

Revista de  
**Direito Econômico e  
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



# **REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL**

vol. 8 | n. 1 | janeiro/abril 2017 | ISSN 2179-8214

Periodicidade quadrimestral | [www.pucpr.br/direitoeconomico](http://www.pucpr.br/direitoeconomico)

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



## **Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática no direito tributário**

*Criticism to the methodological cutting and the need for a  
practical science in tax law*

**Arthur M. Ferreira Neto\***

Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (Brasil)

aferreiraneto@yahoo.com.br

Recebido: 20/03/2017

Aprovado: 13/04/2017

Received: 03/20/2017

Approved: 04/13/2017

### **Resumo**

Pretende-se neste estudo analisar a concepção de ciência tributária prevalecente no direito brasileiro, de modo a analisar, criticamente, os seus pressupostos teóricos, buscando, com isso, demonstrar a insuficiência do modelo teórico formalista e normativista dominante, principalmente em razão do seu reducionismo explicativo. Como alternativa, propõe-se a

Como citar este artigo/*How to cite this article*: FERREIRA NETO, Arthur M. Crítica ao chamado corte metodológico e a necessidade de uma ciência prática no Direito tributário. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 57-120, jan./abr. 2017. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v8i1.9690

\* Professor e Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUCRS-IET e Coordenador do Departamento de Propedêutica, Direito Público e Social da PUCRS (Porto Alegre – RS, Brasil). Doutor em Direito (UFRGS). Doutor em Filosofia (PUCRS). Mestre em Direito (UFRGS). Mestre em Filosofia (PUCRS). Advogado. aferreiraneto@yahoo.com.br.

adoção de concepção mais abrangente e complexa de ciência jurídica – pautada na concepção de ciência prática (*scientia practica*) desenvolvida pela tradição filosófica aristotélico-tomista – a qual teria pretensões de, não apenas descrever o direito positivo, mas também de explicar, esclarecer e tornar mais inteligível as diferentes dimensões do fenômeno tributário, não apenas no que se refere ao momento da positivação das normas jurídicas, mas também no que se refere aos momentos anteriores e posteriores a esse processo, ou seja, que também se dedique a analisar os motivos, causas, efeitos, consequências e fins das normas de tributação

**Palavras-chave:** Ciência do Direito Tributário; formalismo-normativista; corte metodológico; ciência jurídica; tributação.

### **Abstract**

*This paper intends to define the conception of legal science applicable to Brazilian Tax Law in order to, critically, analyze its theoretical assumptions, seeking to demonstrate the inadequacy of these theoretical models, marked by formalism and normativism, especially because of their explanatory reductionism. As an alternative, it will be proposed a more comprehensive and complex notion of legal science, based on the conception of practical science (*scientia practica*) – based on the philosophical tradition of Aristotle and Aquinas – which would have claims, not only describe the positive law, but also to explain, clarify and make more intelligible the different dimensions of the taxation phenomenon, not only regarding the procedure that creates legal norms, but also that pays attention to the moments that come before and after this process, namely, that also focuses on analyzing the motives, causes, effects, consequences and ends of taxation.*

**Keywords:** science of tax law; formalism and normativism; methodological section; legal science; taxation.

---

## **1. Introdução**

Nas últimas décadas, prevaleceu no direito brasileiro escola doutrinária que pressupõe que o objeto científico do Direito Tributário representa algo que poderia ser metricamente delimitado por decisão unilateral do teórico do direito, sendo que a este estaria, livremente, disponível a matéria que seria pertinente (ou não) à ciência tributária.

Assumindo tal postura, entendem os defensores dessa linha de pensamento que, uma vez promovido o seccionamento no material que é relevante ao seu escopo de análise, estariam afastadas, automaticamente, do campo de interesse do jurista todas as demais questões que não se

enquadram na moldura epistemológica que foi por eles próprios desenhada. A partir desse momento, passa a ser qualificado como acientífico todo tipo de argumento que trilha raciocínio não compatível com o material selecionado por aquela classe de teóricos. A essa estratégia teórica atribuem esses autores o nome corte metodológico (CARVALHO, 2012, p. 33-34), secção epistemológica (SANTI, 2001, p. 26), seccionamento conceitual (BORGES, 1999, p. 102), entre outros.

Uma vez posto nesses termos o suposto cenário em que se desenvolve a ciência do direito tributário, restaria, supostamente, aos teóricos do direito a tarefa de decompor, analisar e descrever com a melhor precisão possível (ou, pragmaticamente, reconstituir, como afirmam alguns, mais recentemente), os elementos empíricos e normativos que estariam localizados dentro do quadrante científico por eles delineado. No entanto, não obstante a controlabilidade científica e a aparente segurança que tal escolha metodológica visa a proporcionar, não se pode negar que tal postura contém traços nada científicos, os quais acabam impedindo ou gravemente obstaculizando o próprio esforço dialógico que se mostra indispensável para a evolução de uma determinada ciência, principalmente em se tratando de uma ciência prática como é o direito<sup>1</sup>. Isso porque a aceitação pacífica ou a imposição unilateral de que cabe ao teórico, livremente, escolher quais elementos da realidade devem ser dignos de sua análise científica acabam introduzindo, no respectivo campo de debate, elementos arbitrários, idiosincrasias próprias do teórico que sustenta tal visão, reducionismos explicativos, bem como lacunas inescusáveis no âmbito de análise dessa área de conhecimento.

A escolha teórica promovida por meio do chamado corte metodológico não apenas mascara tais defeitos cognoscitivos, como impede o livre trânsito de ideias, na medida em que aqueles juristas que

---

<sup>1</sup> Em perspectiva aristotélico-tomista, tanto o direito, quanto à moral são partes integrantes da filosofia prática. Para ARISTÓTELES, o direito é fenômeno que é tratado tanto pela Ética, quanto pela Política, já que faz parte da *"filosofia das atividades humanas"*. Já para AQUINO, o fenômeno jurídico é analisado na parte da sua *Summa Theologiae* que se dedica ao estudo da auto-determinação dos seres humanos, mais especificamente nas questões que se dedicam a analisar os variados sentidos da lei, como padrão que mede, regula e coordena a ação humana (Suma Teológica, Questão 90-7 da Parte I-II), bem como em questões que tratam de direitos, adjudicação e justiça (Suma Teológica, Questões 57-71 da Parte II-II). Nas próximas citações, utilizaremos *ST, q., a.* para as referências a *Summa Theologiae*, suas questões e seus artigos.

não compartilham do mesmo esquadro epistemológico estão, automaticamente, excluídos do campo de debate, já que seu argumento é desqualificado como acientífico, tarifado como secundário ou ainda descartado como estando fora do enfoque daquele determinado autor.

Nesse ponto, cabe lembrar o preciso diagnóstico de Macintyre (2006, p. 57), acerca da absoluta fragmentação epistêmica em que se encontram hoje os diferentes debates morais, dentro dos quais se torna impossível o diálogo comum entre tradições de conhecimento consideradas rivais entre si:

For where fundamental moral disagreements are in question, each contending standpoint has internal to it its own scheme and mode of rational justification, one which of course shares some important features with its rivals, but at key points appeals to principles and to modes of grounding principles which are specific to its and inadmissible from the standpoints of some at least of its rivals. And to the degree that this is so, what constitutes an idealization of rational justification will also be specific and idiosyncratic to the standpoint of that particular tradition. (MACINTYRE, 2006, p. 57)

Valendo-se de uma analogia futebolística: essa atitude seria o mesmo que um time de futebol que pudesse, não apenas traçar os limites do campo, mas também de fixar as regras do jogo que poderão ser usadas, inclusive, para restringir as opções do seu adversário, o que, invariavelmente, pré-definiria os resultados que podem ser alcançados ao final da partida (*e.g.*, só vale o gol daquele jogador que estiver usando camisa amarela, sendo essa, “*por acaso*”, a cor do uniforme do time da casa).

Ilustrando o ponto: em inúmeras discussões acadêmicas no campo do tributário, já se ouviu ou já se presenciou, como suposta réplica a argumento de que a objeção apresentada por aquele que não compartilha da atitude positivista ou lógico-constitutivista hoje prevaiente, a alegação de que questões relacionadas, por exemplo, a finalidades extrafiscais, a desvios de arrecadação, à motivação da criação de tributo, as consequências econômicas vinculadas à determinada prática tributária, estariam todas fora do escopo de análise da verdadeira ciência do direito tributário. Outros ainda, valendo-se de maior sofisticação, chegam a reconhecer que tais questões, que refletem um momento anterior ou posterior à positivação das regras tributárias, seriam, sem dúvida alguma,

fundamentais ao estudo do direito tributário. No entanto, evadem-se do enfrentamento concreto de tais problemas, alegando que tais pontos não foram, por sua escolha, objeto de sua análise, até porque ninguém é capaz de analisar, simultaneamente, toda a realidade.

Nesse sentido, por exemplo, Moussallem:

Todo saber científico pressupõe um corte metodológico para que se torne possível o estudo do objeto, caso contrário, estudar-se-ia tudo em um regresso ad infinitum, o que seria incompatível com a pretensão científica. (MOUSSALLEM 2001, p. 33-34).

Ou ainda Barreto:

O caráter multifacetário do direito como objeto cultural exige, como condição in-dispensável para sua apreensão, com rigor científico, a demarcação de seu objeto, problema fundamental inerente a toda ciência. (BARRETO, 2001, p. 13).

Isso porque, de acordo com a proposta metodológica da atual doutrina majoritária do direito tributário, a *verdadeira* ciência deve-se concentrar apenas na descrição do direito posto e vigente, ou seja, com o que ocorre no exato momento do exercício do poder tributário, mais especificamente com o seu produto final (a regra tributária positivada), sendo irrelevante o ocorrido antes e o ocorrido depois do processo de positivação.

Afirma Paulo de Barros Carvalho:

Quanto à dogmática, ou Ciência do Direito stricto sensu, que se ocupa em descrever o direito positivo tal como ele se apresenta, é necessário observa-lo na sua feição estática e no seu aspecto dinâmico, que se perfaz com o processo de positivação, em que a norma editada hoje será fundamento de validade de outras regras, até o ponto terminal da cadeia de elaboração, que se consubstancia no último ato de aplicação, norma individual de máxima concretude. Para a Ciência do Direito, em seu sentido estrito, é imprescindível mais um corte metodológico, em que se despreze o direito passado, que deixou de ser válido, e o direito futuro, que ainda não sabemos qual será. Vale para a Ciência do Direito exclusivamente, a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo hic e nunc. (CARVALHO, 2012, p. 45)

Moussalem afirma: “[...] nada importando fora, antes, depois, acima ou abaixo. Esse é o corte método-lógico, esta a regra do jogo. Aceitemos como pressuposto.” (MOUSSALEM, 2001, p. 45)

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

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

Ora, a ação humana, invariavelmente, possui *um antes* e *um depois*, na medida em que é sempre dependente das suas motivações internas e das suas razões eficientes, assim como deverá sempre ser mensurada pelos efeitos que provoca e avaliada pelas consequências (tanto as previsíveis, quanto as indesejadas) que produz. Por isso, será insatisfatório e

reducionista qualquer modelo científico que se afaste da análise desses elementos formadores da ação humana, escolhendo priorizar apenas fatores normativos que partem de atos de escolha das autoridades públicas competentes.

Portanto, um dos principais argumentos que se pretende sustentar neste trabalho é o de demonstrar que o direito tributário é melhor estruturado e mais bem compreendido a partir de uma concepção mais abrangente de ciência, a qual, neste artigo, seguirá o conceito de *ciência prática* desenvolvido pela tradição aristotélico-tomista<sup>2</sup>. Conforme se sustentará, a noção de ciência prática pressupõe, não decisões unilaterais acerca dos limites do respectivo objeto de estudo, as quais seriam pautadas exclusivamente pelas escolhas daqueles que realizarão tal empreendimento científico, mas sim esforços especulativos mais abrangentes que, em parte, independem do desejo daqueles que executarão tal tarefa e que exigem certa abertura a diferentes extratos da realidade que se pretende analisar (FERRAZ JUNIOR, 2014, p. 19). Isso, por sua vez, exigirá raciocínios de maior complexidade, não lineares e não excludentes de parcelas relevantes da realidade, os quais pressupõem um diálogo de idas e vindas entre os participantes desse discurso prático, bem como a emissão de juízos valorativos de pertinência e de relevância acerca do que é pressuposto para a efetiva compreensão e explicação da ação humana dentro do campo tributário.

Por isso, na primeira parte deste estudo, pretende-se analisar a atitude dos teóricos do direito tributário que sustentam a possibilidade de promoverem o chamado *corte metodológico* na predeterminação do que será digno de receber a alcunha de ciência tributária. Nesse ponto, pretende-se demonstrar que tal postura culmina em uma espécie de *decisionismo* teórico, que provoca certos defeitos explicativos do fenômeno tributário e que impede o estabelecimento de uma verdadeira ciência no campo do direito tributário. Diante disso, na segunda parte deste artigo, pretende-se demonstrar a importância de se reestabelecer o conceito de razão prática e, por consequência, de ciência prática no campo do direito tributário. Isso porque a ampliação no escopo dos pressupostos necessários à correta compreensão desse ramo do direito, mesmo que traga maior

---

<sup>2</sup> Ver nota 1 acima sobre a perspectiva de Aristóteles e Aquino.



complexidade ao esforço explicativo dessa área do conhecimento, permite uma melhor delimitação no objeto próprio da ciência do direito tributário.

## 2. O Corte Metodológico no Direito Tributário

### 2.1. Conceito empírico-positivista de ciência aplicado ao Direito Tributário

Antes de se analisar o teor da estratégia metodológica que a postura doutrinária prevaiente adota no campo do direito tributário, impõe-se resgatar a inspiração filosófica que predetermina o conceito de ciência que é adotado por esse grupo de teóricos. Assim, veja-se.

Desde que Descartes (2005), no Século XVII, pretendeu aplicar o método das ciências matemáticas a todos os campos do saber humano, a história do pensamento jurídico passou a apresentar inúmeros projetos que assumiram a pretensão de dar um tratamento, puramente, teórico ao conhecimento jurídico (CORREAS, 2006, p. 91). Nesse contexto histórico, passou-se a assumir o pressuposto de que todas as dimensões da realidade e, por consequência, todas as áreas conhecimento humano poderiam ser depuradas, analisadas e explicadas por meio do aplicação de uma única metodologia (principalmente por meio da atitude da *dúvida metódica*), a qual seria invariável, independentemente, do tipo de objeto a ser explicado cientificamente. Assim, se uma fração da realidade que se pretendesse conhecer, por meio da ciência, não fosse compatível com o método eleito, o problema causado por essa falha cognitiva seria da realidade, a qual deveria, forçadamente, se adequar à escolha metodológica do cientista. As perdas de tradução – previsíveis em razão do uso indevido de um método não compatível com o seu objeto estudo – passam despercebidas por aqueles que adotam a proposta científica que parte desse monismo metodológico, uma vez que as deficiências explicativas da realidade seriam tratadas apenas como questões irrelevantes ou como indignas de que serem tratadas por essa *ciência verdadeira*. É, precisamente, a partir desse momento que a noção de *saber prático* ou de *ciência prática* (i.e., a área do conhecimento que tem o propósito de identificar e esclarecer os fatores constitutivos do agir humano) passa por um intenso processo de desprestígio e de desqualificação, culminando na visão comum de que tal campo do conhecimento humano jamais poderia ser alvo de conhecimento objetivo, sendo, portanto, incompatível com a noção de ciência. Isso ocorreu porque, a partir da filosofia moderna e mais intensamente na

filosofia contemporânea, reduziu-se, gradualmente, o escopo das dimensões da realidade que poderiam ser objeto de conhecimento caracterizado como “científico”, de modo que esse tipo de empreendimento teórico passou a abarcar apenas elementos que pudessem ser reconduzidos a determinados dados empíricos passíveis de verificação sensorial, adequando-se, assim, ao modelo metódico que seria próprio das ciências naturais. Nessa esteira, o conhecimento científico passa a ser sinônimo de conhecimento empírico, verificável e demonstrável. As proposições que não pudessem ser captadas com base nessas características deveriam ser consideradas como acientíficas, vulgares ou irracionais. Esse movimento intelectual, como se sabe, culminou no posicionamento ainda mais radical do Positivismo Lógico, do Século XIX, e na corrente de pensamento desenvolvida junto ao Círculo de Viena<sup>3</sup>. No entanto, conforme se verá, considerando a natureza, em parte, contingente e variável da ação humana, o objeto de uma ciência prática não é idêntico ao objeto de uma ciência, puramente, teórica, motivo pelo qual os métodos aplicados em cada área do conhecimento humano não podem ser idênticos.

Inevitavelmente, os juristas passaram a adotar no campo do direito essa mesma concepção, puramente, teórica e naturalista de ciência, qualificando-a como a única forma de se produzir conhecimento objetivo diante do fenômeno jurídico<sup>4</sup> (CORREAS, 2006). A partir daí, passou-se também a definir a *ciência* do direito tributário como sendo um saber experimental<sup>5</sup> (BORGES, 1999), dependente de verificação e comprovação

---

<sup>3</sup> Sobre os pressupostos científicos defendidos pelos fundadores do Círculo de Viena, vide: NEURATH, Otto; HANH, Hans; CARNAP, Rudolf; GOMES, Nelson (tradutor) *A Concepção Científica do Mundo*. Disponível em <<http://www.scribd.com/doc/145465531/A-CONCEPCAO-CIENTIFICA-DO-MUNDO-CIRCULO-DE-VIENA#scribd>>, acesso em 07/07/2015.

<sup>4</sup> “Al igual que la física o la biología, la ‘ciencia’ del derecho, para hacerse acreedora a ese calificativo, debía comprobar los hechos jurídicos, describirlos, establecer sus relaciones de sucesión o semejanza y alcanzar el principio genérico que haría las veces de ley científico-natural.” (CORREA, 2006, p. 94)

<sup>5</sup> “O Direito se definirá como uma ciência positiva precisamente porque as proposições jurídicas doutrinárias, à semelhança das formulações da Física, da Química, da Biologia, da Cosmologia etc... serão experimentalmente testáveis, ao serem confrontadas com o ordenamento jurídico. Porque a experiência jurídica é basicamente uma experiência do normativo, e não por outro motivo, as proposições da doutrina jurídica são cientificamente testáveis se e enquanto voltadas para as normas.” (BORGES, 1999, p. 21)

empírica<sup>6</sup> (SANTI, 2001) e expressado em termos de linguagem lógico-formal<sup>7</sup> (CARVALHO, 2008). Dentro desse contexto, a atitude epistemológica do teórico do direito passou a ser considerada, prioritariamente, sensorial, ou seja, um juízo de captação por meio dos sentidos de uma realidade posta<sup>8</sup> (LUNARDELLI, 1999), razão pela qual o esforço científico seria analítico e descritivo<sup>9</sup> (CARVALHO, 1999) do direito positivo. O não-enquadrável nessas características seria, de pronto, acusado de ajurídico, subjetivo ou ideológico<sup>10</sup> (BORGES, 1999), elementos imprestáveis para uma verdadeira ciência.

