lamentavelmente, Souto não foi lido e assimilado, e a doutrina, passadas três décadas, segue a produzir enunciados não falseáveis diante do direito positivo nos mesmos textos em que sustentam a descritividade da ciência e sua verdade como correspondência ao direito positivo. O próprio Souto, mais de quinze anos depois de seu alerta, viu-se compelido a registrar: “Afirmar, porém, que a isenção *mutila* a norma-matriz do tributo é socorrer-se de metáfora, *immune* à refutação. Assim esta assertiva não será epistemologicamente legítima porque um grau elevado de testabilidade e de refutabilidade é exigido das proposições verdadeiramente científicas; exigência que ela não preenche” (2001,

p. 205). E segue a não preencher, uma vez que semelhante teoria da isenção ainda vige. É preciso compreender o empirismo nessas bases e, mais que isso, manter com elas coerência.

Mas, para que a Ciência do Direito Tributário não abandone uma função essencial, a orientação dos órgãos competentes para elaborar e aplicar o Direito, é preciso que o empirismo não seja utilizado como recurso apto a negar a possibilidade de crítica e de propostas de aperfeiçoamento do material legislado. No mundo contemporâneo, uma ciência complexa deve ter consciência dos efeitos práticos que pode causar. Já não se pode mais acreditar em um saber científico puro, desvinculado das situações concretas de sua possível aplicabilidade. Com o incremento na possibilidade de consequências incontroláveis, presente num mundo cada vez mais complexo, cresce a responsabilidade do cientista perante o mundo que o cerca. Ciência é ação e o cientista é sujeito de um comportamento que não é livre de consequências.

É diante de problemas práticos que se deve postar o cientista, a conjugar saberes que poderão oferecer soluções, decerto sempre precárias. No direito tributário, duas ordens de soluções devem ser distinguidas. Atuar na interpretação e na aplicação do direito a um caso concreto, com vistas a dar uma solução jurídica a um problema posto, é fazer uma ciência que se poderia denominar “positiva”: procura, sabendo como o direito é, e como o caso fático é, dizer qual a solução correta. É fato que, aqui, o cientista assume a pretensão de dizer como aquela decisão deve ser; porém, atua dentro dos limites jurídicos, considerando licitudes e ilicitudes já previamente definidas, direitos e deveres já previamente outorgados, para aplicar as normas que definem esses parâmetros a situações concretas. Atuar na modificação do direito, por demonstrar a incorreção de determinadas fixações de licitudes ou ilicitudes, direitos e deveres, proibições, permissões e obrigações, é fazer uma ciência que pode ser chamada “normativa”: diz que o direito, como é, é errado, e que deveria ser de outro modo. Embora a solução seja, também, jurídica, sua atividade aproxima-se muito mais da política do que no caso anterior. Na primeira hipótese, o jurista orienta a aplicação da norma; na segunda, denuncia a norma como equivocada. É claro que a criação de outra norma, no lugar dessa denunciada, será a aplicação de outra, por orientação do jurista, o que aproxima, sem confundir, as duas atividades. A primeira, embora não elimine o aspecto político, tem maior ênfase no aspecto jurídico; a segunda, não obstante mantenha o saber jurídico como dado obrigatório, aproxima-se mais de um agir político (FERREIRO LAPATZA, 2005, p. 25-26; MARINS, 2005, p. 40-41).

Por fim, buscar apoio empírico no ordenamento jurídico não significa encontrar, ali, uma prova com sentido único pré-definido à interpretação. Interpretar é uma atividade

complexa no seio das relações recursivas entre texto, seu contexto diante dos outros textos, seu contexto social, histórico, cultural, socioeconômico etc., o intérprete, seus valores, sua história, sua individualidade. Interpretar depende não só do texto mas, também, do que há de comum e constitutivo da possibilidade de ser no mundo do intérprete e do que nele há de particular. Essas relações são complexas e recursivas, porque não podem ser compreendidas em separado, num procedimento analítico, e são causa e efeito umas das outras, e uma vez mais a cada vez. Assim, não existe nem o intérprete solipsista que construa o significado do texto interpretado, que careceria de qualquer sentido antes da atividade interpretativa, mas também não existe o sentido unívoco prévio concedido pelo próprio texto ou nele contido. Interpretação é tema complexo e qualquer simplificação, para um lado ou para o outro, compromete sua compreensão.

Se é nas bases acima que a porção empírica da Ciência do Direito deve ser doravante compreendida, é preciso, também, assentar que essa porção empírica não é a única. A Ciência do Direito tem um aspecto empírico, sem o qual sua cientificidade fica abalada, mas vai bastante além dele.