---

<sup>6</sup> “O caráter empírico do conhecimento científico-social explica esta quota de relativismo que interpõe o objeto-material, na aproximação do dado material.” (SANTI, 2001, p. 26-7)

<sup>7</sup> “... a realidade jurídica ... é construíd[a] pela linguagem do direito positivo, ... quer dizer, o conjunto de enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Administrativo e também pelo setor privado...” (CARVALHO, 2008, p.172/173)

<sup>8</sup> “Opera-se o fenômeno do conhecimento também por força do ato de julgar quais e tais sensações, derivadas do contato com o dado material, compõem o objeto conhecido. De fato, o homem quando se vê inserido na constituição deste objeto gnosiológico não é capaz de apreender todas as sensações que seus sentidos lhe fornecem, muito menos é capaz de moldá-las, todas elas, em objeto. Não só seus sentidos apresentam-se cerceados para essa tarefa, como também o instrumento que se adotará para conhecer o objeto – a linguagem que o revestirá, conceptuando-o – tem limitações semânticas para relacioná-lo a um único e exclusivo sentido. Por conta de tais limitações estabelece o sujeito cognoscente atos de julgamento por meio dos quais aproveita uma e abandona outras sensações que lhe permitirão formar a imagem do objeto conhecido.” (LUNARDELLI, 1999, p. 18).

<sup>9</sup> “O direito posto é um sistema... nomoempírico prescritivo, em que a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também nomoempírico, mas da subclasse teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe a ser eminentemente científica” (CARVALHO, 1999, p. 46). Sobre a atitude prioritariamente descritiva da proposta teórica desenvolvida por CARVALHO, vide os recentes artigos de Humberto ÁVILA: *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética, 2013; e *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 32. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 159-197. Cabe ressaltar, porém, que CARVALHO rejeita a acusação de desenvolver proposta de ciência que assume viés descritivista (*Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário*. Rede Mundial de Computadores, CONJUR, <<http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>>, acesso em 01/10/2013. Essa afirmação, no entanto, vai de encontro direto à tradição filosófica que o mesmo autor afirma se filiar, a qual continua sendo exaltada, sem qualquer revisão de postura por parte do autor, nas edições mais recentes dos seus livros.

<sup>10</sup> “...será considerada extrajurídica qualquer investigação normativamente metaempírica, isto é, transcendente ao ordenamento jurídico, tal como a da ideologia da justiça.” (BORGES, 1999, p. 102).

No campo do direito tributário, esse tipo de pressuposto epistêmico<sup>11</sup>, foi adotado, primeiramente, por Becker (1998, p. 66) em uma fase inicial da evolução do pensamento científico do direito tributário brasileiro, e, posteriormente, por Carvalho (2012), o qual foi responsável por levar tal atitude teórica à última consequência, somando ao modelo empiricista de ciência alguns elementos extraídos da lógica deôntica e da filosofia da linguagem. Por isso, para Carvalho, as características formadoras de uma *verdadeira* ciência jurídica seriam: “i) estrato de linguagem; ii) artificialmente construída; iii) empregada na função teórica e descritiva; iv) encerrando feixe unitário de proposições; v) animadas por pretensões veritativas; vi) proposição que se vertem sobre campo objeto uniforme; e vii) devidamente delimitado.” (CARVALHO, 1999, p. 47).

Em outro texto, apresentamos, de modo detalhado, os pressupostos e os pontos de crítica que podem ser identificados na proposta empírico-verificativa de *ciência* adotada pelos referidos tributaristas de destaque (FERREIRA NETO, 2012, p. 104 e ss). Naquela ocasião, sustentamos que a escola dogmática desenvolvida por Carvalho, partindo da influência do Positivismo Lógico e do Positivismo Kelseniano, adota: (a) um *ceticismo ontológico* (a crença de que não é possível conhecer objetivamente a dimensão existencial da realidade), típico de uma postura cientificista<sup>12</sup>, de acordo com o qual somente é cognoscível o que é verificável, (b) o que acarreta um *formalismo epistemológico* (a compreensão de que somente se conhece, cientificamente, a dimensão estrutural de um objeto, jamais sendo possível previamente identificar os seus pressupostos materiais)<sup>13</sup>, de modo que se (c) pressupõe um *não-*

---

<sup>11</sup> Para o tributarista gaúcho, a verdadeira ciência do direito tributário exigiria do jurista, exclusivamente, o “*estudo da estrutura lógica e da atuação dinâmica da regra jurídica*” (BECKER, 1998, p. 66), atividade essa que poderia ser resumida em duas etapas, quais sejam “a) em analisar o fenômeno da criação do instrumento (regra jurídica)...;” e “b) em analisar a consistência do instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua atuação” (op cit., p. 21).

<sup>12</sup> Segundo REALE, o Cientificismo é a “*convicção de que só é real aquilo que pode ser expresso com a terminologia das ciências exatas da natureza e demonstrado com base em procedimentos quantitativos.*” (REALE, 1999, p. 36). Cabe referir que a visão cientificista da realidade despreza a incomensurabilidade de parte do plano existencial do mundo e de parcela de nossa humanidade, pressupondo em sua noção de ciência a ideia de que tudo em nossa realidade é comensurável, como se todos os aspectos dos seres humanos pudessem ser quantificados e, entre si, comparados.

<sup>13</sup> Segundo Carvalho: “*Em simbolismo lógico, teríamos:  $D[f \rightarrow (S' R S'')]$ , que se interpreta assim: deve-se que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre sujeitos S' e S''.*”

*cognitivism moral* (o reconhecimento de que todo e qualquer juízo valorativo é formado por elementos não objetivos, representando, na verdade, uma projeção sentimental, emocional ou ideológica de um agente)<sup>14</sup> e (d) um *puro normativismo jurídico* (i.e., a definição do fenômeno jurídico como sendo, exclusivamente, um sistema de proposições prescritivas escolhidas e positivadas por um determinado órgão dotado de autoridade ou poder)<sup>15</sup>. Considerando o escopo do presente estudo, entendemos que é suficiente aqui apresentar a seguinte síntese de críticas, desenvolvida, em parte, por Carlos Massini Correias (2006, p. 98-101), acerca da concepção moderna de Ciência aplicada ao direito:

(i) a concepção fiscalista de ciência parte de *um monismo epistemológico*<sup>16</sup>, pressupondo que a forma de se conhecer na ciência natural é idêntica à forma de se conhecer em uma ciência prática. Conforme se pretende demonstrar, essa concepção não dá conta da integralidade do objeto de uma ciência do direito, pois promove uma drástica mutilação no escopo de análise do fenômeno jurídico. Isso porque, ao se defender a existência de um único método para todos os campos do saber, obriga sejam submetidos aos critérios epistêmicos das ciências exatas todas as demais áreas do conhecimento humano, forçando essas a se auto-restringirem naquilo que não forem compatíveis com os padrões do conhecimento empírico. E, conforme se verá, é precisamente essa mutilação auto-imposta pelo teórico moderno que leva à construção da ideia de que fazer ciência exige seja promovidos alguns cortes metodológicos em nome da suposta preservação do conhecimento científico. No entanto, em verdade, a suposta necessidade de se promover um corte metodológico ocorre não para preservação do conhecimento, verdadeiramente, científico, mas se dá em razão da necessidade de se forçar o enquadramento da

---

*Seja qual for a ordem advinda dos enunciados prescritivos, sem esse esquema formal inexistirá possibilidade de sentido deontico completo.*” (CARVALHO, 1999, p. 20)

<sup>14</sup> Igualmente, Carvalho: “Não é excessivo, porém, falar na inexistência, propriamente dita, dos valores. Seu existir consistiria apenas no ato psicológico de valorar, segundo o qual, atribuímos a objetos ... qualidades positivas ou negativas. E o que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual.” (CARVALHO, 2008, p. 176).

<sup>15</sup> Como expõe Carvalho: “... eis aí a categoria fundamental do conhecimento jurídico. ... a relação jurídica prevista no prescritor é a substância do mesmo direito.” (CARVALHO, 1999, p. 30)

<sup>16</sup> Sustentando uma unidade metodológica no Direito Tributário, em que se deve reconhecer que o método das ciências naturais é idêntico ao método das ciências sociais, vide BORGES: “O monismo do objeto é uma exigência fundamental do conhecimento científico.” (BORGES, 1999, p. 102).

ciência jurídica em uma concepção moderna – e certamente reducionista – de ciência, de modo a extirpar do universo jurídico aquilo que não é compatível com as ciências exatas, como se o direito fosse obrigado a se adequar a uma moldura que não foi feita para ele. Esse cenário lembra um episódio do antigo programa televisivo *Os Três Patetas* (*The Three Stooges*), em que um dos personagens tenta fechar a sua mala de viagem com uma sobrecarga de roupas, deixando, assim, uma parte de cada peça excedendo para o lado de fora da mala. Ao invés de pegar uma mala maior e mais compatível com o volume da carga que pretende colocar na mala, ele prefere, simplesmente, cortar com uma tesoura as partes das roupas que ficaram de fora. Feito o corte (mas inutilizando as roupas) ele está pronto para a viagem. Os juristas fiscalistas, assim como o personagem do programa cômico, acabam promovendo um verdadeiro corte (*rectius*, mutilação) em uma série de elementos que seriam indispensáveis à correta compreensão do direito, o que acaba, na maior parte das vezes, inutilizando o conhecimento que pretendem produzir (assim como as roupas cortadas na mala), seja pela irrelevância das conclusões que são alcançadas dentro do escopo excessivamente reduzido de análise, seja pelas deficiências explicativas que são geradas pelas supressões no objeto de conhecimento da ciência do direito;

(ii) uma consequência inevitável do monismo científico é a *incapacidade de sequer reconhecer a existência de uma ciência prática*, o que leva à postura metodológica corrente que pressupõe que o conhecimento jurídico possa ser desenvolvido em termos puramente teóricos (por meio de raciocínios especulativos-dedutivos, típico das ciências exatas), de modo a dar um tratamento, exclusivamente, descritivo ao fenômeno jurídico. Conforme se demonstrará mais adiante, o objeto científico do direito não envolve apenas a descrição técnica das estruturas normativas que estão presentes no universo de análise do jurista, as quais, supostamente, assumiriam relevância concreta apenas a contar do momento de positivação das regras jurídicas. Na verdade, a partir da perspectiva de uma ciência prática, a causa última do direito é a ação humana livre e consciente, razão pela qual o objeto primário da ciência jurídica não seria apenas a norma jurídico-positiva (mesmo que essa seja de importância fundamental à compreensão do fenômeno jurídico), mas a ação humana a ser realizada dentro de um contexto jurídico<sup>17</sup>. Essa postura gnosiológica amplia de modo expressivo o escopo do direito, fazendo com que a ciência jurídica abarque em seu objeto todos os elementos

---

<sup>17</sup> Sustentou: “*Todo saber jurídico, em tanto jurídico, ha de ser práctico, pues su objeto lo es, ya que se trata de na práxis humana social en matéria de justicia.*” (CORREAS, 2006, p. 99)

constitutivos da ação humana e exigindo, para a adequada compreensão do fenômeno jurídico, a análise, não apenas do produto final do processo de positivação do direito (*i.e.*, as normas jurídicas vigentes), mas também dos fatores anteriores e posteriores ao exercício de poder que introduz determinada regra jurídica no sistema jurídico. Assim, no campo do direito tributário, uma efetiva ciência prática deverá também se preocupar com os fatores anteriores e posteriores à positivação (*e.g.*, a *coerência* na motivação oficial que fundamentou a escolha de uma determinada técnica de tributação, as *causas* que justificaram determinada majoração tributária, os *desvios* de finalidade de determinados tributos e a *efetividade* no atendimento a fins extrafiscais que haviam justificado a criação de determinada exigência tributária). Todas essas questões (a coerência da motivação política na escolha de técnicas tributárias, as causas pré-positivas da tributação, relevância e cumprimento de fins constitucionais, controle das medidas extrafiscais eleitas e dos efeitos por elas provocados) não podem ser explicadas por meio da atitude analítico-descritiva defendida por CARVALHO (2012, p. 301), na medida em que tais aspectos do fenômeno tributário de nenhum modo podem ser reconduzidos aos elementos internos da regra matriz de incidência tributária;

(iii) A concepção moderna de ciência, pressupondo que somente seria conhecimento científico aquele passível de constatação e comprovação empírica, *não chega a fornecer um critério de verificabilidade que possa ser, seguramente, aplicado no campo da ciência do direito*. Ora, partindo-se da premissa de que a verificabilidade das conclusões alcançadas pelo teórico seria indispensável para se caracterizar uma proposição como científica, a proposta teórica defendida por esses juristas modernos jamais conseguiu assegurar um critério determinante e preciso de certificação dos resultados jurídicos produzidos com base na postura fiscalista de ciência. Isso porque a simples descrição das normas jurídicas em vigor, acompanhada da análise lógica ou linguística de suas estruturas formais, jamais será capaz e garantir um critério uniforme e invariável acerca da conclusão prático-jurídica que é adequada em cada caso concreto. Ilustrando o ponto, no campo do direito tributário, identificam-se inúmeras discussões jurídicas relevantes – atualmente, submetidas à apreciação do Judiciário – que não tocam em divergências conceituais ou terminológicas que exigiriam o esclarecimento analítico dos elementos formais que compõem a regra matriz de incidência tributária. Na verdade, são casos concretos de inegável importância e relevância à ciência do direito tributário, mas que dizem respeito a elementos anteriores ou posteriores ao momento da positivação da regra tributária. Pode-se citar, por exemplo, (i) a atual discussão envolvendo o esgotamento da finalidade da

Contribuição do FGTS instituída pela Lei Complementar n. 110/01, (ii) a questão acerca dos efeitos negativos gerados pela implementação de políticas de desoneração da folha de salários por meio da criação de contribuições substitutivas de seguridade social que acabam sendo mais onerosas para alguns contribuintes, (iii) a verificação das finalidades públicas (redução no número de acidentes laborativos e melhoria em saúde do trabalho) que justificaram a criação e a imposição do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e a ponderação dos meios utilizados como forma adequada de concretização desses fins, bem como (iv) as inúmeras controvérsias particulares sobre os insumos autorizam o direito de crédito de PIS e COFINS dentro de sistemática não-cumulativa dessas exações, em que se mostra necessário deliberar, casuisticamente, sobre questões envolvendo *essencialidade*, *necessidade* e *natureza* concreta da atividade econômica desenvolvida por cada contribuinte. Veja-se, portanto, que, para essas discussões tributárias relevantes, o formalismo normativo que se atém, exclusivamente, ao instante da positivação de uma regra tributária sequer percebe a natureza problemática dessas questões. Na verdade, para os casos antes citados, o estudo formal da regra matriz de incidência tributária mostra-se, absolutamente, irrelevante ou, ao menos, representa questão paralela ou secundária<sup>18</sup>. A proposta metodológica da ciência empírica do direito tributário sequer vislumbra tais questões como dificuldades a serem enfrentadas cientificamente, uma vez que, em relação a elas, não há como, empiricamente, demonstrar e certificar uma possível ruptura com a estrutura interna da regra tributária impositiva, inexistindo, pois, um critério formal que permita a efetiva verificabilidade das conclusões pretendidas pelo jurista. Por isso, ao exigir uma perfeita verificação empírica dos elementos formadores da norma tributária positiva, a concepção moderna de ciência acaba impondo, no âmbito do direito, um requisito que jamais pode ser, adequadamente, cumprido, culminando assim em uma insuperável contradição interna.

---

<sup>18</sup> Não se quer dizer com isso que o estudo da estrutura interna da regra impositiva seja hoje irrelevante para todos os casos tributários. Muito pelo contrário, na medida em que inúmeras questões tributárias continuam ainda a depender da análise formal da estrutura interna da regra de tributação. Podemos citar como exemplo a recente discussão envolvendo a inconstitucionalidade da base de cálculo do PIS/COFINS importação, em que o Supremo Tribunal Federal (RE 559937/RS, Rel. Ministro Toffoli, 20/03/2013) analisou o aspecto quantitativo dessa exação (valor aduaneiro), representa caso em que o estudo formal da regra tributária foi indispensável para o controle de constitucionalidade da Lei n. 10.865/04. A crítica que se faz diz respeito à sua insuficiência metodológica, o que, em nossa visão, reduz artificialmente o escopo de estudo do direito tributário.



*(iv) a atitude descritivista da ciência empírico-demonstrável acaba suprimindo qualquer instância crítica que a ciência do direito deve exercer, no sentido, não de constatar e relatar apenas os conteúdos jurídico-positivos que estão em vigor, mas também de modificar ou fazer evoluir aqueles institutos jurídicos que estão aquém do desejável ou que podem ser aprimorados em um ou em outro elemento<sup>19</sup>. Isso ocorre porque a ciência do direito não pode ser confundida com simples dogmática do direito, em que o jurista dedica-se tão somente a reportar o conteúdo de proposições jurídicas que foram escolhidas pelo legislador. Em última instância, a postura descritivista aplicada ao direito, acaba transformando o jurista em um conformista e um reacionário, sem conseguir visualizar e justificar as possíveis evoluções que o direito deve, constantemente, receber. (CORREAS, 2006, p. 98-101)*

A imersão nessa proposta fiscalista de ciência fez com que inúmeros teóricos do direito tributário acabassem sustentando – muitas vezes de modo mecânico, sem maiores digressões críticas – a necessidade de, na qualidade de verdadeiros cientistas, promoverem cortes no seu objeto de estudo, com a intenção precípua de delimitar o seu escopo de sua análise. Essa atitude, porém, contém falhas na compreensão da natureza do efetivo objeto da ciência jurídica, o que provoca algumas consequências que obstaculizam o debate e prejudicam o desenvolvimento científico do direito. Antes de se verificar as consequências negativas de tal atitude metodológica, cabe detalhar a importância atribuída à essa escolha por parte da doutrina tributária nacional<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Sobre o ponto, vide Humberto ÁVILA, *A Doutrina e o Direito Tributário*. (ÁVILA, 2012, p. 221 e ss.); vide, ainda, o mesmo autor em *Função da Ciência do Direito Tributário: (2013) em Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. (2014, pp. 159-197).

<sup>20</sup> Pesquisando-se a doutrina tributária internacional não foi possível localizar autor estrangeiro que atribuísse tamanha importância à ideia de um corte metodológico na formulação de uma ciência do direito tributário. Assim, mesmo que alguns renomados tributaristas espanhóis e italianos (abaixo citados) adotem abertamente um ponto de partida normativista, semelhante à proposta dos autores nacionais antes mencionados, não identificamos autores estrangeiros que pressupõem que a ciência do direito tributário necessite excluir, previamente, do seu campo de análise elementos que não sejam, empiricamente, verificáveis, de modo que o teórico deveria atentar apenas aos elementos jurídicos que integram as regras tributárias positivadas e vigentes. Esse argumento comparativo, por óbvio, não pode ser visto como tendo uma pretensão definitiva na discussão aqui proposta. No entanto, ele é relevante para contrastar com a suposição de que verdadeira ciência é aquela pressuposta pelos autores que promovem o chamado corte metodológico para definir seu objeto de estudo. Considerando a baixa adesão estrangeira a essa pressuposição, há bons motivos para, ao menos, dela suspeitar, pois não há sentido se pensar em ciência tributária como representando um tipo de atividade no Brasil e como

## 2.2. O uso do corte metodológico no Direito Tributário contemporâneo

Conforme já relatado, na última década, grande parte da doutrina tributária brasileira, seguindo as lições em lógica deôntica de Lourival Vilanova (1997), aceitaram, sem maiores questionamentos, um pressuposto metodológico que, de acordo com essa visão, seria indispensável para se fazer ciência e, desse modo, produzir conhecimento objetivo no direito tributário. Tal ponto de partida metodológico vislumbra a necessidade prioritária de se identificar, antes de se discorrer sobre o tema específico do seu estudo, quais elementos da realidade deveriam ser afastados do âmbito de análise ou, de uma forma mais sutil, deveriam ser colocados em suspensão ou entre parênteses (VILANOVA, 1997, p. 40-41). Seguindo essa inspiração, assumiram os autores que compartilham dessa visão o ideário de que realizar verdadeira ciência no campo do direito tributário significaria, não discorrer sobre as causas materiais relevantes e os efeitos previsíveis gerados pelo fenômeno tributário, mas envolveria um empreendimento puramente especulativo de duas etapas, quais sejam, (i) a tarefa preliminar de identificação e isolamento dos fatores que deveriam ser descartados pelo cientista e (ii) a posterior atividade analítico-descritiva do conteúdo do direito positivado, com o intuito de garantir precisão linguística no uso dos conceitos que foram incorporados ao sistema jurídico pelo legislador.

Tendo Carvalho sido um dos pioneiros na incorporação do padrão científico empirista no campo do direito tributário, como destacado no tópico anterior, evidentemente também veio ele a ser o responsável por capitanear essa opção metodológica, na medida em que "...a expansão dos horizontes do saber do exegeta do direito positivado só será possível por meio de um método dogmático, restritivo do conteúdo da realidade semântica difusa, fundando este corte metodológico em premissas sólidas." (CARVALHO, 2008, p. 157). Foi ele, portanto, um dos responsáveis

---

sendo outra espécie de atividade em outros países do mundo. Para essa verificação foram consultadas as seguintes obras: TIPKE, LANG, 2013; SCHENKE, 2007; BIRK, 2012; MACINTYRE, SANDER, WESTFALL, 1983; LAPATZA, HERNANDEZ, QUERALT, ROYO, LOPEZ, 1997; COSTA, 2004; FALSITTA, 2003; CATARINO, GUIMARÃES, 2012.

pela introdução da ideia do chamado *corte metodológico* como pressuposto para o desenvolvimento de uma ciência do direito tributário:

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

Surge, assim, uma inédita preocupação teórica em se promover a chamada demarcação prévia do objeto de estudo, antes que seja possível a análise material de qualquer tema pertinente ao direito tributário. Nesse contexto, não por coincidência, constata-se uma atitude reiterada de inúmeros autores nacionais dedicados ao estudo do direito tributário – principalmente nos anos 2000 – de redigirem, em suas obras doutrinárias, um capítulo introdutório com o título *delimitação* ou *demarcação* do objeto de estudo<sup>21</sup>. Em regra geral, tais capítulos propedêuticos não se dedicam a esclarecer ou especificar de modo preliminar o conteúdo relevante do trabalho a ser desenvolvido, mas apresentam uma exposição abstrata e um tanto padronizada acerca do roteiro metodológico que deveria ser observado pelo teórico, caso esse deseje se engajar naquilo que seria o *verdadeiro* empreendimento científico. Veja-se, pois, que ao invés desses autores demarcarem, efetivamente, o objeto do seu estudo – de modo a indicar quais causas e consequências serão objeto de análise e de esclarecimento nos capítulos subsequentes – dedicam-se a afirmar como, formalmente, deve ser demarcado o objeto de um estudo científico, apresentando considerações gerais sobre os conceitos de proposição, ciência, sistemas de conhecimento, linguagem e assim por diante.

Diante desse cenário, cabe verificar quais seriam os requisitos para que a realização do, supostamente obrigatório, *corte metodológico* no direito tributário. Nesse ponto, deve-se recorrer, novamente, aos ensinamentos de Carvalho:

---

<sup>21</sup> Por exemplo: MOUSSALEM, 2001, 33-34; SANTI, 2001, p. 25; PEREIRA FILHO, 2002, p. 22; TOMÉ, 2002, p. 21-23; LUNARDELLI, 1999; BARRETO, Paulo Ayres. 2001, p. 13.

Como **sistema nomoempírico teórico** que é, a ciência do Direito tem de ter uma **hipótese-limite**, sobre a qual possa construir suas estruturas. (...) Do mesmo modo que as outras ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar **um axioma que sirva de último ponto de apoio para o desenvolvimento do seu discurso descritivo**, evitando, assim, o regressus ad infinitum. A descoberta da **norma fundamental, por Hans Kelsen, é o postulado capaz de dar sustentação à ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação**. A norma hipotética fundamental, entretanto, **não se prova nem se explica**. (...) Ela dá legitimidade à Constituição, **não cabendo cogitação de fatos que a antecedam**. Com ela se inicia o processo derivativo e nela se esgota o procedimento de fundamentação. (CARVALHO, 1999, p. 46-47) (grifou-se)

Complementam o esforço explicativo de Carvalho as considerações adicionais de Moussalem e Santi, as quais apresentam um maior detalhamento dos requisitos que deverão estar presentes em uma ciência tributária formada por meio do chamado *corte metodológico*:

Corte metodológico é ato linguístico delineador da linguagem do objeto de estudo. Vale ressaltar que a aludida incisão ocorre mediante **o processo de abstração**, operação linguística consistente em prescindir partes de um todo. Ademais, **essa separação é medida arbitrária do sujeito cognoscente**. Não se encontra sujeita a contestações. É pressuposto epistemológico. (...) Nessa esteira, **todo sistema científico trabalho com pontos-limites ou hipóteses-limites**, nos quais se circunscreve a investigação. Parte de um ponto-início percorrendo até o ponto-fim, localizado na outra extremidade da demarcação. **O cientista preocupa-se com o que se circunscreve do ponto-início até o ponto-fim. Não com o depois deste nem com o antes daquele.**(MOUSSALEM, 2001, p. 34) (grifou-se)

O problema de toda ciência é a demarcação de seu objeto-formal. Objeto-formal é produto de um corte abstrato sobre o objeto-material cuja constituição é complexa. Este último não é já a realidade disposta no mundo existencial, mas a matéria reconstituída gnosiologicamente sobre a qual se opera essa demarcação. (...) Nesse sentido, fazer teoria é fazer ciência, é, pois, constituir um sistema de proposições descritivas orientado par um objeto-formal com fim cognoscitivo. (...) A secção epistemológica constitutiva do objeto-formal – base do sistema cognoscitivo da ciência – opera-se sobre a contextura total do objeto-material de modo arbitrário e artificial. (SANTI, 2001, p. 25-26) (grifou-se)

Reordenando os elementos destacados nos excertos acima transcritos, verifica-se que a adoção do chamado *corde metodológico* no direito tributário pressupõe a aceitação e a adoção dos seguintes requisitos:

(i) **Processo de abstração da realidade prática**: definir o objeto de uma ciência do direito tributário exigiria, primeiramente, a realização de processo especulativo de abstração dos elementos universais e necessários que compõem a estrutura da realidade sendo estudada, sendo que, no caso do direito tributário, esse esforço especulativo de daria por meio da lógica ou por meio da filosofia da linguagem, em que se atentaria à decomposição dos elementos formais que estruturam a regra tributária. Tal requisito toca no pressuposto formalista adotado por esse modelo científico, conforme destacado no tópico anterior<sup>22</sup>. Obviamente, não se pode negar que fazer ciência envolve uma tarefa de elevar determinados elementos gerais e abstratos da contingência da realidade. No entanto, conforme será destacado na segunda parte deste estudo, se o conhecimento do direito envolve o desenvolvimento de um saber prático (dedicado à compreensão dos fatores constitutivos do agir humano) e não meramente teórico (tal como seria o caso para as ciências exatas puras) uma ciência prática não pode se isolar completamente dos fatores contingentes e variáveis que, necessariamente, interagem e dão conteúdo às estruturas normativas projetadas pelo jurista. Por isso, a ciência do direito tributário não pode ser vista como pura especulação teórica em que se despreza determinados fatores que são fundamentais à compreensão prática do fenômeno tributário, mesmo que não estejam apegados aos elementos internos de uma regra jurídica positiva. No direito, a abstratividade científica somente adquire relevância e sentido se, por meio dela, for garantida uma efetiva recondução à real dimensão prática do fenômeno jurídico;

(ii) **Arbitrariedade e artificialidade na escolha do que é digno de ser qualificado como ciência**: não se pode deixar de receber com certo espanto o aberto reconhecimento de que o suposto ponto de partida para a ordenação de uma ciência tributária exigiria uma escolha arbitrária por parte do teórico

---

<sup>22</sup> Assevera Borges: “Dizer que a Teoria Geral do Direito implica uma abordagem formal pela ciência jurídica faz supor que esse seccionamento metodológico despreze a indagação sobre o conteúdo normativo de um preceito jurídico. Abstém-se, portanto, essa abordagem formal, de qualquer consideração sobre o conteúdo normativo dos preceitos jurídicos incorporados à regiões do ordenamento jurídico, que fazem objeto do estudo das disciplinas particulares.” (BORGES, 1999, p. 28)

*acerca de quais elementos estariam dentro e do que estaria fora de sua moldura científica*<sup>23</sup>. Considerando a gravidade de tal pressuposição, esse requisito será analisado, de modo mais detalhado, no tópico seguinte;

*(iii) Adoção de raciocínio analítico e de discurso descritivo: partindo-se do pressuposto de que o início do empreendimento científico envolve um seccionamento arbitrário por parte do teórico acerca do que se qualificaria como objeto de seu estudo, essa proposta de ciência jurídica, por certo, necessita encontrar um meio de conter, no desenvolvimento do restante do processo científico, essa reconhecida arbitrariedade, sob pena de acabar afirmando que a integralidade do empreendimento científico ficará na dependência exclusiva das opções volutárias do teórico do direito, o que, obviamente, impediria a produção de qualquer tipo de conhecimento com pretensão de objetividade e jamais seria aceito como sendo o desenvolvimento de uma ciência. Por isso, os autores antes citados esforçam-se para controlar a suposta arbitrariedade do seu primeiro impulso científico por meio da afirmação reiterada de que fazer ciência – uma vez promovida a cisão arbitrária sobre o que deve ser cientificamente estudado – envolveria apenas a atividade de detalhar, analiticamente, determinados elementos empíricos verificados na realidade, de modo a descrevê-los com a maior precisão formal possível. Assim, no campo tributário, fazer ciência seria escolher, arbitrariamente, o sistema jurídico-positivo em vigor como sendo o enfoque de análise (colocando de lado todo e qualquer elemento jurídico constante do momento anterior ou posterior ao momento da positivação de regras jurídicas) para que, em um segundo momento – esse sim controlável e passível de objetivação –, possa o cientista analisar e descrever<sup>24</sup> o conteúdo positivado das regras tributárias válidas e vigentes, de modo a identificar a sua compatibilidade com a estrutura interna que as proposições normativas adotam, essa sim dotada, formalmente, de um caráter universal e necessário. Conforme antes ressaltado, não se pode deixar de referir que CARVALHO rejeita a acusação de estar defendendo um descritivismo científico, não obstante as inúmeras referências*

---

<sup>23</sup> A suposta natureza arbitrária do corte metodológico é também afirmada por LUNARDELLI: *“Arbitrariamente lapida o objeto material derivado do conhecimento gnosiológico, recortando-lhe arestas de modo a deixar no mesmo o que será o foco de sua atenção científica.”* (LUNARDELLI, 1999, p. 20)

<sup>24</sup> Novamente, deve-se fazer remissão à crítica de Humberto ÁVILA à atitude descritivista adotada por essa escola de pensamento (ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética, 2013; e ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 32. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 159-197).

*textuais a tal ideia em seus escritos, bem como a perfeita compatibilidade desse pressuposto com a tradição filosófica por ele, ainda hoje, defendida. De fato, os seus textos chegam a indicar que “[p]osto que tais bens [objetos culturais] se manifestam sempre carregados de valor, não será suficiente a mera descrição do fenômeno, tornando-se indispensável sua compreensão, o que se dá pela captação dos valores envolvidos.”<sup>25</sup> No entanto, não se pode deixar de observar que a linguagem axiológica soa um tanto estrangeira dentro da proposta desenvolvida por esse autor. Isso porque, uma vez realizado o corte epistemológico que entende ser elemento integrante da ciência do direito tão somente o direito posto, válido e vigente, soa abertamente contraditório pretender, em momento posterior, introduzir elementos valorativos dentro desse esquema de explicação, previamente, delimitado, os quais, dentro da moldura científica proposta, representam dados que, precisamente, não poderão ser, empiricamente, verificados de modo objetivo. Aliás, se adotarmos o conceito de valor aceito por CARVALHO, o qual, como ressaltado acima, parte de um pressuposto não-cognitivist, um juízo valorativo seria, necessariamente, uma projeção sentimental e emotiva do agente, não sendo, portanto, passível de conhecimento objetivo e racional. Veja-se, portanto, que o problema não se resolve com a invocação de um possível preenchimento valorativo das estruturas normativas que devem ser adotadas no direito tributário, na medida em que a noção de valor, para esse autor e para a tradição a que ele se filia, seria também meramente subjetiva e irracional. Isso faz com que seu projeto adquira um irracionalismo ainda mais radical, na medida em que a proposta de ciência defendida não teria arbitrariedade apenas no corte inicial, mas também durante o desenvolvimento de todo o processo científico em que valores passam a ser relevantes. Desse modo, a invocação da importância de valores no direito passa a ser mero argumento *ad hoc*, por meio do qual se pretende evadir-se de previsíveis e recorrentes críticas acerca do reducionismo científico cometido quando da adoção do corte metodológico.*

*(iv) Premissa hipotética como fundamentação permanente de uma ciência: se a ciência se preocupa apenas em descrever o conteúdo das normas postas, o direito positivado deve encontrar alguma fundamentação teórica prévia que não esteja escorada no simples fato deste ser o sistema jurídico vigente criado, casuisticamente, por nosso legislador constitucional. Se assim fosse, qualquer esforço científico perderia sentido, pois fazer ciência no direito seria tão-somente uma atitude de legitimação automática das opções*

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 1999, p. 49.

*legislativas já tomadas. Ciente disso, CARVALHO reconhece a necessidade de o teórico assumir um ponto axiomático do seu objeto de estudo científico, razão pela qual recorre à premissa hipotética da conhecida norma fundamental kelseniana (Grundnorm). Sobre esse ponto, caberia apenas fazer menção à volumosa e avassaladora crítica – que, inclusive, já se pode considerar consolidada no âmbito da teoria do direito – que recebe a proposta teórica de KELSEN ao fundamentar a validade de todo e qualquer sistema jurídico em uma suposta norma hipotética. Chama atenção, portanto, a tentativa atual de elaborar uma ciência do direito tributário sustentada em ideia que não é mais aceita por praticamente nenhum autor na comunidade científica do direito. Entendemos que não há necessidade de, aqui, reproduzir todo o contexto e detalhamento desse debate teórico já superado<sup>26</sup>, cabendo tão somente ilustrar um possível motivo para a insistência no uso da ideia de uma norma hipotética no direito tributário, tendo em vista o modelo fiscalista de ciência que é adotado. Nas ciências empíricas, o uso especulativo de hipóteses é sempre relevante e necessário para o teórico, na medida em que, por meio delas, são ventiladas inúmeras possíveis causas geradoras ou modificadoras do fenômeno que se pretende analisar e descrever. Nesse contexto, porém, uma premissa hipotética deverá ser verificada por meio de instrumentos metodológicos que são aplicados sobre a realidade empírica (por meio de análise sensorial casuística ou por meio de projeções estatísticas), de modo a garantir a sua comprovação ou de modo a descartar a hipótese inicialmente suscitada, quando não verificada nos fenômenos. Veja-se, portanto, que o uso adequado das premissas hipotéticas nas ciências empíricas possui um traço relevante de comparação empírica e de verificabilidade, o qual não se mostra compatível com a dimensão prática que uma ciência jurídica deve assumir. Nas ciências empíricas, as hipóteses representam sempre um instrumento provisório e temporário de análise dos fenômenos, de modo que o hipotético pode ser, na melhor das hipóteses, apenas “uma etapa propedêutica à verdadeira ciência”, pois “se não temos senão hipóteses, não há verdadeira ciência e, se apenas fosse possível um saber fundado em hipóteses, a ciência seria impossível.”<sup>27</sup> Por outro lado, a invocação de uma norma fundamental no direito não representa uma hipótese no sentido utilizado pelas ciências empíricas, pois não é invocada provisoriamente até o momento em que essa possa ser, fenomenicamente, verificada. Na verdade, a norma*

---

<sup>26</sup> Para fins ilustrativos, cita-se aqui apenas uma obra que bem resume essa crítica: BARZOTTO, 1999.

<sup>27</sup> PEREIRA, Oswaldo Porchat, 2001, p. 131-132.



*fundamental de KELSEN representa uma suposta premissa hipotética que deve ser aceita de modo permanente pelo jurista como sustentação constante da validade do sistema jurídico positivo. Veja-se, pois, que esse tipo de pensamento hipotético levado à ciência do direito também acaba gerando arbitrariedade, na medida em que – diferentemente das ciências efetivamente empíricas – esse instrumento retórico se apresenta como uma suposta norma jurídica pressuposta<sup>28</sup> ou fictícia<sup>29</sup> (dependendo da fase do pensamento kelseniano), a qual não poderá ser verificada e que deverá ser aceita de modo permanente, impedindo, desse modo, qualquer possibilidade de ela ser cientificamente discutida e controlada.*

Dessas constatações, uma chocante conclusão poderia ser alcançada, na medida em que a proposta científica que parte do corte metodológico aqui analisado, terá, assumidamente, elementos de arbitrariedade no ponto de partida (*i.e.*, o seccionamento arbitrário e artificial do que será digno de conhecimento científico), no desenvolvimento do esforço analítico e descritivo (*i.e.*, o conteúdo das normas positivas pressupõe um preenchimento valorativo, o qual é reconhecidamente intuitivo, emocional e não passível de conhecimento teórico) e na justificação da última instância de fundamentação do objeto de estudo de uma ciência jurídica (*i.e.*, a norma fundamental como estrutura hipotética permanente e não passível de controle empírico). Assim, a proposta de ciência do direito tributário aqui analisada terá traços arbitrários no seu início, no seu meio e no seu fim.