Para compreender isso, é preciso superar o discurso epistemológico dominante no Direito Tributário brasileiro que reduz a função da Ciência do Direito às categorias verdadeiro e falso. Esse discurso – verdade ou falsidade –, nas ciências, normalmente é visto como a adequação entre um enunciado e a experiência. É verdadeiro dizer que a água ferve a 100 graus Celsius ao nível do mar? Sim, se esse enunciado corresponder à experiência; não, se a experiência o desmentir. A doutrina então transporta esse proceder para o Direito, e enxerga nos textos do direito positivo a base empírica de verificação ou falseamento de suas proposições teóricas. É verdadeiro dizer que a obrigação tributária acessória tem conteúdo patrimonial? Sim, se esse enunciado corresponder ao que prescreve o artigo 113 do CTN; não, se a correspondência não se verificar. O estágio atual da reflexão metodológica permite avaliar o proceder científico conforme essa regra: busca correspondência ao direito positivo e então a teoria é epistemologicamente legítima; alcança-a, e então é cientificamente correta. Assim, quem vier a sustentar que a obrigação tributária acessória não tem conteúdo patrimonial sem buscar verificar esse enunciado no direito positivo (buscando sua verificação, por exemplo, no direito privado ou na “teoria geral do direito”), estará atuando em ilegitimidade epistemológica. Sua fala não é nem certa nem errada, porque sequer cumpre o estágio anterior: a legitimidade. Epistemologicamente ilegítimo, o enunciado sequer pode ser sindicado em sua verdade ou falsidade científica. Está fora da ciência pela perda do caráter empírico – se for aceito, é claro, o critério de Karl Popper (1972, p. 103). Quem vier a

sustentar o mesmo, porém, procurando apoio no direito positivo, estará no interior da ciência do direito e, assim, poderá errar ou acertar. Passadas três décadas, parece necessário, ao mesmo tempo, recuperar a lição de Souto da década de 1980, porque fundamental mas ainda não assimilada pela doutrina, mas sobretudo ir adiante. Simultaneamente, é preciso ir além, para procurar a evolução superando a noção segundo a qual cabe à Ciência do Direito, apenas, definir o verdadeiro e o falso mediante um critério epistemologicamente legítimo. Ela tem essa função, mas não só essa. É certo, mas é pouco.

O próprio do saber jurídico é entender que conduta é justificável e que conduta não o é e, por isso, deve ser penalizada ou desincentivada. Se a Ciência do Direito estaciona na definição do verdadeiro/falso e não avança em direção a compreender que conduta é justificável, com base em que normas e princípios e em que situação, não cumpre seu papel. Por isso, a doutrina de Direito Tributário precisa ampliar seu espectro. Ela precisa definir se é verdade, por exemplo, que isenção demanda lei ordinária, mas ir além disso. Se se quiser, mediante uma decisão semântica, sustentar que “Ciência do Direito” é apenas a atividade descritiva baseada em verdadeiro/falso, cumpre superar a Ciência do Direito e ir além. Ou, como parece mais adequado, empregar significação ampliada para admitir, à Ciência do Direito, não apenas verdade/falsidade, mas também orientação de conduta. E aí a opção semântica dependerá de saber se o conhecimento a respeito de que conduta é justificável tem ou não cientificidade. Mas isso depende, por sua vez, de se definir o que é cientificidade. Uma discussão relevante no plano metateórico; no plano teórico, cumpre fazer tanto teoria do verdadeiro/falso em Direito Tributário, quanto teoria da conduta justificável em direito tributário.

Como a compreensão de que conduta é justificável depende não só do direito positivo mas, fundamentalmente, da situação concretamente considerada e de seus condicionamentos sócio-econômico-ambientais, e de avaliações axiológicas, verdade/falsidade é pouco para a Ciência do Direito. Qualquer verdade jurídica é não só provisória sob o ponto de vista epistemológico, uma vez que pode ser superada, em abstrato, por outra melhor. Também é provisória sob o ponto de vista prático, porque pode ser superada pela consideração ou reconsideração da situação concreta, em sua complexidade e com suas vicissitudes.