### **2.3. Decisionismo teórico no Direito Tributário: Ciência como matéria se livre escolha do jurista**

Dos pressupostos do corte metodológico acima ressaltados, entendemos que merece uma análise crítica mais aprofundada o reconhecimento expresso dos autores filiados a esta tradição de que realizar ciência envolveria a eleição de um ponto de partida, essencialmente, subjetivo e arbitrário. Pretende-se, aqui, portanto, averiguar em que medida as questões que deverão ser analisadas pelo teórico do direito tributário podem ser compreendidas como matéria que

---

<sup>28</sup> “Die Reine Rechtlehre operiert mit dieser Grundnorm als einer hypothetischen Grundlage.” (KELSEN, Hans, 2008, p. 77)

<sup>29</sup> KELSEN, Hans, 1986, p. 328.

se encontraria à livre disposição desse indivíduo. Por exemplo, quando se pretende elaborar estudo aprofundado sobre contribuições na Constituição de 1988, estaria o teórico em liberdade para afirmar que estariam fora do seu escopo de análise a dimensão teleológica desse tributo, bem como as consequências práticas do eventual desvio na finalidade dessa exação, ao simples argumento de que resolveu fixar o seu corte epistemológico apenas na estrutura interna das regras impositivas dessa espécie tributária. Ou ainda, poderia o teórico escolher realizar estudo amplo sobre o IPI na Constituição de 1988 sem fazer qualquer menção ao seu traço extrafiscal e as possíveis repercussões econômicas que tal tributo acaba provocando, simplesmente afirmando que as consequências geradas após a positivação de regras tributárias não integram a ciência do direito tributário. Poderíamos, por fim, analisar a legitimidade e a compatibilidade com a Constituição da instituição das novas contribuições substitutivas sobre a receita sem promover qualquer averiguação de efetividade e de coerência entre os objetivos almejados pela adoção de uma nova política fiscal e as consequências negativas geradas para alguns contribuintes pela instauração desse novo sistema de tributação. Evidentemente, qualquer autor pode querer apenas descrever e comentar um pequeno fragmento do direito positivo e nada de errado há nessa atividade. Muito pelo contrário, já que o esclarecimento informativo e atualizado das regras tributárias em vigor é cada vez mais indispensável em um direito tributário, excessivamente, dinâmico e complexo. No entanto, mais uma vez, não se pode confundir a ciência jurídica com a dogmática jurídica.<sup>30</sup>

Com efeito, em nossa opinião, a aceitação de que a ciência do direito pode ser demarcada por meio de um juízo arbitrário e artificial daquele que pretende analisar objetivamente o fenômeno tributário culmina em uma postura puramente voluntarista, criando em uma espécie de decisionismo teórico, o que, invariavelmente, introduz um elemento

---

<sup>30</sup> Aliás, mesmo na dogmática jurídica, querer descrever uma parte do direito positivo, deixando sem referência outra parcela relevante, representa grava falha descritiva, não sendo escusável ao autor a alegação que pretendeu apenas promover um corte metodológico em relação aquele material que ele entenderia como digno de ser comentado. Por exemplo, poderia alguém apresentar uma obra de comentários à Lei de Execuções Fiscais escolhendo discorrer apenas sobre os artigos de numeração ímpar? Teria sentido eu afirmar que o meu corte arbitrário deixou de fora os artigos de numeração par? Veja-se, portanto, que mesmo na descrição do direito posto não pode haver pura arbitrariedade.

acientífico na ordenação da ciência jurídica. Por decisionismo teórico pretende-se aqui estabelecer uma analogia com a postura decisionista que alguns autores adotam na fundamentação do próprio fenômeno jurídico. De acordo com tal postura, a legitimidade de um comando jurídico, não dependeria do seu processo de validação nem da sua coerência diante outras proposições jurídicas que integram o mesmo sistema, mas sim do próprio ato volitivo de determinada pessoa (ou grupo de pessoas) que possui, empiricamente, autoridade ou soberania para a criação de tais comandos<sup>31</sup>. É, portanto, o conjunto total dos fatos decisórios expedidos por aqueles investidos de autoridade ou de poder que é fonte exclusiva do “Direito”. O fenômeno jurídico, nessa concepção, pressupõe uma identificação (sensível, visual) daquela pessoa específica que está autorizada a decidir o conteúdo normativo do Direito, independentemente de se encontrar, ela própria, submetida às regras jurídicas, até porque, em última instância, será essa autoridade que determinará o sentido final dessas mesmas regras. O Direito, pois, não é um modo de ordenar fins substanciais em uma sociedade concreta, mas, simplesmente, o resultado da manifestação do arbítrio de alguém, investido de autoridade ou poder, que predetermina aquilo que deve ser considerado, juridicamente, vinculante. Entendemos que a ideia do corte metodológico, na delimitação da *ciência* do direito, guarda impressionante simetria com a fundamentação teórica do direito como sendo um conjunto de fatos decisórios, na medida em que também pressupõe que os limites de um projeto científico válido podem ser definidos por uma pessoa ou classe de pessoas que afirma que apenas o objeto de suas escolhas subjetivas se credencia como ciência e, por isso, devem essas escolhas ser tomadas como vinculantes pelos demais operadores do direito. Ocorre que, conforme se pretende desenvolver na segunda parte deste artigo, não vislumbramos a possibilidade de o direito tributário ser conhecido por meio de uma ciência fundada em uma mera decisão arbitrária do teórico.

Para melhor ilustrar esse ponto, cabe fazer referência ao seguinte excerto de obra de Moussalem, o qual discorre, com clareza, sobre a forma de operação do corte metodológico em outros campos do

---

<sup>31</sup> “Juridicamente podemos encontrar o último fundamento jurídico de todas e quaisquer validades e valores de direito em um processo volitivo, uma decisão que enquanto tal cria o ‘direito’ e cuja ‘força vital’ não pode ser derivada da força jurídica de regras de decisão, pois mesmo uma decisão que não corresponde à regra cria direito.” (SCHMITT, Carl. 2001, p. 179)

conhecimento humano, modelo esse que deveria ser reproduzido também na ciência do direito:

Veja-se: **a Medicina (ciência) estuda o corpo humano posto (corte metodológico)**; não estuda como surgiu o homem, o que seria campo investigatório de outra ciência (Antropologia). Outro exemplo: **a história do Brasil é iniciada com o descobrimento em 1500. Antes dessa data, nada importa à ciência histórica brasileira, exceto que se faça unilateralmente o corte metodológico em 1200.** (...) EDMUND HUSSERL, citado por DARDO SCAVINO, nos traz um exemplo bastante fértil: suponhamos que vemos **um edifício. Nunca podemos perceber todas as suas paredes exteriores; chegamos a observar dois ou ao máximo três (se contarmos o teto), porque sempre o fazemos desde um ponto de vista no espaço e desde um momento no tempo.** Não podemos evitar ter percepções parciais ou incompletas, já que estamos impedidos de ver as coisas por todos os lados ao mesmo tempo. Então o direito, a exemplo do edifício, é suscetível de investigação por inúmeras ciências, como a Ética, a Sociologia, a Psicologia e a História, cada qual com sua metodologia própria e seu próprio corte metodológico.” (MOUSALEM, 2001, p. 33/34;44) (grifou-se)

A transcrição acima apresentada possui o mérito de destacar com máxima transparência a possível postura decisionista aqui sendo criticada, na medida em que pressupõe que a ideia corte metodológico permita ao teórico ceifar arbitrariamente o seu objeto de estudo, provocando uma espécie de fragmentação epistêmica em que cada parcela da realidade que o teórico deseja estudar possa ser livremente conhecida a partir de uma única perspectiva, sem necessitar se preocupar de nenhum modo com as outras dimensões do mesmo objeto, como se a o empreendimento verdadeiramente científico não exigisse uma constante comunicação com as demais perspectivas rivais<sup>32</sup>. No entanto, tais afirmações, trazidas ao contexto acadêmico atual, impressionam, principalmente em razão da forte tendência de as Universidades estabelecerem, hoje, cada vez mais cursos e programas de ensino com viés multidisciplinar, em que se reconhece a necessidade de se conhecer determinado objeto, não por meio do seu

---

<sup>32</sup> Não por coincidência essa é precisamente a crítica que MACINTYRE desenvolve em relação ao perspectivismo que adotamos no mundo pós-moderno como um todo, mas principalmente em relação aos mais importantes debates morais e jurídicos contemporâneos (MACINTYRE, 1988).

isolamento epistêmico, mas por meio da sua comunicabilidade com outras áreas do conhecimento humano (na ciência jurídica, por exemplo, temos as escolas do *direito e economia*, *direito e literatura*, *direito e neurociência*, etc...). Além disso, a ideia de um arbitrário seccionamento epistemológico como requisito para se fazer ciência contém um certo distanciamento acerca da forma como a grande parte dos cientistas ou teóricos nas outras áreas do conhecimento humano, de fato, desenvolvem as suas atividades. Isso porque não soa verossímil pensarmos, com base nos exemplos dados por MOUSSALEM, em um profissional da medicina (inclusive um pesquisador na área) que venha a dizer que, no seu projeto de estudo médico, ele apenas analisa o corpo humano, como um ente dotado de determinada composição orgânica, pressupondo, assim, que a ciência médica não necessite levar em consideração outros elementos relevantes (*e.g.*, ambientais, comportamentais e sociais) para a esclarecimento dos fatores que influenciam na saúde corporal humana. A postura decisionista aplicada à medicina inventaria a figura de um médico que pudesse dizer que ele, em sua ciência, escolhe tão somente realizar o corte no abdômen do paciente, para observar e descrever o conteúdo anatômico do corpo humano, de modo que o ocorrido antes e depois do seccionamento histológico não teria para ele qualquer relevância. Realmente, tal atitude ilustra uma proverbial representação da ideia do corte metodológico aplicado no campo médico. Ou ainda, valendo-se novamente do exemplo dado por MOUSSALEM, é bastante curioso imaginar um reconhecido historiador afirmar que, em relação à História do Brasil, só interessaria o que aconteceu a partir do ano de 1500, sendo irrelevante todos os importantíssimos fatos históricos anteriores ao descobrimento, como se os movimentos europeus de colonização ocorridos antes dessa data não fossem de máxima relevância. Veja-se, portanto, a partir dos exemplo dados, que, mesmo nas outras áreas do conhecimento humano, não há, propriamente, se falar em um corte metodológico arbitrário, razão pela qual inexistente qualquer indício plausível que justifique a adoção dessa postura no campo do direito tributário.

É evidente que, em um determinado momento do processo especulativo que é realizado pelo teórico, deverá ele realizar uma seleção do material que estaria dentro do escopo de relevância e de pertinência do seu objeto de estudo. Seria irreal imaginar um teórico que pudesse, automaticamente, conhecer, de modo integral e total, o seu objeto de

estudo. Sabidamente, o “*todo*” e o “*uno*” não são cognoscíveis integralmente pelo ser humano. Por óbvio, não se pode pretender captar a íntegra da realidade ou mesmo de suas partes por meio de um único sopro intelectual. Assim, não se pode rejeitar que o jurista deverá, em um determinado momento, avaliar quais dados da realidade expressam maior ou menor relevância ao seu projeto de pesquisa, razão pela qual uma perspectiva e um determinado critério de conferência poderão ser justificados como tendo prioridade sobre as demais. Isso, porém, não significa reconhecer que tais escolhas sejam arbitrárias ou ainda que seja necessário abandonar, por completo, outras perspectivas e outros critérios de análise que possam ser adotados e novamente confrontados em um instante especulativo posterior. Ora, onde está determinado que a adoção de um modelo teórico seja sempre e invariavelmente um caminho sem volta, uma escolha irreversível, como se o esforço científico do teórico, uma vez realizado, não tivesse mais retorno? Certamente, ninguém teoriza de uma forma tão linear e unidirecional. Isso significa reconhecer que, se em um dia o jurista analisa a dimensão normativa de uma prática tributária adotada em um determinado contexto jurídico, por meio da verificação da estrutura jurídico-formal das respectivas regras de tributação, nada impede que, no dia seguinte, antes de finalizar o seu trabalho, o mesmo teórico promova uma conferência do mesmo fenômeno tributário a partir das consequências e dos efeitos que esse mesmo dado empírico causa ou podem causar. Isso, em síntese, significa dizer que uma metodologia jamais é, categoricamente, excludente de outras metodologias rivais, já que podem ser utilizadas de modo sucessivo, inclusive para testar qual manifesta superioridade em relação a outra.

É espantoso, portanto, como alguns estudiosos do direito tributário admitem e aceitam, tranquilamente, que o seu ponto de partida possa ser, abertamente, arbitrário. É indisputado, mesmo pelos defensores da metodologia do corte epistemológico, que a tarefa precípua e fundamental de qualquer empreendimento científico é a de afastar toda e qualquer proposição arbitrária, todo e qualquer tipo de subjetivismo, do *iter* especulativo que é trilhado com o intuito de se produzir conhecimento qualificável como ciência. Desse modo, sendo certo que ciência envolve o compromisso de afastar arbitrariedades e subjetivismos de conclusões teóricas que se pretende produzir, é no mínimo contra-intuitivo aceitar-se como ciência uma proposta que admite que o ponto de partida desse

empreendimento seja puramente arbitrário. E mais, caberia questionar se um ponto de partida arbitrário – *i.e.*, o corte de delimitação do objeto que segue, de acordo com a visão aqui analisada, uma escolha pessoal do teórico – não comprometeria a própria pretensão de objetividade do esforço científico como um todo, bem como das conclusões que foram, desse modo, alcançadas. Dito de outro modo: se aceitamos que o teórico pode livremente manipular os limites e o escopo do meu objeto de estudo, qual garantia terá o seu interlocutor de que o objeto “*científico*” assim delimitado já não estará integralmente comprometido pelas idiossincrasias das escolhas pessoais daquele indivíduo quando da demarcação dos limites do seu objeto de estudo? Além disso, se as escolhas arbitrárias que marcam o corte metodológico desejado pelo teórico são elas inquestionáveis e impassíveis de contestação, não se estará inviabilizando ou gravemente obstaculizando o diálogo científico e a própria possibilidade de refutação das conclusões que foram apresentadas dentro do contexto definido subjetivamente no ponto de partido? Com efeito, entendemos que uma atitude metodológica que pressupõe uma escolha arbitrária dos limites daquilo que seria digno de análise, sem possibilidade de questionamento ou refutação, não representa verdadeira metodologia científica. Na verdade, tal pressuposto permite uma atitude bastante confortável e quase reticente do teórico diante das eventuais críticas recebidas quanto ao seu objeto de estudo e suas conclusões. Isso porque, quando provocado sobre eventual repercussão negativa de sua tese ou sobre evidente insuficiência ou lacuna de sua teoria, o teórico está simplesmente autorizado a afirmar que tais aspectos não fizeram parte da sua escolha metodológica, de modo que tais questionamentos estão localizados fora do escopo do seu corte, nada havendo a ser dito ou rebatido em relação a tais pontos de objeção.

Exatamente por essas razões, toda e qualquer ciência jurídica adequadamente estabelecida irá pressupor uma concepção de um saber prático, mais compatível com as complexidades inerentes à ação humana e que apresentará uma visão quase antagônica à ideia de um corte metodológico, na medida em que impedirá a aceitação de uma ciência do direito tributário compreendida um esforço meramente especulativo-teorético, calcado em juízos descritivos do direito positivo, por meio do qual se formaliza a realidade e se projetam definições gerais e abstratas que exigirão a compatibilização do fenômeno tributário complexo aos termos das suas estruturas padronizadas. Analisemos, portanto, no capítulo

que segue, os pressupostos do que, aqui, se pretender compreender como sendo uma ciência prática do direito tributário.

### **3. Compromisso prático do teórico diante do seu objeto de estudo**

#### **3.1. A dimensão prática do conhecimento teórico e a dimensão teórica do conhecimento prático**

Feita a crítica à noção fiscalista e puramente teórica de ciência, cabe, como proposta alternativa, apresentar os elementos constitutivos de uma verdadeira ciência prática, a qual, em nossa visão, melhor se adéqua ao direito e que permite melhor estabelecer os requisitos metodológicos que são indispensáveis para uma compreensão mais ampla e mais aprofundada do fenômeno tributário. Para tanto, propomos aqui uma revisão dos elementos constitutivos de uma ciência jurídica, valendo-nos das lições desenvolvidas pela tradição filosófica aristotélico-tomista, a qual também foi utilizada, por nós, em trabalhos anteriores, na reestruturação de conceitos relevantes ao direito tributário (FERREIRA NETO, 2006).

Primeiramente, é preciso conceber que a noção de ciência prática representa um conceito analógico, ou seja, derivado daquela realidade primária da qual se extrai a definição central do mesmo fenômeno. Assim, a noção de uma ciência prática deve ser compreendida a partir do sentido primário que se atribui às ciências teóricas, o que não significa a ela atribuir menos valor ou menos relevância, mas representa apenas o reconhecimento de que não há se pensar o conceito de ciência como sendo algo denotador de um sentido unívoco, mas sim de um sentido plurívoco. Desse modo, o objeto de uma ciência prática, mesmo que independente e definido por suas características próprias, mantém uma simetria e uma relativa dependência em relação ao tipo específico de objeto que cabe ser analisado pelas ciências puramente teóricas (*e.g.*, matemática e física).

A ideia de relação analógica entre ciências teóricas e práticas faz com que os variados tipos de empreendimentos científicos, mesmo que diferenciados pelos seus objetos próprios, venham a manter um determinado núcleo de características comuns que os aproximam. De acordo com Massini Correa, cada ciência deve ser compreendida e



diferenciada a partir (i) da dimensão da realidade a ser analisada cientificamente, (ii) do tipo de objeto de conhecimento, (iii) do fim buscado por esse saber, (iv) da forma de se conceptualizar a pretensão de verdade, (v) do tipo de método aplicável e (vi) da pretensão de certeza buscada pelo empreendimento científico (CORREAS, 2006, p. 57 e ss). Pois bem, com base em tais critérios, pode-se estabelecer a seguinte distinção analógica entre ciências teóricas e ciências práticas. O saber puramente científico-teorético:

(i) envolve um conhecimento que visa a alcançar uma **dimensão necessária da realidade**, a qual, na determinação do seu conteúdo, não sofre a influência direta da vontade humana (e.g., a descrição de determinadas leis da física tem uma pretensão de valência em todo e qualquer contexto, independentemente do desejo humano);

(ii) pretende, pois, captar **objetos universais, imutáveis**, que não podem ser de outro modo ou, pelo menos, objetos que são dotados de alto grau de generalidade e abstração (e.g., o triângulo, como figura geométrica, possui traços universais e imutáveis);

(iii) envolve um esforço especulativo que ilustra um **fim em si mesmo**, havendo, portanto, valor no só ato de conhecer (i.e., conhecer por conhecer é algo que pode ser considerado valoroso), mesmo que fins pragmáticos e úteis sejam agregados a tal empreendimento;

(iv) assume uma **pretensão de veracidade forte**, em que as proposições científicas podem ser definidas como verdadeiras ou falsas, tendo em vista sua estrita conformidade com a coisa sendo objeto desse conhecimento;

(v) assume um **método analítico**<sup>33</sup> (visando a decompor propriedades inerentes ao objeto de análise), visando à explicação das causas primárias do objeto, por meio de raciocínios dedutivos e demonstrativos, em que as premissas, por meio de um juízo de inferência, devem necessariamente caminhar para uma conclusão objetiva; e

(vi) em razão do seu método analítico-demonstrativo, permite seja desenvolvido o conhecimento científico com **máxima pretensão de certeza** na exposição dos seus resultados.

Já o saber prático, mantendo relação analógica com o saber teorético, assume as seguintes características:

---

<sup>33</sup> Um juízo analítico é aquele em que o predicado ou atributo está incluído na essência ou definição do sujeito. (e.g., *o triângulo possui três lados; Meu irmão de sangue é filho da minha mãe*).

(i) envolve um conhecimento que visa a alcançar uma **dimensão variável da realidade** e, em parte, operável<sup>34</sup> ou **dependente da vontade humana na sua realização**, de modo que esta pode oscilar, parcialmente, de acordo com cada contexto de atividade dos seres humanos (e.g., uma ação humana conforme o direito dependerá não só do contexto particular em que praticado, como também de um ato de vontade que determinará a sua realização em conformidade com um determinado padrão normativo);

(ii) pretende, pois, captar **objetos contingentes**, ou seja, que são particulares e mutáveis, razão pela qual se impõe reconhecer que poderiam ser de outro modo, exigindo sempre um esforço volitivo de concretização das conclusões almejadas por meio de um tipo de raciocínio prático (*i.e.*, uma ação humana é, conceitualmente, contingente, já que em todos os casos é possível imaginar o agente praticando outra ou simplesmente não a praticando);

(iii) possui como fim, invariavelmente, **um agir ou um fazer**<sup>35</sup>, jamais sendo satisfatório para o saber prático uma resposta meramente especulativa ou hipotética, que não promova um juízo de coordenação ou de direcionamento do comportamento humano que deve ou deveria ser adotado em um determinado contexto (isso significa reconhecer que fazer ciência do direito não é apenas teorizar sobre um sistema de estruturas normativas, mas sim definir todos os fatores que influenciam ou determinam o modo correto ou adequado de um ser humano agir em determinado contexto);

(iv) assume uma **pretensão de veracidade em sentido secundário e analógico (objetividade fraca)**, em que as proposições práticas acerca do agir humano também podem ser definidas como verdadeiras ou falsas, mas buscando a conformidade, não do intelecto com um objeto universal ou proposição teórica necessária, mas sim a conformidade de um desejo (vontade) reto (*i.e.*, retificado pela prudência ou pela justiça) a uma ação que deva ser concretizada e que seja compatível com um fim humano (real e não meramente aparente);

(v) assume **um método dialético e deliberativo**, já que, em razão da realidade variável e do objeto contingente deste tipo de saber, o desenvolvimento do conhecimento prático exige o diálogo, o contraste e a comparação entre várias e distintas opiniões, argumentos ou perspectivas relevantes

---

<sup>34</sup> “O direito (*ius*) ou o justo é uma certa atividade (*opus*) adequada a outro.” (AQUINO, Tomás de. *Summa Teológica*. II-II, q. 57, a.2 – nas próximas citações será utilizada a abreviação ST).

<sup>35</sup> “Em nossas ações (*opere*) se chama justo aquilo que, de acordo com a igualdade, corresponde a outro.” (AQUINO, Tomás de. ST, II-II, q. 57, a.1).

sobre o mesmo contexto de ação, exigindo o desenvolvimento, não apenas de raciocínios analíticos (que decomponham os variados elementos conceituais, empíricos e consequenciais que são pertinentes naquele campo de ação), mas também um raciocínio sintético-decisório<sup>36</sup> (na medida em que todo raciocínio prático exigirá também um ato volitivo que leve o agente a executar aquele determinado plano de ação); e

(vi) em razão do seu método dialético-deliberativo, o conhecimento prático se escorra em premissas não universais e necessárias<sup>37</sup>, mas sim em **estimativas e premissas prováveis**, razão pela qual representa uma atitude falsificadora ou reducionista deste tipo de conhecimento a pretensão almejar algum tipo certeza nas conclusões práticas que são alcançadas. Por essa mesma razão, a possibilidade de formalização do saber prático é sempre relativa e limitada, devendo, portanto, ser aplicada com cautela, na medida em que as simplificações e abstrações teóricas no campo prático, na maioria das vezes, causam a ilusão de que uma espécie de objetivação padronizada do saber prático seria possível.

Com base nesse contraste, percebe-se que a noção de uma ciência prática impede que o fenômeno tributário receba um tratamento puramente teórico-especulativo, na medida em que a realidade do direito que se pretende esclarecer possui características contingentes e variáveis que não permite venha ele a ser descrito, estaticamente, como sendo apenas um sistema fechado de estruturas normativas com características universais e necessárias, captáveis de modo analítico e garantidores de conclusões perfeitamente demonstráveis. Se for procedente tal constatação, uma ciência aplicável ao direito tributário exigirá uma readequação do seu objeto – de modo a dar conta daquela dimensão contingente e variável típica de um fenômeno prático –, bem como do tipo de raciocínio que será compatível com a natureza prática desse objeto, o qual, como se viu, não poderá se desenvolver, em todas as situações, de modo analíticos, dedutivos e demonstrativos, mas deverá assumir contornos mais maleáveis, de modo a permitir uma deliberação prudencial a partir de estimativas e premissas prováveis, as quais dificilmente garantirão certeza nas conclusões finais que serão alcançadas pelo teórico.

---

<sup>36</sup> Juízo sintético é aquele em que o predicado acrescenta algo à compreensão do sujeito, na medida em que não pode ser conceitualmente derivado das propriedades desse sujeito. (e.g., *Paris é a capital da França*; *Chove lá fora*; *Torturar crianças é sempre errado*).

<sup>37</sup> “Nessas ações o homem não pode ser dirigido por verdades absolutas e necessárias, mas pelo que sucede comumente...” (AQUINO, Tomás de. ST, II-II, q. 49, a. 1)

Diante dessa nova proposta de ciência, será necessária a revisão de alguns conceitos formadores da noção moderna de ciência jurídica – analisada e criticada na primeira parte deste estudo e tomados por alguns como inquestionáveis –, tais como: (a) a extensão do fenômeno jurídico; (b) as etapas do raciocínio prudencial necessário no direito; e (c) as diferentes instâncias hierárquicas do conhecimento prático.

### **3.2. A extensão do objeto de uma ciência prática do direito tributário**

Quanto ao primeiro ponto, a partir da perspectiva da ciência prática aplicável ao Direito, *normatividade* não é tida como sinônimo nem possui a mesma extensão epistemológica que *juridicidade*. A dimensão do jurídico que afeta e que interage com a ação humana não se restringe à dimensão meramente formal das estruturas deontológicas que podem influenciar o nosso agir coletivo. Isso de nenhum modo significa dizer que o conhecimento das normas jurídicas seja irrelevante para uma ciência jurídica. Não há dúvida de que o bom conhecimento da estrutura formal das normas jurídicas é algo fundamental para a correta compreensão do direito. Isso, porém, não significa dizer que o bom conhecimento do direito exige tão-somente a compreensão formal do que são comandos jurídicos e de como opera um determinado conjunto de proposições prescritivas. Aliás, ninguém disputaria, seriamente, que a existência de normas jurídicas é indispensável para compreender o direito, uma vez que é evidente que a normatividade é elemento necessário para a formação do nosso universo jurídico. Se assim não fosse, não haveria como se diferenciar uma conduta jurídica de um antijurídica. Do mesmo modo, também é evidente que o direito positivo é relevante ao estudo do fenômeno jurídico, na medida em que as regras postas fornecem padrões de generalidade e de abstração ao agir humano, sem os quais não haveria como, adequadamente, regular, coordenar, instruir e direcionar o indivíduo que deseja agir corretamente ou apenas em conformidade com o direito.

No entanto, se formos pensar o fenômeno jurídico a partir do modo como, rotineiramente, utilizamos nossa linguagem, percebemos que o cidadão comum que afirma que, em sua sociedade, o direito é cumprido e promovido, dificilmente iremos vê-lo fazendo referência apenas ao fato de serem cumpridas ou impostas as regras jurídicas integrantes do seu

sistema positivo. Na verdade, em regra geral, esse tipo de afirmação pretende reportar um certo tipo de conteúdo que as condutas humanas rotineiramente praticadas assumem, de modo a qualificá-las como (cor)retas, adequadas, justas, sem importar que o sistema jurídico seja formalmente coeso e logicamente coerente (CORREAS, 2006, p. 26).

Tais considerações demonstram que a problematidade do direito e, desse modo, o próprio objeto da ciência jurídica está em outra seara mais profunda, mais primária e mais fundamental que a mera análise da estrutura interna da norma jurídica<sup>38</sup>. Isso porque, de acordo com a concepção de ciência aqui sendo proposta, o elemento fundante da experiência jurídica é o agir do ser humano, razão pela qual o objeto próprio e imediato da ciência do direito deve ser definido com sendo a *práxis humana, i.e.*, as ações livres, conscientes, intencionais e direcionadas a um fim<sup>39</sup>, bem como os seus pressupostos, seus elementos constitutivos, os seus fatores secundários e derivados (*e.g.*, motivações, efeitos e consequências) etc... Exatamente, por isso, a ciência do direito integra o campo do conhecimento prático e não a esfera do conhecimento puramente teórico, não podendo ser o fenômeno jurídico reduzido a objeto meramente especulativo, como se fosse dado empírico que pudesse ser conhecido apenas por meio de juízos descritivos e esclarecido em termos analítico e formais. Dentro desse contexto, a norma jurídica, por óbvio, representa sim elemento relevante ao estudo da ciência do direito, na medida em que os comandos jurídicos são fatores pertinentes – na maior parte das vezes determinantes – para se compreender e se determinar a correta ação humana dentro de um contexto concreto. Não representa ela, porém, o elemento exclusivo de análise por parte da ciência jurídica, na medida em que existem outros elementos – anteriores, concomitantes e posteriores à positivação de uma norma jurídica – que também influenciam e predeterminam a ação humana. Dito de outro modo, a norma jurídica é apenas um meio, um fator intermediário, para se compreender a retidão da ação humana, na medida em que, salvo raras

---

<sup>38</sup> Nesse ponto, fica clara a divergência entre a proposta de ciência jurídica aqui desenvolvida daquela elaborada por CARVALHO: “... eis aí a categoria fundamental do conhecimento jurídico. ... a relação jurídica prevista no prescriptor é a substância do mesmo direito.” (CARVALHO, 1999, p. 30).

<sup>39</sup> “...one makes a free choice when, judging that one has reason(s) or other motives to adopt one possible course of action (‘option’), and reason(s) to adopt some incompatible alternative, one adopts one option (if only to ‘do nothing’) in preference to the other and so settles what (unless one changes one’s mind) one will do.” (FINNIS, 2004, pp. 22-3).

exceções, uma ação concreta não poderá ser explicada, plenamente, apenas por meio da sua conformidade a um padrão normativo. Ora, se a norma jurídico-positiva não é nem a causa primária nem o fim último do agir humano, mas um dos seus elementos intermediários, não pode ela ser o objeto exclusivo da ciência do direito. Por certo, há um distanciamento lógico e ontológico entre a generalidade e a abstração da norma jurídica e a concreção da conduta humana particular regulada por esse comando. É, portanto, tarefa da ciência do direito promover a aproximação desses planos, não sendo suficiente atentar apenas para os elementos estruturantes do plano da normatividade, mas devendo também se preocupar com os fatores que materialmente influenciam e predeterminam a ação humana a ser realizada dentro desse contexto<sup>40</sup>. Assim, o objeto do direito é mediatamente a norma, mas imediatamente a ação humana, na medida em que é esta que interessa prioritariamente ao estudo do direito.

Sobre esse ponto, cabe melhor ilustrar o argumento aqui desenvolvido por meio da referência a algumas discussões concretas enfrentadas pelo direito tributário atual, nas quais a concepção fiscalista de ciência e a mera análise da estrutura interna das regras tributárias que integram o nosso sistema serão absolutamente insuficientes para se compreender o tipo de raciocínio jurídico que é exigido do operador do direito em muitos casos rotineiros da nossa prática. Dois exemplos bem ilustram essa ideia:

**(a) A concreção da natureza confiscatória de determinada alíquota fixada em lei tributária.** O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 2.010<sup>41</sup>, reconheceu a inconstitucionalidade da Lei n. 9.783/99, que havia pretendido fixar alíquotas progressivas de contribuição de seguridade social dos servidores públicos em percentuais de 11%, 20% e 25%, na medida em que tal aumento culminaria em tributação confiscatória, tendo em vista a soma dessa nova imposição com a totalidade das incidências que já recaiam sobre a remuneração (*i.e.*, principalmente o Imposto de Renda também em alíquota progressiva que alcança 27,5%). Cabe reparar que, nesse caso, decidiu o Supremo Tribunal Federal que seria insatisfatório o raciocínio jurídico

---

<sup>40</sup> “...los preceptos contenidos en la ley no establecen sino orientaciones globales, pautas genéricas, que es preciso completar con una determinación concreta, para que puedan servir de guías eficaces de la conducta humana en los cambiantes caminos de las circunstancias particulares.” (CORREAS, 2006, p. 28).

<sup>41</sup> STF, Pleno, ADI 2010-MC, Relator Ministro Celso de Mello, 29/09/99.

que analisasse, isoladamente, apenas a estrutura da nova regra tributária criada Lei n. 9.783/99, mas que seria relevante verificar as demais leis tributárias em vigor para, comparando-as, estimar se haveria ou não, em termos globais, tributação excessiva. Além disso, impõe-se destacar que a própria concreção do que, de fato, manifesta-se como confiscatório não é compatível com um raciocínio analítico-dedutivo, na medida em que, do conceito de uma regra tributária ou da definição do aspecto quantitativo de um tributo, não é possível extrair-se a definição do que é um tributo, efetivamente, excessivo. A especificação do traço confiscatório de determinada imposição tributária possui fatores contingentes e contextuais, o que exige, invariavelmente, um juízo sintético, em parte avaliativo, em parte decisório, do operador do direito que aponte para o excesso sendo cometido em um determinado contexto jurídico, conclusão essa que poderia ser diversa em outro contexto (obviamente, a tributação em percentual de 25% em outro cenário jurídico poderia ser considerada perfeitamente legítima)<sup>42</sup>. Assim, a conclusão prática que culmina em um juízo sintético pressupõe raciocínios, não perfeitamente demonstrativos, pois sempre poderá haver divergências sobre o limite que qualifica uma prática como confiscatória<sup>43</sup>. Na verdade, o raciocínio jurídico que se exige deve ser desenvolvido dialogicamente por meio de deliberação prudencial, conceito esse a ser melhor esclarecido no tópico que segue.

**(b) A relação de razoável equivalência entre o montante cobrada a título de uma taxa e as despesas estimadas do serviço público específico e divisível sendo custeado por esse tributo contraprestacional.** Na ADI 2.551, o Supremo Tribunal Federal, analisando lei mineira que criou taxa de expediente a ser arcada por empresas seguradoras de veículos relativamente à cobrança de DPVAT, em patamares incompatíveis com o serviço de cartório (expedição de guias de recolhimento) e de fornecimento de dados cadastrais que supostamente davam causa à referida exigência tributária, definiu que a *“taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de*

---

<sup>42</sup> O mesmo tipo de raciocínio também se aplica aos casos em que os Tribunais são chamados a averiguar a proporcionalidade e a razoabilidade de multa fiscal excessiva, tendo em vista a infração cometida e o bem jurídico violado (e.g., ADI 1.075-MC, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 17/06/98).

<sup>43</sup> Tanto é verdade que no mesmo julgado, dois Ministros do STF (Nelson Jobim e Moreira Alves) entenderam que 25% de contribuição de seguridade social sobre a remuneração não seria excessivo.

*cálculo fixadas em lei.*<sup>44</sup> Veja-se que, nesse caso, a conclusão prática alcançada pelo STF não se ateve à mera análise das alíquotas e da base de cálculo previstas em lei, mesmo que tais elementos fossem pressupostos para a verificação de equivalência razoável que foi promovida no caso. Na verdade, o critério determinante para a resolução do caso exigiu uma comparação entre os dados constantes da estrutura interna da regra tributária com elementos exteriores ao tipo normativo e, inclusive, posteriores ao próprio processo de positivação da lei tributária criadora dessa taxa. Isso porque a verificação da equivalência razoável pressupõe sejam verificados elementos estimativos dos custos econômicos dos serviços públicos financiados pelas taxas. No caso concreto, inúmeros pareceres técnicos foram elaborados para ilustrar – por meio de argumentos estimativos e aproximativo, portanto não demonstrativo nem dedutivos – que o custo dos serviços públicos eram ínfimos e irrisórios, não mantendo tais despesas públicas a mínima compatibilidade com os valores finais sendo cobrados a título de taxa. Com efeito, neste caso, a simples descrição do conteúdo positivado pela lei criadora da taxa, de modo a verificar a higidez interna da estrutura da sua regra matriz de incidência, de nada contribuiria para o raciocínio prudencial de que aquele tributo específico não manteria uma relação de *razoável equivalência* com a quantia sendo cobrada<sup>45</sup>. Novamente, o raciocínio jurídico, em verdade, exigido nesse caso envolveu uma análise estimativa e avaliativa dos custos médios a serem suportados pelo Estado.

Pois bem, com base em tais constatações, entendemos que o objeto próprio do direito tributário, analisado a partir da noção de uma ciência prática, deve ser compreendido como um empreendimento que, não nega a importância das normas jurídico-positivas – na medida em que a resolução de inúmeros casos concretos dependerão da sua análise interna –, mas que vai muito além da mera depuração e análise dessas proposições prescritivas. Assim, não se pode falar em objeto do direito sem se falar no objeto próprio da razão prática, o qual, conforme já destacado, é a ação humana intencional e voluntária.

### **3.3. Os pressupostos do raciocínio prático e a sua aplicação à ciência do Direito Tributário**

<sup>44</sup> STF, Pleno, ADI 2551-MC, Relator Ministro Celso de Melo, DJ 20/04/2006.

<sup>45</sup> Sobre a relação de equivalência nas taxas vide ainda ÁVILA, 2012, pp. 37-44.



Como se viu, o raciocínio jurídico não é perfeitamente compatível com um tipo de saber que se propõe analítico-formal, dedutivo e demonstrativo, na medida em que, em inúmeras situações concretas de nossa prática tributária, o racionar que se exige do operador do direito deverá assumir feições mais fluídas, dialéticas e deliberativas, que partam de estimativas e premissas prováveis e que culminam em conclusões, em parte, sintético-decisórias. É por isso que se impõe uma redefinição nas características do raciocínio que será necessário para o desenvolvimento de uma ciência prática no direito tributário.

Pois bem, de acordo com a tradição filosófica aqui sendo utilizada, saber agir – ou seja, ter bom uso da razão prática – exige o desenvolvimento, pelo agente, de um tipo especial de capacidade intelectual, a qual lhe atribui a habilidade (ou o hábito) de saber bem deliberar sobre os meios adequados que permitem realizar um fim correto. A tal capacidade a tradição aristotélico-tomista atribui o nome de prudência (*phronesis; prudentia*), a qual, segundo AQUINO, envolve “...o determinar como e por meio de que deve o homem alcançar em suas ações um meio racional.”<sup>46</sup> Assim, um raciocínio prudencial exigirá a identificação e o conhecimento de um fim (correto, bom, justo etc...) a ser promovido, em relação ao qual, uma vez eleito, não há propriamente deliberação do agente quanto ao seu valor intrínseco, mas apenas a percepção da sua relevância naquele contexto de ação, sendo, em verdade, o objeto próprio de deliberação prudencial os meios disponíveis para a realização adequada do fim identificado como relevante. Por isso, o exercício da prudência pressupõe, de um lado, certa habilidade especulativa para se conhecer determinados princípios universais ou gerais acerca da realidade e da ação humana – exigindo, pois, alguma capacidade de abstração conceitual – e, de outro lado, pressupõe certo grau de educação, experiência e vivência prática<sup>47</sup> que tenham atribuído ao agente o hábito de saber avaliar, comparar e ponderar os variados fatores contingentes que são relevantes para identificar, concretamente, os meios necessários e satisfatórios para a efetivação do fim pretendido por meio do percurso de ação escolhido. Isso significa dizer que aquele que age bem ou corretamente não é aquele que apenas pretende conhecer de modo abstrato e especulativo a estrutura

---

<sup>46</sup> AQUINO, Tomás de. ST, I-II, q. 47, a.7.