Justificar uma conduta demanda construir argumentos que a fundamentem. Justificar uma decisão, também. A conduta do contribuinte ou do fisco é justificada quando sustentada por argumentos válidos. A conduta do juiz, ao julgar a conduta de fisco e contribuinte, é justificada quando sustentada por argumentos válidos. E avaliar a conduta depende de

compreender os fatos, sujeitos às vicissitudes das provas, com suas potenciais inconsistências ou inexatidões. A prova – ou a consideração empírica da conduta, da situação concreta – é sempre algo mais ou menos verossimilhante, provável: é impossível admitir, de antemão, que determinada verdade ficou provada definitivamente. Copérnico demonstrou-o, e Galileu encerrou a demonstração. Assim, a Ciência do Direito Tributário precisa lidar com a verossimilhança e a probabilidade, não só com a verdade e a falsidade. Argumentos voltados a situações concretas, ainda que hipotéticas, dependem de compreensão do meio social, cultural, econômico, axiológico etc., em que a situação se põe. E essa compreensão é sempre presumivelmente problemática.

Além disso, a função da doutrina tributarista envolve definir esses argumentos, embora em definição sempre duplamente provisória: provisória, no plano teórico, até que outro argumento não supere a definição; e provisória, no plano prático, até que o caso concreto – que é sempre individual, posterior no tempo, único e inédito, e que potencialmente pode demandar decisão também inédita diante de fatos e fundamentos que surgiram apenas então – não supere a definição.

Por isso, a função da doutrina jurídica é permanente. Descabe produzir uma teoria no presente e, olhando para o passado, pretender sua aplicação para toda situação futura. Teoria, em Direito, não tem essa propriedade. Ela nunca é definitivamente correta, dada sua dupla provisoriedade. E, por isso, a função da doutrina pode se manifestar apenas no caso concreto, na forma de estudos de casos ou de pareceres em processos judiciais ou administrativos. A essencialidade do parecer está em que a avaliação científica – ou, se se preferir, doutrinária – pode depender de considerações concretas a respeito de um caso individual.

O individual deve ter sua dignidade epistemológica garantida. Ciência não é apenas ciência do universal, do geral, mas também do particular, do único, para o qual aplicar a generalidade pode ser inviável. Impossível saber antes de o considerar.

Assim, há espaço, no Direito Tributário, para o discurso da verdade, da probabilidade e da justificativa. Cada qual tem o seu âmbito de incidência, âmbitos que se interconectam e se implicam mutuamente. Em princípio, o discurso com pretensão de verdade cabe no estudo em abstrato da norma e do ordenamento; o discurso com pretensão de verossimilhança ou de probabilidade cabe no exame da situação fática e do contexto histórico, cultural e socioeconômico em que se inserem texto e intérprete; o discurso com pretensão de justificação cabe no exame da conduta que foi ou que deve ser adotada quando da aplicação do Direito à situação concreta. A distinção conceitual, todavia, não deve autorizar supor que se trata de uma separação rigorosa e intransponível no plano da realidade. Esses momentos

interpenetram-se no trabalho doutrinário. Hermeneuticamente, é impossível cindir norma, fato e valor, sempre vistas no interior da concretude histórica. O intérprete chega à norma já envolvido em fatos e valores desde sempre. Há espaço para afirmar o verdadeiro ou o falso no Direito Tributário, assim como há campo para sustentar o provável e para definir o justificável. Todas essas atividades, em conjunto, formam a tarefa da Ciência do Direito Tributário, notadamente em um mundo no qual o Direito Constitucional assume função transformadora das estruturas socioeconômicas e culturais da sociedade brasileira.

4. O ENGAJAMENTO DA DOCTRINA NO DESENVOLVIMENTO

A Constituição estabelece quatro objetivos fundamentais para a República Federativa do Brasil:

Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ou seja: o Poder Constituinte verifica uma realidade; lança, sobre ela, um juízo de valor; avalia-a negativamente; e impõe sua transformação pela ação da República, aí entendido Estado e sociedade – e, por óbvio, também o Direito Tributário e sua doutrina. Luís Eduardo Schoueri registra:

É neste sentido que se afirma que o Estado contemplado pela Carta de 1988 não é neutro. Seguindo a tendência acima, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social que encontrara, enumerando uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado, o qual, ao mesmo tempo, se dotaria de ferramentas hábeis a concretizar o ordem desejada. No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o legislador constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização, por medidas legais, passa a ser interesse público. Esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no artigo 3º, entre “os objetivos fundamentais da República” o da garantia do “desenvolvimento nacional”, o que não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, onde se erradicarão “a pobreza e a marginalização” e se reduzirão “as desigualdades sociais e regionais”, promovendo, enfim, “o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Daí, ao se ressaltar, a importância do desenvolvimento econômico, ser possível qualificá-lo como “justo para que se torne legítimo”, não sendo um fim em si mesmo, devendo-se afinar-se com o desenvolvimento humano (2005, p. 1-2).