<sup>47</sup> “...os princípios universais posteriores, seja da razão especulativa, seja da razão prática, não são naturais. São descobertos pela experiência ou pela instrução.” Na q. 47, a. 15 (AQUINO, 2004)

formal de determinada proposição normativa (*i.e.*, os elementos formadores de uma norma jurídica), do mesmo modo que não será aquele que tão somente pretende captar, sensorialmente, o conjunto de elementos empíricos que afetam o cenário fático que circunda a ação a ser praticada. Na verdade, o prudente no agir é aquele que compreende não só as duas instâncias mencionadas, na medida em que normas e fatos empíricos são, em si, razões que devem ser levadas em consideração, mas soma a isso uma habitualidade no estabelecimento das conexões necessárias entre a avaliação e estimação dos meios particulares e contingentes disponíveis para o seu agir com os fins universais e objetivos que o exercício da razão prática lhe apontam como dignos de concretização<sup>48</sup>. Nesse ponto, esclarecedora é a constatação de AQUINO acerca da relação simétrica que há entre razão teórica e razão prática:

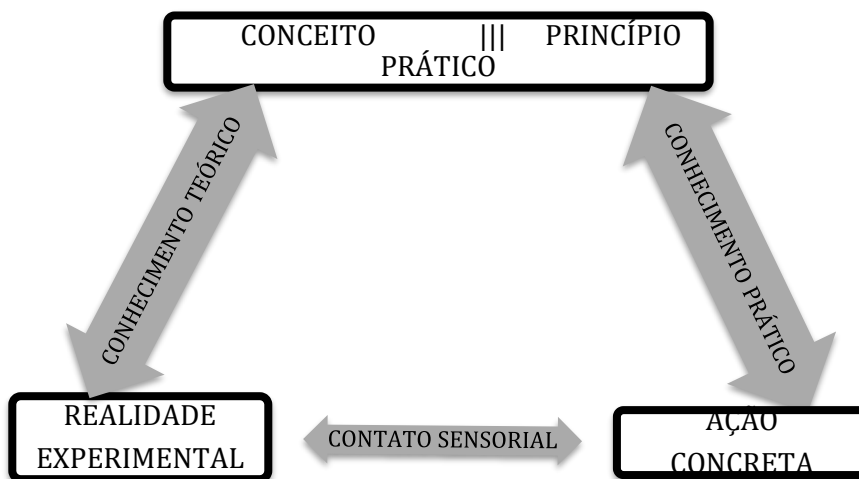
[...] assim como na razão especulativa, há coisas conhecidas naturalmente, da qual se ocupa a inteligência dos primeiros princípios, assim também na razão prática preexistem certos princípios naturalmente conhecidos que são os fins das virtudes morais, já que, como dissemos, o fim da ordem da ação é como o princípio desse conhecimento e, a sua vez, tem conclusões que são meios pelos quais chegamos aos fins. E desses (meios) se ocupa a prudência, a qual aplica os princípios às conclusões particulares da ordem da ação. (AQUINO, 2004)

Por isso, no que se refere ao raciocínio prudencial, mais um importante apontamento assume relevância no que se refere à distinção entre o saber teórico e o saber prático, mais especificamente no que se refere à noção de relativa simetria e continuidade que há entre esses dois planos do conhecimento científico. Isso porque é fundamental compreender que não existe uma linha divisória intransponível entre o raciocínio teórico e o raciocínio prático, do mesmo modo que não há, segundo a tradição aristotélico-tomista, uma separação categórica entre o mundo do *ser* e o mundo do *dever-ser*. Em verdade, há um caminho comum, sem solução de continuidade, entre o puramente especulativo e o conhecimento que busca direcionar a ação humana. Isso ocorre porque a

---

<sup>48</sup> “As ações, porém, acontecem nos singulares. Por isso, é necessário que o prudente conheça tanto os princípios universais da razão como os singulares que são o objeto das ações.” Na q. 47, a.3 (AQUINO, 2004)

razão humana – diferentemente do pressuposto pela concepção fiscalista de ciência criticada na primeira parte deste estudo – é una e indivisível, podendo apenas ser diferenciada em razão do seu uso, da sua função e da sua aplicação a um determinado campo da realidade. Assim, tanto a razão teórica, quanto a razão prática devem ser compreendidas dentro de um fluxo contínuo e complementar, o qual pode ser ilustrado do seguinte modo:



Fonte: CORREAS, 2006, p. 183

Como se vê, portanto, há uma relação de simetria e complementariedade entre o conhecimento teórico e prático, na medida em que ambos exigirão alguma capacidade de especulação e de abstração, bem como algum contato sensorial com a dimensão empírica do mundo, estabelecendo-se, assim, em ambos os casos, uma instância de comunicação entre a idealidade e a realidade<sup>49</sup>. Por outro lado, representa grave falha cognitiva pressupor que ciência (teórica ou prática) seja apenas ou pura especulação abstrata da realidade (*i.e.*, idealismo científico) ou seja apenas a descrição mecânica da sua dimensão físico-empírica que capta a regularidade de certas ocorrências naturais (*i.e.*, naturalismo científico).

<sup>49</sup> “É preciso, portanto, que a razão da prudência proceda de um duplo intelecto. Um dele, é conhecedor das universais e figura entre as potências intelectuais... O outro intelecto ... é aquele que conhece o extremo, quer dizer, algo primeiro, singular e contingente operável...” na q. 49, a. 2. (AQUINO, 2004).

Pois bem, é com base nesses esclarecimentos que se pode visualizar o modo de operar de um raciocínio prático-prudencial. De acordo com a tradição tomista, esse tipo de raciocínio a ser analisado, explicado e avaliado pela ciência prática deve ser decomposto em três etapas<sup>50</sup>: (i) a *deliberação*, em que se *identificam, discutem e avaliam* as diferentes opções de ação, de acordo com as suas vantagens e desvantagens, (ii) o *juízo*, em que se *escolhe*, concretamente, o caminho de agir dentre as opções disponíveis, e (iii) o *mandato*, em que se *decide*, volitivamente, agir de modo a concretizar a escolha discutida e avaliada. Nesse contexto, a atividade interpretativa e argumentativa a ser realizado dentro do campo do direito deve dar conta dessas diferentes instâncias formadoras da ação humana, a qual poderá ser captada pela ciência jurídica não apenas por meio da descrição da sua compatibilidade com o conteúdo de determinada norma jurídica, mas também por meio de uma atividade explicativa e avaliativa do seu conteúdo, o que pressupõe que o teórico do direito promova escolhas e decisões que permita a construção e a reconstrução de significados que possam ser justificados como os mais adequados e razoáveis no contexto jurídico em que tal ação foi ou deveria ter sido realizada<sup>51</sup>.

Cabe, pois, detalhar cada uma dessas etapas formadoras do raciocínio prudencial para se melhor visualizar a composição metodológica que se mostra compatível com a noção de uma ciência prática:

(i) *Deliberação (Consilium)*: o ponto de partida do raciocínio que inicia com a conferência e o intercâmbio das opiniões relevantes – tanto consigo mesmo, quanto com outros ou

<sup>50</sup> Conforme AQUINO, 2004, q. 47, a. 8. Vide, ainda, CORREAS. 2006, p. 48 e ss.

<sup>51</sup> Humberto ÁVILA, no seu artigo recente sobre interpretação e argumentação em uma ciência jurídica não descritivista, defende que “a atividade interpretativa envolve a descrição (reconhecimento, constatação, declaração ou asserção de significados), a reconstrução (reconstituição de significados), a decisão (a escolha de um significado entre os vários admitidos por um dispositivo) e a criação de significados (atribuição de significados além de dispositivos expressos, atribuição de significado a partir de dispositivos expressos, por argumentação dedutiva e indutiva, utilização de teorias jurídicas que condicionam a interpretação, introdução de regras implícitas mediante concretização de princípios ou introdução de exceções a regras gerais).” (ÁVILA, 2014, p. 196) Não obstante parta tal autor de pressupostos teóricos bastante distintos dos utilizados neste estudo, entende-se que há interessante simetria e compatibilidade entre a sua proposta que amplia as tarefas do jurista quando interpreta e argumenta – de modo a abarcar a atividade de *descrição, reconstrução, decisão e criação* – com os três níveis de desenvolvimento do raciocínio prudencial, detalhados pela tradição aristotélico-tomista (deliberação, juízo e mandato).

com um auditório – acerca dos elementos divergentes e convergentes acerca dos possíveis percursos de ação que podem ser adotados para o atingimento de determinado fim, de modo a analisar os meios disponíveis para a realização da ação concreta e contingente mais razoável e mais eficiente. Assim, de modo mais simples, a deliberação representa uma indagação inicial sobre os meios relevantes que estão à disposição do agente na escolha do caminho a seguir em determinado contexto (AQUINO, 2004, q. 14, a. 3). De acordo com ARISTÓTELES, alguns elementos da realidade estão, simplesmente, fora do escopo da deliberação (e, desse modo, estão fora do controle da razão prática) (ARISTÓTELES, 1995), de forma que, por exemplo, não se delibera sobre o eterno ou sobre o necessário (e.g., determinadas leis da natureza), do mesmo modo que não se delibera, propriamente, sobre o acaso (e.g., a ocorrência física de eventos fortuitos<sup>52</sup>) nem se delibera sobre os fatos já ocorridos no passado<sup>53</sup>. Isso significa dizer que não é a totalidade das coisas humanas que podem ser objeto de deliberação. Com isso, se pode delimitar a primeira dimensão da razão prática como sendo aquela que toca nas coisas que são alcançáveis e controláveis pelo ser humano e que, por isso, podem ser objeto de suas ações. Em segundo lugar, como adiantado, também não se delibera, propriamente, sobre quais são os fins indispensáveis ao pleno aperfeiçoamento humano, mas apenas sobre os meios corretos, adequados ou mais convenientes para a sua concretização<sup>54</sup>. Por fim, considerando a impraticabilidade de se deliberar sobre o necessário (aquilo que não pode ser de outro modo), pode-se concluir que a esfera da razão prática também é delimitada pela dimensão contingente, variável, inconstante da realidade. Considerando esses elementos constitutivos do raciocínio deliberativo que formam o saber

---

<sup>52</sup> Isso não significa dizer que não se possa deliberar sobre as consequências ou os efeitos causados pelos eventos fortuitos, de modo a minorar os seus possíveis efeitos negativos.

<sup>53</sup> Mais uma vez, é evidente que se pode refletir sobre as consequências das ações passadas, de modo a controlar o seu impacto nas ações futuras. No entanto, não deliberamos sobre o agir já realizado, uma vez que esse já se esgotou.

<sup>54</sup> “...não pertence à prudência estabelecer o fim às virtudes morais, mas somente dispor os meios.” (AQUINO, 2004, q. 47 a. 6). Isso porque a retidão ou adequação dos fins humanos, dentro da tradição tomista, possui uma relativa independência em relação à vontade humana, de modo que um fim humano é conceitualmente correto não porque eu o desejo nem porque eu quero, subjetivamente, praticá-lo, mas porque possui tal fim determinadas propriedades objetivas que contribuem para o aprimoramento ou melhor desenvolvimento do ser humano. Essa ideia, no campo do direito, faz pressupor a existência de fins objetivos a serem promovidos pelo direito, os quais devem ser compreendidos como instâncias pré-convencionais do raciocínio prático (i.e., não dependem da positividade nem da aceitação do legislador) que representam primeiros princípios que fornecem fundamento de legitimidade a um sistema jurídico concreto. Nesse sentido, vide, ainda, FERREIRA NETO, 2012, p. 104 e ss.

prudencial, percebe-se que a execução desse processo não se desenvolve de modo puramente teórico, mas na verdade pressupõe um diálogo entre interlocutores com visões distintas acerca do contexto de ação que se está avaliando. No direito, portanto, antes da decisão judicial é aconselhável que o juiz realize um diálogo, seja no presente (com os advogados que atuam no caso, por exemplo), seja com o passado (com os julgados passados, por exemplo, que permitem um *diálogo intertemporal*, conforme defini CORREA(2006, p. 60). Não sendo o raciocínio deliberativo nem puramente teórico nem apenas monológico, o adequado uso da prudência pressupõe certo grau de experiência, principalmente para se cumular vivências sobre as ações contingentes experienciadas no passado<sup>55</sup>. Somente assim pode-se desenvolver a capacidade de memória, ou seja, a retenção no intelecto dos juízos práticos promovidos com sucesso no passado<sup>56</sup>. Por isso, diz-se que o passado só vale quando os seus êxitos são modelos e os seus fracasso são lições.

(ii) *Juízo*: após a etapa da deliberação acerca dos elementos contingentes que são relevantes a determinado contexto de ação, o raciocínio prudencial irá concluir-se com um juízo acerca do direcionamento a ser adotado na execução do agir concreto caracterizado como o mais razoável, eficiente, justo etc... Tal conclusão do raciocínio exigirá a aplicação do conhecimento universal – conhecido teoricamente – a um determinado contexto particular(AQUINO, 2004, q. 49, a. 2), captado, em parte, sensorialmente, por meio de indução. Assim, o juízo prudencial deve ser ilustrado como sendo um duplo ato de conhecimento: o conhecimento de uma proposição universal e o conhecimento de um plano de ação particular e contingente. É por isso que o conhecimento prudencial possui, simultaneamente, uma dimensão teórica e uma dimensão prática, como pretende demonstrar a ilustração acima apresentada. A dimensão teórica exige o conhecimento das proposições universais ou gerais acerca dos pressupostos da realidade e da ação humana (e.g., as estruturas normativas que fixam os limites do direito positivo, os vetores linguísticos que participam da interação comunicativa do agente com os demais afetados por essa ação ou, ainda, a previsão das consequências a serem esperadas em razão da prática desse tipo de conduta). De outro lado, a dimensão prática exige conhecer os elementos particulares que compõem nossa realidade jurídica, transmitindo os dados experienciais que não estão prontos e

---

<sup>55</sup> “Ora, o que é verdade na maioria dos casos, não pode ser sabido senão por experiência. (...) Por sua vez, a experiência resulta de muitas recordações.” (AQUINO, 2004, q. 49, a. 1)

<sup>56</sup> “... a prudência exige a memória de muitas coisas.” (AQUINO, 2004, q. 49, a. 1). Vide também AUDI, 2001, p. 15.

acabados no mundo, como se pudessem ser captados por simples entendimento teórico dessa realidade, por meio de uma compreensão meramente conceitual do fenômeno jurídico. Em verdade, o conhecimento dessa dimensão prática impõe o cultivo de certas habilidades morais e intelectuais que atribuam ao agente uma capacidade dialógica e deliberativa. Desse modo, bem conhecer o direito não é apenas saber descrever as normas jurídicas vigentes em determinado contexto, mas, prioritariamente, saber deliberar para escolher a ação humana relevante, adequada e eficaz para a promoção de determinado fim objetivo. Por isso, em razão da dimensão contingente do raciocínio prático, o processo deliberativo da prudência deve não apenas colocar em bom uso as faculdades da memória – para melhor avaliar os meios disponíveis no presente, a partir das experiências bem sucedidas do passado –, mas deve também saber avaliar, probabilisticamente, as conseqüências previsíveis no futuro, a partir da decisão acerca do plano de ação correto que deve ser adotado naquele determinado caso<sup>57</sup>. Por isso, o raciocínio jurídico de modo algum toca apenas no conhecimento teórico e descritivo dos comandos jurídicos qualificáveis como válidos e vigentes – como se viu em KELSEN, no direito em geral, e em CARVALHO, no campo do direito tributário –, mas também nos efeitos prováveis que são produzidos a partir da escolha de um determinado plano de ação no direito<sup>58</sup>.

(iii) *Mandato ou império*: esta etapa representa o último ato de um raciocínio prudencial, ilustrando a fase em que o agente aplica, volitivamente, à uma ação concreta o resultado obtido nas outras etapas acerca do que foi deliberado e julgado (COREAS, 2006, p. 78). É, pois, o ato de império que garante movimento à vontade do agente, de modo a fazê-lo, concretamente, realizar a ação deliberada e julgada. Nesta etapa, portanto, razão e vontade interagem, de modo a movimentar o agente na direção do agir, racionalmente, deliberado<sup>59</sup>. Sem esta etapa, um raciocínio prudencial seria estéril, pois não garantiria o efetivo grau de praticidade e operabilidade que define a razão prática (SIMON, 1991, p. 04). Além disso, sem a participação do mandato/império, a razão prática assumiria feição,

---

<sup>57</sup> “Os futuros contingentes, enquanto ordenáveis pelo homem dentro do fim da vida humana, pertencem à prudência” (AQUINO, Tomás de. ST. II-II, q. 49, a. 6).

<sup>58</sup> Novamente, mostra-se possível identificar semelhança com a proposta de interpretação jurídica defendida por ÁVILA, quando afirma que “precisa o intérprete desenvolver relações baseadas em raciocínios probabilísticos, conjecturais e de verossimilhança, escolhendo ou construindo o significado normativo em face dos elementos pressupostos pelos dispositivos, ou delimitando o âmbito de aplicação em razão de estados de coisas e bens jurídicos pressupostos pelas normas.” (ÁVILA, 2014, p. 196)

<sup>59</sup> “Com relação aos meios que levam ao fim, existe o conselho na razão e a escolha na vontade.” (AQUINO, 2004, q. 47, a. 1)

meramente, teórico-especulativa, pois poderia ela ser decomposta em elementos apenas descritivos e conceituais, sem que houvesse a efetivação de nenhuma ação concreta. Por outro lado, a razão prática não pode ser definida apenas por meio da referência à fase do mandato/império, pois a regulação e a coordenação do agir humano não podem ser compreendidas apenas por meio da referência a essa instância volitiva, pois, se assim fosse, as ações humanas seriam justificadas como meros impulsos causados pela vontade de determinado indivíduo, o que impediria qualquer esforço de explicar, analisar ou esclarecer os seus fundamentos racionais<sup>60</sup>.

Em síntese, a tradição teórica que adota a noção do raciocínio prudencial pressupõe que o agente tenha, previamente, deliberado acerca das diferentes opções práticas e dialogado com as relevantes opiniões sobre elas para poder julgar os meios mais convenientes e adequados ao atingimento de um fim correto, de modo a se decidir, voluntariamente, pela concretização do plano de ação deliberado e eleito como razoável (CORREAS, 2006, p. 49).

Cabe, por outro lado, referir que toda teoria prática deve apresentar a sua prova de falha (*i.e.*, a sua teoria do erro), de modo a fornecer uma metodologia que esclareça não apenas os casos de acerto no exercício de um raciocínio prático, mas também as situações em que esse é mal desenvolvido ou executado. Assim, se há um modo correto de exercitar um raciocínio prudencial necessário ao direito, por óbvio, existem fatores que podem viciar ou prejudicar esse mesmo tipo de raciocínio. Para Aquino, as falhas na execução de um raciocínio prudencial podem ocorrer por força da: precipitação (*i.e.*, ausência de tempo para deliberação), desconsideração (*i.e.*, deficiências no conhecimento de fatores relevantes ao juízo) e inconstância (*i.e.*, a incapacidade – moral – de dar cumprimento ao mandato e, efetivamente, executar a ação deliberada e julgada)<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> A concepção, puramente, voluntarista da ação humana é aquela defendida pelas tradições não cognitivista, empiristas e irracionalistas de estilo humiano. Aliás, identifica-se, em parte, essa inspiração voluntarista no pensamento de CARVALHO, quando afirma que “... o legislador exerce uma preferência: recolhe um [valor], deixando todos os demais” sendo que, “[n]esse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor...”, os quais são “preferências por núcleos de significação... uma relação entre o sujeito dotado de uma necessidade qualquer e um objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo”, sendo que “o que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual.” (CARVALHO, 2008, p. 174-176)

<sup>61</sup> AQUINO, 2004, q. 53, a.3, a.4. e a.5. Vide, ainda, SIMON, 1991, pp. 14-16.