A Constituição almeja realizar uma grande transformação social. Mais que isso: determina-a enquanto objetivo fundamental da República. É nesse ambiente constitucional renovado que Marco Aurélio Greco afirma: “a tributação não se resolve por si e em si; a tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica” (2009, p. 175).

Não há dúvida que a tributação, em suas funções fiscal e extrafiscal, assume relevância diferenciada nesse contexto. Constitucionalistas ilustres como Clèmerson Merlin Clève, destacam esse papel fundamental da tributação e do Direito Tributário:

...não é demais reiterar que a Constituição de 1988, com suas reformas sofre mutação quanto aos instrumentos à disposição do Estado, mas os fins do Estado continuam os mesmos: desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e criação de uma sociedade livre, justa e solidária. E aqui está a importância da tributação, num dos pólos, e no outro o trabalho de redistribuição. A Constituição, nessa circunstância, continua com o seu núcleo identitário de compromisso com a construção de um mundo novo (2004, p. 18).

A autocontenção doutrinária concebida num ambiente constitucional já ultrapassado tem impedido o adequado tratamento da complexidade própria do constitucionalismo contemporâneo. Já não se pode separar totalmente Direito Tributário e Direito Financeiro. Eles formam uma unidade que não será bem compreendida pela soma da compreensão isolada de suas partes. Está posto, para todos os cidadãos, o dever de buscar o desenvolvimento prescrito na constituição. Ele demanda, no Brasil, investimento público, porque a Constituição de 1988 impôs deveres de criação de condições materiais mínimas para o desenvolvimento pessoal e para a concretização da vida digna e feliz para todos. Por exemplo: está determinado que o Estado, nas três esferas – federal, estadual e municipal –, trabalhe para proporcionar, aos cidadãos, vida saudável. Para tanto, precisa de recursos financeiros, inclusive tributários. Especificamente, as contribuições sociais. Mas não apenas elas: toda a tributação deve estar orientada para a promoção do desenvolvimento determinado constitucionalmente. O estudo restrito à descrição dos inter-relacionamentos normativos não tem contribuído para a compreensão das funções que a receita tributária deve auxiliar a cumprir, e nem para sindicá-las o efetivo cumprimento.

Não é apenas pela adequada utilização dos valores arrecadados que o Estado pode trabalhar no sentido de promover a vida digna e o desenvolvimento sustentável. É, também, pela própria tributação, que tem a potencialidade de dirigir condutas no sentido estabelecido

constitucionalmente. É o clássico tema da extrafiscalidade, cuja qualificação como “clássico” é, ao mesmo tempo, adequada e inadequada: embora seja um tema antigo e presente nos cursos de direito tributário, é tema pouco trabalhado em profundidade, de modo que muito do que se disser sobre ele será novidade.

Um Estado que venha a tributar demais, na tentativa de suprir todo e qualquer direito para toda e qualquer pessoa, e inviabiliza a iniciativa privada, procurando suprir todas as necessidades infinitas como se os recursos não fossem escassos, estará a agir não só de forma social e politicamente temerária mas, também, inconstitucionalmente (CF, art. 150, IV). Se tributar de menos, e permitir liberdade para que a empresa direcione suas atividades sem preocupações com sustentabilidade, estará agindo também de forma inconstitucional (CF, art. 170, VI). Se tributar de menos, e ficar sem recursos para dar conta das múltiplas atribuições que a constituição lhe confere, o estado igualmente estará descumprindo a Constituição. Daí a destacada importância da atuação dos Poderes Legislativo e Executivo, aos quais cabe, originariamente, a difícil tarefa de buscar o equilíbrio orçamentário e a satisfação das necessidades, na medida do possível. Numa Constituição que não prescrevesse deveres com a busca por um ideal de convivência digna e de desenvolvimento sustentável, equívocos desses poderes na realização dessa tarefa, não implicariam, necessariamente, inconstitucionalidade. No constitucionalismo contemporâneo, porém, essas inconstitucionalidades podem ocorrer, e são preocupações que a comunidade jurídica já não pode mais abandonar, sob o pretexto de que seriam temas pré-jurídicos ou extrajurídicos. No passado, talvez tenham sido; hoje, não são mais. Certas constituições, como a portuguesa, inclusive, determinam, de forma expressa e direta, que a política tributária seja compatibilizada com a proteção do meio-ambiente e da qualidade de vida; que contribua para a justiça social, a igualdade de oportunidades e a correção das desigualdades na distribuição da renda (CASALTA NABAIS, 2005, p. 135). A brasileira, se não o faz expressamente, ainda assim o faz em seu contexto, com idêntica eficácia técnica. Isso torna a tarefa do Poder Judiciário também mais complexa, pois precisa sindicá-la a constitucionalidade da atuação dos demais poderes. A Ciência do Direito Tributário não se pode demitir de sua função orientadora de toda essa atividade determinante para o futuro do país.