Pois bem, esclarecidos os elementos formadores de um raciocínio prudencial, cabe ilustrar como esse modo de proceder torna-se relevante à uma ciência prática aplicável ao direito tributário. Para tanto, podemos nos valer, novamente, dos exemplos citados no item 2.2., em que foram invocados dois julgados do Supremo Tribunal Federal, nos quais foram analisados, concretamente, conceitos jurídicos pertinentes ao direito tributário, como o *traço confiscatório* de uma contribuição social e a *equivalência razoável* que deve ser respeitada na cobrança de uma taxa. Veja-se que, nesses casos, afirmações jurídicas no sentido de que “é confiscatória a incidência tributária de 25% sobre a remuneração de servidores” ou ainda que “o valor de R\$ 10,00 por veículo não mantém equivalência razoável com o efetivo custo do serviço público custeado pela taxa” representam conclusões práticas que não poderiam ser bem esclarecidas por mera demonstração analítica do conteúdo positivado em normas tributárias. Do mesmo modo, seria difícil aceitar, cientificamente, a posição daquele que sustentasse que os Ministros da Corte Suprema, simplesmente, escolheram, por ato arbitrário, que 25% seria confiscatório ou ainda que R\$ 10,00 por veículo não seria equivalente ao custo do serviço.

Na verdade, soa mais plausível a explicação que parte do pressuposto de que os integrantes do Supremo Tribunal Federal deliberaram, prudencialmente, acerca dos inúmeros argumentos apresentados e, inclusive, sobre as opiniões técnicas apresentadas (como ocorreu em relação ao parecer técnico juntado aos autos no caso da *Taxa de expediente*), de modo a julgar e escolher os elementos relevantes em cada caso (tanto conceituais<sup>62</sup>, quanto empíricos<sup>63</sup>), desenvolvendo, assim, argumentos e fundamentos que poderiam ser transmitidos aos destinatários dessas decisões e poderiam ser compreendidos e controlados pelos demais operadores do direito. Com efeito, ao final desse processo

---

<sup>62</sup> Por exemplo, sobre o que é confisco, sobre as características de custeio da Seguridade Social, sobre a natureza da taxa, sobre considerações de ordem financeira no custeio de serviços públicos etc...

<sup>63</sup> Por exemplo, sobre o fato de servidores públicos já recolherem imposto de renda à alíquota de até 27,5% ou sobre o fato de incidir sobre parcela remuneratória, normalmente qualificada como de natureza alimentar ou ainda sobre o fato de os custos de serviços de cartório serem relativamente baixos, principalmente quando fornecidos em larga escala (aliás, o parecer técnico apresentado na ADI 2551 estimou um custo aproximado de R\$ 0,000.319 – trezentos e dezenove milésimos de real – ao invés dos R\$ 10,00 cobrados por veículo).

deliberativo, vieram o julgadores dos casos a produzir (aqui sim voluntariamente) uma decisão judicial que pudesse ser, posteriormente, avaliada ou criticada como sendo correta ou incorreta em cada caso. Os casos citados, portanto, são esclarecidos e explicados de modo mais verossímil quando adotada a visão de que a tomada de decisão partiu de um raciocínio prudencial e não tenha se esborçado em um simples raciocínio analítico-demonstrativo (i.e., puramente teórico e descritivo do conteúdo de normas tributárias) ou ainda que tenha sido mero ato de vontade daquele conjunto de 11 indivíduos investidos de poder.

#### **3.4. A relativa liberdade científica do teórico: Juízos de pertinência e relevância na delimitação do objeto de estudo**

Esclarecidas as diferentes etapas de um raciocínio prudencial, cabe identificar como essa ideia pode ser reconduzida ao conceito de ciência prática antes desenvolvido. Nesse esteira, diferentemente da proposta fiscalista de ciência jurídica, em que se defende uma metodologia monolítica e uniforme para todas as áreas do conhecimento humano (i.e., da matemática, passando pela biologia, até chegar ao direito, o tipo de proposta epistemológica seria idêntica e aplicável, sem diferenciação, em todas as áreas), deve-se esclarecer um último elemento relevante acerca do caminho gradual que percorre o conhecimento prático. Isso ocorre porque o saber prático se desenvolve, não de modo linear, mas sim em diferentes instâncias de generalidade e de praticidade. São tais considerações, aliás, que permitem compreender como se dá a delimitação de uma ciência jurídica por parte do teórico do direito, bem como a margem de liberdade intelectual que esse possui, de fato, diante do seu objeto de estudo.

Relativamente à hierarquia entre as áreas do conhecimento prático, CORREA apresenta a seguinte estratificação, tendo em vista o maior ou menor grau de abstração e de concretude que assume conteúdo prático sendo conhecido, as quais são todas complementares e, entre si, comunicantes:

(i) *Filosofia prática*: envolve a esfera do conhecimento prático em que se busca analisar os elementos formadores da realidade e os elementos constitutivos do agir humano no seu patamar de universalidade e de necessidade.

Desenvolve-se, aqui, a atividade de definir e de conhecer as causas primeiras da ação, *i.e.*, a suas causas materiais, formais e, principalmente, as suas causas finais (*i.e.*, a estrutura e a materialidade dos fins que devem ser buscados pelo ser humano). Nesta seara prática, o fenômeno jurídico é analisado, não a partir da sua causa eficiente (que será objeto precípua das ciências práticas), mas primariamente com vistas a especular sobre e, eventualmente, definir os conceitos básicos de finalidades, virtudes, bens humanos e de normatividade (*i.e.*, a necessidade deontica da ação do homem guiada pela razão), na medida em que tais elementos são aqueles que, simultaneamente, atribuem inteligibilidade e garantem o traço diretivo/imperativo<sup>64</sup> ao nosso agir. Os fins do agir humano analisados pela filosofia prática fornecem os princípios primeiros do raciocínio prático, de modo a direcionar e delimitar a forma de compreensão das ciências práticas e influenciarão o saber prudencial. Na maior parte das vezes, o direito positivo incorpora as conclusões – ainda parcialmente indeterminadas – que são produzidas na seara da filosofia prática<sup>65</sup>.

(ii) *Ciências práticas*: buscam conhecer o agir humano em um plano de maior generalidade, tendo em vista as causas mais próximas das ações humanas (*e.g.*, seus aspectos psicológicos, éticos, culturais, políticos etc...), mas aqui já compreendidas com algum grau de concretude e contextualização<sup>66</sup>. Desse modo, nas ciências práticas, busca-se conhecer, refletir e, inclusive, criticar os meios que devem ser (ou que deveriam ter sido) estruturados para viabilizar a concretização das causas primeiras do agir humano, levando-se em consideração os seu efeitos e suas consequências<sup>67</sup>. Portanto, este plano do conhecimento prático, quando aplicado à ciência jurídica, pretende estudar, não só o direito

---

<sup>64</sup> Tal dicotomia entre *direcionamento* e *imperatividade* é de máxima relevância para a tradição aristotélico-tomista, na medida em que uma lei e a norma dela derivada, enquanto *ordenação da razão* (*rationis ordinatio* (AQUINO, 2004, q. 90, a.4), jamais pode ser compreendida como simples comando que subjugua a vontade de um indivíduo. Na verdade, *uma ordem racional* é tanto ordenadora no sentido de organizar algo (*i.e.*, atribuir um sentido direcionador a um fim, com base na visão de um bem básico), quanto ordenadora no sentido de impor um comando (*i.e.*, vincular racionalmente o agir de um indivíduo, mesmo que em contrariedade a sua vontade).

<sup>65</sup> Cabe, aliás, referir que neste artigo se está desenvolvendo conhecimento prático que transita nesta instância, já que aqui se discorre sobre os pressupostos e sobre os elementos formadores de uma ciência prática aplicável ao direito tributário e não considerações materiais da ciência tributária propriamente dita.

<sup>66</sup> “...en el plano de la ciencia practica aparecen las circunstancias mas generales que condicionan la accion humana...” (CORREAS, 2006, p. 191)

<sup>67</sup> “Yet inasmuch as it characterizes theoretical science, analysis is primarily concerned, not with relation of whole to part, but with the relation of effect to cause and of consequence to principle. To analyze, or to resolve, is to render a situation intelligible by tracing an effect to its cause or a consequence to its principle.” (SIMON, 1991, p. 06)

positivo (e.g., a sua lógica, a sua estrutura normativa ou seus ritos de produção), mas também o modo pelo qual os princípios práticos (analisados e definidos pela filosofia prática) são incorporados pelas normas jurídicas, bem como os efeitos que essas geram (ou os efeitos que essas deveriam gerar). Do mesmo modo, na instância da ciência prática, o teórico deve avaliar e deliberar sobre as opções mais racionais e razoáveis para o estabelecimento de instituições jurídicas adequadas e compatíveis com os fins definidos no campo da filosofia prática. Veja-se, portanto, que a ciência prática não tem a pretensão de apenas descrever o direito posto em um determinado sistema jurídico, mas de identificar e fornecer elementos de convencimento que possam direcionar uma futura tomada de decisão, inclusive para influenciar a modificação do sentido das regras vigentes. Isso ocorre porque a ciência prática leva em consideração, não apenas os parâmetros mais abstratos que influenciam o agir humano (e.g., fins, normas, consequências etc.), mas também os elementos circunstanciais gerais que devem coordenar e direcionar a ação humana (e.g., determinados fatores sociais, culturais ou psicológicos), mesmo que essa seja, conceitualmente, um dado contingente e variável de nossa realidade. É precisamente a dimensão universal e geral que permeia toda e qualquer ação humana concreta que permite a própria possibilidade de se falar na existência de uma ciência prática. Isso porque somente há ciência acerca da ação humana, na medida em que o agir concreto pode ser depurado e, racionalmente, analisado na sua generalidade. Se apenas tivéssemos a particularidade do fenômeno empírico não teríamos ciência, mas apenas relatos isolados, descritos e ordenados por sua semelhança temática.

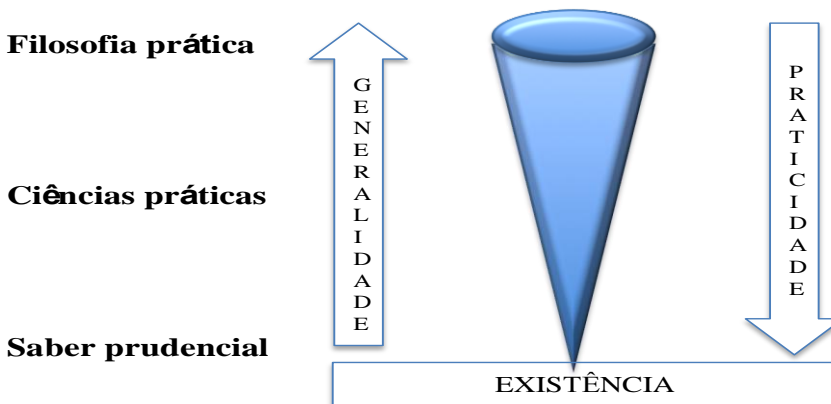
(iii) *Saber prudencial*: a filosofia prática e a ciência prática não teriam qualquer sentido relevante se não houvesse uma dimensão do conhecimento prático que se dedicasse ao agir concreto do ser humano, i.e., a conduta a ser executada aqui e agora. Por isso, como se viu no tópico anterior, o saber prático pressupõe um tipo de raciocínio prudencial que exige uma capacidade intelectual e moral que, em si, não pode ser definida como efetiva ciência<sup>68</sup>, tendo em vista o caráter irrepetível e singular de toda ação humana concreta. Assim, para agir corretamente, não basta conhecer os parâmetros universais que devem direcionar o ser humano, do mesmo modo que não é suficiente conhecer os elementos secundários e as causas eficientes que influenciam ou direcionam o nosso agir (normas jurídicas, elementos sociais ou culturais, fatores psicológicos etc...). É indispensável ainda um tipo especial de conhecimento que é indicativo de que o indivíduo possui a capacidade ou o hábito de bem deliberar

---

<sup>68</sup> "... não há, porém, uma prudência especulativa." (AQUINO, 2004, q. 47, a. 2)

sobre os meios que são adequados para concretizar um plano de ação, retificando a sua vontade subjetiva a um determinado fim objetivo. Nesse nível de conhecimento, dotado de máxima praticidade, o sujeito tem a capacidade de emitir juízos práticos que permitem a execução de uma ação singular qualificada como correta e compatível com os dois outros níveis de conhecimento prático dotados de maior grau de abstração. (CORREAS, 2006).

Os três planos do conhecimento prático podem ser representados com base na seguinte ilustração:



Fonte: CORREAS, 2006, p. 193

Com base em tais ideias, cabe, novamente, ilustrar as diferentes instâncias do saber prático por meio da referência aos dois exemplos concretos antes utilizados.

Em relação ao precedente envolvendo a contribuição social confiscatória, poder-se-ia pensar a ordenação do raciocínio prático envolvido nesse caso nos seguintes termos: (i) a *filosofia prática* se preocupa em definir que a tributação não deve incidir sobre grandeza econômica de modo excessivo ou desproporcional, sendo um dos fins do direito tributário encontrar meios de implementar tal constatação universal acerca de um sistema de tributação (*i.e.*, nenhum sistema jurídico poderia pretender tributar de modo confiscatório, sendo contrário à razão prática um sistema que assim o faça<sup>69</sup>); (ii) a *ciência prática* se dedica a verificar

<sup>69</sup> Veja-se que, no âmbito da filosofia prática, as divergências são mais conceituais e especulativas do que propriamente práticas (poucos divergiriam sobre a necessidade de se

quais os critérios gerais que definem uma prática tributária como excessiva e desproporcional, identificando e construindo parâmetros que poderiam evitar imposições tributárias confiscatórias, tendo em vista um sistema jurídico positivo específico e uma determinada realidade social e econômica; (iii) o *juízo prudencial* avalia, escolhe e decide, tendo em vista as conclusões obtidas nas outras duas instâncias, somadas agora ao conhecimento experiencial da realidade jurídica concreta na qual tal decisão deverá ser aplicada<sup>70</sup>, de modo a se concluir que 25% sobre a remuneração – que se acresce à carga tributária já suportada por essa mesma grandeza – é, de fato, confiscatório. Obviamente, nesta instância, pressupõe-se a existência de uma pessoa ou grupo de pessoas reconhecidas como estando investidas de autoridade ou poder para declarar ou decidir – de modo vinculante ou não – sobre tal questão prática<sup>71</sup>.

Já em relação ao segundo exemplo antes utilizado, referente à ausência de equivalência razoável na cobrança de uma taxa de expediente cobrada de seguradoras de veículos, pode-se dizer que (i) a *filosofia prática* se preocupa em definir o que é uma relação de equivalência entre duas medidas, bem como quais relações de justiça tributária manifestariam a aplicação deste critério (e.g., a caracterização de tributos comutativos que fixam uma relação de troca entre o contribuinte, que usufrui individualmente de um benefício público e o Estado que fornece tal prestação<sup>72</sup>); (ii) a *ciência prática* se dedica a verificar, em um contexto jurídico, qual exigências tributárias previstas no sistema jurídico em vigor assumiriam as feições de um tributo comutativo (e.g., em nossa realidade normativa, as taxas), identificando critérios gerais (mas não universais) que permitem ao aplicador do direito conferir e controlar a equivalência e o traço contraprestacional das taxas, levando em consideração não só os

---

impedir tributação confiscatória, mesmo que muitos divirjam sobre como e quando há confisco).

<sup>70</sup> Veja-se que as noções de excesso, desproporção, intolerância a mais carga tributária exigirão, invariavelmente, conhecimento singular do ambiente social e jurídico em que tal decisão será tomada. Isso porque, mesmo que tais termos possuam um significado geral, o seu sentido real somente adquire relevância e torna-se aplicável quando aquele responsável pela especificação desse conteúdo tiver adquirido um tipo de conhecimento experiencial acerca dessa realidade concreta.

<sup>71</sup> Aqui, obviamente, identificamos a atuação dos membros do Judiciário, mas também, e.g., acadêmicos, advogados experientes ou renomados pareceristas, cuja opinião prudencial assume relevância e poder de convencimento perante os demais operadores do direito tributário.

<sup>72</sup> Vide FERREIRA NETO, 2012 e também o mesmo autor, 2006.

dados do direito positivo<sup>73</sup>, mas, inclusive, determinados dados genéricos sobre o nosso contexto social e econômico no que se refere às prestação dos serviços públicos; (iii) o *juízo prudencial* avalia, escolhe e decide, tendo em vista as conclusões obtidas nas outras duas instâncias, que o valor de R\$ 10,00 por veículo para custear serviço público de mera expedição de guias e transferência de dados cadastrais é, de fato, irrazoável, na medida em que não se presta a manter uma relação de equivalência estimada entre o valor tributário sendo cobrado e os dispêndios reais atrelados ao respectivo serviço público<sup>74</sup>.

Feitas essas considerações acerca do modo escalonado no qual se desenvolve o conhecimento prático, torna-se possível agora dar fechamento ao raciocínio inicial que se propôs realizar no presente estudo, qual seja, acerca do modo de delimitação do objeto a ser estudado por uma ciência do direito tributário. Conforme se viu, o processo intelectual que é, em realidade, adotado por aquele que deseja estudar e contribuir para a melhor compreensão objetiva do fenômeno tributário não pode ser bem explicado como sendo uma atividade de simples escolha arbitrária dos fragmentos da realidade prática que um teórico ou uma classe de teóricos deseja analisar e descrever. Isso porque o fenômeno jurídico, compreendido a partir da sua dimensão prática, exige sejam reconhecidos alguns importantes elementos objetivos da realidade que afetam, influenciam e direcionam o agir humano. Esses, por sua vez, de nenhum modo se encontram à livre disposição do jurista, o qual, por essa razão, não pode, subjetivamente, manipular tais elementos de acordo com seu arbítrio, escolhendo quais estão dentro e quais estão fora do seu escopo de análise. É nesse sentido, portanto, que a definição de uma ciência prática pressupõe uma prioridade ontológica e uma antecedência lógica do objeto de conhecimento em relação ao sujeito cognoscente e suas capacidades intelectuais. Obviamente, o indivíduo tem plena liberdade volitiva para querer ou não estudar determinada parcela da realidade. No entanto, a partir do momento em que decide estudar determinada gama de fenômenos (*e.g.*, o fenômeno tributário), deixa ele de ter total liberdade

---

<sup>73</sup> Por exemplo, artigo 145, parágrafo 2º, da Constituição e, mais recentemente, a Súmula Vinculante nº 29 do STF (*“É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”*).

<sup>74</sup> Veja-se que, neste caso, a conclusão prudencial que foi alcançada pautou-se, entre outros argumentos, na opinião técnica contida em parecer que forneceu uma premissa provável (uma estimativa de custos), a partir do qual de os julgadores avaliaram o caso. Não foi, por outro lado, promovido um raciocínio de estilo silogístico-demonstrativo.

para definir e recortar quais elementos serão trazidos para dentro do seu escopo de análise. O teórico que pretende desenvolver uma ciência não tem diante de si matéria, plenamente, manipulável, como se fosse um artesão diante de um bloco disforme de argila (sendo que, mesmo neste caso, a argila limita as opções artísticas do artesão).

Na verdade, o teórico sempre terá diante de si um objeto de estudo que já se encontra afetado e delimitado por uma série de predeterminações e delimitações imposta pela própria composição da realidade e pelos elementos constitutivos da ação humana (no caso de uma ciência prática), razão pela qual o conteúdo da ciência – em especial, seu núcleo, seus primeiros princípios, seus pressupostos – não se apresenta à livre disposição do indivíduo que deseja aprofundar-se no seu estudo. Assim, em todos os casos, há apenas uma margem relativa de liberdade para o teórico ou para o jurista definir o objeto de sua ciência, a qual passa por um processo gradual de especificação, o que pode ser percebido com alguma clareza no esquema explicativo antes apresentado ao se distinguir filosofia prática, ciência prática e saber prudencial (*i.e.*, a margem de liberdade do teórico e a sua participação volitiva no processo de conhecimento vai aumentando conforme se torna mais concreto e particular o âmbito de conhecimento).

Por essas razões, o empreendimento científico exige muito mais do teórico e lhe impõe um encargo mais complexo, na medida em que não lhe é apenas exigida a tomada de uma decisão nem uma mera manifestação volitiva, como se o conteúdo de uma ciência pudesse ser selecionado de forma monológica ou seguindo uma via retilínea e unidirecional definida pela própria pessoa do teórico. Em realidade, o empreendimento científico no âmbito da razão prática é melhor compreendido como sendo um processo de idas e vindas, em que análises preliminares são contrastadas com outros elementos que podem ser extraídos de outras áreas de conhecimento, de modo a, gradualmente, promover juízos de pertinência e relevância no que se refere ao objeto que se pretende estudar. Esse processo complexo, portanto, jamais pode ser definido como sendo o resultado de uma escolha subjetiva e arbitrária. Com efeito, podemos apontar os seguintes fatores – não exaustivos – que deverão ser observados pelo teórico na delimitação do objeto de sua ciência (principalmente no caso de uma ciência prática como o direito):



(i) A análise das variadas tradições teóricas já estabelecidas (inclusive as rivais entre si) que fornecem algumas premissas relativamente bem aceitas por todos ou pela maioria e que disponibilizam algumas conclusões já consensualizadas acerca de determinada matéria, as quais não deverão ser meramente aceitas como um dado objetivo, mas serão tomadas como um ponto de partida de reflexão e crítica. Essas premissas poderão ser, ao final, reforçadas ou superadas, pois podem ser revisitadas e aprimoradas com o passar do tempo, o que garante o estabelecimento de uma narrativa teórica e uma evolução científica<sup>75</sup>;

(ii) A emissão de *juízos analíticos de decomposição e agregação* das propriedades essenciais que formam o objeto de estudo<sup>76</sup>, o que exigirá ainda

(iii) A emissão de *juízos de pertinência* acerca das propriedades antes analisadas para verificar quais possuem traços materiais compatíveis com o objeto de estudo, de modo a delimitar, qualitativamente, o escopo do que estará sendo analisado;

(iv) A emissão de *juízo de relevância* acerca das propriedades pertinentes ao objeto de estudo, de modo a ordenar, em termos de importância, quais elementos se colocam em posição de hierarquia e subordinação.

Importante ressaltar que nenhum desses elementos pode ser bem esclarecido por meio da referência a uma mera escolha arbitrária do teórico. Isso porque dizer que algo tem tal ou qual propriedade, afirmar a pertinência material de um elemento compatível com a gama de fenômenos que se pretende estudar ou estabelecer uma escala de relevância entre tais elementos não envolve nenhum tipo de escolha preferencial ou voluntária por parte daquele que deverá trabalhar

---

<sup>75</sup> Isso pressupõe perceber a ciência não por meio de paradigmas estanques que se sucedem no tempo, após um processo de ruptura e quebra absoluta do paradigma passado para a criação de um paradigma novo, tal como havia sido proposto por KUHN, 1970, mas pressupõe uma evolução narrativa entre tradições que se sucedem e que, parcialmente, vão permitindo a revisão e revogação de algumas das suas conclusões científicas anteriores que se mostraram inadequadas, na medida em que deixaram de se encaixar na narrativa em curso. Desse modo, a ciência – tanto as naturais, como as sociais – pressupõe a integração com uma determinada narrativa histórica, a qual teve um passado, tem um presente e, por certo, terá um futuro. Sobre esse tipo de leitura acerca da evolução de uma ciência vide MACINTYRE, Alasdair. *Epistemological crises, dramatic narrative, and the philosophy of sciences. In The Tasks of Philosophy – Selected Essays, Volume I*. Reino Unido: Cambridge University Press, 2006.

<sup>76</sup> Veja-se que a concepção moderna de ciência antes criticada não peca por afirmar a existência de juízos analíticos no direito – os quais, obviamente, são indispensáveis para a depuração de alguns conceitos jurídicos que podem ser derivados de outras premissas –, mas por pressupor que a integralidade do direito possa ser assim compreendida.

cientificamente com tais categorias. Além disso, os itens *(iii)* e *(iv)* não representam juízos eminentemente descritivos nem puramente teórico, no sentido antes definido, mas ilustram claros juízos de valor acerca do que é materialmente pertinente e relevante acerca dos fenômenos jurídicos.

Veja-se, por outro lado, que a delimitação de uma ciência prática exige visualizar-se o teórico como estando não em uma posição de absoluta liberdade, mas sim de relativa subordinação e dependência diante *(a)* de uma comunidade científica que, preliminarmente, direciona as suas escolhas, *(b)* de um certo núcleo de conteúdo material que está a ele, em parte, indisponível, na medida em que a composição da matéria de análise independe dos seus desejos ou intenções pessoais, sendo isso, precisamente, o que permite seja ela avaliada, com independência, como sendo relevante e pertinente ao objeto de estudo e que impõe ao teórico *(c)* o ônus de garantir os meios satisfatórios para o estabelecimento de um transparente diálogo entre os variados membros daquela comunidade científica. Assim, o teórico não detém soberania sobre o seu objeto de estudo, mas se coloca em uma posição de quase subserviência à realidade que deseja estudar, exigindo dele, não a arrogância moderna de pressupor que está autorizado a livremente incluir ou descartar o que será dignificado com a alcunha de ciência, mas a serena e humilde maturidade dos pensadores clássicos que viam na ciência um processo gradual de reconhecimento das propriedades mais pertinentes e relevantes a um determinado objeto de estudo.

Em síntese, entendemos que um modelo de ciência prática aplicável ao direito tributário deveria pautar-se, prioritariamente, por essas exigências.

#### **4. Conclusão**

Neste trabalho, pretendeu-se analisar e criticar a concepção de ciência do direito que é pressuposta e difundida pela corrente majoritária de nossa doutrina tributária. Sustentou-se, assim, que, em razão da dimensão prática do fenômeno tributário, não poderia o objeto de uma ciência jurídica pautado pelos critérios exclusivos das ciências exatas e naturais, as quais pressupõe um objeto de conhecimento que pode ser captado em termos ou puramente abstratos ou por meio de verificação empírica. Demonstrou-se que a opção por tal modelo de ciência

(concepção normalmente denominada de fiscalista) levou muitos teóricos do direito tributário a proporem o desenvolvimento de uma ciência jurídica que exigiria, supostamente, a realização do chamado corte metodológico, de acordo com o qual fazer ciência exigiria um seccionamento do fenômeno do direito, de modo a preservar a sua forma como conhecimento científico (*i.e.*, a análise teórica da estrutura formal das normas jurídicas e do sistema formado por elas) e excluir do escopo de seu análise o conteúdo contingente do direito, bem como outros fatores que influenciam diretamente a formação do fenômeno jurídico e que não poderiam ser descartados de nenhum raciocínio jurídico bem desenvolvido (*e.g.*, as causas de determinada escolha legislativa, os fins buscados por determinados institutos jurídicos, os efeitos previsíveis de algumas práticas tributária, etc...). Não obstante a relevância de todos esses elementos que importam diretamente na compreensão do fenômeno jurídico-tributário, tal corrente majoritária defende que o teórico teria plena liberdade para escolher a parte da realidade jurídica que seria digna de ser qualificada como efetiva matéria de uma ciência. Rejeitou-se, portanto, a ideia de que tal separação metodológica pudesse ser definida como uma “medida arbitrária do sujeito cognoscente.”

Isso porque, tendo em vista a relevância primária que a ação humana assume na definição dos objetivos diretivos e coordenadores que o direito deve assumir, um projeto científico que pretende aprofundar e aprimorar o conhecimento do direito simplesmente não pode assumir feições puramente teóricas, que pressupõe ser suficiente a estruturação de esquemas conceituais exclusivamente formalizadores de um determinado sistema jurídico-positivo e escorando-se em raciocínios analíticos-dedutivos que, supostamente, garantiriam a demonstração empírica das conclusões jurídicas. Ao assim proceder, a proposta de ciência aqui caracterizada como fiscalista acabou transformando o objeto do direito em algo reduzido, simplificado e incompatível com a efetiva realidade dos problemas jurídico-tributários que, atualmente, são enfrentados pelos operadores do direito. Dito de outro modo, mutilou-se o fenômeno jurídico para se recortar um objeto diminuído que pudesse entrar na concepção de ciência que foi projetada para funcionar em outras áreas do conhecimento humano, mas jamais foi projetada para esclarecer o direito como fenômeno conhecido pela razão prática. Ora, nenhum método pode cortar a realidade deixando de fora aquilo que é essencial para a explicação e para o esclarecimento do

objeto que será submetido a essa opção metodológica. Se, em realidade, o direito fosse um fenômeno puramente abstrato, integralmente formal e conhecido por meio de premissas perfeitamente verificáveis em termos empíricos, talvez fosse possível compreendê-lo como sendo objeto de uma ciência ordenada em contornos fiscalistas. No entanto, como se viu, o fenômeno jurídico não possui tais propriedades em todas as suas instâncias relevantes.

Exatamente por isso, defendeu-se que seria mais plausível a projeção de um conceito de ciência prática que pudesse repercutir no direito tributário, conceito esse que melhor dá conta do tipo de conhecimento que se pode ambicionar diante do fenômeno jurídico, ou seja, um conhecimento cujas premissas assumem natureza contingente, variável e contextual, na medida em que se reportam à ação humana, razão pela qual projeta um tipo de raciocínio que deverá ser necessariamente prudencial, dialético e deliberativo, que se vale, muitas vezes, de premissas prováveis e de estimativas e que, em razão da natureza do conhecimento prático, jamais irá garantir a certeza nas conclusões, tal como seria possível no campo de uma ciência exata ou natural. Por isso, mostrou-se relevante a compreensão das diferenças entre razão teórica e razão prática, as quais permitem que a ciência do direito seja pensada com base em um conjunto de diferente de pressupostos, os quais não mimetizam o objeto de uma ciência exata nem de uma ciência natural, mas que imponham ao teórico que delimite o seu objeto de estudo por meio do conhecimento das conclusões já compartilhadas pela comunidade científica em que esta inserido, exigindo assim dele, não uma decisão arbitrária sobre o que é ciência, mas a emissão de determinados juízos de pertinência e de relevância acerca das diferentes dimensões do fenômeno tributário, que em parte não estão a sua livre disposição, mas que deverão ser analisadas, avaliadas e reordenadas quando da delimitação do efetivo objeto da ciência jurídica. Tais juízos de pertinência e relevância exigirão do teórico do direito, com compromisso prático, que:

- (i) decomponha, analiticamente, as propriedades essenciais que são pertinentes ao seu objeto de estudo, o que permitirá, posteriormente, formular determinados conceitos jurídicos;
- (ii) avalie as dimensões pertinentes que devem ser qualificadas, materialmente, como manifestando importância para a plena compreensão do seu objeto de estudo, o que

pressupõe algum prévio conhecimento das premissas já aceitas pela comunidade científica, mas também experiência passada acerca daquilo que é, de fato, compatível com a sua área de conhecimento, na medida em que, somente com conhecimento de experiências passadas se pode compreender bem os fins que fundamentam o fenômeno jurídico, bem como os efeitos que dele devem ser esperados; e

(iii) avalie, dentre os fatores pertinentes, quais são mais ou menos relevantes ao seu escopo de análise, de modo a hierarquizar tais elementos, reordenando e reconstruindo argumentos que permitam um esclarecimento mais aprofundado dos seus elementos formais e materiais que compõem o fenômeno jurídico, de modo a garantir um maior esclarecimento acerca dessa realidade e, inclusive, superar as premissas anteriormente estabelecidas naquela comunidade científica.

Por isso, a ciência tributária não exigirá apenas um juízo descritivo acerca das estruturas normativas que estão pressupostas no exato momento da criação de um tributo ou de um instituto tributário, mas também a análise crítica dos demais elementos jurídicos que se manifestam em momentos anteriores e posteriores ao exercício de poder de tributar. Dito de modo mais simples, à uma ciência prática do direito tributário interessa, não apenas descrever o direito positivo, mas analisar e julgar o antes, o durante e o depois do exercício do poder tributário, mesmo que seja para rejeitar a legitimidade de uma determinada prática estabelecida e aceita pela maioria dos operadores.

A mudança na concepção de ciência proposta neste estudo exigirá uma revisão de determinadas pré-compreensões que, para alguns, poderá ser vista como excessivamente radical. Isso se deve ao fato de a tradição teórica que acabou sendo incorporada ao inconsciente coletivo da parcela majoritária da doutrina tributária (Positivismo Lógico, Positivismo Jurídico e a tradição analítica da filosofia da linguagem) acaba, pelas suas próprias características, impedindo e obstaculizando que outras opções teóricas e outras tradições filosóficas sejam levadas em consideração ou mesmo tomadas como cientificamente relevantes. É precisamente por essa razão que entendemos ser necessária a demonstração crítica dos inúmeros defeitos e das inúmeras insuficiências que essa proposta de ciência manifesta, principalmente quando aplicada a uma área do conhecimento prático, como é o direito. Por isso, importante seja, não só criticado o senso comum que hoje se mostra prevalecente, mas também seja apresentada

uma alternativa de esclarecimento e explicação acerca do conceito prático de uma ciência jurídica, partindo-se de outra tradição filosófica.

No entanto, mais importante do que entender quais são as diferentes teorias sobre o raciocínio jurídico ou qual a teoria mais atual sobre esse tema, é buscar conhecer o que é e como se desenvolve, efetivamente, o raciocínio jurídico na realidade (e não em um plano ideal ou simplesmente hipotético). Por isso, para aqueles que veem relevância na compreensão mais aprofundada dos pressupostos que fundamentam a experiência jurídica, é sempre interessante relembrar o alerta de AQUINO, segundo o qual “...o estudo da filosofia não tem como finalidade saber o que dizem os filósofos, mas sim saber como são as coisas em si mesmas.” (AQUINO, Apud CORREAS, 2006, p. 23).

## Referências

AQUINO, Tomás de. **Suma Teológica**. São Paulo: Loyola, 2004.

\_\_\_\_\_. **Commentary on Aristotle’s Nicomachean Ethics**. Estados Unidos da América: Dumb Ox Books, 1993.

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

AUDI, Robert. **The Architecture of Reason – The Structure and Substance of Rationality**. Estados Unidos da América: Oxford University Press, 2001.

ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Espanha: Marcial Pons, 2012.

\_\_\_\_\_. **As taxas e sua mensuração**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 204, pp. 37-44, setembro 2012.

\_\_\_\_\_. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. In: **Revista Direito Tributário Atual**, nº 29. São Paulo: Dialética, 2013.

\_\_\_\_\_. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. In: **Revista Direito Tributário Atual**, nº 32. São Paulo: Dialética, 2014.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BARZOTTO, Luis Fernando. **O Positivismo Jurídico Contemporâneo: Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart**. São Leopoldo: Editora Unisinos, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BIRK, Dieter. **Steuerecht**. Alemanha: C.F. Muller, 2012.

BORGES, José Souto Maior Borges. **ObrigaçãO Tributária – Uma introdução metodológica**. 2a Edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, Linguagem, Método**. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**. 2a edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Uma Teoria da Norma Jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária**. In *Direito e Experiência – Um estudo em Homenagem a Eros Roberto Grau*. Tomo I. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. **Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário**. *Rede Mundial de Computadores, CONJUR*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>> Acesso em 01/10/2013.

CATARINO, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco. **Lições de Fiscalidade**. Portugal: Almedina, 2012.

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

COSTA. Ramón Valdes. **Instituciones de Derecho Tributario**. 2a edição. Argentina: Lexis Nexis, 2004.

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

FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Itália: CEDAM, 2003.

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

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

\_\_\_\_\_. **Classificação Constitucional de Tributos pela perspectiva da Justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FINNIS, John. Aquinas. **Estados Unidos da América: Oxford University Press**, 2004.  
\_\_\_\_\_. **Natural Law and Legal Reasoning**, in GEORGE, Robert P. (Ed.), *Natural Law Theory – Contemporary essays: Estados Unidos da América*, Oxford University Press, 1994.

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

\_\_\_\_\_. O Direito Tributário diante da complexidade econômica e socioambiental ou: Para além de Souto sem sair de Souto nos 50 anos da Teoria Geral de Becker. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Volume 111, p. 15. 2013.

GROVES, Harold M. **Tax Philosophers – Two Hundred years of Thought in Great Britain and in the United States**. Estados Unidos da América: The University of Wisconsin Press, 1974.

LAPATZA, José Juan Ferreiro; HERNANDEZ, Francisco; QUERALT, Juan Martin; ROYO, Fernando; LOPEZ, José Manuel. **Curso de Derecho Tributario**. 13a edição. Espanha: Marcial Pons, 1997.

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

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986.

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

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isonções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

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

\_\_\_\_\_. **Whose Justice? Which Rationality?**: Estados Unidos da América: University of Notre Dame, 1988.

MACINTYRE, Michael J.; SANDER, Frank E. A.; WESTFALL, David. **Readings in Federal Taxation**. 2a Edição. Estados Unidos da América: Foundation Press , 1983.



MOUSSALEM, Tarek Moyses. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

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

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002.

PEREIRA, Oswaldo Porchat. **Ciência e dialética em Aristóteles**. São Paulo: UNESP, 2001.

REALE, Giovanni. **O Saber dos Antigos – Terapia para os tempos atuais**. São Paulo: Loyola, 1999.

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

SCHENKE, Ralf P. **Die Rechtsfindung im Steuerrecht**. Alemanha: Mohr Siebeck, 2007.

SCHMITT, Carl. **Sobre os três tipos de pensamento jurídico**. In MACEDO JR., Ronaldo Porto. Carl Schmitt e a fundamentação do Direito. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SIMON, Yves. **Practical Knowledge**. Estados Unidos da América: Fordham, 1991.  
TIPKE, Klaus; LANG; Joachim. **Steuerrecht**. 21a edição. Alemanha: Otto Schmidt, 2013.

TOMÉ, Fabiana del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.

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