Se, hoje, a preocupação com a eficácia da tributação em colaborar na busca pelo implemento das condições de vida digna e de desenvolvimento sustentável estão constitucionalizadas, a Ciência Jurídico-Tributária precisa incorporar um novo aspecto teórico que, até então, recebe pouca atenção: a pragmática. Para um ordenamento jurídico que prescreve o alcance de efeitos concretos, uma teoria exclusivamente sintático-semântica tem

pouco a oferecer. Porque o efeito gerado pelas condutas, tanto do estado, quanto dos demais cidadãos, é preocupação que transcende o estudo das normas entre si e das normas com as situações fáticas em que podem ser aplicadas. É preciso incorporar, ao estudo da norma e dos fatos que podem sofrer sua aplicação ou incidência, os efeitos que a incidência ou a aplicação podem gerar no ambiente sócio-econômico-ambiental, inclusive para avaliar se esses efeitos contribuem adequadamente para o caminhar no sentido prescrito pela Constituição. E se esses efeitos são, ao mesmo tempo, sociais, econômicos e ambientais, além de políticos, psicológicos, éticos e outros, então o estudo, além de interdisciplinar, precisa ser complexo. Uma epistemologia jurídico-tributária da complexidade precisa ser ensaiada, tentada e testada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Todas as considerações feitas ao longo desse artigo trazem, como implicação ética e juridicamente necessária, que a doutrina do Direito Tributário precisa alterar substancialmente seu modo de trabalho. A doutrina deve ampliar seu espectro para além do empirismo, valendo-se não apenas de proposições submetidas ao binômio verdade/falsidade, mas também trabalhando com o verossímil e o justificável. A Ciência do Direito Tributário precisa estender sua análise, superando o isolamento nos planos sintático e semântica, chegando à pragmática. Com isso, a doutrina poderá deixar de preocupar-se apenas em descrever o que ficou do passado, adquirindo legitimidade epistemológica para formular soluções para o futuro, ainda que sempre aperfeiçoáveis.

Para tanto, é necessário, à doutrina, que assuma a incerteza e a imprecisão que esse proceder para o futuro envolve, e aprender a trabalhar com elas. A doutrina não deve, apenas, voltar-se para as normas e os seus significados em abstrato, mas também, e sobretudo, com os efeitos concretos que essas normas – ou a falta delas – geram ou podem gerar no ambiente cuja transformação é objetivo constitucional da República e do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. v. 1. São Paulo: RT, 1978 (a).

_____. **Estudos e pareceres de direito tributário**. v. 2. São Paulo: RT, 1978 (b).

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

- _____. Programa de Integração Social – PIS. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Contribuições especiais fundo PIS/Pasep**. Caderno de pesquisas tributárias n. 2. São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1991.
- ÁVILA, Humberto. **A doutrina e o direito tributário**. *In*: _____. Fundamentos do direito tributário. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- _____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 29, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Clínica fiscal**. Salvador: Livraria do Progresso, 1958.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006 (a).
- _____. Prefácio. *In*: FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Atual. Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006 (b).
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- _____. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
- _____. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 103, jan./mar. 1971.
- _____. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- _____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: a superação da dogmática. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 211, abr/2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. *In*: BARRETO, Aires F.; BOTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.
- CASALTA NABAIS, José. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Estado Constitucional, Neoconstitucionalismo e Tributação**. Texto resultante da degravação de conferência proferida no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE, 2004.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Aplicación práctica del derecho tributario y la tentativa de dejarlo más dinámico. *In*: MARINS, James. **Tributação e política**. Curitiba: Juruá, 2005.
- FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- HEIDEGGER, Martin. **Nietzsche**. v. 1. Tradução de Marco Antônio Casanova. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007.

- MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. *In*: _____ (org). **Tributação e política**. Curitiba: Juruá, 2005.
- NIETZSCHE, Friedrich. **Crepúsculo dos ídolos, ou, como se filosofa com o martelo**. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- _____. Prefácio. *In*: FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1971.
- POPPER, Karl. **The poverty of historicism**. Londres: Routledge & Kegan Paul, 1972.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (a).
- _____. Prefácio. *In*: FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (b).
- VELLOSO, Andrei Pitten. A ciência do direito tributário. **Jornal Carta Forense**. n. 129, fev. 2014.